

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 401/2025-T

Tema: IVA. Contrato de aluguer (fretamento) de navio para realização de cruzeiros.

Local da prestação de serviços. Informação vinculativa

SUMÁRIO:

- I. Se uma sociedade, com sede fora do território nacional, alugar (fretar) um navio, totalmente equipado e dotado de todos os meios humanos necessários para nele ser prestado o serviço de viagem turística de cruzeiro, encontrando-se esse navio de forma permanente em Portugal, e tendo o serviço de cruzeiro prestado, em termos operacionais, escassa ligação à sede da sociedade locatária, esse navio deve ser considerado um estabelecimento estável, da sociedade locatária, localizado no território nacional, através do qual a mesma sociedade desenvolve uma atividade económica;
- II. A prestação de serviços, sendo realizada a partir de um estabelecimento estável localizado em território nacional, é localizada em Portugal para efeitos de IVA, de acordo com a al. a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.
- III. Tendo o sujeito passivo pedido à Autoridade Tributária uma informação vinculativa, ao abrigo do artigo 68.º da LGT, sobre o regime de tributação em IVA da operação de aluguer de navio e prestação de serviço de viagem de cruzeiro no mesmo, tendo fornecido, nesse pedido, o contrato de aluguer e, portanto, facultado todos os elementos necessários a uma completa caracterização da operação, e tendo a Autoridade Tributária emitido uma informação vinculativa em que informava considerar tal operação não tributável em IVA em Portugal, a Autoridade Tributária ficou legalmente vinculada a não atuar em sentido contrário a essa informação, durante o prazo de quatro anos.
- IV. Tendo a Autoridade Tributária, posteriormente, praticado vários atos tributários contrários à informação vinculativa prestada, tais atos são ilegais e, portanto, anuláveis.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juíza Conselheira Fernanda Maças (árbitro-presidente), Dr. Pedro Manuel Paes de Vasconcellos e Silva (árbitro vogal), e Prof.^a Doutora Nina Aguiar (árbitro vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-09-2025, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

A... Unipessoal, Lda., com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... Porto, titular do número de identificação fiscal..., apresentou, em 21.04.2025, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação:

- Da liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202112, com imposto apurado no montante de 487.160,56 euros;
- Da liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202212, com imposto apurado no montante de 1.084.633,95 euros;
- Da liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202212, com imposto apurado no montante de 1.342.227,52 euros;
- Da liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202212, com imposto apurado no montante de 1.342.227,52 euros;
- Do ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
- Do ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024 ...);
- Do ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024 ...);
- Do ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
- Do ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
- Do ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
- Da liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período 202112;
- Da liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período 202212;
- Da liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período 202212.

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 23-04-2025.

Tendo a Requerente optado pela designação de árbitro, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, a Autoridade Tributária comunicou ao CAAD o árbitro por si designado em 27.08.2025.

Os árbitros componentes do tribunal arbitral coletivo foram nomeados em 29.08.2025, tendo na mesma data essa nomeação sido notificada às Partes.

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 16-09-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 13-11-2025, foi fixada a data de 15.01.2026 para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

A reunião teve lugar na data fixada, tendo sido realizada a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

Da reunião foi lavrada ata, em que se concedeu prazo às partes para apresentação de alegações escritas, e se prorrogou por dois meses, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, o prazo para prolação da decisão arbitral.

A Requerente apresentou alegações por requerimento remetido em 06.02.2026 e a Requerida fez o mesmo, por requerimento remetido em 29.02.2026.

II. Posição das partes quanto à matéria controvertida

1. Da Requerente

A Requerente considera a operação que desenvolve consiste numa prestação principal, que é uma locação de uma embarcação de longa duração prestado a um sujeito passivo de IVA estabelecido na Suíça, e que, nessa medida, a operação não está sujeita a IVA em Portugal.

Considera ainda que, tendo efetuado um pedido de informação vinculativa sobre a questão, e tendo sido emitida tal informação, a mesma sancionou este mesmo entendimento, pelo que não podia a AT, na sequência de um procedimento de inspeção, dar à operação um tratamento diferente do enunciado na informação vinculativa.

Tendo a Requerida, na sua atuação subsequente ao procedimento de inspeção, se afastado do tratamento que sancionou na informação vinculativa, essa atuação é ilegal, ilegalidade esta que afeta todas as liquidações e atos impugnados.

2. Da Requerida

Quanto ao tratamento a dar, em sede de IVA, às operações sob discussão, a Requerida AT sustenta que, ao contrário da situação que lhe foi inicialmente exposta, constata-se que a Requerente se comprometeu a fornecer um pacote de serviços integrado e complexo, que constitui a operação de cruzeiro fluvial na sua totalidade.

Deste modo não se está perante um mero serviço de aluguer de longa duração de meios de transporte, mas sim perante uma prestação de serviços complexa, materialmente executada e consumida em território português, o que determina a sua sujeição a imposto em território nacional.

Considera ainda que os diversos elementos que a compõem (a prestação de serviços complexa), que são o alojamento, o transporte de passageiros, a alimentação, o fornecimento de bebidas, e excursões, não são meramente acessórios a um suposto serviço principal de aluguer.

Nesta medida, a Requerida considera que o enquadramento efetuado pela ora Requerente, que invoca a regra geral da alínea a) do n.º 6 do artigo 6º do CIVA, é manifestamente incorreto, pois a natureza dos serviços prestados convoca a aplicação das regras de exceção previstas no n.º 8 do mesmo artigo, que determinam a tributação no local da execução material do serviço.

Quanto à questão da informação vinculativa, a AT alega que “os pressupostos de facto constantes do pedido de informação vinculativa a que se refere, que foi por si requerida e que tem o número 16134, são distintos dos apurados em sede das ações inspetivas.”

A Requerida não se encontrava – e não se encontra - vinculada a essa informação, dado que a operação descrita pela Requerente foi-o de forma parcial e divergente por relação aos factos posteriormente apurados em sede inspetiva, qualificando-a, à operação, apenas como um aluguer de longa duração e não mencionando a prestação de todos os restantes serviços que compõem o pacote de cruzeiro.

A questão colocada de forma específica pelo sujeito passivo solicitava a confirmação de que o serviço principal de aluguer de longa duração se localizava, de acordo com as regras de localização constantes do CIVA, na Suíça

Os elementos que constituem o serviço - alojamento a bordo, fornecimento de refeições, transporte de passageiros em território nacional e excursões - não são acessórios do aluguer de longa duração, mas sim um fim em si mesmo para o cliente suíço

III – QUESTÕES A DECIDIR

No presente processo é necessário analisar duas questões principais totalmente distintas.

1. A primeira é de ordem substantiva e diz respeito ao lugar e modo de tributação, em IVA, das operações levadas a cabo pela Requerente.

Esta primeira questão desdobra-se em duas outras questões:

- i) Devem os diversos serviços prestados pela Requerente (transporte de passageiros, alojamento, fornecimento de alimentação e bebidas, etc.) ser considerados, para efeitos de incidência de IVA, de forma agrupada, isto é como formando uma única operação tributável, ou, pelo contrário, devem esses diversos serviços ser considerados separadamente para efeitos de tributação em IVA?
 - ii) Uma vez respondida a anterior questão, a questão seguinte é de saber onde deve ser tributada, a que taxa, a única operação; ou onde devem ser tributadas, a que taxas, as diferentes operações.
2. A segunda questão é de ordem adjetiva, e consiste em saber se, no caso de a Autoridade Tributária ter emitido, a pedido da Requerente, uma Informação Vinculativa, ao abrigo do artigo 68.º da LGT; e no caso de essa informação vinculativa preconizar um tratamento - a dar às operações acima referidas, em sede de IVA – distinto do tratamento preconizado no relatório de inspeção e efetivamente aplicado na sequência do mesmo, deve, apesar de ilegal, prevalecer, no caso específico da Requerente, o tratamento preconizado pela Informação Vinculativa, independentemente de ser este o tratamento conforme com a lei tributária do ponto de vista substantivo.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. Factos provados

O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- A. À data dos factos tributáveis, a Requerente era uma sociedade de direito português, residente em Portugal, que se encontrava registada para o exercício da atividade principal de organização de atividades de animação turística (CAE 93293) e da atividade secundária de transportes de passageiros por vias navegáveis interiores (CAE 050300);
- B. A sua atividade consistia na organização e realização de cruzeiros turísticos no Rio Douro, operando para o efeito com os navios "... e "...";

- C. A Requerente, juntamente com o a sociedade suíça B... AG, integrava um grupo empresarial denominado Grupo C...;
- D. A sociedade B... AG promove a venda dos cruzeiros junto dos seus agentes locais, situados em vários países;
- E. Entre a Requerente e a sociedade suíça "B... AG" foi celebrado um contrato intitulado "Wet Lease Charter Contrat", com início a 1 de janeiro de 2018;
- F. De acordo com este contrato, a Requerente obriga-se a “alugar o navio à B.. AG numa base “wet-lease”, esclarecendo que o aluguer pode incluir serviços de alojamento, os quais, por sua vez, incluem todos os serviços de hotel e *catering* a bordo (cláusula 3.6. do contrato);
- G. O contrato prevê ainda (cláusula 3.6) que possam ter lugar excursões em terra, cujos custos serão suportados integralmente pela sociedade suíça;
- H. A Requerente fatura o preço dos seus serviços numa base mensal, à B... AG, com base em custos estimados, acrescidos de uma margem correspondente à sua remuneração;
- I. A faturação é efetuada de forma global, referente a todos os serviços associados ao cruzeiro, incluindo o fornecimento de alimentação e bebidas, a gestão de cabines e de restaurantes, a disponibilização de tripulação e o transporte propriamente dito;
- J. Em 2020, ano em que os cruzeiros foram suspensos devido à pandemia, a Requerente não faturou qualquer serviço, apesar de o contrato de "Wet Lease" se manter formalmente em vigor;
- K. Em 30.07.2019, a Requerente apresentou, junto da Autoridade Tributária, um pedido de informação vinculativa, relativo ao enquadramento da sua operação em sede de IVA;
- L. No pedido de informação vinculativa, a Requerente disse:

“I. FACTOS

A A..., UNIPessoal, LDA. (doravante “A...” ou “Requerente”) integra o Grupo C..., líder mundial na promoção de cruzeiros de luxo em rio e mar.

2. A nível europeu, o Grupo promove a venda dos referidos cruzeiros junto dos seus agentes locais, situados nos diferentes países, através do seu operador turístico sediado na Suíça, a sociedade B... AG (adiante “B...”).

3. Os cruzeiros são vendidos aos clientes finais com tudo incluído (ou seja, incluindo alojamento no navio e refeições), podendo ser adicionalmente promovidas excursões em terra no mesmo pacote turístico.

4. A A... é para o Grupo C... a sociedade operativa que em Portugal se dedica à organização dos referidos cruzeiros, tendo como atividades principais a animação turística e o transporte de passageiros por vias navegáveis interiores.

5. De forma a alinhar a sua estrutura operativa com as restantes sociedades do Grupo que prosseguem a mesma atividade, a A... procedeu em 2018 à alteração do seu modelo de negócio no âmbito do qual adquiriu um navio para transporte de passageiros no rio Douro.

6. Adicionalmente celebrou com a B... um acordo denominado de “Wet Lease Charter Contract” por um período de 5 anos, renovável por períodos iguais, e que se junta em anexo.

7. De acordo com o estipulado neste contrato, a A... cede à B... a utilização do referido navio, incluindo a respetiva tripulação dotada dos conhecimentos técnicos necessários à sua navegação.

8. O aluguer do navio inclui ainda o alojamento dos passageiros com a prestação dos respetivos serviços de hotelaria, o fornecimento de refeições e a realização de excursões terrestres em território nacional.

9. O aluguer do navio é faturado mensalmente pela A... à B... através do débito de um valor diário por cada noite de aluguer do navio, fixado previamente em função dos custos estimados, acrescidos de uma margem de mercado apurada de acordo com as regras de preços de transferência aplicáveis.

10. Em dezembro de cada ano, procede-se aos ajustamentos necessários para garantir o pagamento dos custos efetivamente incorridos, acrescidos da referida margem.

11. Pelo que, de acordo com o estipulado no referido contrato, o aluguer do navio e serviços acessórios, que não podem ser dissociados do aluguer diário do navio, serão faturados pela A... de uma forma global como uma única prestação de serviços (i.e., sem segregação de valores por serviço).

II. QUESTÕES

12. Pelo que, persistindo dúvidas quanto à qualificação da prestação efetuada e a localização da mesma para efeitos do IVA, e não querendo incumprir com as regras fiscais aplicáveis, a A... pretende confirmar, salvaguardando-se assim os princípios da certeza e da segurança jurídica, se, atendendo a que o adquirente dos serviços acima descritos (B...) se encontra localizado fora do território nacional, e dado que, através do contrato celebrado e nos termos do aí estipulado, a A... presta, a título principal, uma prestação de serviços de locação de longa duração de um meio de transporte, deve a mesma ser considerada localizada na Suíça, não sendo assim devido IVA em Portugal.

M. Em resposta a este pedido, a AT emitiu uma Informação Vinculativa, em 20.05.2020, nos seguintes termos:

Informação

I - QUESTÃO COLOCADA

1. A requerente "integra o Grupo C..., líder mundial na promoção de cruzeiros de luxo em rio e mar".
2. A venda dos referidos cruzeiros é promovida junto dos seus agentes locais, situados nos diferentes países europeus, através do seu operador turístico, sedado na Suíça, a sociedade B... AG (adiante "B...").
3. Os cruzeiros são vendidos aos clientes finais com tudo incluído (incluem alojamento no navio e refeições), podendo ser adicionalmente promovidas excursões em terra no mesmo pacote turístico.
4. A requerente é para o Grupo C..., a sociedade operativa que em Portugal se dedica à organização dos referidos cruzeiros, tendo como atividades principais a animação turística e o transporte de passageiros por vias navegáveis interiores.
5. Em 2018, a requerente adquiriu um navio para transporte de passageiros no rio Douro.
6. Adicionalmente celebrou com a B... um acordo denominado de "Wet Lease Charter Contract" por um período de 5 anos, renovável por períodos iguais (documento redigido em inglês, que juntou em anexo).
7. "De acordo com o estipulado neste contrato", a requerente "cede à B... a utilização do referido navio, incluindo a respetiva tripulação dotada dos conhecimentos técnicos necessários à sua navegação".
8. "O aluguer do navio inclui ainda o alojamento dos passageiros com a prestação dos respetivos serviços de hotelaria, o fornecimento de refeições e a realização de excursões terrestres em território nacional."
9. "O aluguer do navio é faturado mensalmente" pela requerente "à B... através do débito de um valor diário por cada noite de aluguer do navio, fixado previamente em função dos custos estimados, acrescidos de uma margem de mercado apurada de acordo com as regras de preços de transferência aplicáveis".
10. "Em dezembro de cada ano, procede-se aos ajustamentos necessários para garantir o pagamento dos custos efetivamente incorridos, acrescidos da referida margem."
11. "Pelo que, de acordo com o estipulado no referido contrato, o aluguer do navio e serviços acessórios, que não podem ser dissociados do aluguer diário do navio, serão faturados" pela requerente, "de uma forma global, como uma única prestação de serviços (i.e., sem segregação de valores por serviço)".
12. A requerente pretende confirmar, "se, atendendo a que o adquirente dos serviços acima descritos (B...) se encontra localizado fora do território nacional, e dado que, através do contrato celebrado e nos termos do aí estipulado", a requerente "presta, a título principal, uma prestação de serviços de locação de longa duração de um meio de transporte, deve a mesma ser considerada localizada na Suíça, não sendo assim devido IVA em Portugal".

II - ELEMENTOS FACTUAIS

13. A requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): "93293 - ORGANIZAÇÃO DE ACTIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA" (Principal) e "50300 - TRANSPORTES DE PASSAGEIROS POR VIAS NAVEGÁVEIS INTERIORES" (Secundário 1).

14. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando exclusivamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

15. Em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado "as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

16. O n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, estabelece o conceito de transmissão de bens como a "transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

17. Por sua vez, "são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens", nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

18. No caso em apreço, com base na descrição apresentada pela requerente, esta irá efetuar uma prestação de serviços, referente ao aluguer de longa duração de um navio de cruzeiro fluvial, sendo a adquirente uma sociedade do mesmo grupo empresarial, domiciliada na Suíça.

19. Tratando-se de uma prestação de serviços efetuada, a um adquirente que é sujeito passivo domiciliado fora do território nacional, cumpre determinar qual a localização desta operação, se em território nacional ou suíço.

20. O artigo 6.º do CIVA define as regras relativas à localização das operações que tenham conexão com mais do que um ordenamento jurídico, estando as regras respeitantes às prestações de serviços estabelecidas nos n.ºs 6 e seguintes deste artigo.

21. A alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, determina que as prestações de serviços efetuadas a "um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador" são tributadas em território nacional.

22. Por outro lado, a alínea b) do mesmo n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, determina que são tributáveis em território nacional as prestações de serviços efetuadas a "uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados".

23. Não obstante os princípios subjacentes às regras previstas no n.º 6 do artigo 6.º, são estabelecidas exceções nos n.ºs 7 a 12 da norma, as quais configuram regras próprias de localização, de acordo com os elementos de conexão aí contemplados, nomeadamente a tributação de alguns tipos de serviços no local onde são materialmente executados.

24. Aos serviços de locação de meios de transporte, que tenham como destinatários sujeitos passivos de imposto, aplica-se a regra geral contida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, quando não se trate de uma locação qualificada como de curta duração (no caso de embarcações, considera-se de curta duração a locação não superior a 90 dias).

25. Assim, esta regra geral, *a contrario*, determina a sujeição a IVA no território correspondente à sede do adquirente (desde que aí considerado sujeito passivo de imposto), quando os serviços adquiridos se destinem à sede, ao estabelecimento estável ou ao domicílio do adquirente dos serviços, situados nesse território.

26. Ao invés, aos serviços de locação de meios de transporte, que tenham como destinatários não sujeitos passivos, aplica-se, em princípio, a regra geral contida na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, quando não se trate de uma locação qualificada como de curta duração. Assim, de acordo com esta regra geral, os referidos serviços consideram-se efetuados no território nacional quando o prestador nele se encontre sediado ou estabelecido.

27. Para efeitos da aplicação das regras estabelecidas no artigo 6.º do CIVA, importa considerar o artigo 11.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, o qual determina qual o conceito de "estabelecimento estável", a saber: "qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica () caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento", e "caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permita efetuar as prestações de serviços que fornece".

28. Nestes termos, e considerando tudo o que foi mencionado na presente informação, partindo do pressuposto que a locação de navio de cruzeiro é de longa duração, tendo como adquirente um "sujeito passivo de imposto" estabelecido na Suíça [na aceção da alínea c) do capítulo III do ofício circularizado n.º 30115, de 2009-12-29], tal constitui uma operação localizada e tributada em território suíço, por força da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario.

29. Com vista à aplicação do presente entendimento, a ora requerente deve obter prova da qualidade de sujeito passivo suíço, da sociedade adquirente da referida prestação de serviços, a B... AG, nos termos da alínea c) do capítulo III do ofício circularizado n.º 30115, de 2009- 12-29.

Parecer de Chefe de Divisão

Concordo. À consideração da Sra. Diretora de Serviços.

Despacho de Director de Serviços, por subdelegação do Diretor Geral

Concordo com o informado. Comunique-se.”

N. Através das ordens de serviço n.ºs OI2023... e OI 2023..., foi ordenado um procedimento de inspeção à Requerente, tendo como objeto os anos de 2021 e 2022;

O. Do relatório do Inspeção relativo ao ano 2021, consta a seguinte fundamentação:

Portanto, o serviço descrito tem enquadramento naquilo que a jurisprudência do TJUE designa de “prestação de serviços única”, embora constituída por várias prestações de serviços parcelares, designadamente, o alojamento a bordo do navio-cruzeiro, as refeições, o transporte de passageiros, não podendo estas ser consideradas como acessórias da prestação de serviço de aluguer dos navios, na exata medida em que a B... não espera da A... apenas a prestação do serviço de aluguer de longa duração dos navios-cruzeiro, ou de uma forma simplificada, a disponibilização propriamente dita dos navios cruzeiros, mas também, e essencialmente, a prestação aos seus clientes (os turistas que lhe adquirem o pacote turístico/ cruzeiro turístico) de um serviço de alojamento no navio, juntamente com o fornecimento das refeições a bordo e o seu transporte ao longo do Rio Douro num itinerário Porto-Régua/Pinhão/Pocinho/Barca d’Alva e regresso ao Porto.

Efetivamente, não estamos perante uma prestação de serviço principal (o aluguer de longa duração dos navios-cruzeiro) e prestações de serviço acessórias (alojamento no navio e fornecimento de refeições) daquela prestação de serviço, mas antes perante uma operação composta por vários elementos, todos eles pretendidos, como um conjunto (o cruzeiro fluvial), pela B... AG, sendo essa operação garantida dessa mesma forma, (o cruzeiro fluvial) pela empresa inspecionada, A... .

Ora, todas estas operações têm enquadramento no número 8 do artigo 6.º do Código do IVA. Efetivamente, como estabelecido nas suas alíneas a), b) e c) são tributáveis as “(...) prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas (...);

“Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional”; as “Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d), que sejam executadas no território nacional”. Portanto, o n.º 8 do art.º 6º do Código do IVA determina a sujeição a IVA em território nacional das operações que tiverem conexão com esse território, pelo que no caso em análise, sendo os serviços de alojamento, refeições, transporte de passageiros, realizados em território nacional, estão os mesmos sujeitos a imposto em Portugal, independentemente da qualidade do adquirente dos serviços.

A sujeição no local do adquirente, prevista na alínea a), do n.º 6, do artigo 6.º do CIVA, não se aplica ao caso em análise, na medida em que, as prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo, se encontram enquadradas nas alíneas a), b) e c) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA.

Assim sendo, a A... deveria ter liquidado IVA nestas operações ativas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1º, dos art.º 4º, art.º 7 e art.º 16º, todos do Código do IVA, e, tendo em conta as regras de localização em território nacional, previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 8 do art.º 6 do Código do IVA.

Quanto à taxa aplicável cf. regras estabelecidas no art.º 18º do Código importa salientar o que já atrás foi dito, ou seja, as operações faturadas pela A... à sua cliente através da Fatura consubstanciam uma “prestação de serviços única”, embora constituída por várias prestações de serviços parcelares, e que isoladamente podem até beneficiar da aplicação de taxas de IVA diferenciadas³, mas que, uma vez que é faturada uma prestação única, e não sendo possível a sua quantificação de forma isolada, deverá ser enquadrada na taxa normal de IVA da alínea c) do art.º 18º do Código do IVA.”

P. No relatório de inspeção relativo ao ano 2022, lê-se:

“Portanto, o serviço descrito tem enquadramento naquilo que a jurisprudência do TJUE designa de “prestação de serviços única”, embora constituída por várias prestações de serviços parcelares, designadamente, o alojamento a bordo do navio-cruzeiro, as refeições, o transporte de passageiros, não podendo estas ser consideradas como acessórias da prestação de serviço de aluguer dos navios, na exata medida em que a B... não espera da A... apenas a prestação do serviço de aluguer de longa duração dos navios-cruzeiro, ou de uma forma simplificada, a disponibilização propriamente dita dos navios cruzeiros, mas também, e essencialmente, a prestação aos seus clientes (os turistas que lhe adquirem o pacote turístico/ cruzeiro turístico) de um serviço de alojamento no navio, juntamente com o fornecimento das refeições a bordo e o seu transporte ao longo do Rio Douro num itinerário Porto-Régua/Pinhão/Pocinho/Barca d’Alva e regresso ao Porto.

Efetivamente, não estamos perante uma prestação de serviço principal (o aluguer de longa duração dos navios-cruzeiro) e prestações de serviço acessórias (alojamento no navio e fornecimento de refeições) daquela prestação de serviço, mas antes perante uma operação composta por vários elementos, todos eles pretendidos, como um conjunto (o cruzeiro fluvial), pela B... AG, sendo essa operação garantida dessa mesma forma, (o cruzeiro fluvial) pela empresa inspecionada, A... .

Ora, todas estas operações têm enquadramento no número 8 do artigo 6.º do Código do IVA. Efetivamente, como estabelecido nas suas alíneas a), b) e c) são tributáveis as “(...) prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas (...); “Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional”; as “Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d), que sejam executadas no território nacional”. Portanto, o n.º 8 do art.º 6º do Código do IVA determina a sujeição a IVA em território nacional das operações que tiverem conexão com esse território, pelo que no caso em análise, sendo os serviços de alojamento, refeições, transporte de passageiros, realizados em território nacional, estão os mesmos sujeitos a imposto em Portugal, independentemente da qualidade do adquirente dos serviços.

A sujeição no local do adquirente, prevista na alínea a), do n.º 6, do artigo 6.º do CIVA, não se aplica ao caso em análise, na medida em que, as prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo, se encontram enquadradas nas alíneas a), b) e c) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA.

Assim sendo, a A... deveria ter liquidado IVA nestas operações ativas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1º, dos art.º 4º, art.º 7 e art.º 16º, todos do Código do IVA, e, tendo em conta as regras de localização em território nacional, previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 8 do art.º 6 do Código do IVA.

Quanto à taxa aplicável cf. regras estabelecidas no art.º 18º do Código importa salientar o que já atrás foi dito, ou seja, as operações faturadas pela A... à sua cliente através da Fatura consubstanciam uma “prestação de serviços única”, embora constituída por várias prestações de serviços parcelares, e que isoladamente podem até beneficiar da aplicação de taxas de IVA diferenciadas³, mas que, uma vez que é faturada uma prestação única, e não sendo possível a sua quantificação de forma isolada, deverá ser enquadrada na taxa normal de IVA da alínea c) do art.º 18º do Código do IVA.”

- Q. Na sequência do relatório de inspeção ao ano 2021, foi emitida a liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 2021/12, com imposto apurado no montante de 487.160,56 euros;
- R. Na sequência do relatório de inspeção ao ano 2022, foram emitidas as liquidações de IVA:
- n.º 2024..., referente ao período 2022/12, com imposto apurado no montante de 1.084.633,95 euros;
 - n.º 2024..., referente ao período 2022/12, com imposto apurado no montante de 1.342.227,52 euros;
 - n.º 2024..., referente ao período 2022/12, com imposto apurado no montante de 1.342.227,52 euros;
- S. Na sequência dos relatórios de inspeção e dos atos de liquidação indicados, foram ainda emitidos os atos de compensação:
- n.º 2024... (documento n.º 2024...);
 - n.º 2024... (documento n.º 2024...);
 - n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
 - n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
 - n.º 2024... (documento n.º 2024 ...);
 - n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
- T. Na sequência dos relatórios de inspeção e dos atos de liquidação indicados, foram ainda emitidos os atos de liquidação de juros compensatórios:
- n.º 2024..., referente ao período 2021/12;
 - n.º 2024..., referente ao período 2022/12;
 - n.º 2024..., referente ao período 2022/12.

V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1. Questão de saber se os serviços prestados pela Requerente devem ser tratados, para efeitos de IVA, como uma operação tributável única complexa, ou devem ser tratadas como operações separadas.

Começamos por, brevemente, resumir os factos considerados provados e relevantes para esta questão.

A requerente era, à data dos factos, proprietária de dois navios de cruzeiro fluviais, com os nomes “...” e “...”.

Entre a Requerente e a sociedade de nacionalidade suíça “B... AG”, foi celebrado um contrato em que na primeira cláusula (cláusula 1.1) se diz que a Requerente *aluga* à outra parte contratante (sociedade suíça) os dois navios de cruzeiro fluvial mencionados.

Na cláusula 1.2. Diz-se que é à sociedade Suíça (locatária) que cabe a venda das viagens de cruzeiro e a gestão da distribuição das cabines (dos navios) pelos passageiros.

A cláusula 2.1 determina que o contrato de “aluguer dos navios” terá a duração de cinco anos, iniciando-se em 1/01/2018.

A cláusula 3.6 diz que a Requerente *aluga* o navio numa base “wet-lease”, esclarecendo que o aluguer pode incluir serviços de alojamento, os quais, por sua vez, incluem todos os serviços de hotel e *catering* a bordo.

O contrato prevê ainda (cláusula 3.6) que possam ter lugar excursões em terra, cujos custos serão suportados integralmente pela sociedade suíça.

Através da prova testemunhal produzida, apurou-se que, efetivamente, a Requerente leva a cabo todos os serviços associados a uma viagem de cruzeiro, o que inclui: o transporte dos passageiros no navio durante todo o período do cruzeiro, a acomodação dos passageiros nas cabines do navio destinadas a passageiros, o fornecimento de refeição prontas a bordo (serviço de restauração), o fornecimento de bebidas a bordo (serviços de bar e restauração), o fornecimento de serviços de entretenimento a bordo, o serviço de limpeza, entre outros. Para todos estes serviços, a Requerente equipa o navio com os materiais e equipamentos necessários, suportando os custos dessas aquisições, e emprega todo o pessoal necessário, suportando também todos os custos com esse pessoal.

Todos estes serviços são prestados por conta da sociedade locatária dos navios.

Nos termos de cláusula 4.1. do contrato, a Requerente deve emitir à sociedade suíça, numa base mensal, uma fatura ou faturas (o contrato fala em “faturação” sem especificar se é uma fatura ou várias faturas)

com os “custos” estimados para o mês seguinte – sendo, portanto, a faturação efetuada sempre com um mês de avanço.

Colocamos “custos” entre aspas porque, evidentemente, o que o contrato quer dizer é “preço”, em vez de “custos”.

Esta faturação antecipada é feita com base numa estimativa que por sua vez assenta nos custos orçamentados para o ano corrente a suportar pela Requerente com a prestação de serviços ou prestações de serviços. À soma dos custos, acresce uma “margem de mercado”. Parece também claro que a “margem de mercado” corresponde à remuneração dos serviços da Requerente.

O TJUE tem vindo a afirmar que, para efeitos de IVA, quando uma operação económica é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para determinar se dela resulta uma ou mais prestações (v. neste sentido, acórdão de 4 de março de 2021, processo C-581/19, par. 37, e jurisprudência aí referida).

Em regra geral, segundo o mesmo acórdão do TJUE, cada prestação deve ser considerada uma prestação distinta e independente, como decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 Acórdão de 2 de julho de 2020 [ac. de 2 de julho de 2020, C-231/19, par. 23; ac. de 20 de abril de 2023, C-282/22, par. 28; ac. de 16 de abril de 2015, C-42/14, par. 30; ac. de 27 de setembro de 2012, C-392/11, par. 14, e ac. de 17 de janeiro de 2013, C-224/11, par. 29; ac. de 2 de julho de 2020, C-231/19, par. 23].

No entanto, o tribunal também tem vindo a afirmar que, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a respetiva operação, para determinar se, para efeitos de IVA, se está em presença de duas ou mais prestações distintas, ou de uma prestação única (C-282/22 (par. 27); ac. de 27 de outubro de 2005, C- 41/04 (par. 19).

O Tribunal considera que 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* (C-282/22 (par. 28); C-42/14 (par. 31)).

Na sua jurisprudência, o tribunal desenvolve os casos de “não independência” das operações, isto é, os casos em que as várias prestações que compõem a operação, excecionalmente, não devem ser tratadas de forma independente, mas sim como uma “prestação única complexa”.

Nos acórdãos “*Frenetikexito*” (ac. de 4 de março de 2021, C-581/19) e “*BlackRock*” (ac. de 2 de julho de 2020, C-231/19), o tribunal teve a oportunidade de sistematizar estes casos excecionais de “não independência”.

No acórdão *BlackRock* o tribunal esclarece que o conceito de “prestação única” pode abranger, na jurisprudência do Tribunal de Justiça, dois tipos de situações: I) a situação de uma prestação principal que absorve as restantes, consideradas acessórias; II) a situação em que nenhuma prestação pode ser considerada principal, mas, ainda assim, o conjunto deve ser considerado como uma única operação indissociável.

Assim:

I) Situação de uma operação principal

O tribunal esclarece que existe uma prestação única quando um ou mais elementos devem ser considerados como constituindo a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal.

Isto pode ser estabelecido com base em diversos critérios:

i) 1º critério: a prestação acessória não constitui um fim em si mesma

Uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador [Acórdão *Blackrock*, par. 29 e jurisprudência referida; e acórdão *Frenetikexito*, par. 41].

ii) 2º critério: a prestação acessória tem um valor marginal em relação a outra, a principal

Segundo o tribunal, o segundo critério para aferir se existe operação única, por uma ser principal, constitui, na realidade, um indício do primeiro, e tem que ver com a tomada em consideração do valor respetivo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, uma revelando-se mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra [*Frenetikexito*, par. 42 e a jurisprudência aí citada].

iii) 3º critério: a acessoriedade é necessária a fim de que a isenção da prestação principal goze de plena eficácia

Neste terceiro e último caso, a unicidade da operação não é substancial, mas utilitária. Perante um conjunto de prestações de serviços conexas, em que uma está isenta, e as restantes, consideradas separadamente, não o estariam, mas, com esse tratamento separado, a isenção perderia a sua eficácia, para que isso não aconteça, considera-se existir uma única operação, em que uma é principal e as restantes acessórias [*Frenetikexito*, par. 43].

II) Situação de indissociabilidade económica

Por outro lado, a prestação única pode ser composta por elementos que são indissociáveis do ponto de vista económico, sem que nenhum possa ser considerado principal (*Blackrock*, par. 30); e, no entanto, esses elementos estarem tão **estritamente ligados que formem, objetivamente, uma única prestação económica indissociável**, cuja decomposição teria carácter artificial (*Blackrock* par. 23; e também *Frenetikexito*, par. 38).

O Tribunal considera que existe este tipo de indissociabilidade quando os vários serviços fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estritamente conexos que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial (C-41/04, par. 22).

Isto é o que acontece quando a razão, por parte do cliente médio, de celebrar o contrato, é a de adquirir o conjunto dos serviços (C-42/14, par. 35; e *Blackrock*, par. 24).

Esclarecidos o conceito de “prestação única complexa” e as distinções entre os seus vários casos, resta dizer que, no caso de uma “prestação única complexa”, em regra, esta deve receber um tratamento fiscal uniforme, nomeadamente no que diz respeito às taxas aplicáveis (*Blackrock*, par. 35), mas igualmente no que diz respeito a todos os restantes aspetos do regime fiscal aplicável, pois essa uniformidade de tratamento fiscal constitui a própria razão de ser de todo o conceito de “prestação única complexa”: “a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta *para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA*” (C-224/11, par. 31).

Aqui chegados, não parece oferecer dificuldade especial aplicar estes conceitos à situação do caso vertente.

O cliente da sociedade B... AG, que adquire uma viagem de cruzeiro, desde logo, e em primeiro lugar, faz um único contrato, que abrange várias prestações de serviços: transporte, alojamento, restauração, bar, animação, etc. E obviamente, o cliente não pode prescindir de nenhuma das prestações que estão em causa nesse contrato: se quer o alojamento no navio, não pode deixar de ser transportado, mesmo

que o quisesse; se quer o transporte, não pode deixar de ser alojado, mesmo que o quisesse; se quer o transporte e o alojamento, não pode deixar de querer os serviços de restauração e bar.

Da mesma forma, e pela mesma razão, quando a B... AG celebra com a Requerente um contrato em que esta se obriga a prestar todos estes serviços mencionados, a B... AG considera que adquire o direito a que o conjunto dos serviços seja prestado aos seus clientes, de forma indissociada, como estes pretendem.

Portanto, em suma, parece bastante claro estarmos perante uma “operação única complexa”, não por existir uma prestação principal, que consuma as restantes por um dos três critérios enunciados, mas porque existe uma incindibilidade funcional entre todas as prestações.

Também parece claro que, apesar de as partes contratantes denominarem o contrato celebrado entre si como de “aluguer de navios”, em substância, a B... AG, através do contrato, não adquire apenas o gozo do navio, mas sim um serviço de organização e “viagens de cruzeiro”, pronto a ser servido aos seus clientes. O gozo do navio é apenas uma parte desse contrato. Se uma sociedade A cedesse um hotel (instalado num edifício construído em terra), à sociedade B, com a condição de que esta continuasse a realizar plenamente e de modo autónomo, completo e contínuo o serviço de alojamento hoteleiro aos clientes da sociedade A, o gozo do hotel seria apenas um elemento do contrato.

Portanto, seria forçoso concluir estarmos perante uma prestação de serviços única complexa e que essa prestação de serviços não é um mero aluguer de um navio, mas deverá de seguida examinar-se a pertinência e implicações da eventual existência de estabelecimento estável da entidade suíça em Portugal.

2. Questão de saber onde deve ser tributada, a que taxa, a prestação única complexa

Como já se disse, o propósito mesmo do conceito de “prestação de serviços única complexa” é o de sujeitar toda a operação a um único regime fiscal.

Assim sendo, não nos parece sustentável, como faz a AT, por um lado considerar que existe uma prestação de serviços única complexa” e em seguida dividi-la em operações para efeitos de determinação da sua localização para efeitos de IVA e de determinação do local de tributação.

Tanto mais que, na aplicação desta solução, a AT sustenta (artigo 24 da resposta) que “A natureza dos serviços prestados convoca a aplicação das regras de exceção previstas no n.º 8 do mesmo artigo, que determinam a tributação no local da execução material do serviço”, dizendo em seguida que são disso

exemplo as prestações de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas; as prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional; as prestações de serviços de alimentação e bebidas que sejam executadas no território nacional; as prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter recreativo, que tenham lugar no território nacional, mas deixa de fora o aluguer propriamente dito.

Na opinião do Tribunal arbitral, a solução, quanto à determinação da localização da operação, depende da interpretação do contrato de prestação de serviços. Não basta, em nosso entender, dizer que, no contrato, não se está perante um “puro aluguer de um navio”. É necessário analisar se existe, ou não, um aluguer de um navio.

Se considerarmos que o contrato não contém, verdadeiramente, um aluguer dos navios, mas a contratação pura e simples de um serviço de organização de viagens de cruzeiro, então não há dúvida de que o serviço, prestado por um sujeito passivo, com sede em território português (dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º), sendo prestado a um sujeito passivo localizado noutro estado, não seria tributada em Portugal, de acordo com as regras do n.º 6 do artigo 6.º, e, concretamente, da sua alínea a), interpretada *a contrario*.

Já se considerarmos que o contrato contém um verdadeiro aluguer do navio, transferindo-se para o locatário o gozo do mesmo, então há que ponderar se o adquirente do serviço se torna, por esse motivo, titular de um estabelecimento estável em território nacional, a partir do qual os serviços são prestados.

O artigo 11.º n.º 1 do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho,¹ de 15 de Março de 2011, define “estabelecimento estável”, para efeitos de IVA, como “qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.”

Por seu turno, o TJUE já a admitiu, nos acórdãos “Gunter Berkholz” (processo 168/84) e “Faaborg-Gelting Linien” (processo C-231/94), que um navio pode constituir um estabelecimento estável. Tal acontecerá se o local a tomar como “estabelecimento” tiver um mínimo de consistência, pela reunião permanente de meios humanos e técnicos necessários à prestação de determinados serviços.

¹ Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho,¹ de 15 de Março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Ora, no caso, os navios em causa têm, pelo que resulta de todas as circunstâncias factuais e contratuais, mais do que um “mínimo de consistência”, reunindo permanente meios humanos (pessoal de tripulação, pessoal de cozinha, empregados de mesa, empregados de limpeza) e técnicos (equipamentos) necessários à prestação dos serviços em causa, sendo este o primeiro aspeto a salientar. Portanto, os navios têm “um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento” (conforme o artigo 11.º n.º 1 do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho).

Em segundo lugar, resulta da análise do contrato que é a locatária do navio quem presta o serviço de cruzeiro aos clientes, e não a Requerente (locadora). Tal resulta de várias cláusulas do contrato, como:

- As vendas e a gestão da atribuição das cabines é da exclusiva responsabilidade da locatária (cláusula 1.2);²
- A fretadora acorda em compensar a armadora através de uma taxa de afretamento por navio e por noite, correspondente aos custos efetivamente incorridos pela armadora na prestação dos serviços de *wet lease*, acrescidos de uma margem alvo, de modo a assegurar à armadora uma remuneração em condições de plena concorrência pelos serviços prestados (cláusula 3.1);
- A base de cálculo dos custos é o sistema de contabilidade financeira mantido pela armadora (cláusula 3.2);
- A taxa de afretamento aplicável será faturada mensalmente e antecipadamente pela armadora à fretadora, com base nos custos orçamentados ou estimados para o ano corrente e nos serviços a prestar pela armadora à fretadora (Cláusula 4.1);
- Em dezembro de cada ano, a armadora apurará os custos dos serviços anuais efetivos. Com base nestes custos anuais efetivos, a armadora emite uma fatura de regularização, sendo que o excesso dos custos efetivos é pago pela fretadora à armadora no prazo de 30 dias (cláusula 4.5.).

Todas estas cláusulas mostram que:

- i) É a fretadora quem gere as vendas e, portanto, é a responsável perante os clientes;
- ii) A fretadora assume o risco económico do negócio, pois ela não adquire da armadora um serviço com um preço fixado. A fretadora suporta os custos efetivos, e variáveis, da operação, à medida que estes surgem, ao longo da operação.

Do que se disse conclui-se que, sendo a fretadora quem presta o serviço aos clientes, a ligação funcional entre a prestação do serviço e a sede da fretadora é praticamente inexistente. Por outras palavras, a

² Segundo a tradução certificada junta pela Requerente: “A venda e a administração da alocação de cabines são de exclusiva responsabilidade do Afretador”.

contribuição da sede para a prestação do serviço é diminuta (limitando-se às vendas e gestão da distribuição das cabines), o que reforça a hipótese de que o serviço é prestado a partir de um estabelecimento estável, conforme a jurisprudência do TJUE anteriormente citada.

Por outro lado, também a análise de várias cláusulas do contrato nos indica que o gozo do navio é, efetivamente, transferido para a locatária, juntamente com o risco associado ao mesmo.

Assim:

- o navio é *entregue* à afretadora em condições de navegabilidade (cláusula 1.3);
- a afretadora tem o direito de afretar a terceiros o navio durante toda a época baixa do itinerário confirmado (cláusula 3.5);
- no termos do contrato, o navio é restituído ao armador, em conformidade com o equipamento/inventário existente na data de início do acordo, o que significa que, por exemplo, em caso de danificação, deverá a fretadora reparar o navio antes de o entregar (cláusula 1.4); isto mesmo se confirma na cláusula 5.1., em que estipula que, no termo do contrato, a afretadora devolverá o navio, com todo o inventário e acessórios, e considerando o desgaste normal, no mesmo estado em que foi entregue”.

Ou seja, estão presentes no contrato todas as características para poder concluir-se estarmos perante um verdadeiro contrato de aluguer, que transfere o gozo do navio para o afretador. Há, isso sim, um conjunto de serviços que acresce ao aluguer.

Deste modo, conclui-se que:

- i) A sociedade suíça é quem presta o serviço de cruzeiro aos clientes;
- ii) A sociedade suíça presta esse serviço a partir de navios dos quais tem o gozo exclusivo, por força do contrato de aluguer, e que se encontram e operam exclusivamente em território português;
- iii) Os navios têm um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento” (conforme o artigo 11.º n.º 1 do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho);
- iv) A prestação de serviços, do ponto de vista operacional, tem escassa ligação funcional à sede da propriedade suíça.

Logo, os navios são estabelecimentos estáveis da sociedade suíça, como seria um hotel que cedesse alugasse em território português.

E assim sendo, salvo melhor entendimento, entende-se que a operação deveria ser tributada ao abrigo da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, por o serviço ser prestado a um sujeito passivo que tem um estabelecimento estável em território nacional.

3. Questão de saber se o tratamento preconizado pela Informação Vinculativa emitida deve prevalecer, independentemente de ser este o tratamento conforme com a lei tributária do ponto de vista substantivo.

A última questão a dilucidar é de ordem adjetiva, e consiste em saber se, no caso de a Autoridade Tributária ter emitido, a pedido da Requerente, uma a Informação Vinculativa, ao abrigo do artigo 68.º da LGT; e no caso de essa informação vinculativa preconizar um tratamento – a dar às operações acima referidas, em sede de IVA – distinto do tratamento preconizado no relatório de inspeção e efetivamente aplicado na sequência do mesmo, deve, apesar de ilegal, prevalecer, no caso específico da Requerente, o tratamento preconizado pela Informação Vinculativa, independentemente de ser este o tratamento conforme com a lei tributária do ponto de vista substantivo.

O artigo 59.º da Lei Geral Tributária estabelece que “os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco”, estatuidando em seguida, na alínea e) do seu n.º 3 que “a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente: (...) e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei”.

Assim, a prestação de informações vinculativas é um dever da Autoridade Tributária e uma expressão do dever de colaboração recíproco entre a administração e os contribuintes (neste sentido, o acórdão do STA de 7 de dezembro de 2004, proc. n.º 908/04).

O direito à informação prévia encontrava-se já previsto pelo artigo 14º do Código de Processo das Contribuições e Impostos de 1963 (CPCI 1963), como uma garantia dos contribuintes. Aí se estabelecia que “constituem garantias gerais do contribuinte (...) o esclarecimento (...) acerca da interpretação das leis tributárias e do modo mais cómodo e seguro de lhes dar cumprimento”, e “a informação sobre a sua concreta situação tributária” (acórdão do STA de de 7 de dezembro de 2004, proc. n.º 908/04).

O posterior Código de Processo Tributário de 1991 (CPT 1991), nos seus artigos 19.º e 20.º, consagrou igualmente o direito à informação constitucionalmente garantido entre as garantias dos contribuintes, afirmando expressamente que ele compreende “a informação prévia vinculativa”. O artigo 73º dispunha sobre as consequências da prestação da informação, dizendo de forma inequívoca que “os serviços da administração fiscal não poderão proceder de forma diversa em relação ao sentido da informação prestada (...), salvo em cumprimento de decisão judicial”.

Atualmente, o regime das informações vinculativas consta do artigo 68.º da LGT, que se ocupa extensamente dos aspetos do procedimento.

Quanto à força vinculante da informação vinculativa, interessam-nos sobretudo os números 14 a 16.

O n.º 14 diz que “a administração tributária, em relação ao objeto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial.”

O n.º 15, por sua vez, dispõe que as informações vinculativas caducam em caso de alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito em que assentaram e, em qualquer caso, no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação.

Finalmente, o n.º 16 determina que as informações vinculativas podem ser revogadas, com efeitos para o futuro, após um ano a contar da sua prestação, precedendo audição do requerente, nos termos da presente lei, com a salvaguarda dos direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos.

Deste regime resulta com bastante clareza o caráter vinculante das informações vinculativas, no sentido de que a administração tributária não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, *em relação ao objeto do pedido*, ie, em relação à situação de facto sobre a qual se pronunciou.

O caráter vinculante da informação vinculativa, mesmo num caso em que a administração tributária venha a concluir não ter efetuado, na informação, a interpretação mais conforme com a lei, é reforçada pelo n.º 16.º que prevê a revogação da informação vinculativa, com efeitos para o futuro, passado que seja um ano sobre a sua emissão. Obviamente, estando a administração estritamente vinculada pelo princípio da legalidade tributária, a revogação de uma anterior informação vinculativa só pode ter lugar quando a administração, reconsiderando a situação, venha a concluir que a mesma não se mostra conforme com a lei.

O mesmo carácter vinculante das informações vinculativas tem sido repetidamente afirmado pelos tribunais (neste sentido, os acórdãos: STA de 7 de dezembro de 2004, proc. n.º 908/04; TCA-S de 7 de novembro de 2024, proc. n.º 1741/14.0BESNT; TCA-S de 17 de setembro de 2020, proc. n.º 545/07.1BELSB; TCA-S de 10 de julho de 2014, proc. n.º 07558/14; TCA-S de 22 de novembro de 2011, proc. n.º 0313/09; TCA-N de 13 de outubro de 2016, proc. n.º 00089/11.7BEBRG; entre outros).

Assim, o acórdão do STA de 7 de dezembro de 2004, que vimos citando, afirma:

“(…) apresenta-se-nos claro que, concretizando o princípio da colaboração e o direito à informação, o legislador instituiu que os administrados podem pedir e obter da Administração pronúncia relativa às incidências fiscais de uma dada situação de facto, ficando ela obrigada a atuar, oportunamente, conforme a informação prestada, verificado que seja um certo circunstancialismo.”

O mesmo aresto adianta-se na explanação das razões que levaram o legislador a consagrar o direito dos contribuintes à informação vinculativa, nos seguintes termos:

“No domínio fiscal, é fácil aperceber a utilidade do instituto para o contribuinte. Este pode conhecer, antecipadamente, as consequências fiscais de um negócio projectado, o que lhe permite avaliar com mais certeza e segurança os benefícios que da sua concretização lhe advirão; como poderá configurar diferentemente o mesmo negócio, de modo a evitar uma excessiva onerosidade fiscal; e, no tocante a factos já ocorridos, pode ficar ciente das suas consequências fiscais, tomando as medidas que entenda adequadas, quer procurando atenuá-las, quer preparando-se a tempo para as suportar; por último, no concernente a benefícios fiscais, pode procurar colocar-se em posição de deles auferir.”

A razão da vinculação da administração às informações vinculativas que presta aos contribuintes, a seu pedido, reside na própria *ratio* da figura da informação vinculativa, exposta no trecho anteriormente citado. O legislador entendeu, já desde 1963, dever estabelecer a favor dos contribuintes o direito de este pedirem informações vinculativas, para que estes possam, em face da complexidade das leis fiscais, conhecer com antecedência e segurança os tratamentos fiscais a que ficarão sujeitos. Por seu turno, os contribuintes usam esse direito, ie. pedem informações vinculativas, porque querem conhecer com antecedência e segurança os tratamentos fiscais a que ficarão sujeitos.

Se a administração tributária pudesse, após ter emitido para um caso concreto uma informação vinculativa, e após reconsideração do mesmo, alterar a sua posição e proceder de forma diversa, o regime da informação vinculativa não teria qualquer utilidade. Com essa atuação, a administração tributária

estaria a violar o princípio da tutela da confiança jurídica (ac. do TCA-s de 17 de setembro de 2020, citado), princípio basilar do Estado de direito, razão por que não se pode admitir outra solução.

É claro que, como já ficou dito, a informação vinculativa só vincula a administração em relação *ao objeto do pedido*, o que significa que o contribuinte só pode legitimamente esperar que a atuação da administração se conforme com a informação vinculativa se, no seu pedido, o contribuinte descreveu os factos de forma completa e fiel à realidade, e se, entretanto, não ocorreram alterações dessa factualidade ou da lei.

Citando Sérgio Vasques (Vasques, S., “O Mecanismo da Informação Vinculativa”, C.T.F. 397, Jan/Mar 2000, p. 116), o contribuinte não está obrigado a revelar à administração todos os dados relativos à sua atividade ou situação. Mas é certo que a Administração fica apenas vinculada em função dos factos que ele revele”. E mais adiante (p. 119), acrescenta o Autor que “Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados. Do mesmo modo, a informação prestada perde validade se as normas jurídicas que serviram à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas”.

É nesse sentido que o artigo 68.º da LGT, na alínea a) do seu n.º 1, dispõe que, no pedido, o contribuinte deve proceder à descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda. E no mesmo sentido, o n.º 15 determina que as informações vinculativas caducam em caso de alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito em que assentaram.

Ora, no caso concreto, a Autoridade Tributária alega que “os pressupostos de facto constantes do pedido de informação vinculativa a que se refere (a Requerente), que foi por si requerida e que tem o número 16134, são distintos dos apurados em sede das ações inspetivas.”

Contudo, a Requerida não tem razão, pois o pedido de informação vinculativa espelha com fidelidade a realidade factual da operação em discussão.

Diz a Requerente nesse pedido:

1. A A..., UNIPessoal, LDA. (doravante “A...” ou “Requerente”) integra o Grupo C..., líder mundial na promoção de cruzeiros de luxo em rio e mar.
2. A nível europeu, o Grupo promove a venda dos referidos cruzeiros junto dos seus agentes locais, situados nos diferentes países, através do seu operador turístico sediado na Suíça, a sociedade B... AG (adiante “B...”).

3. Os cruzeiros são vendidos aos clientes finais com tudo incluído (ou seja, incluindo alojamento no navio e refeições), podendo ser adicionalmente promovidas excursões em terra no mesmo pacote turístico.
4. A A... é para o Grupo C... a sociedade operativa que em Portugal se dedica à organização dos referidos cruzeiros, tendo como atividades principais a animação turística e o transporte de passageiros por vias navegáveis interiores.
(...)
7. De acordo com o estipulado neste contrato, a A... cede à B... a utilização do referido navio, incluindo a respetiva tripulação dotada dos conhecimentos técnicos necessários à sua navegação.
8. O aluguer do navio inclui ainda o alojamento dos passageiros com a prestação dos respetivos serviços de hotelaria, o fornecimento de refeições e a realização de excursões terrestres em território nacional.

A Requerente informa:

- Que está integrada num grupo empresarial cuja atividade é organizar e comercializar cruzeiros;
- Que é a B... AG quem vende os cruzeiros;
- Mas que é ela, Requerente, que, para a B... AG, ie, por conta da B... AG, organiza os cruzeiros; Refere inclusivamente que, na organização dos cruzeiros, está incluída a animação turística, o transporte de passageiros, serviços de hotelaria, o fornecimento de refeições e a realização de excursões terrestres em território nacional;
- Que é a entidade empregadora de toda a tripulação dos navios;

Não descortinamos, com efeito, que informação possa faltar nesta descrição.

É certo que a Requerente qualifica o contrato como um contrato de “afretamento de navio” (aluguer). No entanto, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º da LGT, a qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária, sendo que é neste quadro que se justifica que, no pedido de informação vinculativa, o sujeito passivo requerente esteja obrigada a descrever os factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda (al. a) do n.º 1 do artigo 68.º da LGT),

Concluimos, assim, que a Requerente descreveu a factualidade objeto do pedido de informação vinculativa de forma detalhada, fiel e neutra, pelo que falta de todo em todo à AT base para se afastar da sua informação vinculativa.

A consequência de um ato tributário praticado em sentido contrário ao de uma informação vinculativa, quando esse ato estava abrangido por essa mesma informação vinculativa, é a sua invalidade, na forma de anulabilidade (neste sentido, o acórdão do TCA-S de 22/011/2011, proc. 3013/09).

Razão por que o pedido da Requerente deve merecer total provimento.

4. Apreciação do pedido de reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios

Concomitantemente com o seu pedido de anulação dos atos impugnados, pede ainda a Requerente ao Tribunal a condenação da AT à restituição do imposto indevidamente pago e ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Quanto à restituição do imposto indevidamente pago, a Requerente tem direito a ela, nos termos do art.º 100.º, n.º 1 da LGT, que determina que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”.

O dever de restituição do imposto indevidamente pago aparecerá inevitavelmente ligado à decisão arbitral que anule o ato de liquidação, por força da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, em cujos termos a administração tributária fica vinculada, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Quanto ao direito a juros indemnizatórios correspondentes à prestação tributária indevidamente efetuada, determina o art.º 43.º da LGT, no seu n.º 1, que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

A expressão "erro imputável aos serviços" deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" fundante da anulação, total ou parcial, do ato tributário. Neste sentido aponta o estipulado no já citado art.º 100º, n.º 1, da LGT, em conjugação com o art.º 43.º, n.º 1 da mesma lei, em que se consagra, na lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário (vd. TCA-S, CT, 22-05-2019, proc. n.º 1770/12.9BELRS).

Por sua vez, o n.º 5 do art.º 24.º do RJAT, ao estipular que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral (Decisão arbitral CAAD n.º 678/2018-T, 27-05-2019).

Desta forma, há que concluir pela procedência do pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

VII – DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- I) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação dos seguintes atos tributários:
- Liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202112, com imposto apurado no montante de 487.160,56 euros;
 - Liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202212, com imposto apurado no montante de 1.084.633,95 euros;
 - Liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202212, com imposto apurado no montante de 1.342.227,52 euros;
 - Liquidação de IVA n.º 2024..., referente ao período 202212, com imposto apurado no montante de 1.342.227,52 euros;
 - Ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
 - Ato de compensação n.º 2024... (documento n.º 2024...);
 - Ato de compensação n.º 2024... (documento n.º 2024...);
 - Ato de compensação n.º 2024 ... (documento n.º 2024...);
 - Ato de compensação n.º 2024... (documento n.º 2024...);
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período 202112;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período 202212;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período 202212.
- II) Condenar a Requerida ao reembolso dos montantes de imposto indevidamente cobrados, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios, contados, nos termos legais, desde o pagamento até à emissão da competente nota de crédito.
- III) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT.

VIII - VALOR DO PROCESSO

O valor do processo, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, é fixado em 1.972.762,75 euros.

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 60 000,00 € nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 10 de março de 2026

Os Árbitros

(Árbitra presidente)

Fernanda Mações

Pedro Paes Vasconcellos Silva

(Árbitro vogal)

Nina Aguiar

(Árbitra vogal relatora)