

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 742/2014-T**

**Tema: IVA – competência do Tribunal Arbitral; pedido de revisão oficiosa, isenção completa nas operações de exportação**

## **Decisão arbitral**

Processo n.º 742/2014-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Nuno Maldonado Sousa e Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05-01-2015, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A..., sujeito passivo não residente e sem estabelecimento estável em território nacional, registado em Portugal para efeitos de IVA sob o número ..., representado em Portugal para efeitos de IVA pela B..., com sede na Av. ..., lotes ..., ..., em Lisboa, com o número de identificação fiscal ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 3.º, n.º 1, artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente pretende:

- (i) a anulação dos indeferimentos expressos dos pedidos de revisão dos actos tributários e, por consequência, a anulação das liquidações de IVA, por ilegalidade, no valor global de €1.367.193,87, com as demais consequências resultantes dessa mesma anulação, incluindo

- o reembolso do valor das liquidações pagas pela Requerente, no montante de €1.367.193,87;
- (ii) ou, a título subsidiário, a anulação parcial dos indeferimentos expressos dos pedidos de revisão dos actos tributários e, por consequência, a anulação das liquidações de IVA, por ilegalidade, no valor global de €1.258.472,95 (valor que a documentação apresentada é inequívoca no sentido da habilitação do pedido da Requerente, incluindo a anulação da correcção de IVA, i.e. €1.256.632,93 + €1.840,02), com as demais consequências resultantes dessa mesma anulação, incluindo o reembolso do valor das liquidações pagas pela Requerente, no montante de €1.258.472,95;
- (iii) e, em qualquer dos casos, o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, calculados sobre o montante referido na alínea anterior;
- (iv) o reembolso dos custos suportados e a suportar pela Requerente com os honorários e despesas dos seus advogados relativos ao enquadramento jurídico da questão, acompanhamento do procedimento administrativo, preparação do presente processo arbitral e acompanhamento do processo arbitral, bem como de outras despesas em que já tenha incorrido ou venha a incorrer com a presente arbitragem, tudo em montante a liquidar futuramente.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 29-10-2014.

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.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou Árbitros o Senhor Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, o Senhor Dr. Nuno Maldonado Sousa e a Senhora Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17-12-2014, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 05-01-2015.

Por despacho de 05-02-2015, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa para substituir o Conselheiro Jorge Lino Alves de Sousa, em face da incapacidade que o afectou.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e suscitando a questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral.

Por despacho de 31-03-2015, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 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.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita as excepções da incompetência deste tribunal arbitral, da inexistência de dever de decisão e da formação de caso decidido ou resolvido relativamente a decisões de reclamações gratuitas.

## **2. Matéria de facto**

Utilizando técnica peculiar ( 1 ) a Autoridade Tributária e Aduaneira, no artigo 3º da sua Resposta, veio “dar como integralmente reproduzida a factualidade assente nos procedimentos inspetivos bem como nos subsequentes procedimentos gratuitos, conexos com as liquidações controvertidas, e que se juntam como processo administrativo”. A questão nasce da distinção clara entre factos e documentos, os primeiros configurando eventos da vida real, que no conjunto são pressuposto do silogismo judiciário e os segundos constituindo mero meio de prova. O princípio do dispositivo faz recair sobre a parte a alegação dos factos pois de outro modo teremos um processo puramente inquisitório. Através desta técnica acaba por se transferir para o Tribunal Arbitral a selecção dos factos que se pretendem usar como premissa menor da tese apresentada. Como o “processo administrativo” destes autos (que de processo só tem o nome), é composto por mais de 50

---

<sup>1</sup> Em processo civil dir-se-ia que é até irregular, como resulta de há muito da jurisprudência dos tribunais superiores, reafirmada no recentíssimo acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22-04-2015, processo n.º 2663/10.0TTLSB.L1.SI [MÁRIO BELO MORGADO], acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

volumes totalizando mais de 3.000 folhas, tantas vezes mal digitalizadas e com falhas de organização notórias, obrigou-se o Tribunal a executar a tarefa de seleccionar os factos relevantes.

Manifesta-se a convicção que o método utilizável no processo arbitral deve ser ponderado à luz da simplificação e celeridade que se pretende que a arbitragem tributária tenha. Como ninguém aceitará jamais que o valor da Justiça deixe de ser realizado, a árdua tarefa acaba por recair em quem não teria esse encargo mas que não tem alternativa a cumpri-lo, em nome dos valores de que é guardião. Em processos desta dimensão será certamente difícil ter a celeridade almejada, se não se adoptar método consentâneo.

## **2.1. Factos que se consideram provados**

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma sociedade de direito alemão, registada em Portugal apenas para efeitos de IVA, como um sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável [22º R.I.<sup>2</sup> e 4º e 5º R-AT<sup>3</sup>].
- B. Em território nacional a Requerente [22. RI e 7º R-AT]:
  - C. Receciona as notas de encomenda, efetuadas pelos clientes com sede na União Europeia e países terceiros, dos produtos da marca ‘C..’, destinados à indústria automóvel;
  - D. Procede à aquisição desses produtos aos fabricantes nacionais do grupo, D... Lda. (Braga), e E... Lda. (Vila Real), suportando o IVA,
  - E. Efetua a sua revenda aos clientes, aos quais fatura sem sobre eles fazer incidir IVA, quando se tratem de transmissões intracomunitárias e exportações de bens;
  - F. Fornece instruções aos fabricantes nacionais para que procedam à expedição e transporte da mercadoria com destino aos seus adquirentes.
- G. Através do ofício ... de 02-11-2010 a AT<sup>4</sup> notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do

<sup>2</sup> Utiliza-se a sigla “R.I.” ou “RI” para designar o requerimento inicial apresentado pelo Requerente.

<sup>3</sup> Nesta peça utiliza-se também a sigla “R-AT” para designar o requerimento de resposta a que se refere o artigo 17º-1 RJAT

<sup>4</sup> Nesta decisão também designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

período de Julho de 2008, resultaram "correções meramente aritméticas efetuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indirecta, cujos fundamentos constam do (...) relatório", em cuja conclusão se lê que foram motivadas pela "falta de confirmação das exportações e parte das transmissões intracomunitárias, não tendo [a Requerente] apresentado os respetivos documentos que demonstrem e provem que as operações declaradas, tenham sido efetuadas" [PA15, p. 35, *maxime* p. 52].

- H. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ..., feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Julho de 2008, no valor de 785.506,69 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 31-01-2011 [30º RI; PA15, p. 31].
- I. Em 31-05-2011 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../11, que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 168.963,40 €, anulando o valor de 616.543,29 € e consignando não haver lugar ao pagamento de juros [30º RI; PA15, p. 1; PA12, p. 14; PA17, p.46].
- J. Em 02-02-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../11, na parte que lhe foi desfavorável, que foi indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 02-02-2012. [PA12, p. 1; PA14, p. 34].
- K. Em 01-03-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período de Julho 2008 tendo como pretensão [RI, doc.9, 49º]:
- L. A revisão do acto quanto à quantia de 134.402,18 € correspondente a exportações não devidamente confirmadas, cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que junta e que se disponibilizou a apresentar e que alegou atestarem a realização de exportações [49º, 55º e 195º];
- M. A revisão do acto relativamente à quantia de 34.561,22 €, correspondente a notas de crédito emitidas em benefício de seus clientes [163º e 173º].

- N. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o deferimento parcial do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA relativo ao período de Julho de 2008, nos termos seguintes [RI, doc. 17, pp. 159 e 167]:
- O. Inadmissibilidade do pedido de revisão relativo à quantia de 134.963,40 €, por extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por não existir erro imputável aos serviços;
- P. Revisão oficiosa da liquidação adicional, com a anulação parcial no montante de 34.561,22 €, por existência de erro imputável aos serviços.
- Q. Através do ofício ... de 02-11-2010 a AT notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do período de **Agosto de 2008**, resultaram "correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indirecta, cujos fundamentos constam do (...) relatório que se anexa", em cuja conclusão se lê que "o sujeito passivo não confirmou as exportações e parte das transmissões intracomunitárias, não tendo apresentado os respetivos documentos que demonstrem e provem que as operações por si declaradas, tenham sido efectuadas" [PA19, p. 35, *maxime* p. 48].
- R. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ..., feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Agosto de 2008, no valor de 294.127,02 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 31-01-2011 [RI 60º; PA19, p. 31].
- S. Em 31-05-2011 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../11, que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 139.609,63 €, anulando o valor de 154.517,39 € e consignando não haver lugar ao pagamento de juros [RI 60º; PA18, p. 8; PA18, p. 14].
- T. Em 02-12-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../11, na parte que lhe foi desfavorável, que foi indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada por ofício de 24-07-2012. [PA18, p. 1; PA19, p. 20].

- U. Em 04-02-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período de Agosto 2008, tendo como pretensão a revisão do acto relativamente à quantia de 137.809,56 €, correspondente a exportações não devidamente confirmadas, cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que juntou e que alegou atestarem a realização dessas exportações [RI, doc.10, 54º, 55º e 173º].
- V. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o indeferimento do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao período de Agosto de 2008, com fundamento na extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por não existir erro imputável aos serviços. [RI, doc. 18, pp. 171 e 177].
- W. Através do ofício ... de 18-11-2010 a AT notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do período de **Setembro de 2008**, resultaram "correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indirecta, cujos fundamentos constam do (...) relatório que se anexa", em cuja conclusão se lê que "o sujeito passivo não confirmou as exportações e parte das transmissões intracomunitárias, não tendo apresentado os respetivos documentos que demonstrem e provem que as operações por si declaradas, tenham sido efectuadas" [PA46, p. 39, *maxime* p. 55].
- X. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ..., feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Setembro de 2008, no valor de 1.310.819,91 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 31-01-2011 [88º RI; PA46, p. 35].
- Y. Em 31-05-2011 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../11, que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 124.583,03 €, anulando o valor de 1.186.236,88 € e consignando não haver lugar ao pagamento de juros [PA46, p. 1; PA50, p. 28].
- Z. Em 02-02-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../11, na parte que lhe foi desfavorável, que foi

indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada por ofício de 24-07-2012. [PA43, p. 1; PA45, p.55].

AA. Em 01-03-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA nº ..., referente ao período de Setembro 2008, tendo como pretensão a revisão do acto [RI, doc.11]:

BB. Relativamente à quantia de 113.750,11 € correspondente a exportações não devidamente confirmadas, cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que juntou e doutros que se disponibilizou a apresentar e que alegou atestarem a realização de exportações [52º, 54º, 151º e 156º];

CC. Relativamente à quantia de 1.840,02 €, correspondente a IVA que incluiu no campo 40 da sua declaração periódica em vez de o ter feito no campo 24, por lapso que foi provocado pela emissão indevida de documentos pelo seu sistema informático [158º, 163º e 168º];

DD. Relativamente à quantia de 7.500,00 €, correspondente à falta de regularização de imposto por emissão de notas de crédito [170º].

EE. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o deferimento parcial do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA relativo ao período de Setembro de 2008, nos termos seguintes [RI, doc. 19, pp. 180 e 187]:

FF. Revisão oficiosa da liquidação adicional, com a anulação parcial no montante de 7.500,00 €, por existência de erro imputável aos serviços;

GG. Inadmissibilidade do pedido de revisão relativo ao restante valor, por extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por não existir erro imputável aos serviços.

HH. Através do ofício ... de 30-11-2010 a AT notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do período de **Dezembro de 2008**, resultaram "correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indirecta, cujos fundamentos constam do (...) relatório que se anexa", em cuja conclusão se lê que "o sujeito passivo não confirmou as exportações e parte das transmissões intracomunitárias, não tendo apresentado os respetivos



documentos que demonstrem e provem que as operações por si declaradas, tenham sido efetuadas [PA29, p. 39, *maxime* p. 54].

- II. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ..., feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Dezembro de 2008, no valor de 667.217,84 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 28-02-2011 [123º RI; PA29, p. 36].
- JJ. Em 28-06-2011 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../11, que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 118.489,43 €, anulando o valor de 548.728,41 € e consignando não haver lugar ao pagamento de juros [PA29, p. 1; PA1, p. 10].
- KK. Em 02-02-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../11, na parte que lhe foi desfavorável, que foi indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada por ofício de 24-07-2012. [PA1, p. 1; PA4, p. 32].
- LL. Em 01-03-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período de Dezembro 2008 [RI, doc.12].
- MM. Quanto à quantia de 50.934,05 € correspondente a exportações não devidamente confirmadas cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que junta e que se disponibilizou a apresentar e que alegou atestarem a realização de exportações [49º, 52º, 55º e 149º];
- NN. Quanto à quantia de 67.555,37 € correspondente a regularização de IVA a favor do Estado por notas de crédito emitidas em benefício de seus clientes [150º e 173º].
- OO. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o deferimento parcial do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA relativo ao período de Dezembro de 2008, nos termos seguintes [RI, doc. 20, pp. 191 e 198]:

- PP. Inadmissibilidade do pedido de revisão relativo à quantia de 50.934,05 € por extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por inexistir erro imputável aos serviços.
- QQ. Revisão oficiosa da liquidação adicional, com a anulação parcial no montante de 67.555,37 €, por existência de erro imputável aos serviços.
- RR. Através do ofício ... de 07-04-2010 a AT notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do período de **Setembro de 2009**, resultaram "correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indirecta, cujos fundamentos constam do (...) relatório que se anexa", onde se lê que são constituídos pela falta de tributação de IVA a terceiros de serviços de garantias prestados em território nacional, pela não aceitação da validade de documentos apresentados para comprovar a exportação e pela falta de apresentação dos documentos alfandegários apropriados [PA26, p. 42 e p. 22, *maxime* pp. 36, 37, 38 e 40].
- SS. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ..., feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Setembro de 2009, no valor de 423.209,97 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 30-06-2010 [137º RI; PA26, p. 19].
- TT. Em 28-10-2010 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../11, que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 321.706,10 €, anulando o valor de 101.503,87 € [137º RI; PA26, p. 1; PA22, p. 33; PA28, p. 35].
- UU. Em 02-02-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../11, na parte que lhe foi desfavorável, que foi indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada por ofício de 24-07-2012. [PA12, p. 1; PA14, p. 34].
- VV. Em 01-03-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período de Setembro 2009, tendo como pretensão a revisão do acto relativamente à quantia de 321.706,10

- €, correspondente a exportações não devidamente confirmadas cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que juntou e que alegou atestarem a realização de exportações [RI, doc.13, 50º e 52º].
- WW. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o indeferimento do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA relativo ao período de Setembro de 2009, com fundamento na extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por não existir erro imputável aos serviços [RI, doc. 21, pp. 202 e 208].
- XX. Através do ofício ... de 20-04-2010 a AT notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do período de **Outubro de 2009**, resultaram "correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indirecta, cujos fundamentos constam do (...) relatório que se anexa", onde se lê que são constituídos pela falta de tributação de IVA a terceiros de serviços de garantias prestados em território nacional e pela falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados [PA24, p. 3, *maxime* pp. 16, 18, 20 e 22].
- YY. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ..., feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Outubro de 2009, no valor de 177.952,86 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 31-07-2010 [160º RI; PA24, p. 1].
- ZZ. Em 29-11-2010 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../10, que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 176.176,74 €, anulando o valor de 1.776,12 € e consignando não haver lugar ao pagamento de juros [160º RI; PA21, p. 11; PA25, p. 43].
- AAA. Em 02-02-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../10, na parte que lhe foi desfavorável, que foi indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada por ofício de 24-07-2012. [PA22, p. 20].
- BBB. Em 01-03-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período de Outubro 2009,

tendo como pretensão a respectiva revisão relativamente à quantia de 176.176,74 €, correspondente a exportações não devidamente confirmadas cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que juntou e que alegou atestarem a realização de exportações [RI, doc.14, 50º e 52º].

- CCC. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o indeferimento do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao período de Outubro de 2009, com fundamento na extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por não existir erro imputável aos serviços [RI, doc. 22, pp. 212 e 218].
- DDD. Através do ofício ... de 29-04-2010 a AT notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do período de **Novembro de 2009**, resultaram "correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indirecta, cujos fundamentos constam do (...) relatório que se anexa", onde se lê que são constituídos pela falta de tributação de IVA a terceiros de serviços de garantias prestados em território nacional e pela falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados [PA9-1, p. 42, *maxime* pp. 56-59 e 61].
- EEE. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ... feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Novembro de 2009, no valor de 282.647,98 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 31-07-2010 [184º RI; PA9-1 p. 41].
- FFF. Em 29-11-2010 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../10, que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 261.706,32 €, anulando o valor de 20.941,66 € e consignando não haver lugar ao pagamento de juros [184º RI; PA9-1, p. 19; PA11, p. 41].
- GGG. Em 02-02-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../10, na parte que lhe foi desfavorável, que foi indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada por ofício de 24-07-2012 [PA9, p. 66].

- HHH. Em 01-03-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período de Novembro 2009, tendo como pretensão a revisão do acto relativamente ao valor de 261.706,32 €, correspondente a exportações não devidamente confirmadas, cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que juntou e que alegou atestarem a realização de exportações [RI, doc.15, 50º e 52º].
- III. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o indeferimento do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA relativo ao período de Novembro de 2008, com fundamento na extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por não existir erro imputável aos serviços [RI, doc. 23, pp. 221 e 227].
- JJJ. Através do ofício ... de 12-05-2010 a AT notificou a Requerente de que da acção inspectiva efectuada, tendo como objecto a sua declaração de IVA do período de **Dezembro de 2009**, resultaram "correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, cujos fundamentos constam do (...) relatório que se anexa", onde se lê que são constituídos pela falta de tributação de IVA a terceiros de serviços de garantias prestados em território nacional e pela falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados [PA6, p. 26, *maxime* pp. 40, 41, 43 e 44].
- KKK. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IVA n.º ..., feita com base em correcção efectuada pela AT, relativa ao período de Dezembro de 2009, no valor de 279.952,63 €, com termo do prazo de pagamento voluntário em 31-08-2010 [208º RI; PA6, p. 24].
- LLL. Em 29-12-2010 a Requerente reclamou da liquidação adicional n.º ..., através da reclamação graciosa n.º .../11 que foi parcialmente deferida, nos termos da decisão que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 30-12-2011, corrigindo o valor liquidado a 169.382,10 €, anulando o valor de 110.570,53 € e consignando não haver lugar ao pagamento de juros [208º RI; PA6, p. 1; PA8, p. 12].
- MMM. Em 02-02-2012 a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa n.º .../11, na parte que lhe foi desfavorável, que foi

indeferido, nos termos da decisão que lhe foi comunicada por ofício de 24-07-2012. [PA4, p. 34; PA5, p. 40].

NNN. Em 01-03-2013 a Requerente pediu a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional de IVA nº ..., referente ao período de Dezembro 2009, tendo como pretensão a revisão do acto relativamente ao valor de 261.706,32 €, correspondente a exportações não devidamente confirmadas, cuja comprovação se propôs fazer através de documentos que juntou e que alegou atestarem a realização de exportações [RI, doc.16, 50º e 52º].

OOO. Por ofício de 25-07-2014 foi notificado à Requerente o indeferimento do seu pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao período de Dezembro de 2009, com fundamento na extemporaneidade da sua iniciativa pela Requerente e impossibilidade de a iniciativa ser da AT, por não existir erro imputável aos serviços [RI, doc. 24, pp. 231 e 237].

## **2.2. Factos que se consideram não provados**

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

## **2.3. Fundamentação da matéria de facto provada**

A convicção do tribunal assentou na prova documental constante dos autos e na posição tomada relativamente a cada facto pelas Partes nos articulados, uma e outra devidamente identificadas<sup>5</sup>.

## **3. Questão da incompetência do Tribunal Arbitral**

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que os pedidos de revisão oficiosa foram considerados intempestivos, por não se poderem fundamentar em erro imputável aos serviços

---

<sup>5</sup> Referenciação entre parenteses retos em 2.1.1

e não foi nas respectivas decisões apreciada a legalidade das liquidações controvertidas, que deveria passar, inelutavelmente, pela apreciação dos documentos que a Requerente juntou ao pedido e que, segundo esta, seriam susceptíveis de cumprir os requisitos constantes do artigo 29.º, n.º 8, do CIVA, legitimando, assim a dedução do imposto.

E, não sendo nos actos impugnados apreciada a legalidade de actos de liquidação, a sua legalidade não pode ser apreciada em processo arbitral.

No art. 2.º do RJAT, em que se define a «*Competência dos tribunais arbitrais*», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos tributários, pois, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «*a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*» e «*a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*».

Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos **n.ºs 1 e 2** do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ***todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial***, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT.

Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua «*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*» (n.º 2).

Mas, este mesmo argumento que se extrai da autorização legislativa conduz à conclusão de que ***estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial ou a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo***.



Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o «*sistema fiscal*», inclusivamente as «*garantias dos contribuintes*» [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] ( <sup>6</sup> ), e sobre a «*organização e competência dos tribunais*» [art. 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], não pode o referido art. 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (art. 112.º, n.º 2, da CRP), ser interpretado como atribuindo aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de actos, para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Assim, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral torna-se necessário apurar se a legalidade dos actos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa podia ou não ser apreciada, num tribunal tributário, através de processo de impugnação judicial ou acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

O acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa do acto tributário constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo art. 120.º do CPA [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no art. 2.º, alínea d), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

---

<sup>6</sup> Embora no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, em que se define a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do n.º 2 do art. 103.º da mesma, em que se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva, como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional.

A título de exemplo, indicam-se neste sentido, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 29/83, de 21-12-1983, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 338, página 201 (especialmente, páginas 204-205);
- n.º 290/86, de 29-10-1986, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 8.º volume, página 421 (especialmente, páginas 423-424);
- n.º 205/87, de 17-6-1987, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 9.º volume, página 209 (especialmente páginas 221-222);
- n.º 461/87, de 16-12-1987, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 372, página 180 (especialmente página 197);
- n.º 321/89, de 29-3-1989, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 385, página 265 (especialmente página 281).

O Tribunal Constitucional tem entendido também que a reserva de competência legislativa da Assembleia da República compreende tudo o que seja matéria legislativa e não apenas as restrições de direitos (neste sentido, pode ver-se o acórdão n.º 161/99, de 10-3-99, processo n.º 813/98, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 81).



Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um acto em matéria tributária pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário.

Assim, aquele acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui um «*acto administrativo em matéria tributária*».

Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos ***comportem*** ou ***não comportem*** a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação. ( <sup>7</sup> )

Eventualmente, como excepção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art. 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável. ( <sup>8</sup> ) Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos. ( <sup>9</sup> )

Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial.

À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial ***quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de autoliquidação***. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação ***não comporta*** a apreciação da legalidade deste será aplicável a ***acção administrativa especial***. Trata-se de um critério de distinção dos campos de aplicação dos referidos meios processuais de duvidosa justificação, mas o certo é que

<sup>7</sup> No conceito de «*liquidação*», em sentido lato, englobam-se todos os actos que se reconduzem a aplicação de uma taxa a uma determinada matéria colectável e, por isso, também os actos de retenção na fonte (para além dos de autoliquidação e pagamento por conta, que não interessam para a decisão do presente processo).

<sup>8</sup> Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 2-4-2009, processo n.º 0125/09.

<sup>9</sup> Exemplo de uma situação deste tipo é a do art. 22.º, n.º 13, do CIVA, em que se prevê a utilização do processo de impugnação judicial para impugnar actos de indeferimento de pedidos de reembolso.

é o que resulta do teor das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e tem vindo a ser uniformemente adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo. ( <sup>10</sup> )

Esta constatação de que há sempre um meio impugnatório processual adequado para impugnar contenciosamente o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação, conduz, desde logo, à conclusão de que não se está perante uma situação em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas acções *«apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido»* (art. 145.º, n.º 3, do CPPT).

Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, *apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos autoliquidação que comportem a apreciação da legalidade destes actos.*

A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de actos administrativos *que não comportem* a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objectos possíveis do processo arbitral tributário *«os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação»*, pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos

---

<sup>10</sup> No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação ser a acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do acto de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, processo n.º 638/03; de 8-10-2003, processo n.º 870/03; de 15-10-2003, processo n.º 1021/03; de 24-3-2004, processo n.º 1588/03, de 6-11-2008, processo n.º 357/08.

Adoptando o entendimento de que o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos de indeferimento de reclamações gratuitas que tenham apreciado a legalidade de actos de liquidação, podem ver-se os acórdãos do STA de 15-1-2003, processo n.º 1460/02; de 19-2-2003, processo n.º 1461/02; e de 29-2-2012, processo n.º 441/11.

objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos *que não comportem* a apreciação da legalidade de actos de liquidação.

Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral, conexas com o conteúdo dos actos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, depende da análise de cada um dos actos.

No caso em apreço, o motivo invocado para o indeferimento da revisão oficiosa foi a intempestividade da pretendida regularização, o que, obviamente, não implica apreciação da legalidade ou não de qualquer acto de liquidação.

Porém, à face do critério de repartição dos campos do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial delineado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, não é necessário que a apreciação da legalidade de um acto de liquidação seja o fundamento da decisão procedimental ou que no pedido formulado se peça a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, bastando que esse acto a *comporte*, o que, neste contexto, significa que no acto impugnado se inclua um juízo sobre a legalidade de um acto de liquidação, mesmo que não seja a sua legalidade ou ilegalidade o fundamento da decisão. Diferente seria de a lei empregasse outras expressões, como «*aprecie*» o «*decida*».

### **3.1. Liquidação adicional n.º ... – Julho de 2008 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito do procedimento inspectivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não comprovadas pelos documentos alfandegários.

Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que consta do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

#### **«VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO**

*13. De conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 98º do CIVA, sempre que por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto superior ao devido deverá proceder-se à revisão oficiosa nos termos do art. 78.º da LGT.*

14 *Esse preceito legal, no seu n.º 1, determina que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da AT, no prazo da quatro anos, com o fundamento de erro imputável aos serviços.*

16 *O que equivale a dizer que, no caso de se verificarem as condições e limites temporais aí previstos, o sujeito passivo perante um ato de liquidação que conduza ou tenha conduzido à arrecadação de valores não devidos à face da lei, fica investido de um direito à sua revisão.*

16 *Por sua vez, o art. 56.º, n.º 1, da LGT, determina que a AT «está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver Interesse legítimo».*

17 *Contudo, estabelece o seu n.º 2, que não existe o dever de decisão quando a AT se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre petição do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos. No mesmo sentido, dispõe ainda o n.º 2 do art. 9.º do Código de Procedimento Administrativo.*

18. *Reportando-nos ao caso vertente, verifica-se que a requerente apresentou, em 2013.03.01, um pedido de revisão de ato tributário, ao abrigo do n.º 1 do art. 78.º da LGT, solicitando que a AT proceda à revisão oficiosa da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2008-07, na parte não atendida em sede da reclamação graciosa.*

19. *Verifica-se, assim, que a iniciativa da revisão do ato tributário pertenceu à requerente, e, como tal, apenas poderia ser apresentada no prazo da reclamação administrativa, o que não aconteceu, na medida em que a liquidação em causa foi notificada, em 2010.12.15.*

20. *Ainda assim, pode a revisão ser efetuada, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos, após a sua notificação, com o fundamento em erro imputável aos serviços.*

21. *É também este o entendimento jurisprudencial que vem sendo seguido nesta matéria, como é o caso, por exemplo, do Acórdão n.º 0532/07, de 2007.11.28, do Supremo Tribunal Administrativo (STA), ao ter decidido que, em caso de verificação dos pressupostos legalmente exigidos, é inequívoco que a par da denominada revisão do ato tributário por*

*iniciativa do contribuinte, se faça, na sequência de pedido seu, a revisão por iniciativa da AT.*

*22. Com efeito, em observância dos princípios que impõem a correção dos erros incluídos nas liquidações de que tenha resultado imposto inferior ou superior ao legalmente devido, designadamente o da legalidade e da justiça, a cujo cumprimento está a AT obrigada na relação com os seus administrados, tem vindo o STA a decidir que a revisão dos atos tributários deve ser efetuada nos mesmos moldes em que é admitida à AT, sendo assim aceite no limite temporal de quatro anos, desde que reúna as condições exigidas.*

*23 Nessa conformidade, e para que a revisão seja suscetível de acolhimento, importa avaliar se existe erro atribuível aos serviços, na medida em que a verificar-se fica a requerente investida do direito à sua revisão:*

**EXPORTAÇÕES NÃO CONFIRMADAS - €134.402.18**

*24 De harmonia com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da comunidade, pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.*

*25 Este preceito legal provém, como é sabido, da norma comunitária prevista na al. a) do n.º 1 do art. 146.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, referente ao sistema comum do IVA, em vigor na DE, a cujo cumprimento os Estados membros estão submetidos.*

*26 Acrescenta o art. 131.º dessa Diretiva que essa isenção é aplicada "...nas condições fixadas pelos Estados Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso."*

*27 Nessa conformidade, o legislador nacional determinou no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, que a prova do direito à isenção prevista na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do mesmo Código, deverá ser feita através dos documentos alfandegários apropriados, sempre que haja a obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros.*

*28 É, assim, exigido ao transmitente dos bens, enquanto beneficiário da isenção, que se encontre na posse dos documentos alfandegários, ou seja, o documento administrativo único (DAU) em seu nome, ou em nome de terceiro por conta deste,*

29 Note-se que, contrariamente ao alegado pela requerente, essa condição não constitui uma mera formalidade, mas antes uma exigência de fundo, cuja inobservância impõe a exigibilidade do imposto nos termos do n.º 9 do art. 29.º do CIVA.

30 Iguamente na Circular n.º 90/2007, de 16/11, da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo, que define as normas reguladoras do processo de certificação da saída das mercadorias do Território Aduaneiro Comunitário, se encontra expresso que a prova para efeitos da isenção na exportação consiste no exemplar 3 da declaração aduaneira eletrónica, com o campo "C.SAÍDA" da casa "D - CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE PARTIDA" preenchido com a respetiva data.

31 No mesmo sentido, vem sendo entendido pela jurisprudência nacional, como no caso do Acórdão, de 2008.11.19, do STA, Proc. n.º 0305/08, ao deliberar que as operações de exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários e que a sua falta determinava a obrigação da liquidação do imposto.

32 Também, sobre esta matéria, foi decidido pelo Subdiretor-Geral, na qualidade de substituto legal do Diretor-Geral, conforme despacho que recaiu sobre a Informação n.º ..., de 2012.07.19, desta Direção de Serviços, que; "Existindo documentação aduaneira e intervenção dos serviços alfandegários, a apresentação de formas alternativas de prova de exportação - documentos de suporte a importações nos países de destino - não tem cobertura legal".

33 Ora, tendo a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação das exportações, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder a liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo.

34 Na verdade, não se compreende a afirmação da requerente de existência de erro atribuível à AT, pois não se crê que condutas traduzidas em incumprimento de normas legais possam, efetivamente, configurar erro imputável aos serviços.

35 Assim, somos de opinião que, no referente ao valor das exportações não comprovadas de €134.402.18, não existe erro imputável aos serviços, não sendo assim suscetível de revisão, nos termos do n.º 1 do art. 78.º da LGT.

36 Outra interpretação iria, a nosso ver, conflitar com o preceituado na supra citada norma legal, e bem assim com os princípios da neutralidade e igualdade tributária, que promovem igual procedimento para idênticas realidades económico tributárias.

37 Ainda que assim não fosse, também os documentos entregues pela requerente se mostravam manifestamente insuficientes para legitimar a isenção aplicada nas faturas de exportação, face ao determinado no n.º 8 do art 29.º do CIVA.

(...)

### **VIII CONCLUSÃO**

54 Em face do anteriormente exposto, tem-se que:

a. É inquestionável que relativamente à correção, no montante de €134.963,40, decorrente de não comprovação das transmissões de bens isentas nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, o pedido de revisão de ato tributário não reúne os pressupostos exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços;

b. Porém, a correção proveniente da emissão de Notas de Crédito por devolução de produtos e redução dos preços de bens após emissão da fatura, no valor de €34.561,22, reúne os pressupostos exigidos na parte final da redação do n.º 1 do art. 78.º da LGT, i.é., a tempestividade na sua apresentação e a existência de erro imputável aos serviços, pelo que, em observância dos princípios que impõem a correção dos erros incluídos nas liquidações de que tenha resultado imposto inferior ou superior ao legalmente devido, designadamente o da legalidade e da justiça, entende-se que o pedido de revisão apresentado por iniciativa do contribuinte, deve ser aceite nos mesmos moldes em que é admitido à AT, visto reunir as condições para tal exigidas;

55 Assim, somos de parecer que deverá proceder-se à revisão oficiosa do ato tributário da liquidação adicional de IVA em apreço, anulando-se parcialmente a mesma, no montante de €34.561,22, por existência de erro imputável aos serviços, mantendo-se, em consequência, na ordem jurídica pelo valor de €134.402,18, conforme se discrimina no quadro seguinte, com o necessário reflexo a nível dos juros compensatórios:

(...)



Constata-se por esta fundamentação que, no que se refere à quantia de €134.402.18, a Autoridade Tributária e Aduaneira pronunciou-se sobre a ilegalidade ou não da liquidação quanto a esta quantia, dizendo-se que *«a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação das exportações, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder a liquidação do IVA»*.

Por isso, afirma-se inequivocamente que a liquidação do IVA é legal.

Está-se, assim, perante uma decisão de pedido de revisão oficiosa que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação impugnado.

Por isso, improcede a excepção de incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **3.2. Liquidação adicional n.º ... – Agosto de 2008 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito do procedimento inspectivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não estarem comprovadas pelos documentos alfandegários.

Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que consta do documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

#### ***VI VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO***

*13 De conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 98.º do CIVA, sempre que por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto superior ao devido deverá proceder-se à revisão oficiosa nos termos do art, 78.º da LGT.*

*14 Determina esse normativo legal, no seu n.º 1, que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos, com o fundamento em erro imputável aos serviços.*



16 *O que equivale a dizer que, no caso de se verificarem as condições e limites temporais previstos nas citadas disposições legais, o sujeito passivo, perante um ato de liquidação que conduza ou tenha conduzido à arrecadação de valores não devidos à face da lei, fica investido de um direito à sua revisão oficiosa.*

16 *Por sua vez, o art. 56.º, n.º 1, da LGT, determina que a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo. O seu n.º 2 estabelece que não existe o dever de decisão quando a AT se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre petição do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos.;*

17 *No mesmo sentido, dispõe também o n.º 2 do art. 9.º do Código de Procedimento Administrativo.*

18 *Reportando-nos ao caso vertente, verifica-se que a requerente apresentou, em 2013.02.04, um pedido de revisão de ato tributário, ao abrigo do n.º 1 do art. 78.º da LGT, solicitando que a AT proceda à revisão oficiosa da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2008-08, na parte não atendida em sede da reclamação graciosa.*

19 *Verifica-se assim que a iniciativa da revisão do ato tributário foi invocada pela requerente, e, como tal, apenas poderia ser apresentada no prazo da reclamação administrativa, o que não aconteceu, na medida em que a liquidação em apreço foi notificada, em 2010.12.15.*

20 *Ainda assim, podia a revisão ser efetuada, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a sua notificação, com o fundamento em erro imputável aos serviços.*

21 *É também este o entendimento jurisprudencial que vem sendo seguido nesta matéria, como é o caso, por exemplo, do Acórdão n.º 0532/07, de 2007.11.28, do STA, ao ter decidido que, em caso de verificação dos pressupostos legalmente exigidos, é inequívoco que a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se faça, na sequência de pedido seu, a revisão por iniciativa da AT.*

22 *De facto, em observância dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade, aos quais a AT, na sua relação com os administrados, está sujeita, tem vindo o STA a decidir que a revisão dos atos tributários deve ser efetuada nos mesmos moldes em*

*que é admitida à AT, sendo assim aceite no limite temporal de quatro anos, desde que reúna as condições para tal exigidas.*

*23 Nessa conformidade, para que a revisão seja suscetível de acolhimento, importa avaliar se existe erro atribuível aos serviços, na medida em que a verificar-se fica a requerente investida do direito à revisão oficiosa.*

*24 De harmonia com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da comunidade, pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.*

*25 Este preceito legal provém, como é sabido, da norma comunitária prevista na al. a) do n.º 1 do art. 146.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, referente ao sistema comum do IVA, em vigor na UE, a cujo cumprimento os Estados membros estão submetidos.*

*26 Acrescenta o art. 131º dessa Diretiva que essa isenção é aplicada "...nas condições fixadas pelos Estados Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso..."*

*27 Nessa conformidade, o legislador nacional determinou no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, que a prova do direito à isenção prevista na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do mesmo Código, deverá ser feita através dos documentos alfandegários apropriados, sempre que haja a obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros.*

*28 É, assim, exigido ao transmitente dos bens, enquanto beneficiário da isenção, que se encontre na posse dos documentos alfandegários apropriados, ou seja, o documento administrativo único (DAU) em seu nome, ou em nome de terceiro por conta deste.*

*29 Note-se que esta condição, contrariamente ao alegado, não constitui uma mera formalidade, mas antes uma exigência de fundo, cuja inobservância impõe a exigibilidade do imposto nos termos do n.º 9 do art. 29.º do CIVA.*

*30 Igualmente na Circular n.º 90/2007, de 16/11, da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo, que define as normas reguladoras do processo de certificação da saída das mercadorias do Território Aduaneiro Comunitário, se encontra expresso que a prova para efeitos da isenção na exportação, constitui o exemplar 3 da declaração aduaneira eletrónica, com o campo "C. SAÍDA" da casa "D - CONTROLO PELA ESTANCIA ADUANEIRA DE PARTIDA" preenchido com a respetiva data.*

31 No mesmo sentido, vem sendo entendido pela jurisprudência nacional, como, por exemplo, no caso do Acórdão, de 2008.11.19, do STA, Proc.º 0305/08, ao deliberar que as operações de exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários, e que a sua falta determinava a obrigação da liquidação do imposto.

32 Também, sobre esta matéria foi decidido pelo Subdiretor-Geral, na qualidade de substituto legal do Diretor-Geral, conforme despacho que recaiu sobre a Informação n.º ..., de 2012.07.19, desta Direção de Serviços, que: "Existindo documentação aduaneira e intervenção dos serviços alfandegários, a apresentação de formas alternativas de prova de exportação -documentos de suporte a importações nos países de destino - não tem cobertura legal".

33 Ora, tendo a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação da isenção de IVA sobre as exportações declaradas no referido período de imposto, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo.

34 Na verdade, não se compreende a alegação de erro imputável aos serviços, pois, não se crê que condutas traduzidas em incumprimento de normas legais possam, efetivamente, configurar erro imputável aos serviços.

35 Assim, somos de opinião que, por inexistência de erro atribuível aos serviços, não se encontram reunidas as condições exigidas no n.º 1 do art. 78º da LGT, para efeitos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa.

36 Outra interpretação iria, a nosso ver, conflitar com o preconizado na supra citada norma legal (n.º 8 do art. 29.º do CIVA), e bem assim com os princípios da neutralidade, legalidade, justiça e Igualdade tributária, que promovem igual procedimento para realidades económico-tributárias idênticas.

37 De resto, tendo a requerente entregue o presente pedido de revisão, em 2013.02.04, ou seja, quando ainda não se encontravam decorridos dois anos sobre a apreciação e decisão da reclamação graciosa, por si apresentada com idênticos objeto e fundamentos, também, nos termos do referido n.º 2 do art. 56º da LGT, não se lhe reconhece o dever de decisão.

## VI CONCLUSÃO

*38 Em face das considerações precedentes, tem-se que:*

*a. O pedido de revisão de ato tributário não reúne os pressupostos legalmente exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para a sua admissibilidade, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços;*

*b. Igualmente, não se lhe reconhece o dever de decisão, em virtude de a AT se ter pronunciado há menos de dois anos sobre o pedido de reclamação graciosa, apresentado pela requerente com idênticos objeto e fundamentos.*

*39 Assim, somos de parecer que deverá ser indeferido o presente pedido de revisão de ato tributário, mostrando-se assim legítima a liquidação de IVA n.º ..., inerente ao período de 2008-08, no montante €172.040,89, não atendido em sede de reclamação graciosa, bem como a dos juros compensatórios associados, no valor de €612,43, liquidação n.º ...M. emitida, em 2011.01.14.*

(...)

Nesta decisão do pedido de revisão do acto tributário também há uma pronúncia clara sobre a legalidade do acto praticado ao dizer-se: *«tendo a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação da isenção de IVA sobre as exportações declaradas no referido período de imposto, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo».*

Por isso, está-se perante um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação e afirma a sua sintonia com a lei.

### **3.3. Liquidação adicional n.º ... – Setembro de 2008 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito do procedimento inspectivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., no qual a Autoridade Tributária e

Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não estarem comprovadas pelos documentos alfandegários.

Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que consta do documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

*55 É inquestionável que, relativamente às correções provenientes de incumprimento das normas previstas no n.º 8 do art. 29.º e n.º 5 do art. 78.º do CIVA, o pedido de revisão de ato tributário apresentado, por iniciativa da requerente, não reúne os pressupostos exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços.*

*56 Porém, a correção proveniente da emissão de Notas de Crédito por redução de preços de bens anteriormente faturados, no valor de €7.500,00, reúne os pressupostos exigidos na parte final da redação do n.º 1 do art. 78.º da LGT, i.é., a tempestividade e o fundamento de erro imputável aos serviços, pelo que, em observância dos princípios que impõem a correção dos erros incluídos nas liquidações de que tenha resultado imposto inferior ou superior ao legalmente devido, designadamente o da legalidade e da justiça, cujo cumprimento esta a AT sujeita, entende-se que deve o presente pedido ser aceite nos mesmos moldes em que é admitido à AT, visto que para tal reúne as condições exigidas.*

*57 Assim, somos de parecer que, relativamente a essa correção, deverá proceder-se à revisão oficiosa do ato tributário da liquidação adicional de IVA em apreço, anulando-se a mesma, por existência de erro imputável aos serviços, no montante parcial de €7.500,00, mantendo-se,*

*• consequentemente, na ordem jurídica pelo valor de €117.083,02, conforme se discrimina no quadro a seguir indicado, com o necessário reflexo a nível dos juros compensatórios:*

*Em Euros:*

*(...)58 Tendo em conta que a sua revisão, no montante parcial de €7.500,00, é efetuada ao abrigo das condições previstas na parte final do n.º 1 do art. 78.º da LGT, ou seja, por iniciativa da AT, propõe-se, em conformidade com o previsto na al. c) do n.º 3 do art. 43.º da LGT, o não pagamento de juros indemnizatórios, até porque, nos termos do n.º 2*

*do art. 56.º da citada LGT, o presente pedido de revisão nem sequer era suscetível do dever de decisão.*

É manifesto que nesta revisão oficiosa foi apreciada a legalidade do acto de liquidação referido, que foi anulado em parte.

#### **3.4. Liquidação adicional n.º ... – Dezembro de 2008 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito do procedimento inspectivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não estarem comprovadas pelos documentos alfandegários.

Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa refere-se, que consta do documento n.º 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

(...)

*36 Ainda que assim não fosse, também os documentos entregues pela requerente se mostravam manifestamente insuficientes para legitimar a isenção aplicada nas faturas de exportação, face ao previsto no n.º 8 do art. 28.º do CIVA.*

(...)

#### **VIII CONCLUSÃO**

*51 É inquestionável que, relativamente à situação proveniente de incumprimento da norma prevista no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, o pedido de revisão de ato tributário não reúne os pressupostos exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços.*

*52 Porém, no referente à correção proveniente da emissão de Notas de Crédito por redução de preços de bens anteriormente faturados, no valor de €67.555,37, reúne os pressupostos exigidos na parte final da redação do n.º 1 do art. 78.º da LGT, i.é., a*

*tempestividade é o fundamento de erro imputável aos serviços, pelo que, em observância dos princípios que impõem a correção dos erros Incluídos nas liquidações de que tenha resultado imposto inferior ou superior ao legalmente devido, designadamente o da legalidade e da justiça, cujo cumprimento está a AT sujeita, entende-se que o pedido de revisão apresentado, por iniciativa do contribuinte, deve ser aceite nos mesmos moldes em que é admitido à AT, visto reunir as condições para tal exigidas.*

*53 Assim, somos de parecer que, relativamente a essa correção, deverá proceder-se à revisão oficiosa do ato tributário da liquidação adicional de IVA em apreço, anulando-se a mesma, no montante de €67.555,37, mantendo-se, em consequência, na ordem jurídica pelo valor remanescente de €50.934,05, conforme se passa a discriminar:*

*(...)*

À semelhança da liquidação da revisão oficiosa anterior, é manifesto que nesta revisão oficiosa foi apreciada a legalidade do acto de liquidação referido, que foi anulado em parte.

### **3.5. Liquidação adicional n.º ... – Setembro de 2009 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito do procedimento inspectivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não estarem comprovadas pelos documentos alfandegários.

Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que consta do documento n.º 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

#### ***V INFORMAÇÃO DA DIREÇÃO DE FINANÇAS DE LISBOA***

*12 A fim de informar o presente pedido de revisão, foi elaborada uma informação, em 20013.04.15, pela Direção de Finanças de Lisboa, que mereceu despacho concordante do Diretor de Finanças Adjunto, em 2013,04.30, onde se concluiu pela legitimidade da liquidação adicional de IVA em apreço, sustentada nos seguintes fundamentos:*



a) A revisão de ato tributário, por iniciativa da requerente, prevista na primeira parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, mostrava-se extemporânea, por se encontrar ultrapassado o prazo aí previsto para a sua apresentação;

b) Igualmente não reunia os pressupostos exigidos para a revisão de ato tributário no prazo de quatro anos, por iniciativa dos serviços, dada a inexistência de erro imputável aos serviços, visto a AT, na ausência de documentos comprovativos da isenção de IVA nas exportações declaradas, ter apenas efetuado o cumprimento integral da lei;

c) Sobre os mesmos factos, a AT já se havia pronunciado há menos de dois anos, conforme despacho de deferimento parcial proferido na reclamação graciosa n.º ...2010..., em 2011.12.21, inexistindo assim o dever de decisão, nos termos do n.º 2 do art. 56.º da LGT.

## VI VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO

13 De conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 98.º do CIVA, sempre que por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto superior ou inferior ao devido, deverá proceder-se à revisão oficiosa nos termos do art. 78.º da LGT.

14 Determina esse normativo legal, no seu n.º 1, que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com o fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos, com o fundamento em erro imputável aos serviços.

15 O que equivale a dizer que, no caso de se verificarem as condições e limites temporais previstos nas citadas disposições legais, o sujeito passivo, perante um ato de liquidação que conduza ou tenha conduzido à arrecadação de valores não devidos à face da lei, fica investido no direito à sua revisão oficiosa.

16 Por sua vez, o art. 56.º, n.º 1, da LGT, determina que a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo. O seu n.º 2 estabelece que não existe o dever de decisão quando a AT se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre petição do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos.



17 No mesmo sentido, dispõe também o n.º 2 do art 9.º do Código de Procedimento Administrativo.

18 Reportando-nos ao caso vertente, verifica-se que a requerente apresentou, em 2013.03.01, um pedido de revisão de ato tributário, ao abrigo do n.º 1 do art. 78.º da LGT, solicitando que a AT proceda à revisão oficiosa da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2009-09, na parte não atendida em sede da reclamação graciosa.

19 Verifica-se assim que a iniciativa da revisão do ato tributário foi invocada pela requerente, e, como tal, apenas poderia ser apresentada no prazo da reclamação administrativa, o que não aconteceu, na medida em que a liquidação em apreço foi notificada, em 2010.05.11.

20 Ainda assim, podia a revisão ser efetuada, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a sua notificação, com o fundamento em erro imputável aos serviços.

21 É também este o entendimento jurisprudencial que vem sendo seguido nesta matéria, como é o caso, por exemplo, do Acórdão n.º 0532/07, de 2007.11.28, do STA, ao ter decidido que em caso de verificação dos pressupostos legalmente exigidos, é inequívoco que a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se faça na sequência de pedido seu a revisão por iniciativa da AT.

22 De facto, em observância dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade, a que a AT está obrigada na sua relação com os obrigados tributários, tem vindo o STA a decidir que a revisão dos atos tributários deve ser efetuada nos mesmos moldes em que é admitida à AT, sendo assim aceite no limite temporal de quatro anos, desde que reúna as condições para o efeito exigidas.

23 Nessa conformidade, e para que a revisão seja suscetível de acolhimento, importa avaliar se existe erro atribuível aos serviços, na medida em que a verificar-se fica a requerente investida no direito à revisão oficiosa da liquidação em apreço.

24 De harmonia com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da comunidade, pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.

25 Este preceito legal provém, como é sabido, da norma comunitária prevista na al. a) do n.º 1 do art. 146.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006,

referente ao sistema comum do IVA, em vigor na UE, a cujo cumprimento os Estados membros estão submetidos.

26 Acrescenta o art. 131.º dessa Diretiva que essa isenção é aplicada "...nas condições fixadas pelos Estados Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso."

27 Nessa conformidade, o legislador nacional advertiu no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, que a prova do direito à isenção prevista na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do mesmo Código, deverá ser feita através dos documentos alfandegários, apropriados, sempre que haja a obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros.

28 É, assim, exigido ao transmitente dos bens, enquanto beneficiário da isenção, que se encontre na posse dos documentos alfandegários apropriados, ou seja, o documento administrativo único (DAU) em seu nome, ou em nome de terceiro por conta deste.

29 Note-se que essa condição, contrariamente ao alegado, não constitui uma mera formalidade, mas antes uma exigência de fundo, cuja inobservância impõe a exigibilidade do imposto (n.º 9 do art. 29.º do CIVA),

30 Igualmente na Circular n.º 9072007, de 16/11, da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo, que define as normas reguladoras do processo de certificação da saída das mercadorias do Território Aduaneiro Comunitário, se encontra expresso que a prova para efeitos da isenção na exportação, consiste no exemplar 3 da declaração aduaneira eletrónica, com o campo "C.SAIDA" da casa "D - CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE PARTIDA" preenchido com a respetiva data.

31 No mesmo sentido, vem sendo entendido pela jurisprudência nacional, como, por exemplo, no caso do Acórdão de 2008.11.19 do STA, Proc.0 0305/08, ao deliberar que as operações de exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários, e que a sua falta determinava a obrigação da liquidação do imposto.

32 Também, sobre esta matéria foi decidido pelo Subdiretor-Geral, na qualidade de substituto legal do Diretor-Geral, conforme despacho que recaiu sobre a Informação n.º .... de 2012.07.19, desta Direção de Serviços, que: "Existindo documentação aduaneira e intervenção dos serviços alfandegários, a apresentação de formas alternativas de prova de exportação - documentos de suporte a importações nos países de destino - não tem cobertura legal".

33 Ora, tendo a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos alfandegários devidamente emitidos, a que estava obrigada por força do disposto no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para a comprovação das exportações declaradas no período de 2009-09, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo.

34 Na verdade, não se compreende a afirmação da requerente de existência de erro imputável aos serviços, pois, não se crê que condutas traduzidas em incumprimento de normas legais possam, efetivamente, configurar erro atribuível aos serviços.

35 Assim, salvo melhor opinião, entende-se que não se encontram reunidas as condições exigidas no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para efeitos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa.

36 Outra interpretação iria, a nosso ver, conflitar com o preconizado na supra citada norma legal (nº 8 do art. 29.º do CIVA), e bem assim com os princípios da neutralidade, legalidade, justiça e igualdade tributária, que promovem igual procedimento para realidades económico-tributárias idênticas.

37 De resto, tendo a requerente efetuado a sua entrega, em 2013.03.01, ou seja, quando ainda não se encontravam decorridos dois anos sobre a apreciação e decisão da reclamação graciosa, por si apresentada com idênticos objeto e fundamentos, também, nos termos do referido n.º 2 do art. 56.º da LGT, não se lhe reconhece o dever de decisão.

## VII CONCLUSÃO

38 Em face das considerações precedentes, tem-se que:

a. O pedido de revisão de ato tributário não reúne os pressupostos legalmente exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para a sua admissibilidade, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços;

b. Igualmente, não se lhe reconhece o dever de decisão, em virtude de a AT se ter pronunciado há menos de dois anos sobre o pedido de reclamação graciosa, apresentado pela requerente com idênticos objeto e fundamentos.

39 Assim, nas circunstâncias do caso em apreço, somos de parecer que deverá ser indeferido o presente pedido de revisão de ato tributário, mostrando-se assim legítimo o pagamento da liquidação adicional de IVA n.º ..., inerente ao período de 2009-09, no montante de €321.706,10, não atendido em sede de reclamação graciosa.

40 No âmbito do princípio de participação previsto no art. 60.º da LGT, propõe-se que, nos termos do n.º 3 das instruções sobre o direito de audição prévia, veiculadas na Circular n.º 13, de 1999.08.07, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, seja a requerente dispensada de audição prévia, uma vez que a AT apenas se limitou a fazer a interpretação das normas legais ao caso aplicáveis.

Na decisão desta revisão oficiosa diz-se, além do mais: «ora, tendo a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos alfandegários devidamente emitidos, a que estava obrigada por força do disposto no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para a comprovação das exportações declaradas no período de 2009-09, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo».

Há aqui uma clara afirmação da legalidade da liquidação, que se considera imposta por lei.

### **3.6. Liquidação adicional n.º ... – Outubro de 2009 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito de um procedimento inspectivo, no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não estarem comprovadas pelos documentos alfandegários.

Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que consta do documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

## **VI VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO**

13 De conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 98.º do CIVA, sempre que por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto superior ou inferior ao devido, deverá proceder-se à revisão oficiosa nos termos do art. 78.º da LGT.

14 Determina esse normativo legal, no seu n.º 1, que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com o fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos, com o fundamento em erro imputável aos serviços.

15 O que equivale a dizer que, no caso de se verificarem as condições e limites temporais previstos nas citadas disposições legais, o sujeito passivo, perante um ato de liquidação que conduza ou tenha conduzido à arrecadação de valores não devidos à face da lei, fica investido no direito à sua revisão oficiosa.

16 Por sua vez, o art. 56.º, n.º 1, da LGT, determina que a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2009-10, na parte não atendida em sede da reclamação graciosa.

17 Reportando-nos ao caso vertente, verifica-se que a requerente apresentou, em 2013.03.01, um pedido de revisão de ato tributário, ao abrigo do n.º 1 do art. 78.º da LGT, solicitando que a AT proceda à revisão oficiosa da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2009-10, na parte não atendida em sede da reclamação graciosa.

18 Verifica-se assim que a iniciativa da revisão do ato tributário foi invocada pela requerente, e, como tal, apenas poderia ser apresentada no prazo da reclamação administrativa, o que não aconteceu.

19 Ainda assim, podia a revisão ser efetuada, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a sua notificação, com o fundamento de erro imputável aos serviços.

20 É também este o entendimento jurisprudencial que vem sendo seguido nesta matéria, como é o caso, por exemplo, do Acórdão n.º 0532/07, de 2007.11.28, do STA, ao ter decidido que em caso de verificação dos pressupostos legalmente exigidos, é inequívoco que a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se faça na sequência de pedido seu a revisão por iniciativa da AT.

21 *De facto, em observância dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade, a que a AT está obrigada na sua relação com os administrados, tem vindo o STA a entender que a revisão dos atos tributários deve ser efetuada nos mesmos moldes em que é admitida à AT, sendo assim aceite no limite temporal de quatro anos, desde que reúna as condições exigidas para a sua aplicação.*

22 *Nessa conformidade, e para que a revisão seja suscetível de acolhimento, importa avaliar se existe erro atribuível aos serviços, na medida em que a verificar-se fica a requerente investida do direito à revisão oficiosa da liquidação em causa.*

23 *De harmonia com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da comunidade, peio vendedor ou por um terceiro por conta deste.*

24 *Este preceito legal provém, como é sabido, da norma comunitária prevista na al. a) do n.º 1 do art. 146.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, referente ao sistema comum do IVA, em vigor na UE, a cujo cumprimento estão os Estados membros submetidos.*

25 *Acrescenta o art. 131º dessa Diretiva que essa isenção é aplicada "...nas condições fixadas pelos Estados Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso. "*

26 *Nessa conformidade, o legislador nacional advertiu no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, que a prova do direito à isenção prevista na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do mesmo Código, deverá ser feita através dos documentos alfandegários apropriados, sempre que haja a obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros.*

27 *É, assim, exigido ao transmitente dos bens, enquanto beneficiário da isenção, que se encontre na posse dos documentos alfandegários apropriados, ou seja, o documento administrativo único (DAU) em seu nome, ou em nome de terceiro por conta deste.*

28 *Note-se que, contrariamente ao alegado, esta condição não constitui uma mera formalidade, mas antes uma exigência de fundo, cuja inobservância impõe a exigibilidade do imposto, nos termos do n.º 9 do art. 29.º do CIVA.*

29 *Igualmente na Circular n.º 90/2007, de 16/11, da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo, que define as normas reguladoras do processo de certificação da saída das mercadorias do Território Aduaneiro Comunitário, se encontra*



*expresso que a prova para efeitos da isenção na exportação, consiste no exemplar 3 da declaração aduaneira eletrónica, com o campo "C.SAÍDA" da casa "D - CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE PARTIDA" preenchido com a respetiva data.*

*30 No mesmo sentido, vem sendo entendido pela jurisprudência nacional, como, por exemplo, no caso do Acórdão, de 2008.11.19, do STA. Proc. n.º 0305/08, ao deliberar que as operações de exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários, e que a sua falta determinava a obrigação da liquidação do imposto.*

*31 Também, sobre esta matéria foi decidido pelo Subdiretor-Geral, na qualidade de substituto legal do Diretor-Geral, conforme despacho que recaiu sobre a Informação n.º ..., de 2012.07.19, desta Direção de Serviços, que: "Existindo documentação aduaneira e intervenção dos serviços alfandegários, a apresentação de formas alternativas de prova de exportação - documentos de suporte a importações nos países de destino - não tem cobertura."*

*32 Ora, tendo a liquidação em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos alfandegários devidamente emitidos, a que estava obrigada por força do disposto no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para comprovar as exportações declaradas no período de 2009-10, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 da mesma disposição legal.*

*33 Na verdade, não se compreende a afirmação da requerente de existência de erro imputável aos serviços, pois, não se crê que condutas traduzidas em incumprimento de normas legais possam, efetivamente, configurar erro atribuível aos serviços.*

*34 Assim, salvo melhor opinião, entende-se que não se encontram reunidas as condições exigidas no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para efeitos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa.*

*35 Outra interpretação iria, a nosso ver, conflitar com o preconizado na supra citada norma legal, e bem assim com os princípios da neutralidade, legalidade, justiça e igualdade tributária, que promovem igual procedimento para realidades económico-tributárias idênticas*

*36 De resto, tendo a requerente efetuado a sua entrega, em 2013.03.01, ou seja, quando ainda não se encontravam decorridos dois anos sobre a apreciação e decisão da*

*reclamação graciosa, por si apresentada com idênticos objeto e fundamentos, também, nos termos do referido n.º 2 do art. 56.º da LGT, não se lhe reconhece o dever de decisão.*

## VII CONCLUSÃO

*37 Em face das considerações precedentes, tem-se que:*

*a. O pedido de revisão de ato tributário não reúne os pressupostos legalmente exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para a sua admissibilidade, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços;*

*b. Igualmente, não se lhe reconhece o dever de decisão, em virtude de a AT se ter pronunciado há menos de dois anos sobre o pedido de reclamação graciosa, apresentado pela requerente com idênticos objeto e fundamentos,*

*38 Assim, somos de parecer que deverá ser indeferido o presente pedido de revisão de ato tributário, mostrando-se assim legítimo o pagamento da liquidação adicional de IVA, no valor de €176.176,74, não atendido em sede de reclamação graciosa.*

*(...)*

Também neste caso, a afirmação de que «*tendo a liquidação em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos alfandegários devidamente emitidos, a que estava obrigada por força do disposto no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para comprovar as exportações declaradas no período de 2009-10, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 da mesma disposição legal*» contém uma clara pronúncia no sentido de ser legal o acto de liquidação.

### **3.7. Liquidação adicional n.º ... – Novembro de 2009 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito de um procedimento inspectivo, realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não estarem comprovadas pelos documentos alfandegários.



Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que consta do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

#### *VI VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO*

*13 De conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 98.º do CIVA, sempre que por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto superior ao devido deverá proceder-se á revisão oficiosa nos termos do art. 78.º da LGT.*

*14 Determina esse normativo legal, no seu n.º 1, que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos, com o fundamento em erro imputável aos serviços.*

*15 O que equivale a dizer que, no caso de se verificarem as condições e limites temporais previstos nas citadas disposições legais, o sujeito passivo, perante um ato de liquidação que conduza ou tenha conduzido á arrecadação de valores não devidos à face da lei, fica investido no direito à sua revisão.*

*16 Por sua vez, o art. 56.º, n.º 1, da LGT, determina que a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.*

*17 O seu n.º 2 estabelece que não existe o dever de decisão quando a AT se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre petição do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos.*

*18 No mesmo sentido, dispõe também o n.º 2 do art. 9.º do Código de Procedimento Administrativo.*

*19 Reportando-nos ao caso vertente, verifica-se que a requerente apresentou, em 2013.03.01, um pedido de revisão de ato tributário, ao abrigo do n.º 1 do art. 78.º da LGT, solicitando que a AT proceda à revisão oficiosa da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2000-11, na parte não atendida em sede da reclamação graciosa.*

20 *Verifica-se assim que a iniciativa da revisão do ato tributário foi invocada pela requerente, e, como tal, apenas poderia ser apresentada no prazo da reclamação administrativa, o que não aconteceu, na medida em que a liquidação em apreço foi notificada, em 2010.06.09.*

21 *Ainda assim, podia a revisão ser efetuada, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a data da sua notificação, com o fundamento em erro imputável aos serviços.*

22 *Ê também este o entendimento jurisprudencial que vem sendo seguido nesta matéria, como é O caso, por exemplo, do Acórdão n.º 0532/07, de 2007.11.28, do STA, ao ter decidido que em caso de verificação dos pressupostos legalmente exigidos, é inequívoco que a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se faça, na sequência de pedido seu, a revisão por iniciativa da AT.*

23 *De facto, em observância dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade, ao cumprimento dos quais está a AT obrigada na sua relação com os administrados, tem vindo o STA a decidir que a revisão dos atos tributários deve ser efetuada nos mesmos moldes em que é admitida à AT, sendo assim aceite no limite temporal de quatro anos, desde que reúna as condições exigidas.*

24 *Nessa conformidade, e para que a revisão seja suscetível de acolhimento, importa avaliar se existe erro atribuível aos serviços, na medida em que a verificar-se fica a requerente investida no direito à revisão.*

25 *De harmonia com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da comunidade, pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.*

26 *Este preceito legal provém, como é sabido, da norma comunitária prevista na al. a) do n.º 1 do art. 146.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, referente ao sistema comum do IVA, em vigor na UE, a cujo cumprimento os Estados membros estão submetidos.*

27 *Acrescenta o art, 131.º dessa Diretiva que essa isenção è aplicada "...nas condições fixadas pe/os Estados Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso."*

28 *Nessa conformidade, o legislador nacional determinou no n.º 8 do art 29.º do CIVA, que a prova do direito à isenção prevista na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do mesmo Código, deverá ser feita através dos documentos alfandegários apropriados, sempre que haja a obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros.*

29 *É, assim, exigido ao transmitente dos bens, enquanto beneficiário da isenção, que se encontre na posse dos documentos alfandegários apropriados, ou seja, o documento administrativo único (DAU) em seu nome, ou em nome de terceiro por conta deste,*

30 *Note-se que, contrariamente ao alegado, esta condição não constitui uma mera formalidade, mas antes uma exigência de fundo, cuja inobservância impõe a exigibilidade do imposto, nos termos do n.º 9 do art. 29.º do CIVA.*

31 *Igualmente na Circular n.º 90/2007, de 16/11, da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo, que define as normas reguladoras do processo de certificação da saída das mercadorias do Território Aduaneiro Comunitário, se encontra expresso que a prova para efeitos da isenção na exportação, consiste no exemplar 3 da declaração aduaneira eletrónica, com o campo "C.SAIDA" da casa "D - CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE PARTIDA" preenchido com a respetiva data.*

32 *No mesmo sentido, vem sendo entendido pela jurisprudência nacional, como no caso do Acórdão de 2008.11.19 do STA, Proa n.º 0305/08, ao deliberar que as operações de exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários, e que a sua falta determinava a obrigação da liquidação do imposto.*

33 *Também, sobre esta matéria foi decidido pelo Subdiretor-Geral, na qualidade de substituto legal do Diretor-Geral, conforme despacho que recaiu sobre a Informação n.º ..., de 2012.07.19, desta Direção de Serviços, que: "Existindo documentação aduaneira e intervenção dos serviços alfandegários, a apresentação de formas alternativas de prova de exportação - documentos de suporte a importações nos países de destino - não tem cobertura legal".*

34 *Ora, tendo a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação das exportações, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo.*

35 Na verdade, não se compreende a afirmação da requerente de existência de erro atribuível aos serviços, pois, não se crê que condutas traduzidas em incumprimento de normas legais possam, efetivamente, configurar erro imputável aos serviços.

36 Assim, somos de opinião que, por inexistência de erro imputável aos serviços, não se encontram reunidas as condições exigidas no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para efeitos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa.

37 Outra interpretação iria, a nosso ver, conflitar com o preconizado na supra citada norma legal] (n.º 8 do art. 29.º do CIVA), e bem assim com os princípios da neutralidade, legalidade, justiça e igualdade tributária, que promovem igual procedimento para realidades económico-tributárias Idênticas

38 De resto, tendo a requerente entregue o presente pedido de revisão, em 2013.02.04, ou seja, quando ainda não se encontravam decorridos dois anos sobre a apreciação e decisão da reclamação graciosa n.º ...2010..., por si apresentada com idênticos objeto e fundamentos, também, nos termos do referido n.º 2 do art. 56.º da LGT, não se lhe reconhece o dever de decisão.

## VII CONCLUSÃO

39 Em face das considerações precedentes, tem-se que:

a. O pedido de revisão de ato tributário não reúne os pressupostos legalmente exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para a sua admissibilidade, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços;

b. Igualmente, não se lhe reconhece o dever de decisão, em virtude de a AT se ter pronunciado há menos de dois anos sobre o pedido de reclamação graciosa, apresentado pela requerente com idênticos objeto e fundamentos.

40 Assim, nas circunstâncias do caso em apreço, somos de parecer que deverá ser indeferido o presente pedido de revisão de ato tributário da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2009-11, devendo, em consequência, manter-se na ordem jurídica pelo valor, não atendido em sede de reclamação graciosa, de €261.706,32:

(...)

Também neste caso, a afirmação de que «Ora, tendo a liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação das exportações, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo, consubstancia uma apreciação da legalidade do acto de liquidação.

### **3.8. Liquidação adicional n.º ... – Dezembro de 2009 – Revisão oficiosa n.º .../13**

A liquidação referida resulta das correcções alcançadas no âmbito de um procedimento inspectivo, realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou um conjunto de exportações que entendeu não estarem comprovadas pelos documentos alfandegários.

Na fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que consta do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

#### *VI VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO*

*13 De conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 98.º do CIVA, sempre que por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto superior ao devido deverá proceder-se á revisão oficiosa nos termos do art. 78.º da LGT.*

*14 Determina esse normativo legal, no seu n.º 1, que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos, com o fundamento em erro imputável aos serviços.*

*15 O que equivale a dizer que, no caso de se verificarem as condições e limites temporais previstos nas citadas disposições legais, o sujeito passivo, perante um ato de liquidação que conduza ou tenha conduzido à arrecadação de valores não devidos à face da lei, fica investido no direito à sua revisão.*

16 *Por sua vez, o art. 56.º, n.º 1, da LGT, determina que a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.*

17 *O seu n.º 2 estabelece que não existe o dever de decisão quando a AT se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre petição do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos.*

18 *No mesmo sentido, dispõe também o n.º 2 do art. 9.º do Código de Procedimento Administrativo.*

19 *Reportando-nos ao caso vertente, verifica-se que a requerente apresentou, em 2013.03.01, um pedido de revisão de ato tributário, ao abrigo do n.º 1 do art. 78.º da LGT, solicitando que a AT proceda à revisão oficiosa da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2000-11, na parte não atendida em sede da reclamação graciosa.*

20 *Verifica-se assim que a iniciativa da revisão do ato tributário foi invocada pela requerente, e, como tal, apenas poderia ser apresentada no prazo da reclamação administrativa, o que não aconteceu, na medida em que a liquidação em apreço foi notificada, em 2010.06.09.*

21 *Ainda assim, podia a revisão ser efetuada, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a data da sua notificação, com o fundamento em erro imputável aos serviços.*

22 *É também este o entendimento jurisprudencial que vem sendo seguido nesta matéria, como é o caso, por exemplo, do Acórdão n.º 0532/07, de 2007.11.28, do STA, ao ter decidido que em caso de verificação dos pressupostos legalmente exigidos, é inequívoco que a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se faça, na sequência de pedido seu, a revisão por iniciativa da AT.*

23 *De facto, em observância dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade, ao cumprimento dos quais esta a AT obrigada na sua relação com os administrados, tem vindo o STA a decidir que a revisão dos atos tributários deve ser efetuada nos mesmos moldes em que é admitida à AT, sendo assim aceite no limite temporal de quatro anos, desde que reúna as condições exigidas.*

24 *Nessa conformidade, e para que a revisão seja suscetível de acolhimento, importa avaliar se existe erro atribuível aos serviços, na medida em que a verificar-se fica a requerente investida no direito à revisão.*

25 *De harmonia com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da comunidade, pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.*

26 *Este preceito legal provém, como é sabido, da norma comunitária prevista na al. a) do n.º 1 do art. 146.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, referente ao sistema comum do IVA, em vigor na UE, a cujo cumprimento os Estados membros estão submetidos.*

27 *Acrescenta o art. 131.º dessa Diretiva que essa isenção è aplicada "...nas condições fixadas pelos Estados Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso."*

28 *Nessa conformidade, o legislador nacional determinou no n.º 8 do art. 29.º do CIVA, que a prova do direito à isenção prevista na al. a) do n.º 1 do art. 14º do mesmo Código, deverá ser feita através dos documentos alfandegários apropriados, sempre que haja a obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros.*

29 *É, assim, exigido ao transmitente dos bens, enquanto beneficiário da isenção, que se encontre na posse dos documentos alfandegários apropriados, ou seja, o documento administrativo único (DAU) em seu nome, ou em nome de terceiro por conta deste.*

30 *Note-se que, contrariamente ao alegado, esta condição não constitui uma mera formalidade, mas antes uma exigência de fundo, cuja inobservância impõe a exigibilidade do imposto, nos termos do n.º 9 do art. 29.º do CIVA.*

31 *Igualmente na Circular n.º 90/2007, de 16/11, da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo, que define as normas reguladoras do processo de certificação da saída das mercadorias do Território Aduaneiro Comunitário, se encontra expresso que a prova para efeitos da isenção na exportação, consiste no exemplar 3 da declaração aduaneira eletrónica, com o campo "C.SAIDA" da casa "D - CONTROLO PELA ESTÂNCIA ADUANEIRA DE PARTIDA" preenchido com a respetiva data.*

32 *No mesmo sentido, vem sendo entendido pela jurisprudência nacional, como no caso do Acórdão de 2008.11.19 do STA, Proc. n.º 0305/08, ao deliberar que as operações de*



*exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários, é que a sua falta determinava a obrigação da liquidação do imposto.*

*33 Também, sobre esta matéria foi decidido pelo Subdiretor-Geral, na qualidade de substituto legal do Diretor-Geral, conforme despacho que recaiu sobre a Informação n.º ..., de 2012.07.19, desta Direção de Serviços, que: "Existindo documentação aduaneira e intervenção dos serviços alfandegários, a apresentação de formas alternativas de prova de exportação - documentos de suporte a importações nos países de destino - não tem cobertura legal.*

*34 Ora, tendo a Liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação das exportações, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo.*

*35 Na verdade, não se compreende a afirmação dá requerente de existência de erro atribuível aos serviços, pois, não se crê que condutas traduzidas em incumprimento de normas legais possam, efetivamente, configurar erro imputável aos serviços.*

*36 Assim, somos de opinião que, por inexistência de erro imputável aos serviços, não se encontram reunidas as condições exigidas no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para efeitos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa.*

*37 Outra interpretação iria, a nosso ver, conflitar com o preconizado na supra citada norma legal (n.º 8 do art. 29.º do CIVA), e bem assim com os princípios da neutralidade, legalidade, justiça e igualdade tributária, que promovem igual procedimento para realidades económico-tributárias idênticas*

*38 De resto, tendo a requerente entregue o presente pedido de revisão, em 2013.02.04, ou seja, quando ainda não se encontravam decorridos dois anos sobre a apreciação e decisão da reclamação graciosa n.º ...2010..., por si apresentada com idênticos objeto e fundamentos, também, nos termos do referido n.º 2 do art. 56.º da LGT, não se lhe reconhece o dever de decisão.*

## **VII CONCLUSÃO**

*39 Em face das considerações precedentes, tem-se que:*

*a. O pedido de revisão de ato tributário não reúne os pressupostos legalmente exigidos no n.º 1 do art. 78.º da LGT, para a sua admissibilidade, seja por iniciativa da requerente, por extemporaneidade na sua interposição, seja por iniciativa da AT, por inexistência de erro imputável aos serviços;*

*b. Igualmente, não se lhe reconhece o dever de decisão, em virtude de a AT se ter pronunciado há menos de dois anos sobre o pedido de reclamação graciosa, apresentado pela requerente com idênticos objeto e fundamentos.*

*40 Assim, nas circunstâncias do caso em apreço, somos de parecer que deverá ser indeferido o presente pedido de revisão de ato tributário da liquidação adicional de IVA, inerente ao período de 2009-11, devendo, em consequência, manter-se na ordem jurídica pelo valor, não atendido em sede de reclamação graciosa, de €261.706,32:*

*(...)*

A fundamentação é semelhante à da anterior decisão de revisão oficiosa.

A frase «*tendo a Liquidação adicional de IVA em apreço sido emitida por motivo de a requerente não ter na sua posse os documentos exigidos pelo n.º 8 do art. 29.º do CIVA, para efeitos da comprovação das exportações, é nossa convicção não existir erro imputável aos serviços, até porque a AT não tinha outra alternativa que não fosse a de proceder à liquidação do IVA, imposta pelo n.º 9 do mesmo normativo*», inclui uma afirmação da legalidade da liquidação impugnada.

### **3.9. Decisão da questão da incompetência**

Pelo exposto, constata-se que todas as decisões dos pedidos de revisão oficiosa afirmam a legalidade das liquidações que são objecto de cada um deles, na parte em que indeferem o respectivo pedido, defendendo que era o único acto que legalmente deveria ser praticado, perante as situações factuais que se depararam à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por isso, não ocorre a invocada incompetência.

## **4. Questão do indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa por inexistência erro imputável aos serviços**

Como se constata pela matéria de facto fixada, em relação a todos os pedidos de revisão oficiosa a Requerente apresentou documentos e protestou juntar outros com o objectivo de demonstrar que tinham sido efectuadas exportações que não tinham sido confirmadas quando foram realizados os procedimentos inspectivos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu todos os pedidos (nas partes que não foram deferidos) com fundamento, além do mais, na inexistência de erros imputáveis aos serviços.

O regime da revisão oficiosa dos actos tributários consta do artigo 78.º da LGT que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

### **Artigo 78.º**

#### **Revisão dos actos tributários**

*1. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*

*2. Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.*

*3. A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.*

*4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*

*5. Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e*

*desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

*6. A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.*

*7. Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.*

Antes de mais, há que notar que, embora este artigo 78.º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «*prazo de reclamação administrativa*», no n.º 7 faz-se referência a «*pedido do contribuinte*», para a realização da «*revisão oficiosa*», o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «*oficiosa*», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Constata-se que, além dos casos de revisão de actos de fixação da matéria tributável e de duplicação de colecta, a que se referem os n.ºs 4 a 6, há dois tipos de revisão dos actos de liquidação, conforme os pedidos são apresentados dentro do *prazo da reclamação administrativa* ou para além dele.

No caso de os pedidos serem apresentados dentro do prazo da reclamação administrativa, a revisão pode ter por *fundamento qualquer ilegalidade*.

Se os pedidos são apresentados depois do prazo da reclamação administrativa, a revisão apenas é permitida *com fundamento em erro imputável aos serviços*.

No caso em apreço, todos os pedidos de revisão dos actos de liquidação adicional de IVA foram apresentados depois de terem terminado os respectivos prazos de reclamação graciosa, que são de quatro meses a contar dos respetivos termos dos prazos de pagamento voluntário, de harmonia com os artigos 70.º, n. 1, e 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tem de se concluir que, em todos os casos, à face do teor literal do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão dos actos de liquidação que a Requerente pretendia *apenas poderia ser concretizada com fundamento em erro imputável aos serviços*, pois, em todos os casos, os indeferimentos dos pedidos de revisão foram baseados, além do mais, na inexistência de erros imputáveis aos serviços.

E, na verdade, examinando todos os pedidos de revisão, constata-se que, nas partes em que foram indeferidos, os fundamentos invocados pela Requerente foram documentos potencialmente comprovativos das exportações, que não tinham anteriormente sido apresentados à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que tem de se concluir que os actos de liquidação, mesmo que não correspondam à realidade, não enfermam de erro imputável aos serviços, pois, obviamente, a Autoridade Tributária e Aduaneira não errou ao não valorar, para prova das exportações, ***documentos que não lhe foram apresentados*** durante os actos inspectivos que antecederam os actos de liquidação.

No entanto, a Requerente suscita a questões da inconstitucionalidade desta interpretação literal do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, por incompatibilidade com os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266º, n.º 2, da CRP 55.º da LGT).

Com base nestas normas, o Supremo Tribunal Administrativo tem adoptado o entendimento de que *«pode ser efectuada essa revisão, por iniciativa da Administração Tributária, mesmo que não exista erro imputável aos serviços»* (acórdão de 11-5-2005, processo n.º 319/05, CTF n.º 421, 265), de que *«mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no art. 78.º da LGT»* e de que *«o dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da LGT), impõem que sejam officiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no art. 78.º da LGT, os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei»* (acórdão de 12-7-2006, processo n.º 402/06).

Especificamente sobre o caso da impugnação em processo arbitrais de decisões de pedidos de revisão officiosa, o Pleno do STA proferiu em 03-06-2015, no processo n.º 0793/14, um acórdão em que entendeu que a impugnação pode ter como fundamento qualquer ilegalidade de substância, quando invocada pelo interessado, como ainda podem ser conhecidas outras ilegalidades do mesmo tipo, quando as mesmas sejam de conhecimento officioso pelo juiz, ou venham a ser suscitadas pelo

Ministério Público no momento processual próprio que o legislador reservou para a sua intervenção no processo judicial tributário.

A solução pode suscitar dúvidas, designadamente por a questão poder colocar-se em termos diferentes nos casos de vícios de conhecimento oficioso e de vícios dependentes de arguição pelo contribuinte e ser duvidoso se a impugnação em processo arbitral deverá considerar-se idêntica à impugnação através de processo de impugnação judicial, em face dos termos da vinculação operada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

No entanto, é inequívoco que o Supremo Tribunal Administrativo proferiu essa decisão especificamente sobre um caso de impugnação em processo arbitral e sem restringir o alcance da decisão aos casos de vícios de conhecimento oficioso.

Por isso, tratando-se de jurisprudência do Pleno, adoptada por unanimidade, e tendo sido proferida especificamente sobre a impugnação de decisões de pedidos de revisão oficiosa através de processo arbitral haverá que considerá-la consolidada e fazer a sua aplicação, pois é essa a função jurídica dos acórdãos uniformizadores.

Assim, na linha desta jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, é de interpretar o artigo 78.º, n.º 1, da LGT como não proibindo a revisão nos casos em que se detecte erro não imputável aos serviços, possibilidade esta que decorre dos referidos princípios constitucionais.

Sendo assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira não tem suporte legal o indeferimento dos pedidos de revisão por os erros invocados pela Requerente não serem imputáveis aos serviços.

## **5. Questão do indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa por falta de dever de decisão**

A Autoridade Tributária e Aduaneira, ao apreciar a existência dos pressupostos dos pedidos de revisão, referiu também que, por força do artigo 56.º, n.º 1, da LGT, não havia dever de decisão, por a Administração se ter pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos.

No entanto, do artigo 56.º, n.º 1, da LGT não resulta uma proibição de reapreciar pedidos que tenham sido apreciados há menos de dois anos, mas apenas a dispensa de pronúncia.

Nos casos em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira proferiu decisões sobre todos os pedidos de revisão oficiosa, indeferindo-os, pelo que está ultrapassada a aplicabilidade do referido artigo 56.º, n.º 1, da LGT.

## **6. Mérito da causa**

### **6.1. Tratamento das operações de importação e de exportação em IVA**

Cumprirá desde logo salientar que o Código do IVA não acolhe um conceito legal de exportação, tal como a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante DIVA), se absteve de o fazer, sendo que tal conceito deverá construído em contraposição ao conceito de importação expressamente previsto no artigo 5.º.

Como é sabido, a tributação das importações de bens justifica-se tendo em consideração a adopção do denominado princípio de tributação no destino, que implica a prática dos chamados ajustamentos fiscais nas fronteiras: isto é, ocorrendo a tributação no país de destino, há que assegurar que os bens saiam do país de origem desonerados da carga fiscal neles incorporada (através da concessão do direito à dedução do IVA) e que no país de destino o importador pague um montante de imposto equivalente àquele que incide, nesse mesmo país, sobre bens similares aos importados, na mesma fase de produção ou comercialização. Assim, todas as importações são, regra geral, sujeitas a IVA, independentemente da qualidade da pessoa que as efectua e do fim a que o bem se destina.

Os conceitos de importação e de exportação sofreram uma relevante alteração a partir da entrada em vigor da Directiva que veio instituir o denominado Regime Transitório do IVA nas Transacções Intracomunitárias e que entre nós foi transposta pelo Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro.

Com efeito, até 31 de Dezembro de 1992 definia-se importação para efeitos de IVA como a entrada de bens no território nacional, independentemente destes serem provenientes de países terceiros ou de Estados membros da Comunidade. Por sua vez, *a contrario*, a operação de exportação



traduzia-se na saída de bens do território nacional com destino quer a países terceiros quer a outros Estados membros.<sup>11</sup>

Isto é, até 31 de Dezembro de 1992 não havia qualquer distinção no tratamento das operações internacionais, consoante se tratassem de situações em que intervinham países terceiros ou apenas Estados membros. Todas as operações eram tratadas de igual forma – importações e exportações.

A partir de 1 de Janeiro de 1993, com a introdução do RITI, passa, como é sabido, a existir um regime específico para as transacções intracomunitárias de bens, pelo que o conceito de importação foi delimitado.

Actualmente é definida como importação, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IVA, a entrada no território nacional dos seguintes bens:

- a) *Originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira;*
- b) *Procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.*

O aludido conceito segue de perto, como não poderia deixar de o ser, o conceito acolhido na DIVA. Antes desta, o artigo 15.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva IVA determinava o seguinte:

*“Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:*

1. *As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;*

*(...)”*

A DIVA revogou e substituiu, em conformidade com os seus artigos 411.º e 413.º, com efeitos desde 1 de Janeiro de 2007, a legislação da União Europeia em matéria de IVA, nomeadamente a referida Sexta Directiva. Em conformidade com os considerandos 1 e 3 da DIVA, a reformulação da Sexta Directiva era necessária a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de

---

<sup>11</sup> Tal como se verifica relativamente ao conceito de aquisição intracomunitária de bens, constante do artigo 3.º, n.º 1, do RITI, e ao conceito de transmissão intracomunitária de bens, construído, igualmente, *a contrario*.

forma clara e racional numa estrutura e redacção adaptadas, sem introduzir, em princípio, alterações substanciais. As disposições da DIVA são assim, no seu essencial, idênticas às disposições correspondentes da Sexta Directiva.

Nos termos do artigo 131.º da DIVA determina-se o seguinte:

*“As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 [do título IX da Directiva 2006/112] aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.”*

No capítulo 6, sob a epígrafe «Isenções na exportação», do título IX da referida Directiva, o artigo 146.º dispõe, no seu n.º 1, que,

*“Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:*

- a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;*
- b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado;*

*(...)”*

Por sua vez, importa ainda mencionar que o artigo 273.º da Directiva IVA estabelece que,

*Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.*

*A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3.”*

Do exposto importa reter que, de acordo com o sistema comum do IVA vigente na EU, a isenção na exportação se aplica, desde sempre, nas condições fixadas pelos Estados membros a fim de assegurar a respectiva aplicação correcta e simples e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.

Ora, as isenções de que beneficiam as exportações entre nós, respeitando a DIVA, têm um âmbito de aplicação lato, conforme se poderá constatar dos artigos 14.º e 15.º do CIVA. Encontram-se, designadamente, isentas do imposto, nos termos do disposto no artigo 14.º, as exportações directas, as exportações relacionadas com organismos internacionais e com as representações diplomáticas e as prestações de serviços, nomeadamente de transporte, relacionadas com o circuito de pessoas e bens.

De um modo geral, encontram-se isentos deste imposto os bens e produtos nacionais consumidos fora da UE, assim como diversos serviços prestados no território nacional mas utilizados e explorados em países terceiros. De notar em especial que todas estas isenções são completas, i.e., conferem o direito à dedução do imposto suportado para a respectiva realização. Assim, de acordo com o previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços exportados é dedutível ou reembolsável.

Ou seja, a isenção na exportação prevista no artigo 14.º do CIVA configura-se tecnicamente como uma isenção completa, conferindo o direito à dedução do imposto suportado para a correspondente realização, sendo que o fornecedor não liquida IVA nas vendas efectuadas, ainda que possa deduzir o IVA suportado nas compras de bens e na aquisição de serviços que se revelam indispensáveis para a sua realização.

## **6.2 Prova da isenção das exportações**

Em conformidade com a faculdade prevista na Sexta Directiva e reproduzida na DIVA, o legislador nacional condicionou a concessão da isenção nas exportações à apresentação de prova, tendo entendido para o efeito como adequada, por motivos facilmente compreensíveis, o exemplar n.º 3 do documento administrativo único certificado pelos serviços alfandegários do Estado membro de saída da UE<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Conhecido pela sigla DAU.

Ou seja, de acordo com o previsto no Direito da UE, o legislador nacional entendeu que o melhor meio para assegurar a aplicação correcta e simples da isenção na exportação e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso, seria condicioná-la à apresentação de prova, consistente na apresentação dos documentos alfandegários apropriados.

Assim, tal como prescreve o artigo 29.º, n.º 8, do CIVA, *“As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.”*

Deve notar-se que é a própria norma que remete literal e expressamente para o conceito de *“documentos alfandegários apropriados”*, isto é, para as regras previstas no Código Aduaneiro Comunitário (CAC) e nas Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC).

Tal como se denota, *“Na alínea a), a exportação concretiza-se através da transmissão de bens expedidos ou transportados para fora do território fiscal da União Europeia pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste, irrelevando a nacionalidade das partes intervenientes nas operações. Em última análise, o que é determinante é a saída para fora do território fiscal da União Europeia. Ainda assim, para que essas transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da União Europeia beneficiem desta isenção devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados, com a correspondente indicação do destino que lhes irá ser dado. (artigo 29º/8)”*<sup>13</sup>.

Isto é, incumbe ao sujeito passivo provar a transmissão de bens expedidos ou transportados para fora do território fiscal da União Europeia e, existindo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, como sucede na situação controvertida, a prova adequada e obrigatória tem que ser fundada nos documentos alfandegários apropriados à comprovação da exportação. Para o efeito, importa, pois, fazer uma breve resenha da legislação aduaneira aplicável, sendo certo que estamos perante toda uma série de normas harmonizadas ao nível da UE.

<sup>13</sup> Cfr., *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, Coordenação e organização Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, Junho 2014, anotação de Carlos Baptista da Costa ao artigo 14.º, p. 191.

A falta dos documentos comprovativos referidos no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, nos termos do consignado no n.º 9, «*determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente*».

O Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, qualifica a exportação como um regime aduaneiro (artigo 4.º, n.º 16, alínea h))<sup>14</sup>, sendo a sujeição a um regime aduaneiro um dos destinos aduaneiros a que podem ser sujeitas as mercadorias, em conformidade com a alínea a) do n.º 15 do mesmo artigo.<sup>15</sup>

O mesmo artigo do CAC acolhe, no respectivo n.º 17, a definição de declaração aduaneira como sendo o “*acto pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro.*”

Tal declaração pode ser apresentada sob várias formas, como decorre do artigo 61.º do CAC, designadamente, por escrito, por sistema informático, verbalmente, ou ainda por outros meios se tal possibilidade estiver prevista.

Estas declarações devem ser emitidas num formulário conforme com o modelo oficial previsto para esse efeito, ser assinadas e conter todos os elementos necessários à aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro para o qual são declaradas as mercadorias, devendo ser acompanhadas dos documentos cuja apresentação seja necessária para permitir a aplicação das

---

<sup>14</sup> Conforme se prevê no artigo 4.º do CAC,  
“*Na aceção do presente código, entende-se por:*  
*16. Regime aduaneiro:*  
*a) A introdução em livre prática;*  
*b) O trânsito;*  
*c) O entreposto aduaneiro;*  
*d) O aperfeiçoamento activo;*  
*e) A transformação sob controlo aduaneiro;*  
*f) A importação temporária;*  
*g) O aperfeiçoamento passivo;*  
*h) A exportação.*”

A redacção do CAC foi alterada pelo Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de Abril de 2008, mas as alterações das normas relevantes para o presente processo (relativo a factos ocorridos em 2008 e 2009) não entraram em vigor antes de 01-11-2013, nos termos do artigo 188.º, n.ºs 1 e 2, daquele Regulamento, na redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) n.º 528/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de Junho de 2013.

<sup>15</sup> De acordo com o previsto no n.º15, entende-se por destino aduaneiro de uma mercadoria:  
“*a) A sujeição de uma mercadoria a um regime aduaneiro;*  
*b) A sua colocação numa zona franca ou num entreposto franco;*  
*c) A sua reexportação do território aduaneiro da Comunidade;*  
*d) A sua inutilização;*  
*e) O seu abandono à fazenda pública.*”

disposições que regem o regime aduaneiro para o qual sejam declaradas as mercadorias (artigo 62.º do CAC).

Por sua vez, os artigos 161.º e ss. do CAC regulam, em concreto, o regime de exportação definitiva, definindo-o como aquele que “*permite a saída de mercadorias comunitárias do território aduaneiro da Comunidade*”, com a inerente “*aplicação das formalidades previstas para a referida saída, incluindo medidas de política comercial e, se necessário, dos direitos de exportação*” (n.º 1)<sup>16</sup>.

O n.º 5 do mesmo referido artigo prevê, no tocante à declaração de exportação, que esta “*deve ser entregue na estância aduaneira competente para a fiscalização do local onde o exportador está estabelecido ou onde as mercadorias são embaladas ou carregadas para o transporte de exportação. As derrogações serão determinadas de acordo com o procedimento do comité*”.

As Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário, aprovadas pelo Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, regulamentam o regime da exportação definitiva nos respectivos artigos 786.º e ss., prevendo no artigo 790.º derrogações quanto à declaração aduaneira de exportação para situações em que, por motivo de organização administrativa, não puder ser aplicado o disposto no n.º 5, primeira frase, do artigo 161.º do CAC, caso em que a declaração poderá ser entregue em qualquer estância aduaneira competente para a operação respectiva no Estado membro em causa.

Prevê-se, ainda, no artigo 791.º das Disposições de Aplicação, que, por razões devidamente justificadas, uma declaração de exportação poderá ser aceite quer por uma estância aduaneira distinta da referida no n.º 5 do artigo 161.º do CAC, quer por uma estância aduaneira distinta da referida no referido artigo 790.º.

Importa ainda atender a que, em conformidade com o disposto no artigo 4.º do CAC, se deve distinguir entre “*estância aduaneira de exportação*” e “*estância aduaneira de saída*”, podendo existir ou não coincidência entre ambas. Assim, conforme se determina, “*4.C Estância aduaneira de exportação: a estância aduaneira designada pelas autoridades aduaneiras em conformidade com a legislação aduaneira, na qual devem ser completadas as formalidades, incluindo controlos adequados baseados no risco, para efeitos de atribuição de um destino aduaneiro às mercadorias que saem do território aduaneiro da Comunidade.*” Por sua vez, “*4.D Estância aduaneira de saída: a estância aduaneira designada pelas autoridades aduaneiras em conformidade com a legislação*

*aduaneira, à qual as mercadorias devem ser apresentadas antes de saírem do território aduaneiro da Comunidade e na qual são submetidas aos controlos aduaneiros inerentes à aplicação das formalidades de saída e a controlos adequados baseados no risco.”<sup>17</sup>.*

O artigo 205.º das DACAC determina como regra geral, no que se reporta ao formulário da declaração aduaneira, que, *“O modelo oficial da declaração aduaneira, elaborada por escrito, no âmbito do procedimento normal, para sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro ou para a sua reexportação [...] é o documento administrativo único”* (n.º 1). Por sua vez, o n.º 3 do mesmo artigo consagra a *“possibilidade de os Estados-membros, se recorrerem a um sistema informatizado de tratamento das declarações, preverem que a declaração, na acepção do n.º 1, seja constituída pelo documento administrativo único editado pelo referido sistema.”*

O formulário do Documento Administrativo Único (DAU) vigora em todos os Estados membros, encontrando-se as suas características regulamentadas nos artigos 208.º e 215.º das DACAC. No que toca ao formulário, está previsto nos anexos 31, 32 e ss. das DACAC, devendo os respectivos elementos obedecer ao anexo 37.

O DAU, como documento que materializa a declaração de sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro, é composto por um conjunto de “casas” e contempla diversas informações relevantes para efeitos de controlo das operações em apreço relativas às pessoas envolvidas na operação/regime aduaneiro, estâncias aduaneiras e mercadorias propriamente ditas, sendo cada declaração composta por vários exemplares, utilizados consoante o regime aduaneiro ao qual se sujeitam as mercadorias.

As declarações devem ser acompanhadas dos documentos de suporte, como acima se referiu, designadamente, as facturas relativas às operações em causa, que são identificadas na casa 44 do DAU ou equivalente no sistema de tratamento automático.

O artigo 792.º das DACAC regula as formalidades referentes à declaração de exportação quando efectuada através de DAU, o qual actualmente é, em regra, apresentado por transmissão electrónica de dados (através do Sistema de Tratamento Automático da Declaração Aduaneira de Exportação – STADA Exportação), conforme prescrito no artigo 787.º das DACAC.

Na exportação, são utilizados, em regra, conforme o estatuído no artigo 792.º das DACAC, os exemplares 1 (exemplar para o país de exportação), 2 (estatística) e 3 (exemplar para o exportador,

<sup>16</sup> O território aduaneiro da UE encontra-se definido no artigo 3.º do CAC.

<sup>17</sup> O artigo 793.º das DACAC especifica qual deve ser considerada, em diversas situações, a estância aduaneira de saída.



no qual deverá ser certificada a efectiva saída das mercadorias do território aduaneiro da UE, na casa D), devendo este ser guardado junto da escrita do interessado, para documentação da operação de exportação, para efeitos de isenção de IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

Nas declarações apresentadas através do sistema STADA-exportação, a declaração é processada por transmissão electrónica de dados, criando-se ficheiros que correspondem aos exemplares da declaração, designadamente, os que se destinam aos operadores, como é o caso do exemplar 3.

As DACAC prevêm a possibilidade de a saída efectiva das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ser efectuada através de uma estância aduaneira que não coincida com a estância aduaneira de exportação (i.e, aquela junto da qual foi apresentada a declaração aduaneira de exportação), podendo situar-se mesmo noutro Estado membro da União Europeia, cabendo, neste último caso, à estância de saída certificar a saída efectiva das mercadorias no exemplar 3 do DAU (casa C) ou no seu correspondente electrónico, no caso de a declaração ser apresentada por sistemas de tratamento automático.

Isto é, reitera-se aqui o que referimos supra – facilmente se compreende porque é que o legislador nacional entendeu que o melhor meio de assegurar a aplicação correcta e simples da isenção na exportação e de evitar qualquer possível situação de fraude, evasão ou abuso, seria condicioná-la à apresentação de prova, mediante a apresentação dos documentos alfandegários apropriados. E mais, afigura-se-nos que tais meios de prova são os adequados e respeitam os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica, conforme jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE (TJUE) que veremos infra.

Como invoca a AT, a aceitação da declaração aduaneira pelas autoridades aduaneiras e a respectiva data são essenciais, como determina o artigo 67.º do CAC, para a aplicação de todas as disposições que regem o regime aduaneiro para o qual as mercadorias são declaradas, de acordo com os elementos dela constantes e documento de suporte.

A partir da sua aceitação, os elementos da declaração, que servirão de base à tributação (se a ela houver lugar) e à aplicação do regime aduaneiro, medidas de política comercial e outras, como que se cristalizam, e aquela apenas pode ser alterada, mediante pedido de “rectificação”, devidamente autorizado pela estância aduaneira, nos termos do artigo 65.º do CAC, ou ser posteriormente objecto de “revisão”, em conformidade com o artigo 78.º do mesmo Código.

Contudo, essas alterações têm limitações. Assim, a “rectificação” da declaração só pode ser pedida e autorizada, por iniciativa do interessado, até à “autorização de saída das mercadorias”<sup>18</sup> e caso não tenham sido desencadeados controlos pelas autoridades aduaneiras.

No segundo caso, a “revisão” pode ser autorizada, a pedido do interessado, ainda que após o momento da autorização de saída, mas unicamente na medida em que tal seja considerado justificado pelas autoridades aduaneiras<sup>19</sup>.

Contudo, cumpre salientar que, sempre que uma declaração seja aceite, é válida, em todos os seus elementos e conteúdo, em toda a União Aduaneira, e, uma vez autorizada, a saída das mercadorias para um regime aduaneiro, *maxime*, a exportação, a situação das mercadorias fica definida ou consolidada no ordenamento jurídico a nível comunitário, para efeitos aduaneiros, estando nós perante actos administrativos que definem essa situação jurídica nos termos solicitados pelo declarante que preenche e apresenta a declaração.

Ou seja, não sendo solicitadas ou desencadeadas oficiosamente as referidas “rectificação” ou “revisão”, nos termos dos artigos 65.º e 78.º do CAC (ou solicitada a “anulação” da declaração, nos termos especialmente previstos no artigo 66.º do CAC), a declaração aduaneira e o regime aduaneiro que titula não podem sofrer alterações por iniciativa dos sujeitos ou declarante.

Quanto à saída efectiva dos bens em causa do território aduaneiro da UE, tendo presente a eventualidade da não devolução do exemplar 3 do DUC, o legislador comunitário acolheu um regime excepcional de apresentação de provas alternativas da saída das mercadorias, permitindo apurar o regime de exportação e que o exportador possa ter em seu poder um comprovativo da saída das mercadorias, para diversos efeitos.

Ora, igualmente como alega a AT, tal regime deve ser cautelosamente interpretado, no seu devido contexto.

A norma que contempla essas provas alternativas consta do artigo 796.º-DA das DACAC20 que determina o seguinte:

---

<sup>18</sup> A autorização de saída de uma mercadoria, nos termos do disposto no n.º 20.º do artigo 4.º do CAC, consiste na “... colocação à disposição de determinada pessoa, pelas autoridades aduaneiras, de uma mercadoria para os fins previstos no regime aduaneiro ao qual se encontra submetida”, ocorrendo, em regra, nos termos dos artigos 73.º do CAC e 248.º e ss. das DACAC.

<sup>19</sup> Neste sentido veja-se N. Aleixo e outros, *Código Aduaneiro Comunitário- Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 2007, pp. 500 e ss.

<sup>20</sup> Aditado pelo Regulamento (CE) n.º 312/2009 de 16 de Abril e alterado pelo Regulamento (UE) n.º 430/2010, de 20 de Maio.

*“1. Quando, decorrido o prazo de 90 dias a contar da data de autorização de saída das mercadorias para exportação, a estância aduaneira de exportação não tiver recebido a mensagem “Resultados da Saída” referida no n.º 2 do artigo 796.º-D, a estância aduaneira de exportação pode, se necessário, solicitar ao exportador ou ao declarante que indique a data em que, e a estância aduaneira a partir da qual, as mercadorias deixaram o território aduaneiro da Comunidade.*

*2. O exportador ou o declarante podem, por sua iniciativa ou na sequência de um pedido feito em conformidade com o n.º 1, informar a estância de exportação de que as mercadorias saíram do território aduaneiro da Comunidade, indicando a data em que, e a estância aduaneira de saída a partir da qual, as mercadorias saíram do território aduaneiro da Comunidade e solicitar à estância aduaneira de exportação que a saída seja certificada. Neste caso, a estância aduaneira de exportação solicita a mensagem “Resultados da Saída” à estância aduaneira de saída, que deverá responder no prazo de 10 dias.*

*3. Se, nos casos referidos no n.º 2, a estância aduaneira de saída não confirmar a saída das mercadorias dentro do prazo referido nesse número, a estância aduaneira de exportação informa o exportador ou o declarante. O exportador ou o declarante podem fornecer à estância aduaneira de exportação provas de que as mercadorias saíram do território aduaneiro da Comunidade.*

*4. As provas referidas no n.º 3 podem ser apresentadas, nomeadamente, por um dos seguintes meios ou uma combinação dos mesmos:*

- a) Uma cópia da nota de entrega assinada ou autenticada pelo destinatário fora do território aduaneiro da Comunidade;*
- b) A prova de pagamento ou a factura ou nota de entrega devidamente assinada ou autenticada pelo operador económico que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;*
- c) Uma declaração assinada ou autenticada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;*
- d) Um documento certificado pelas autoridades aduaneiras de um Estado-Membro ou de um país fora do território aduaneiro da Comunidade;*

*e) Registos dos operadores económicos referentes a mercadorias fornecidas a plataformas de perfuração e de produção de petróleo e de gás ou a turbinas eólicas”.*

Isto é, como resulta claramente da letra da norma, em primeiro lugar, as referidas provas alternativas só são admissíveis se e quando tenha sido apresentada a declaração aduaneira de exportação e não exista coincidência entre estância aduaneira de exportação e estância aduaneira de saída, e não tenha sido devidamente devolvido o exemplar 3 dessa declaração com a certificação da saída das mercadorias do território aduaneiro da UE ou essa certificação não tenha sido comunicada pela estância aduaneira de saída à estância aduaneira de exportação através de sistemas informatizados.

Não sendo desencadeado o procedimento previsto nas DACAC, seja pelas autoridades aduaneiras competentes (estância aduaneira de exportação) ou pelo exportador ou declarante, ou, mesmo sendo desencadeado, se a prova de saída das mercadorias não se fizer, findo o prazo previsto, a situação aduaneira das mercadorias consolida-se no ordenamento jurídico.

### **6.3. Prova das isenções das exportações versus prova das transmissões intracomunitárias de bens**

Deve notar-se que a exportação se trata de uma realidade distinta das transmissões intracomunitárias de bens. Nas operações de importação e exportação intervêm as Alfândegas e existe toda uma série de legislação harmonizada sobre a matéria ao nível do Direito da UE, tal como acabámos de verificar em linhas gerais. A entrada e a saída dos bens do território aduaneiro da UE são devidamente controladas através dos documentos apropriados que atestam a sua saída e entrada no território aduaneiro.

Nas transmissões intracomunitárias de bens, distintamente, como é sabido, as Alfândegas não têm qualquer tipo de intervenção e não existe qualquer meio de prova especificamente concebido para o efeito pelo legislador da UE ou tão pouco pelo legislador interno, valendo os meios gerais de prova, facto este que implica que estejam mais sujeitas a situações de fraude e evasão fiscal<sup>21</sup>. De

<sup>21</sup> Neste contexto, tenha-se em consideração o disposto no n.º 4 do Ofício-Circulado n.º 30 009/99, de 10.12.99, da DSIVA. Sobre as isenções nas transmissões intracomunitárias de bens veja-se EMANUEL VIDAL LIMA, “Transmissões “B2B” intra-EU isentas de IVA. A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia”, *Revista de*

---

acordo com a regra geral prevista no artigo 14.º do RITI, as transmissões intracomunitárias de bens estão isentas do imposto desde que:

- Sejam onerosas;
- O vendedor seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI, ou seja, uma pessoa singular ou colectiva que efectue operações que conferem direito à dedução do imposto;
- Os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional pelo vendedor, pelo adquirente ou por sua conta, com destino a um outro Estado membro, devendo, para o efeito, dispor de um meio de prova adequado.
- E o adquirente:
  - seja uma pessoa singular ou colectiva devidamente registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que
  - tenha utilizado o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição, e
  - se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intra-UE de bens nesse outro Estado membro.

Para que haja uma aquisição intra-UE de bens é imprescindível que haja expedição ou transporte de um bem de um Estado membro para outro Estado membro. Esta ideia da expedição ou transporte do bem de um Estado membro para outro surge-nos como elemento essencial deste regime transitório, visando, na realidade, substituir o controlo exercido nas fronteiras até 31 de Dezembro de 1992, que nos permitia certificar a proveniência e o destino dos bens e conceder-lhes o adequado tratamento fiscal e que se mantém para as operações de importação e de exportação.

Assume assim especial relevância a prova da expedição ou transporte do bem. Desse facto dependerá, pois, a correcta isenção da operação, a título de transmissão intracomunitária de bens, no Estado membro onde ocorre o início da expedição ou transporte e a devida tributação da mesma, a título de aquisição intracomunitária de bens, no Estado membro onde termina a expedição ou transporte.

---

*Finanças Públicas e de Direito Fiscal* n.º3, Ano VI, 3. 2013 e Xavier de Basto, “A prova da expedição e o direito à isenção das transacções intracomunitárias”, Revista OTOC n.º, 2015.

A questão da prova de que os bens foram expedidos ou transportados a partir do território nacional pelo vendedor, pelo adquirente ou por sua conta, com destino a um outro Estado membro, é extremamente relevante, não podendo ser feita pelas Alfândegas, uma vez que, como é sabido, deixaram de intervir nestas operações desde 1 de Janeiro de 1993 com a abolição das fronteiras físicas, dela dependendo a correcta não liquidação e a dedução do imposto suportado a montante por parte do transmitente.

Isto é, as exportações e as transmissões intracomunitárias de bens são realidades distintas que não podemos confundir e que têm, necessariamente, que merecer um tratamento distinto, pelo que não poderemos misturar os fundamentos que a jurisprudência do TJUE acolhe para ser mais flexível no tocante aos meios de prova a apresentar por parte dos operadores económicos que fazem transacções intracomunitárias de bens.

Tal tratamento distinto concretiza-se, para os efeitos que ora nos ocupam, na especificidade atinente aos meios de prova. Para fazer prova das exportações, como dissemos, e salientamos, exige-se, por motivos facilmente compreensíveis respeitadores dos princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica, a apresentação do exemplar n.º 3 do documento administrativo único.

#### **6.4. Jurisprudência do TJUE**

Concretamente sobre IVA e exportações existe pouca jurisprudência do TJUE, e a existente relaciona-se essencialmente com situações de fraude e evasão fiscal. Todavia, será relevante deixar alguns apontamentos com especial interesse para a situação que por ora nos ocupa.

No Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, Processo C-271/06, Caso Netto Supermarkt,<sup>22</sup> o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 15.º, n.º 2, da Sexta Directiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que os Estados membros isentem de IVA uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade quando os pressupostos dessa isenção não estão preenchidos, mas o sujeito passivo não pudesse aperceber-se disso, mesmo tendo actuado com a diligência de um comerciante avisado, devido à falsificação da prova de exportação apresentada pelo adquirente.

O TJUE faz notar que, *“Como resulta da primeira parte do proémio do artigo 15.º da Sexta Directiva, cabe aos Estados-Membros fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade. Esta disposição precisa igualmente que os*

*Estados-Membros fixam essas condições com o fim «de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso.»*<sup>23</sup>

Contudo, tal como nota, no exercício dos poderes que as directivas comunitárias lhes conferem, os Estados membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, bem como o da protecção da confiança legítima<sup>24</sup>.

No Acórdão de 19 de Dezembro de 2013, Proc C-563/12, Caso BDV *Hungary Trading*<sup>25</sup>, questiona-se, nomeadamente, se é compatível com os princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, o facto de a legislação de um Estado membro prever requisitos adicionais aos estabelecidos nas Directivas e fazer depender de requisitos objectivos e cumulativos que delas não constam a qualificação de uma exportação como isenta, tendo em vista a prevenção da evasão, do abuso e da fraude fiscais, tendo em vista a uma correcta liquidação e cobrança do imposto, podendo a Administração Fiscal alterar a qualificação de uma exportação isenta e exigir o pagamento do imposto ao sujeito passivo.

O TJUE volta a salientar que, “... como resulta do artigo 131.º da Directiva 2006/112, as isenções previstas nos capítulos 2 a 9 do título IX desta directiva, de que o artigo 146.º faz parte, aplicam-se nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.”

Voltando a invocar o respeito pelos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade<sup>26</sup> e da protecção da confiança legítima, o TJUE salienta que, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelos Estados membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim.

<sup>22</sup> Colectânea da jurisprudência 2008 I-00771.

<sup>23</sup> N.º 17.

<sup>24</sup> N.º 18. Veja-se, a este propósito, os Acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Caso *Molenheide e o.*, Proc.s C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.ºs 45 a 48, de 11 de Maio de 2006, Caso *Federation of Technological Industries e o.*, Proc.s C-384/04, Colect., p. I-4191, n.º 29, e de 14 de Setembro de 2006, Caso *Elmeka*, Proc.s C-181/04 a C-183/04, Colect., p. I-8167, n.º 31.

<sup>25</sup> [Publicado na Colectânea geral.](#)

<sup>26</sup> Mais concretamente, no que respeita ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já decidiu que, em conformidade com este, os Estados membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem o menor prejuízo possível aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação da União em causa (v., nomeadamente, Acórdão de 18 de Novembro de 2010, Caso X, Proc. C-84/09, Colect., p. I-11645, n.º 36 e jurisprudência referida).



Contudo, na situação em causa, uma regulamentação nacional que sujeita a isenção na exportação a um prazo de saída com o objectivo de lutar contra a evasão e a fraude fiscais, mas que não permite aos sujeitos passivos demonstrar, para poderem beneficiar da isenção, que a condição de saída foi cumprida após a expiração do prazo, e que não dá aos sujeitos passivos o direito de reembolso do IVA já pago em virtude do incumprimento do dito prazo quando os mesmos sujeitos passivos forneçam a prova de que a mercadoria saiu do território aduaneiro da União, vai além do que é necessário para atingir o referido objectivo<sup>27</sup>.

Note-se que, para chegar a tal conclusão o TJUE toma como pressuposto o facto de estarmos perante uma situação em que as condições da isenção na exportação previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112 estão cumpridas, ou seja, de se encontrar provada a saída dos bens em causa do território aduaneiro da UE, pelo que não é devido IVA em virtude de tal entrega, já não existindo, em princípio, um risco de fraude fiscal ou de perdas fiscais que possa justificar a tributação da operação<sup>28</sup>.

### **6.5 Enquadramento da situação controvertida**

Como vimos, estão em causa oito decisões de indeferimento de pedidos de revisão de acto tributário, formulados nos termos do artigo 74.º da LGT, com fundamento em erro imputável aos serviços, mediante os quais a Requerente solicita a anulação das liquidações adicionais de IVA com os n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., referentes aos períodos 2008-07, 2008-08, 2008-09, 2008-12, 2009-09, 2009-10, 2009-11 e 2009-12.

Tais liquidações foram realizadas no decurso de um procedimento inspectivo no contexto do qual a AT invoca que a Requerente não apresentou os documentos alfandegários apropriados que a lei exige para as operações que declarou para efeitos fiscais, sendo certo que, no tocante a algumas operações, não apresentou, inclusive, qualquer documento, reservando o direito de os apresentar posteriormente, o que não veio a suceder, como iremos verificar.

---

<sup>27</sup> Note-se que, como o TJUE começa por salientar, a entrega de um bem destinado a exportação pode, em princípio, ser tributada, quando a operação em causa não cumprir, num prazo razoável previsto na legislação nacional, as condições estabelecidas no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da DIVA.

<sup>28</sup> N.º 40.

Assim, a questão *decidendi* consiste, no essencial, em saber se se encontram preenchidos os pressupostos legais para a concessão da isenção completa das operações de exportação realizadas com as devidas consequências legais, nomeadamente se estamos perante “*documentos alfandegários apropriados*” para comprovar a exportação de bens que fundamenta a isenção de IVA.

Vejamos, então, face ao enquadramento concreto, se poderemos concluir ou não nesse sentido.

A Requerente centra a sua argumentação na alegada comprovação de operações de exportação que teria considerado, nas declarações periódicas, para efeitos de isenção de IVA, ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, juntando um conjunto de diversos elementos e documentos, nomeadamente:

- Extractos de declarações de importação alegadamente apresentadas em países terceiros, que constituiriam o destino das mercadorias objecto das alegadas exportações;
- Facturas, notas de débito e crédito referentes à anulação de facturas que teriam sido indevidamente emitidas por entidade com NIF alemão quando deveriam ter sido emitidas pela Requerente com o seu NIF português (que teriam como objectivo justificar as discrepâncias entre os sujeitos e os números de factura que figuram nas declarações de exportação e importação);
- Extractos de declarações de exportação alegadamente apresentados junto de estâncias aduaneiras espanholas;
- Cópia de algumas declarações de exportação apresentadas junto de estâncias aduaneiras portuguesas.

Para o efeito e atendendo a que o presente pedido de pronúncia arbitral versa sobre um conjunto distinto de actos de liquidação adicional de IVA, procedemos à análise e enquadramento dos documentos apresentados tendo em vista a sua aptidão para comprovar a exportação de bens de cada um dos períodos em causa.

**a) Da liquidação adicional de IVA n.º ... e liquidação de juros compensatórios n.º ... M  
– Julho de 2008**

Na sequência da acção inspectiva efectuada pela Direcção de Finanças de Lisboa, a AT procedeu à liquidação oficiosa da declaração periódica de Julho de 2008, da qual resultou um valor não reembolsado de €133.888,87, por não ter sido comprovado o direito à isenção de IVA na exportação aplicado nas facturas identificadas no artigo 34.º do Pedido, num valor base total de € 669.444,37.

Alega, em síntese, a Requerente:

(i) Relativamente às exportações efectuadas pela A... para o seu cliente F... Limitada – Brasil, apresenta, para comprovar que se trata de uma exportação, os documentos de importação devidamente emitidos e certificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Doc. n.ºs 25 a 29). Estes documentos fazem referência nas pp. 2/5 às facturas emitidas pela A... que, por lapso, foram incorrectamente processadas pelo NIF alemão da A..., apesar de estarem em causa produtos produzidos em Portugal pela D..., vendidos à A... e, por esta, revendidos à F...Limitada – Brasil.

Este lapso foi corrigido com a emissão pela A..., em Fevereiro de 2009, de uma nota de débito n.º ... (Doc. n.º 30).

Assim, a Requerente considera que os documentos de importação apresentados legitimam a isenção de IVA aplicada às exportações no valor de €61.383,58.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

Com efeito, entendemos que uma declaração aduaneira apresentada junto das autoridades aduaneiras competentes, contendo os elementos que são obrigatórios no seu preenchimento, nomeadamente, no caso da exportação, o exportador, com o respectivo NIF (casa 2), e a indicação dos documentos de suporte, incluindo facturas (casa 44), e uma vez efectuada a respectiva “aceitação”, nos termos do artigo 63.º do CAC (também aplicável às declarações apresentadas por

sistemas de tratamento automático, por força do artigo 77.º do mesmo Código), não pode vir a ser alterada, sem mais, e por mera iniciativa do declarante ou do exportador, por via de anulação ou substituição dos documentos de suporte, identificados na referida casa 44, como as facturas.

- (i) No que respeita às exportações efectuadas pela A... para o seu cliente G..., Ltd, a Requerente apresenta os documentos de exportação devidamente emitidos e certificados pelas Alfândegas de Barcelona que comprovam a exportação de bens de Portugal para a África do Sul, através desta estância aduaneira (Doc. n.ºs 32 a 36).

Estes documentos fazem referência nas pp. 2/2 às facturas emitidas pela A... que, por lapso, foram incorrectamente processadas pelo NIF alemão da A..., apesar de estarem em causa produtos produzidos em Portugal pela D....

Este lapso foi corrigido com a emissão pela A..., em Fevereiro de 2009, de uma nota de débito n.º ... (Doc. n.º 37).

Deste modo, a Requerente crê que os documentos juntos legitimam a isenção de IVA aplicado às exportações a que respeitam, possibilitando a anulação da correcção de imposto efectuada no valor de € 34.592,06.

Nos termos explicitados supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

- (i) Quanto às restantes facturas, a Requerente limita-se a apelar às regras probatórias aplicáveis, no sentido de que os documentos de exportação não são os únicos a comprovar a efectiva realização da exportação, porquanto outros há que transmitem equivalente conteúdo informativo.

Na resposta, a Requerida remete para o relatório de inspecção que concluiu que “*os documentos apresentados não são aceites, porque se referem a outra(s) entidade(s)*”; por outro lado, “*apesar de ter entregue uma declaração de alterações P2, o sujeito passivo não demonstrou nem*

*comprovou o aumento das alterações das alterações de vendas, como exportações, através de documentos alfandegários apropriados...”*

Nos termos explicitados supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

**b) Liquidação adicional de IVA n.º ... e de liquidação de juros compensatórios n.º ... M – Agosto de 2008**

Em resultado da acção inspectiva resultou um valor não reembolsado total de € € 137.809,56, a que acrescem juros compensatórios na ordem de € 612,43, com fundamento em exportações não devidamente confirmadas.

Nos termos alegados pela Requerente:

(i) As exportações efectuadas para o cliente F... Limitada – Brasil são aqui comprovadas pelo documento de importação que lhe foi facultado pelo seu cliente no Brasil, devidamente certificado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que comprova a exportação de bens de Portugal para o Brasil (Doc. n.º 45), mas não as declarações de exportação, desconhecendo-se, desde logo, se essas mercadorias foram sequer efectivamente devidamente declaradas para exportação na União Europeia.

Este documento faz referência, na sua página 2/5, à factura emitida pela A... que, por lapso, foi incorrectamente processada com o NIF alemão da A... (factura n.º ...), apesar de estarem em causa produtos produzidos em Portugal pela D...

Este lapso foi corrigido com a emissão pela A..., em Fevereiro de 2009, de uma nota de débito n.º ... (Doc. n.º 46).

Face ao exposto, a Requerente alega que os documentos juntos legitimam a isenção de IVA aplicado às exportações a que respeitam, possibilitando a anulação da correcção de imposto efectuada no valor de € 9.745,46.

Nos termos explicitados, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados. Face à

ausência da declaração de exportação, com certificação de saída das mercadorias, não podem considerar-se comprovadas as exportações para efeitos de isenção de IVA.

(ii) Relativamente às exportações efectuadas para a H..., SA, a Requerente junta os documentos alfandegários (doc. n.ºs 48 e 49) emitidos pelas Alfândegas do Porto, que, em nosso entendimento, legitima a isenção de IVA relativamente às facturas n.ºs ..., ..., ..., ...e ..., no montante total de IVA adicionalmente liquidado de € 93.621,31.

(iii) A Requerente apresenta ainda o documento de importação devidamente emitido e certificado pelas Alfândegas de Barcelona – Agência Tributária que comprova a exportação de bens de Portugal para a África do Sul, nomeadamente para a G... .. Limited (G...) – Doc. n.ºs 50 a 52.

Este documento faz referência, na sua página 2/2 à factura emitida pela A... que, por lapso, foi incorrectamente processada pelo NIF alemão da A..., apesar de estarem em causa produtos produzidos em Portugal pela D....

Este lapso foi corrigido com a emissão pela A..., em Fevereiro de 2009, de uma nota de débito n.º ... (Doc. n.º 53) e correspondente nota de crédito da empresa alemã n.º ... (Doc. n.º 54).

Assim, a Requerente considera que os documentos juntos legitimam a isenção de IVA aplicado às exportações a que respeitam, possibilitando a anulação da correcção de imposto efectuada no valor de € 29.270,21.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

(iv) Quanto à factura n.º ..., a Requerente reservou o direito de apresentar a respectiva documentação comprovativa da exportação, logo que a obtivesse, acto este que não veio a ser praticado.

A AT, na resposta, remete para o relatório de inspecção, considerando que não foram confirmadas as exportações alegadas pela ora Requerente.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

**c) Liquidação adicional de IVA n.º ... e de liquidação de juros compensatórios n.º ... M - Setembro de 2008**

Da inspecção realizada resultou um valor não reembolsado de € 115.590,13, a que acrescem juros compensatórios, relativos a exportações não devidamente confirmadas (€113.750,11) e IVA deduzido e não aceite (€113.750,11).

Para comprovação das exportações a Requerente alega o seguinte:

(i) Em relação às exportações efectuadas pela A... para o seu cliente F... Limitada – Brasil (factura n.º ...), a Requerente apresenta o documento de importação (doc. n.ºs 56 a 62) emitidos e certificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Este documento faz referência, nas suas pp. 2/5 à factura emitida pela A... que, por lapso, for incorrectamente processada pelo NIF alemão da A..., apesar de estarem em causa produtos produzidos em Portugal pela D....

Este lapso foi corrigido com a emissão pela A..., em Fevereiro de 2009, de uma nota de débito n.º ... (Doc. n.º 63).

Deste modo, a Requerente considera que os documentos juntos legitimam a isenção de IVA aplicado às exportações a que respeitam, possibilitando a anulação da correcção de imposto efectuada no valor de € 91.307,07.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

(ii) No que diz respeito às exportações efectuadas pela A... para o seu cliente G... Ltd (factura n.º ...), a Requerente apresenta os documentos de exportação devidamente emitidos e certificados pelas Alfândegas de Barcelona – Agência Tributária, que



comprovam a exportação de bens de Portugal para a África do Sul, conforme NIF português que figura na categoria de exportador (Doc. n.ºs 65 a 67).

Este documento faz referência, nas suas pp. 2/2 à factura emitida pela A... que, por lapso, for incorrectamente processada pelo NIF alemão da A..., apesar de estarem em causa produtos produzidos em Portugal pela D....

Este lapso foi corrigido com a emissão pela A..., em Fevereiro de 2009, de uma nota de débito n.º ... (Doc. n.º 68), tendo a empresa alemã procedido à emissão da correspondente nota de crédito n.º ... (Doc. n.º 69).

Em conformidade, a Requerente considera que os documentos juntos legitimam a isenção de IVA aplicado às exportações a que respeitam, possibilitando a anulação da correcção de imposto efectuada no valor de € 19.956,96.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

(iii) Quanto às facturas n.ºs ..., ... e ..., a Requerente reserva-se o direito de apresentar os comprovativos, caso os conseguisse obter, acto este que não foi praticado.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

(v) Quanto ao IVA deduzido e não aceite relativo à Nota de crédito n.º ..., emitida a 30 de Julho de 2008 ao seu cliente I..., Lda, apesar das irregularidades iniciais relacionadas com um erro na emissão da nota de crédito (vide doc. n.ºs 72 e 73), a nota de crédito foi emitida regularmente, enviada ao cliente, atestando, desta forma, a legitimidade para dedução do IVA no valor de €1.840,02.

Na resposta, a AT cita o relatório da inspecção que refere expressamente que o certificado emitido pela Estância Aduaneira Espanhola (em que o nome da J... está riscado e em sua substituição está K..., Portugal) não é aceite porque o que se pretende é a “*justificação da Estância Aduaneira Portuguesa a confirmar que foram efetuadas exportações em Portugal em nome da A..., o que não ocorreu. Para haver exportações em Espanha, é porque houve anteriormente uma transmissão intracomunitária*”, argumento este que este Tribunal dá como válido, pelo que não procede a legitimidade para a dedução do IVA.

**d) Liquidação adicional de IVA n.º ... e de liquidação de juros compensatórios n.º ... – Dezembro de 2008**

No mesmo sentido das liquidações anteriores, a AT procedeu à liquidação adicional de IVA, de que resultou um valor não reembolsado de € 50.934,05, mais juros compensatórios, que dizem respeito exclusivamente a exportações não confirmadas.

Para comprovar estas exportações, a Requerente apresenta os seguintes documentos:

- (i) Para comprovar as exportações efectuadas para o cliente G... Ltd (factura n.º ...), a Requerente apresenta o documento de exportação devidamente emitido pelas Alfândegas de Barcelona – Agência Tributária, que comprova a exportação de bens de Portugal para a África do Sul, conforme NIF português que figura na categoria de exportador (Doc. n.ºs 74).

Este documento faz referência, nas suas páginas 2/2, à factura emitida pela A... que, por lapso, for incorrectamente processada pelo NIF alemão da A..., apesar de estarem em causa produtos produzidos em Portugal pela D....

Não foram apresentadas as notas de débito e de crédito.

Em conformidade, a Requerente considera que os documentos juntos legitimam a isenção de IVA aplicado às exportações a que respeitam, possibilitando a anulação da correcção de imposto efectuada no valor de € 6.652,32.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos igualmente que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

(ii) Quanto às facturas n.ºs ..., ..., ..., ... e ..., a Requerente reservou o direito de apresentar os comprovativos da exportação, acto este que não veio a ser praticado.

A AT, em resposta, alega que a Requerente não apresentou os documentos alfandegários apropriados.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

**e) Liquidação adicional de IVA n.º ... e de liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativas ao mês de Setembro de 2009**

Da acção de inspecção efectuada resultou um valor de IVA não reembolsado de €321.706,10, mais juros compensatórios, por não terem sido alegadamente entregues os documentos que legitimam a isenção de IVA aplicada numa série de facturas (discriminadas no artigo 141.º do Pedido).

Para comprovar a referida exportação, a Requerida alega o seguinte:

(i) No que respeita às exportações efectuadas pela A... para os clientes..., M., SA, N... Japan e H..., SA, apresenta-se o documento alfandegário emitido pelas Alfândegas do Aeroporto do Porto (Doc. n.º 76 a 87).

Em nosso entendimento, este documento permite validar a isenção de IVA e a respectiva anulação do IVA adicionalmente liquidado no montante total de €314.379,80.

(ii) Quanto às restantes facturas elencadas no artigo 157.º do Pedido, a Requerente reservou o direito de as apresentar, não o tendo, contudo, feito.

Na resposta, a AT reitera que não foram apresentados os documentos alfandegários apropriados, não devendo tais operações ser consideradas.

Considerando o exposto supra, afigura-se-nos que não poderemos considerar as operações declaradas como exportações comprovadas através de documentos alfandegários apropriados.

**f) Liquidação Adicional de IVA n.º ... e de liquidação de juros compensatórios n.º ... – Outubro 2009**

Na sequência da acção de inspecção efectuada resultou, relativamente ao período em referência, um valor não reembolsado de €176.176,74, mais juros compensatórios. O fundamento desta liquidação diz exclusivamente respeito a exportações não devidamente confirmadas, relativamente às facturas discriminadas no artigo 164.º do Pedido.

(i) Quanto às exportações efectuadas pela A... para o seu cliente L..., a Requerente apresenta os documentos alfandegários em falta (Doc. n.ºs 89 a 96), do qual resulta a anulação do IVA alegadamente liquidado, no montante total de € 168.141,71, pelo que se nos afigura que tais operações deverão ser devidamente consideradas.

(ii) Relativamente às exportações remanescentes para a L... (facturas identificadas no artigo 181.º do Pedido), a Requerente reservou o direito de apresentar os respectivos comprovativos caso os conseguisse obter, não o tendo, contudo, feito, pelo que deverão tais operações ser desconsideradas.

**g) Liquidação adicional de IVA n.º ... e de liquidação adicional de juros compensatórios n.º ...., relativas a Novembro de 2009**

Em resultado da acção de inspecção efectuada, com referência à declaração periódica de Novembro de 2009, resultou uma liquidação adicional da AT de que resultou uma redução do valor do reembolso de IVA de €261.706,32, a que acrescem juros compensatórios.

O fundamento desta liquidação diz exclusivamente respeito a exportações não devidamente confirmadas, relativamente às facturas discriminadas no artigo 188.º do Pedido.

Para comprovar a isenção, a Requerente apresenta os seguintes documentos:

(i) No que respeita às exportações efetuadas pela A... para os clientes L... e O..., apresenta-se o documento alfandegário emitido pelas Alfândegas do Aeroporto do Porto (Doc. n.ºs 97 a 107), pelo que deverá ser tida como devidamente comprovada esta operação.

Com efeito, este documento permite validar a isenção de IVA e a respectiva anulação do IVA adicionalmente liquidado no montante total de €238.915,84.

(ii) Relativamente às exportações remanescentes para a L... (facturas identificadas no artigo 205.º do Pedido), a Requerente reservou o direito de apresentar os respectivos comprovativos, caso os conseguisse obter, não o tendo, contudo, feito, pelo que não se poderá dar como comprovada a respectiva realização.

**h) Liquidação adicional de IVA n.º ... e de liquidação de juros compensatórios n.º ....., relativas a Dezembro de 2009**

Na sequência da acção de inspecção, com referência à declaração periódica de Dezembro de 2009, resultou uma liquidação adicional da AT de que resultou uma redução do valor do reembolso de IVA de €169.382,10, a que acrescem juros compensatórios.

O fundamento desta liquidação diz exclusivamente respeito a exportações não devidamente confirmadas, relativamente às facturas discriminadas no artigo 212.º do Pedido.

Para comprovar a isenção, a Requerente apresenta os seguintes documentos:

(i) No que respeita às exportações efectuadas pela A... para os clientes L... e O..., apresenta-se o documento alfandegário emitido pelas Alfândegas do Aeroporto do Porto e do Freixeiro (Doc. n.ºs 108 a 114), pelo que deverá ser tida como devidamente comprovada esta operação.

Com efeito, este documento permite validar a isenção de IVA e a respectiva anulação do IVA adicionalmente liquidado no montante total de €150.753,28.

(ii) Relativamente às exportações remanescentes para a L... (facturas identificadas no artigo 229.º do Pedido), a Requerente reservou o direito de apresentar os respectivos comprovativos, caso os conseguisse obter, não o tendo, contudo, feito, pelo que não se poderá dar como comprovada a respectiva realização.

## **7. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

### **7.1. Reconhecimento de direito a reembolso e juros indemnizatórios em processo arbitral**

A Requerente pretende o reembolso das quantias pagas, relativas às liquidações em causa, com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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, «*restabelecer a situação que*

*existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».*

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece 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*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto 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.

E, obviamente, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, na sequência de um processo anulatório, pressupõe o reconhecimento do direito ao reembolso de quantia paga em



cumprimento de liquidação ou liquidações, pois é sobre o valor a reembolsar que são calculados os juros indemnizatórios.

## **7.2. Direito a juros indemnizatórios nos casos de pedido de revisão do acto tributário apresentado fora do prazo da reclamação administrativa**

Como se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, «*nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT*».

No caso a norma que permite reconhecer o direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT que estabelece que eles são devidos «*quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária*».

Como resulta do que se referiu sobre a procedência dos pedidos, apenas são julgados procedentes os seguintes pedidos de revisão:

- o relativo à liquidação de IVA n.º ... e à liquidação de juros compensatórios n.º ..., referentes ao mês de Setembro de 2009, quanto à quantia de € 314.379,80, como se refere no ponto 6.5. e) deste acórdão;
- o relativo à liquidação de IVA n.º ... e à liquidação de juros compensatórios n.º ..., referentes ao mês de Novembro de 2009, quanto ao montante de €238.915,84, como se refere no ponto 6.5 g) deste acórdão;
- o relativo à liquidação de IVA n.º ... e à liquidação de juros compensatórios n.º ..., referentes ao mês de Dezembro de 2009, quanto ao montante de €150.753,28, como se refere no ponto 6.5 h) deste acórdão;

No caso em apreço, nestas partes em que o pedido de pronúncia arbitral é julgado procedente, o atraso na revisão dos actos de liquidação é imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, que demorou mais de um ano a apreciar os pedidos, que foram apresentados em 01-03-2013, sendo as decisões notificadas à Requerente em 25-07-2014.

Assim, a Requerente tem direito ao reembolso da quantia de € 704048,92 (€ 314.379,80 + €238.915,84 + €150.753,28) e a juros indemnizatórios calculados sobre ela desde ..., data em que se completou um ano sobre a apresentação dos pedidos de revisão.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 3, alínea c), e 4, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal).

### **8. Pedido de reembolso de despesas**

A Requerente pede reembolso dos custos suportados e a suportar pela Requerente com os honorários e despesas dos seus advogados relativos ao enquadramento jurídico da questão, acompanhamento do procedimento administrativo, preparação do presente processo arbitral e acompanhamento do processo arbitral, bem como de outras despesas em que já tenha incorrido ou venha a incorrer com a presente arbitragem, tudo em montante a liquidar futuramente.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada nos termos do artigo 2.º do RJAT, à declaração da ilegalidade de actos dos tipos aí indicados e actos que conheçam da legalidade de actos desses tipos.

Para além disso, é possível reconhecer o direito e proferir condenações em matéria de reembolsos de quantias indevidamente pagas e de juros indemnizatórios.

Tem-se entendido também, com suporte no artigo 171.º do CPPT que o processo arbitral é também meio adequado para proferir condenações em indemnização por garantia indevida.

Mas, não há qualquer suporte legal para incluir nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD condenações por dívidas de honorários de mandatários e outras despesas do processo, para além das taxas pagas ao CAAD.

Por isso, não se toma conhecimento deste pedido.

### **9. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A) Julgar procedentes os pedidos de anulação das decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa relativos aos seguintes actos:
- liquidação de IVA n.º ..., referente ao mês de Setembro de 2009, quanto à quantia de € 314.379,80;
  - liquidação de IVA n.º ..., referente ao mês de Novembro de 2009, quanto ao montante de €238.915,84;
  - liquidação de IVA n.º ... e liquidação de juros compensatórios n.º ..., referentes ao mês de Dezembro de 2009, quanto ao montante de €150.753,28;
- B) Anular as liquidações referidas, quanto às quantias de IVA referidas;
- C) Julgar improcedentes os restantes pedidos de anulação das decisões dos pedidos de revisão oficiosa e de anulação das liquidações de IVA e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira destes pedidos;
- D) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 704048,92, referente às liquidações de IVA anuladas (nos valores de € 314.379,80 + €238.915,84 + €150.753,28);
- E) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar a Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia global a reembolsar calculados desde 01-03-2014, até ser efectuado o reembolso.

## **10. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.387.193,87**.

## **11. Custas**



---

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **18.666,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira nas percentagens de 48,5% e 51,5%, respectivamente.

Lisboa, 01-09-2015

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Nuno Maldonado Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)