

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 152/2024-T

Tema: IVA: Deveres Tributários de EE inscrito como SP

SUMÁRIO:

- 1. Uma sucursal de sociedade estrangeira inscrita como SP em IVA em Portugal tem todos os direitos e deveres previstos no CIVA.**
- 2. A aquisição pela Sucursal (EE) de serviços a operadores nacionais tem de constar da contabilização IVA da Sucursal. A sua inexistência pode, e deve, ser suprida pela AT em processo corretivo.**
- 3. Na falta de declaração IVA por parte do SP aplica-se a taxa normal subsidiária de 23% por ausência de informação detalhada por parte do SP – artigo 27.º do CIVA.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Doutor Victor Calvete (Presidente), Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães (relator) e Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos, árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 16-04-2024, deliberam o seguinte:

1. Relatório

A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, titular do número único de identificação de pessoa coletiva e de identificação fiscal..., com local de representação na Rua..., n.º..., ...-... ..., inserida na área de competência territorial do Serviço de Finanças da Guarda (adiante designada como

1.

“Requerente” ou “A... Sucursal”), veio, em tempo e com legitimidade, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011 (“RJAT”), apresentar o pedido de

CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL TRIBUTÁRIO
E
PRONÚNCIA ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

com vista à declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos tributários:

- a) Liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) com o n.º ... (documento de correção n.º ...), de 21 de novembro de 2023, relativa a maio de 2022 (2205) (cf. Doc. n.º 1 junto c/ PPA);
- b) Liquidação adicional de IVA com o n.º ... (documento de correção n.º...), de 21 de novembro de 2023, relativa a junho de 2022 (2206), correspondente demonstração de acerto de contas e liquidação de juros compensatórios, de onde resultou uma importância total a pagar de € 6.515,57, sendo € 6.226,92 a título de imposto e € 288,65 de juros compensatórios (cf. Doc. n.º 2 junto c/ PPA);
- c) Liquidação adicional de IVA com o n.º ... (documento de correção n.º ...), de 21 de novembro de 2023, relativa a julho de 2022 (202207), correspondente demonstração de acerto de contas e liquidação de juros compensatórios, de onde resultou uma importância total a pagar de € 30.675,59, sendo € 29.378,13 a título de imposto e € 1.297,46 de juros compensatórios (cf. Doc. n.º 3 junto c/ PPA);
- d) Liquidação adicional de IVA com o n.º ... (documento de correção n.º ...), de 21 de novembro de 2023, relativa a agosto de 2022 (202208), correspondente demonstração de acerto de contas e liquidação de juros compensatórios, de onde resultou uma importância total a pagar de € 24.411,71, sendo € 23.450,56 a título de imposto e € 961,15 de juros compensatórios (cf. Doc. n.º 4 junto c/ PPA);

- e) Liquidação adicional de IVA com o n.º ... (documento de correção n.º...), de 21 de novembro de 2023, relativa a setembro de 2022 (202209), correspondente demonstração de acerto de contas e liquidação de juros compensatórios, de onde resultou uma importância total a pagar de € 32.463,29, sendo € 31.287,24 a título de imposto e € 1.176,05 de juros compensatórios (cf. Doc. n.º 5 junto c/ PPA);
- f) Liquidação adicional de IVA com o n.º ... (documento de correção n.º...), de 21 de novembro de 2023, relativa a outubro de 2022 (202210), correspondente demonstração de acerto de contas e liquidação de juros compensatórios, de onde resultou uma importância total a pagar de € 45.973,97, sendo € 44.454,01 a título de imposto e € 1.519,96 de juros compensatórios (cf. Doc. n.º 6 junto c/ PPA);
- g) Liquidação adicional de IVA com o n.º ... (documento de correção n.º...), de 21 de novembro de 2023, relativa a novembro de 2022 (202211), e correspondente demonstração de acerto de contas (cf. Doc. n.º 7 junto c/ PPA);
- h) Liquidação adicional de IVA com o n.º... (documento de correção n.º ...), de 21 de novembro de 2023, relativa a abril de 2023 (202304), correspondente demonstração de acerto de contas e liquidação de juros compensatórios, de onde resultou uma importância total a pagar de € 16.255,50, sendo € 16.027,17 a título de imposto e € 228,33 de juros compensatórios (cf. Doc. n.º 8 junto c/ PPA);
- i) Liquidação adicional de IVA com o n.º ... (documento de correção n.º...), de 21 de novembro de 2023, relativa a maio de 2023 (202305), e correspondente demonstração de acerto de contas da qual resultou um valor apurado de 0 EUR cf. Doc. n.º 9 junto c/ PPA)

Termina solicitando ao Tribunal:

a. deve o presente pedido de constituição de tribunal arbitral tributário e de pronúncia arbitral em matéria tributária ser recebido e, a final, considerado totalmente procedente, por provado, com a consequente declaração de ilegalidade e anulação dos atos acima identificados.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira na data de 05-02-2024.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11, ambos do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral os acima referidos, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 26-03-2024 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 16-04-2024.

A AT apresentou resposta em que defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes por impugnação dos fundamentos apresentados.

Por despacho de 11-06-2024, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e as alegações com a ressalva de que seriam marcadas com prazo de dez dias para alegações simultâneas, caso fossem requeridas.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

- A. A Requerente é uma sucursal em território nacional da sociedade B... Limited (“B...”), com sede em..., Chipre, constituída em outubro de 2021 para, entre outras atividades, afretar em casco nu navios de qualquer tipo, comprar, trocar, alugar, gerir, fretar, construir ou de outra forma adquirir, deter ou equipar navios ou embarcações de qualquer tipo com ou sem o seu equipamento, maquinaria, mobiliário e recipientes, ou ações ou interesses em tais navios ou embarcações, e empregar os mesmos no transporte de passageiros, mercadorias e produtos de todos os tipos, incluindo stock vivo, petróleo ou outros líquidos e, em geral, qualquer tipo de artigos, entre quaisquer portos ou locais, em Chipre ou em qualquer outro lugar (cf. registo efetuado pela Insc.1 - AP. 49/... disponível em <https://publicacoes.mj.pt/>)
- B. Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se registada, por opção, no regime normal mensal.
- C. Na sequência de um pedido de reembolso de IVA formulado na declaração periódica de imposto de janeiro de 2023 (202301) no montante de € 145.000,00, foi iniciado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., um procedimento inspetivo de âmbito parcial restrito a fevereiro de 2023 que foi alargado para apurar eventuais montantes de imposto não liquidado nos períodos de janeiro a maio de 2023.
- D. Em 11 de julho de 2023, foi emitida a ordem de serviço n.º OI2023... com vista ao apuramento de eventuais montantes de IVA não liquidado no ano de 2022.
- E. A Requerente foi notificada pelos serviços de inspeção tributária (“SIT”) para prestar esclarecimentos, em especial a propósito do IVA deduzido nas aquisições de bens e serviços efetuadas em território nacional aos fornecedores C... e D..., tendo exposto que “as compras de equipamento e serviços fazem parte do nosso pacote que vendemos B2B [business-to-business] a partir da sede de Chipre a operadores turísticos americanos e escandinavos. Estas fazem parte das nossas especificações de serviço que estão anexadas ao contrato de fretamento B2B com os operadores turísticos. Tal como outros serviços, estamos a adquiri-los localmente com a nossa

sucursal. Os operadores turísticos estão a vender os pacotes aos seus clientes B2C (business - to-consumer) na América e na Escandinávia” (cf. ponto IV do relatório de inspeção tributária [“RIT”] correspondente à ordem de serviço n.º OI2023..., datado de 6 de novembro de 2023, com parecer do Chefe de Equipa de 7 de novembro de 2023 e cujas conclusões foram sancionadas por despacho do Chefe de Divisão de 9 de novembro de 2023 junto no PPA como Doc. n.º 10).

F. A B... (casa-mãe ou sede) celebra com operadores turísticos estrangeiros – leia-se, não estabelecidos em Portugal – contratos de fretamento a tempo).

G. A B... é responsável por disponibilizar a embarcação de cruzeiro fluvial totalmente equipada e tripulada e também pelas despesas operacionais da mesma, incluindo os salários do comandante, oficiais e tripulação, alimentação, água, taxas de navegação, taxas portuárias e seguros do navio e da tripulação (cf. cláusula 1(1)(7) dos contratos).

H. O operador turístico, por seu turno, é responsável pela divulgação e promoção do cruzeiro fluvial (cf. cláusula 7(1) dos contratos).

I. É o operador turístico estrangeiro, e não a B... ou a sua sucursal portuguesa (Requerente), quem vende as viagens e os pacotes turísticos aos clientes (passageiros).

J. É também o operador turístico estrangeiro, e não a B... ou a sua sucursal (Requerente), quem decide o âmbito e os concretos moldes em que os serviços serão prestados aos clientes (i.e., passageiros), designadamente, se incluem ou não passeios turísticos ou excursões (sightseeing) e, em caso afirmativo, quais (vide, a título de exemplo, o contrato celebrado com o operador turístico norte americano Gate 1 Travel de 5 de abril de 2022 junto como Doc. n.º 11 no PPA, em cuja cláusula 1(8)(9) e anexos 4 e 5 estão definidas as excursões incluídas e excluídas do pacote, por esta ordem; a cláusula 1 do contrato com o operador turístico austríaco E... GmbH de 15 de julho de 2021 junto como Doc. n.º 12 no PPA, que não contempla nenhuma excursão turística; e a cláusula 1(9) do contrato com o operador turístico alemão F... GmbH de 14 de novembro de 2022 junto como Doc. n.º 13 no PPA, que exclui do seu âmbito as excursões turísticas).

K. O essencial da atividade da B... consiste na disponibilização temporária de embarcações equipadas e tripuladas aos operadores turísticos estrangeiros, no caso concreto, para cruzeiros

no rio Douro, contra uma remuneração, que é calculada por cada viagem e com base num número mínimo de dias e de passageiros (cf. cláusula 7(4)(6) dos contratos ora juntos).

L. No ano de 2022, apenas, a B... (casa-mãe ou sede) proporcionava aos operadores turísticos estrangeiros, de forma separada e autónoma da disponibilização de embarcações de cruzeiro fluvial equipadas e tripuladas, a possibilidade de venderem aos seus clientes pacotes turísticos ou visitas/excursões (sightseeing package) em Portugal por um preço fixo por passageiro (cf. cláusula 1(9) do contrato com o operador turístico norte-americano Gate 1 Travel de 5 de abril de 2022 junto como Doc. n.º 11 e o respetivo anexo 5).

M. Estes serviços eram realizados pelos prestadores de serviços independentes localizados em Portugal.

N. Os consumidores finais ou passageiros que adquiriam aos operadores turísticos estrangeiros as viagens nas embarcações de cruzeiro tripuladas pela região do Douro podiam optar por comprar também (ou não) aqueles pacotes turísticos a título individual.

O. Além dos acima referidos existiam passeios turísticos que eram adquiridos pela B... (sede) a fornecedores locais por intermédio da sua sucursal em Portugal (Requerente) para serem comercializados de forma separada e autónoma da disponibilização das embarcações de cruzeiro fluvial junto dos operadores turísticos e por estes junto dos seus clientes (passageiros) no estrangeiro (artigo 44 do PPA).

P. Assim, se para além de viajar na embarcação o passageiro optasse por realizar um ou mais passeio(s) turístico(s), adquiria o(s) mesmo(s) separadamente ao operador turístico, o qual comunicava esta intenção com a devida antecedência à B... para que esta, por meio da sua sucursal em Portugal, adquirisse os bens ou serviços necessários para o efeito aos fornecedores locais (artigo 45 do PPA).

Q. Os fornecedores locais emitiam faturas com IVA.

R. A sucursal não contabilizou esse IVA na conta adequada.

S. A sucursal solicitou o reembolso do IVA nas aquisições efetuadas o que desencadeou o processo inspetivo e as correções em litígio.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto.

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos e declarações prestadas pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

1. Saber se o IVA dos serviços de terceiros (operadores turísticos nacionais) adquiridos pela sucursal, mas não contabilizado na conta IVA da sucursal, pode ser não declarado.
2. Saber se o IVA das faturas emitidas pelos fornecedores nacionais pode ser imputado à Sociedade (Chipre).
3. Decidir se os montantes debitados pela Sucursal (Portugal) à Sociedade (Chipre), como despesas da sucursal, podem ser emitidos sem IVA.

As questões são subsequentes e prejudiciais entre si, ou seja, verificado o não cumprimento de uma as outras ficam prejudicadas para efeitos de anulação.

3.1. Posições das Partes

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- Que adquiriu os serviços aos operadores portugueses a pedido da Sociedade (Chipre) e que depois os debitou legalmente como custo de transporte sem IVA como documento contabilístico interno na relação Sucursal/Sociedade (sede).

A Requerida defende:

- Que esta despesa tinha de ter suporte documental onde se incluísse o IVA por:
- a. corresponder a serviços prestados por terceiros residentes em Portugal;
 - b. Os consumidores finais eram os passageiros do navio e aqui consumiram o serviço;

c. Os serviços foram adquiridos pela sucursal que está inscrita como SP de IVA no regime mensal e tinham de declarar e pagar este imposto.

3.2. Apreciação da questão.

A relação entre a Requerida e a sucursal portuguesa da B... encontra-se regulada na Convenção de dupla tributação promulgada pelo Decreto do Presidente da República n.º 72/2013 de 1 de julho, publicado no DR I Série, n.º 124, de 1 de julho de 2013 e aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 89/2013 constante do mesmo DR.

Aí, no n.º 2 do seu artigo 5.º pode ler-se que as sucursais são estabelecimentos estáveis. Significa isto que têm personalidade tributária mas não personalidade jurídica.

O conteúdo funcional desta definição e figura implica a concessão de direitos e a exigência do cumprimento de deveres tributários.

O alcance destes direitos e deveres encontra-se regulado no artigo 7.º, n.ºs 2 e 3 que determinam:

« 2 — Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3 — Na determinação do lucro de um estabelecimento estável, é permitido deduzir os encargos suportados para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo os encargos de direção e os encargos gerais de administração, suportados com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele».

Este critério de independência entre os entes – Sucursal/Sociedade (sede) - é válido para todas as relações com origem, conteúdo ou reflexo tributário e delimita a competência dos Estados outorgantes.

Os atos com conteúdo tributário realizados em Portugal pelo EE são da competência de Portugal. Os atos com relevância tributária realizados em Chipre são da competência da República Cipriota.

Verificado o direito a aplicar tentemos uma resposta às questões acima elencadas:

Questão 1:

Saber se o IVA dos serviços de terceiros (operadores turísticos nacionais) adquiridos pela sucursal, mas não contabilizado na conta IVA da sucursal, pode ser não declarado?

Um SP inscrito em IVA no regime mensal com contabilidade organizada tem de organizar a contabilidade de acordo com o que dispõe o CIVA e demais legislação aplicável.

No caso sub judice as quantias despendidas para adquirir serviços turísticos têm de constar da contabilidade do EE Requerente.

Tendo essas mesmas aquisições sido consumidas pelos passageiros que navegaram a bordo do navio fretado à sociedade proprietária da Sucursal, cabe reconhecer que foram serviços consumidos por consumidores finais, sem contabilidade organizada, que suportaram o imposto. O imposto suportado pelo EE foi reembolsado pelo consumidor final (passageiro).

Em consequência, não pode o EE solicitar qualquer reembolso a outro SP sem pôr em causa o mecanismo IVA, porquanto, reembolsado pelo consumidor final o EE nada tem a haver de IVA.

Resulta do afirmado que a Requerente:

- a. Não pode imputar à Sociedade-Mãe esta despesa (porque dela já foi reembolsada);
- b. Não pode pedir reembolso à AT porque não contabilizou qualquer operação ativa (de venda ou prestação de serviços).

O raciocínio é igualmente verdadeiro, se, como afirma a Requerente em sustentação, a operação de prestar serviços está englobada por integrar um conceito amplo de transporte com serviços

turísticos (alteração do conteúdo introduzida pela Lei n.º 71/2018, na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA).

É que, nesta situação a Requerente também está obrigada a contabilizar e obter o reembolso final do passageiro não podendo integrá-lo nas despesas do frete por serem cobradas à parte e prestadas por entidades que não executam o serviço de transporte.

A venda de SP a consumidor final significa que é es (o consumidor final) que suporta o imposto – cfr. artigos 19.º, 20.º, e 21.º do CIVA¹.

A decisão da matéria em apreciação impõe a análise do conceito de prestações de serviços compostas, sobre o qual o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já se pronunciou em 17 de janeiro de 2013, no acórdão proferido no processo C-224/11, designado por BGZ Leasing sp. z o.o.

O citado acórdão, a propósito da distinção entre se uma prestação é única, composta ou se são duas prestações distintas, esclarece que, para efeitos de IVA, cada prestação deve ser considerada distinta e independente, tal como resulta do artigo 1.º n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA.

Refere, ainda, aquele acórdão que, «não obstante, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em determinadas circunstâncias, várias operações formalmente distintas, suscetíveis de ser realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, à tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes.»

¹ O CAAD já se pronunciou sobre a matéria em análise na decisão proferida em 3 de março de 2020, Processo n.º 132/2019-T, que tem como tema «IVA - Atividade marítimo turística; Verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA; natureza inovadora ou interpretativa da nova redação; informações vinculativas.»

De acordo com os autos, a discussão entre as partes centra-se na posição da AT, de que a recorrente discorda, de que o serviço de transporte de pessoas no âmbito das atividades marítimo-turísticas não integra a noção de transporte de passageiros na aceção da verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA, na redação em vigor em 2018.

É certo que, no âmbito dos barcos, os clientes da recorrente também são transportados, mas tal transporte é instrumental relativamente à atividade lúdico/turística, não sendo a deslocação a necessidade económica que a atividade do transportador visa prosseguir, ao passo que no contrato de transporte a deslocação do utente do serviço constitui o cerne do objeto negocial.

O serviço de passeio de barco é um todo, do qual o transporte é uma componente que naquele se dilui, carecendo de sentido fora do conjunto de que faz parte. Está imbrincado com as finalidades e serviços globais inerentes ao passeio. Não se subsume, pois, no conceito de transporte de pessoas sendo, aliás, manifestamente, uma realidade de tipo diferente, expressamente qualificada pela Lei como «atividades marítimo-turísticas» na modalidade de «passeios marítimo-turísticos.». Transcrição de um parecer da OCC de 22.07.2020 sobre a verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA.

Ou seja, há situações em que apesar de existirem várias prestações, estas se consideram indissociáveis, referindo a este respeito o TJUE, no citado processo, que «está em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial.»

Assim, o Tribunal de Justiça da União Europeia já decidiu que: i) não só cada prestação deve ser normalmente considerada distinta e independente, como também ii) nas situações em que a operação seja constituída por uma prestação única no plano económico não deve ser artificialmente decomposta.

Resulta, ainda, da jurisprudência daquele Tribunal que, na hipótese de uma operação complexa única, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (acórdãos do TJUE, de 22 de outubro de 1998, *Madgett e Baldwin*, C 308/96 e C 94/97).

Assim, uma vez que, por um lado, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente e, por outro lado, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente dividida, para não se alterar o funcionamento do sistema do IVA, importa, em cada caso concreto, averiguar os elementos característicos da operação para se determinar se os serviços fornecidos constituem várias prestações principais distintas ou uma prestação única.

Em conformidade com este entendimento, torna-se essencial determinar se os serviços fornecidos formam uma prestação única economicamente indivisível, que seria artificial separar, ou se são constituídos por diversas prestações de serviços individualizadas².

Haveria que distinguir também entre as refeições a bordo ou as tomadas fora do navio que deverão ter a mesma tributação de quaisquer outras por via da aplicação do conceito de não discriminação, e isto sem prejuízo da aplicação do conceito de prestação complexa já sumariamente referido.

² Transcrição de um parecer da OCC de 22.07.2020 sobre a verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA.

Resulta dos factos provados que a Sucursal está inscrita como SP de IVA no regime mensal em Portugal devendo emitir faturas dos serviços prestados com IVA e pagar o IVA dos serviços adquiridos, podendo deduzi-los e solicitar o seu reembolso em caso de crédito e desde que respeitadas as regras sobre a matéria constantes do CIVA e do artigo 2.º do Decreto Normativo 18-A/2010, de 4 de abril.

Resulta claro no CIVA que só pode pedir-se o reembolso de IVA que se suportou e não deduziu (em prazo fixado) no crédito obtido pelas vendas.

Resulta dos autos que a conta ativa IVA da sucursal não estava com movimentação.

Para além das eventuais questões contraordenacionais e/ou criminais, que não são da competência deste Tribunal cumpre retirar conclusões dos factos provados e do (in)cumprimento dos deveres tributários da Sucursal.

Atendendo a que:

- a. A Sucursal é SP de IVA no regime mensal;
- b. A Sucursal adquiriu bens e serviços a agentes económicos terceiros nacionais para consumo dos passageiros do seu barco que os pagaram;
- c. Não contabilizou estes serviços como SP ativo e tinha o dever legal de o fazer;
- d. A Requerida tem o poder/dever legal de fiscalizar e evidenciar e liquidar o IVA detetado que não foi contabilizado pelo SP.

Urge concluir que a AT se limitou a fazer aquilo que lhe compete face aos elementos de que dispõe e no exercício legal dos seus deveres.

Face à ausência de identificação e qualificação dos serviços adquiridos pelo SP aplicou-se a taxa normal que é a subsidiária na ausência de tipificação, identificação e contabilização por parte do SP Sucursal.

Não merecem, em consequência, censura as liquidações corretivas efetuadas pela Requerida.

4. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a manutenção das liquidações impugnadas de IVA por não merecerem censura, regime extensível às liquidações de juros compensatórios.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 189.979,68 (cento e oitenta e nove novecentos e setenta e nove mil euros e sessenta e oito cêntimos), nos termos do artigo 97.º -A , n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º , n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Vai a Requerente condenada em custas por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em EUR 3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois).

Lisboa, 14 de fevereiro de 2024

Os Árbitros

Professor Doutor Victor Calvete, (Presidente)

Vencido. Entendo que a fundamentação de uma decisão substantiva de improcedência só pode ser a que constava da fundamentação do acto de liquidação, que em momento algum invocou a Convenção de dupla tributação entre Portugal e o Chipre. De resto, não encontrei qualquer fundamento para a AT concluir que foi a sucursal que *“Suportou, ela mesma, os riscos inerentes ao exercício das atividades que contratou.”* – até porque, certamente, terá sido criada para garantir que tal não acontecia; tal como, face ao disposto na verba 2.14 da Lista 1 anexa ao Código do IVA (que – **desde a Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro** – inclui o *“transporte de pessoas no âmbito de atividades marítimo-turísticas”*), não posso subscrever a conclusão da AT de que *“deverá ser liquidado IVA à taxa de 23% prevista no artigo 18º n.º 1 c) por ter ficado provado, pelos documentos recolhidos, que a atividade do sujeito passivo não se resume ao mero transporte de passageiros”*.

Victor Calvete

Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães (relator)

Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos (com declaração de voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Voto a decisão arbitral, com a fundamentação *infra* descrita.

A correção empreendida em sede de IVA tem por fundamento, nomeadamente, a circunstância de a Requerida entender que a atividade da Requerente não se resume ao “[t]ransporte de passageiros, mas também a passeios turísticos, incluindo extras como refeições, animações musicais, nomeadamente, atuações de ranchos no navio ..., e acesso a manifestações de carácter cultural, nomeadamente visita ao paço dos duques de Guimarães”.

A Requerida entende que os serviços se consideram localizados em Portugal, por aplicação das exceções previstas no artigo 6.º, n.º 8, alíneas b), c) e), do CIVA. Defende, em segundo lugar, a aplicação da taxa de 23%, na medida em que estima que os serviços (“passeios turísticos”) têm uma finalidade lúdica.

A Requerente defende, em resumo, que as liquidações emergentes da correção são ilegais, na medida em que: (i) não há incidência de IVA nas faturas internas emitidas pela sucursal à sede e existe erro na qualificação e localização das operações; e (ii) dever-se-á aplicar a taxa reduzida de IVA.

- (i) Questão da incidência de IVA nas faturas internas emitidas pela sucursal à sede e do erro na qualificação e localização das operações**

A jurisprudência entende que, caso estejamos perante uma sociedade estabelecida num Estado-Membro e tenhamos a sua sucursal situada noutra Estado-Membro, as duas entidades constituem um mesmo sujeito passivo de IVA, salvo se a sucursal exercer uma atividade económica independente (acórdão *FCE Bank*).

O artigo 9.º da Diretiva IVA define “atividade económica” de forma muito ampla, abrangendo qualquer atividade permanente exercida mediante remuneração, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

A habitualidade, como a independência, da “atividade económica” devem ser aferidas casuisticamente. Funcionam, assim, como uma presunção e, como tal, devem ser provadas. Em particular, quanto à “habitualidade”, a presunção assenta na existência de uma “estrutura” ou da intenção de agir como tal, juízo este que deve ser aferido pelos atos praticados pelo sujeito passivo.

No caso *sub iudice*, o sujeito passivo suporta, nomeadamente, custos e deduz IVA conexo com as visitas culturais (cidades, quintas e caves com prova de vinhos) e refeições, isto é, a sua atividade não se consubstancia, pura e simplesmente, na disponibilização de embarcações. Ou, dito de outro modo, existirá o desenvolvimento de uma atividade económica relevante.

Para além do mais, o estatuto de sujeito passivo, de acordo com a definição que figura no artigo 9.º da Diretiva IVA, é independente da rentabilidade das atividades económicas que o referido sujeito exerce.

Destaca-se que, como bem assinala o RIT, se a faturação da sucursal à casa-mãe fosse respeitante a um mero débito de despesas, não se compreenderia o teor das faturas, nas quais consta uma prestação de serviços de “transporte”.

A contratação associada aos suprarreferidos custos denota a autonomia (da Requerente) na gestão, pois não só essa contratação traduz esse poder (de contratar), como também de definir os termos das aquisições. Ou, dito de outro modo, terá a autonomia que suporta a correção empreendida.

Em resumo, se, como alega a Requerida, a atividade do sujeito passivo (enquadrado como tal) consistisse na mera disponibilização das embarcações aos operadores turísticos, não se

compreenderiam os motivos que justificariam a necessidade de a sucursal adquirir os suprarreferidos serviços, que incluem as visitas e refeições, com a dedução do respetivo IVA. A Requerente sustenta que: “*o que fez nos períodos relevantes foi somente adquirir serviços em território nacional para que a casa-mãe ou sede em Chipre respondesse à solicitação feita pelos operadores turísticos, os quais comercializam aqueles eventos junto aos seus clientes no estrangeiro*”. Defende, por isso, que é ilegal aplicar ao caso *sub iudice* o artigo 6.º, n.º 8, alíneas b), c) e e), do CIVA, isto é, que não concedeu à sede, aos operadores turísticos, nem aos clientes destes, o direito de acesso (venda de entradas) aos eventos descritos no RIT e, concomitantemente, que a atividade que realiza não pode ser configurada como um contrato de transporte.

Acontece que é a própria Requerente que nas faturas emitidas, como sujeito passivo de IVA, refere na descrição “serviço de transporte de passageiros”. Alega, no entanto, em 101.º do pedido de pronúncia arbitral que: “*As faturas em questão nada mais eram que simples documentos internos para imputação de gastos da sucursal à sede que, à luz da doutrina emanada da própria AT, não representam operações tributáveis e nem sequer eram necessárias para o efeito.*”(nosso sublinhado) Assim, dever-se-á questionar se não eram necessárias, qual a razão subjacente à sua emissão? E, paralelamente, qual a razão de no descritivo constar “serviço de transporte de passageiros”?

De modo definitivo, quer estejamos perante um serviço de transporte de passageiros ou a locação, de curta duração, de um meio de transporte, a liquidação do IVA terá de se realizar em Portugal, atentas as circunstâncias de o referido meio ser colocado à disposição do destinatário e decorrer em território nacional. Ou seja, esta correção dever-se-á manter na ordem jurídica.

ii) Questão da aplicação da taxa reduzida

As faturas controvertidas não identificam, concreta e expressamente, os serviços prestados, assim, não é possível aplicar a taxa que lhe corresponderia de 6%, caso se estivesse perante transporte de passageiros, e de 13%, na hipótese de alimentação e bebidas.

Deste modo, entendemos que a correção também não merece censura com a aplicação da taxa subsidiária.

Lisboa, 14 de fevereiro de 2025

Francisco Nicolau Domingos