



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 17/2015-T**

**Tema: IVA – Isenção na exportação**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), José Luís Ferreira e António Nunes dos Reis, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 08 de Janeiro de 2015, A...., S.A., NIPC ..., com sede na ...- Km ...,... ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IVA, relativos aos anos de 2010 e 2011, resultantes da acção de inspecção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Santarém, ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2012 ... e OI2013 ..., especificamente, com exclusão de outros, os seguintes actos:

Tributo	Período	Nº da Liquidação	Nº Doc. Cobrança DUC	Valor	Prazo pagamento	DOC.
ISA	2011/11	2014	2014	2.530,00€	10-10-2014	Nº1
Juros Comp.		2014	2014	243,15€	10-10-2014	Nº2
ISA	2011/12	2014	2014	5.106,00€	10-10-2014	Nº3
Juros Comp.		2014	2014	473,38€	10-10-2014	Nº4
ISA	2010/06			117.091,12€	31-10-2014	Nº5
Juros Comp.				17.900,51€	31-10-2014	Nº6
ISA	2010/07			4.347,00€	31-10-2014	Nº7
Juros Comp.				649,79€	31-10-2014	Nº8
ISA	2011/10			11.500,00€	31-10-2014	Nº9
Juros Comp.				1.141,81€	31-10-2014	Nº10
<b>TOTAL-</b>				<b>160.982,76€</b>	-	

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que os actos de liquidação em questão enfermam de ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito.
3. No dia 09-01-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 06-03-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. 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 24-03-2015.
7. No dia 30-04-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.

8. Atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e tendo em conta a posição tomada pelas partes, ao abrigo do disposto nos art.ºs 16.º/c) e 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações pelas partes.
9. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A AT liquidou IVA e juros compensatórios à Requerente A... , nos valores de 117.091,12€ e 4.347,00€, por haver considerado que estava em falta esse imposto na venda de 2 gruas torre que esta realizou, ao abrigo do Contrato de Compra e Venda de Equipamento com Opção de Recompra celebrado com a B... – Engenharia e Construções, S.A., NIPC ..., em 1 de Junho de 2010, com aditamento de 25 de Abril de 2013.
- 2- Do referido contrato constam, para além do mais, as seguintes cláusulas:

“Cláusula 1ª



---

## **OBJECTO DO CONTRATO**

O presente contrato tem por objecto a compra, por B... a A..., de duas Gruas Torre (... e "..."), cuja descrição pormenorizada consta no Anexo, adiante designadas por "equipamentos" e a eventual recompra ("buy-back") desses mesmos equipamentos por A... a B..., caso esta pretenda exercer esse direito.

### **Cláusula 2ª**

#### **LOCAL E DATAS DE ENTREGA**

Os equipamentos serão entregues nas instalações de A... sitas no .... A entrega dos equipamentos será efectuada, no limite, até 25/06/2010.

### **Cláusula 3ª**

#### **LOCAL DE UTILIZAÇÃO**

Enquanto proprietária, B... poderá utilizar os equipamentos nas obras que executar em Portugal ou noutros países, nomeadamente, na Argélia.(...)

### **Cláusula 8ª**

#### **EXPORTAÇÃO COM RESERVA DE RETORNO**

Considerando que a compra dos equipamentos por B... a A... consiste numa troca intracomunitária e que B... pretende efectuar uma exportação com reserva de retorno para, eventualmente accionar a opção de recompra do equipamento nos termos da cláusula 9ª, B... contratará um Agente Aduaneiro no porto da Comunidade Europeia onde proceder ao embarque dos equipamentos com destino a ALGER, que executará os procedimentos aduaneiros com base numa Factura Proforma a fornecer por B..., tendo em vista a referida exportação com reserva de retorno e a obtenção do documento comunitário "INF 3" nos termos do artigo 847º do Regulamento (CEE) nº 2454/93 relativo à Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário. Esse documento comprovará, numa eventual situação de retorno dos equipamentos e entrada em qualquer porto da Comunidade Europeia,

- que os mesmos já foram objecto, anteriormente, de Introdução em Livre Prática e no Consumo na Comunidade Europeia.”
- 3- O equipamento vendido consistiu em duas gruas Torre “...” e “...”.
  - 4- Esses bens foram vendidos pelo preço global de 606.155,57€ (incluindo peças de reserva para ambas as Gruas) tendo sido emitidas as seguintes facturas:
    - i. Factura 986 de 23/06/2014 no valor de 257.736,00€ s/ IVA;
    - ii. Factura 987 de 23/06/2010 no valor de 327.719,58€ s/ IVA;
    - iii. Factura 1151 de 15/07/2010 no valor de 20.700,00€ s/ IVA.
  - 5- A A.... fez constar nessas facturas “*IVA exoneré (Article 14º, nº. 1-A)*”.
  - 6- A A... tem em seu poder os seguintes DUs de exportação para a Argélia, a saber:
    - i. Facturas n.º 986 e 987 – Despacho de exportação n.º ...
    - ii. Factura n.º 1151 – Despacho de exportação n.º ...
  - 7- Aqueles documentos apresentam na casa 37 o Código ..., e na casa 44 a menção “exportação temporária”, e a menção PS2, surgindo identificados, como documentos de suporte da declaração facturas proforma (identificadas pelo Código alfanumérico N325): as facturas proforma 13 e 14, de 26/06/2010, no caso do DAU n.º 2010 ... e a factura proforma n.º 15, de 15/07/2010, no caso do DAU 2010....
  - 8- As facturas n.º 986 e n.º 987, ambas têm como data de emissão 23.06.2010, enquanto a factura n.º 1151, tem como data de emissão 15.07.2010.
  - 9- As facturas proforma, n.ºs 13 e 14, têm como data de emissão 13.07.2010, enquanto a factura proforma n.º 15, tem como data de emissão 15.07.2010.

10-Relativamente à transmissão de bens para Angola, contratada entre a Requerente A... e a C..., S.A., a que se reportam as facturas n.º 1401 de 07/11/2011 no valor de 11.000,00€, e n.º 1488 de 14/12/2011 no valor de 20.700,00€ - não foi igualmente liquidado IVA, tendo sido mencionado nas facturas “*Isento de IVA à exportação de acordo com o Artigo 14 alínea a) do CIVA*”.

11-A A... apresentou à IT as guias de transporte n.º ... e ....

12-A A.... tem em seu poder os seguintes DU’s do desalfandegamento de bens em Luanda, a saber:

- i. DU da importação n.º ... de 16-11-2011;
- ii. DU da importação n.º ... de 22-12-2011

13-A A... possui igualmente:

- i. o Exemplar 3 da Declaração de Exportação (DAU) n.º 2011 ..., apresentada junto da Alfândega do Aeroporto de Lisboa, em 09/11/2011, tendo identificada na casa 44 a factura comercial (identificada pelo código alfanumérico ...) n.º 1401, de 07/11/2011, e apresentando um valor total facturado de € 11.000,00 (casa 22);
- ii. o Exemplar 3 da Declaração de Exportação (DAU) n.º 2011 ..., apresentada junto da Alfândega do Aeroporto de Lisboa, em 16/12/2011 tendo identificada na casa 44 a factura comercial (identificada pelo código alfanumérico ...) n.º 1488, de 14/12/2011, e apresentando um valor total facturado de € 20.700,00 (casa 22).

14-Estas declarações de exportação foram efectuadas para o regime de exportação definitiva (identificado pelo código numérico 10.00 nas respectivas casas 37),

encontrando-se averbada a certificação de saída em 11/11/2011 e 17/12/2011, respectivamente.

15- A AT considerou ainda existir IVA em falta na operação de transmissão de bens titulada pela Factura da Requerente A... n.º 1308 de 04/10/2011 no valor de 50.000,00€, respeitante à venda de salvados, a favor da empresa D..., SL, com sede em ..., Espanha, na qual consta: “*Isento de IVA – artº 14, alínea a) RITP*”, por entender não ter sido feita prova da saída dos bens (salvados) do território nacional.

16- A este propósito, consta do RIT, para além do mais, que:

*“Solicitámos ao SP cópia do documento de transporte que acompanhou as mercadorias em causa, ao que nos foi declarada a inexistência desse documento em virtude daquelas nunca terem saído do estaleiro da Ibergru , encontrando-se desde a data da factura à sua guarda.”.*

17- Relativamente a esta transacção a Requerente dispõe da seguinte documentação:

- i. Factura n.º 1308 datada de 04-10-2011;
- ii. Documentos de transporte (CMR) n.º 73483 de 09/03/2012;
- iii. Documento de transporte (CMR) n.º 0000053 de 08/11/2012.

18- Aqueles documentos de transporte (CMR) não têm qualquer menção à referida factura n.º 1308, mas apenas a duas guias de transporte: a CMR n.º 73483 à guia no 14976, e a CMR n.º 0000053 à guia no 14651.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## **B. DO DIREITO**

No presente processo estão em causa três grupos de situações, devidamente discriminadas pela Requerente e pela Requerida na exposição das respectivas posições sobre a matéria *sub iudice*.

Vejamos cada uma delas.

\*

### **a) B... – Engenharia e Construções, S.A.**

Conforme resulta dos factos dados como provados , a AT liquidou IVA e juros compensatórios à Requerent e, nos valores de 117.091,12€ e 4.347,00€, por haver considerado que estava em falta esse imposto na venda de 2 guias torre que esta realizou, ao abrigo do Contrato de Compra e Venda de Equipamento com Opção de Recompra



celebrado com a B... – Engenharia e Construções, S.A., NIPC ..., em 1 de Julho de 2010, com aditamento de 25 de Abril de 2013.

Entende a Requerente que a operação em causa constituiu uma exportação e que, como tal, estará isenta de IVA.

A este respeito, dispõe o artigo 14.º/1 do CIVA na redacção aplicável que:

“Estão isentas do imposto:

a) as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;»”

Dispõe, com relevo, o artigo 29.º, do mesmo CIVA, que:

“8. As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do nº 1 do artigo 14º e das alíneas b), c), d) e e) do nº 1 do artigo 15º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo a 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.

9. A falta dos documentos comprovativos referidos no número um anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.”.

Entende a Requerente que, dispondo dos “*documentos alfandegários apropriados*”, comprovativos da expedição ou transporte para fora da Comunidade, deverá reputar-se a transacção em que se envolveu como isenta.

Haverá, então que ver, em primeira linha, se os documentos alfandegários se devem, ou não, reputar como “*apropriados*” à finalidade em causa.

Liminarmente, diga-se que se considera que o juízo de *propriedade* em causa, se deverá colocar no plano do tributo em causa (IVA), e não no plano aduaneiro. Ou seja, não estará em causa verificar a regularidade do documento para permitir o transporte do bem em causa para um território extracomunitário, mas a idoneidade (a *propriedade*) do mesmo para evidenciar que os bens objecto de determinada transacção foram “expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste”.

Torna-se assim vital verificar se os documentos alfandegários apresentados, no contexto do quadro factual global apurado, corroboram, para lá do espaço da dúvida razoável, o destino extracomunitário dos bens transmitidos.

Ora, no caso, considera-se que isso não acontece.

Com efeito, e como aponta a AT na sua resposta, os DAU's juntos pela requerente como documentos 13 e 14, apresentam na casa 37 o Código 2300, que, de acordo com as instruções de preenchimento de declarações aduaneiras de exportação, corresponde a “exportação temporária”, sendo utilizado quando as mercadorias saem temporariamente do território Aduaneiro da Comunidade com vista ao retorno das mesmas no seu estado inalterado, podendo assim, na re-importação, beneficiar do regime de “mercadorias de retorno” previsto nos arts. 185.º a 187.º do CAC.

Correspondentemente, na casa 44 das mesmas declarações de exportação foi aposta a menção “exportação temporária”, e a menção PS2 (relativa à aceitação das condições de identificação para o eventual retorno da mercadoria), surgindo identificados, como documentos de suporte da declaração, não as facturas comerciais, mas sim as facturas proforma (identificadas pelo Código alfanumérico N325): as facturas proforma 13 e 14, de 26/06/2010, no caso do DAU n.º 2010 ... e a factura proforma n.º 15, de 15/07/2010, no caso do DAU 2010 ....

Por outro lado, o contrato que, reconhecidamente, enquadra a operação em questão, celebrado em 1-6-2010, é concludente relativamente aos seguintes aspectos:

- O local de entrega dos equipamentos seria as instalações de A... sitas no Porto Alto;
- A entrega dos equipamentos seria, no limite, 25/06/2010;
- Enquanto proprietária, B... poderia utilizar os equipamentos nas obras que executar em Portugal ou noutros países, nomeadamente, na Argélia;
- A compra dos equipamentos por B... a A... consiste numa troca intracomunitária;
- Incumbia à B... efectuar a exportação.

Neste contexto, a documentação alfandegária apresentada pela Requerente não se poderá reputar *apropriada* a demonstrar a ocorrência de uma exportação, isenta da IVA.

Com efeito, dispõe o artigo 74.º/1 da LGT que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”.

Pretendendo a Requerente beneficiar de uma isenção em sede de IVA, teria de demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável, que os bens foram expedidos ou transportados para fora da Comunidade por si ou por um terceiro por sua conta.

No caso, e pelo que foi dito, entende-se que tal não ocorreu.

Desse modo, haverá que improceder, nesta parte, o pedido arbitral.

\*

**a) C..., S.A.**

Relativamente à transmissão de bens para Angola , contratada entre a Requerente A... e a C..., S.A., a que se reportam as facturas n.º 1401 de 07/11/2011 no valor de 11.000,00€, e n.º 1488 de 14/12/2011 no valor de 20.700,00€, não foi igualmente liquidado IVA pela Requerente, de acordo com o artigo 14.º/a) do CIVA.

Quanto a esta matéria apurou-se que a Requerente:

- apresentou à IT as guias de transporte n.º 15353 e 15389;
- tem em seu poder os DU's do desalfandegamento de bens em Luanda;
- possui o Exemplar 3 da Declaração de Exportação (DAU) n.º 2011 ..., apresentada junto da Alfândega do Aeroporto de Lisboa, em 09/11/2011, tendo identificada na casa 44 a factura comercial (identificada pelo código alfanumérico N380) n.º 1401, de 07/11/2011, e apresentando um valor total facturado de € 11.000,00 (casa 22) e o Exemplar 3 da Declaração de Exportação (DAU) n.º 2011 ..., apresentada junto da Alfândega do Aeroporto de Lisboa, em 16/12/2011 tendo identificada na casa 44 a factura comercial (identificada pelo código alfanumérico N380) n.º 1488, de 14/12/2011, e apresentando um valor total facturado de € 20.700,00 (casa 22), sendo que tais declarações de exportação foram efectuadas para o regime de exportação definitiva

(identificado pelo código numérico 10.00 nas respectivas casas 37), encontrando-se averbada a certificação de saída em 11/11/2011 e 17/12/2011, respectivamente.

-

Sendo o enquadramento jurídico desta situação o mesmo da anterior, o critério decisório haverá de ser, também, o mesmo, pelo que haverá que verificar se os documentos alfandegários apresentados, no contexto do quadro factual global apurado, corroboram, para lá do espaço da dúvida razoável, o destina extracomunitário dos bens transmitidos.

Neste caso, face à matéria de facto recolhida, não haverá dúvidas de que a documentação alfandegária apresentada pela Requerente se deverá reputar *apropriada* a demonstrar a ocorrência de uma exportação, isenta da IVA.

Argumenta nesta matéria a AT que, aquando da realização do procedimento de inspecção que esteve na origem das liquidações ora impugnadas, esses documentos se encontravam na posse do sujeito passivo, ou foram por ele apresentados no decurso desse procedimento, pelo que não poderá a Requerente, apresentar, nesta sede, documentos que deveria ter apresentado em sede de procedimento de inspecção, já que os mesmos são datados de 2011, tendo a Requerente tido oportunidade para os apresentar em devido tempo, pois tinha a obrigação de ter na sua posse aqueles documentos e de os apresentar.

Não indicando a AT – por não existir – qualquer fundamento legal para o pretendido efeito preclusivo do procedimento de inspecção tributária, ou para o putativo ónus, sob pena daquele mesmo preclusivo efeito, de apresentação da documentação naquela sede (sendo que não resulta, por qualquer forma, nem do artigo 31.º/2, nem do artigo 59.º, ambos da LGT, qualquer efeito preclusivo), não poderá, evidentemente, ser-lhe reconhecida, nesta parte, razão.

Mais afirma a AT que *“o exercício do direito à isenção e dedução de IVA que estas operações poderiam conferir encontrava-se dependente de o sujeito passivo ter estes documentos no momento em que exerceu esses direitos, o que não ocorreu no presente caso.”*

A posição sustentada pela AT, de resto, afronta directamente jurisprudência comunitária firmada na matéria.

Nesse sentido, escreveu-se no Acórdão Do TJUE (Terceira Secção) de 27 de Setembro de 2007, proferido no Processo C-146/05 (Albert Collée vs Alemanha):

“O artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária, que teve efectivamente lugar, apenas com fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente. Uma medida nacional que faz depender, no essencial, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exacta do imposto. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objectivas. Ora, tratando-se de determinar o carácter intracomunitário de uma entrega, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que se uma entrega cumprir os requisitos previstos no artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, não é devido imposto sobre o valor acrescentado sobre essa entrega. Por consequência, dado que há dúvida de que foi efectuada uma entrega intracomunitária, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de imposto seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais. Só assim não seria se a violação destas exigências formais tivesse por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo.

Por outro lado, uma exigência segundo a qual os lançamentos contabilísticos necessários devem ser efectuados imediatamente após a execução da operação, sem que esteja, porém, previsto um determinado prazo para este efeito, pode pôr em causa o princípio da segurança jurídica. Com efeito, é importante permitir que, na contabilidade dos sujeitos passivos, possam ser tidas em conta as alterações da qualificação de uma entrega intracomunitária, posteriores à realização desta operação. Tais regularizações podem, no caso concreto, tornar-se necessárias devido a circunstâncias alheias à vontade desses

sujeitos. O carácter intracomunitário de uma entrega deve, portanto, ser reconhecido no caso de uma regularização posterior da contabilidade, desde que estejam preenchidos os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos que definem esta operação.”

Assim, e estando demonstrados os pressupostos da al. a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, deverá, nesta parte, o pedido arbitral proceder.

\*

#### c) D... , SL

Nesta parte, a isenção de IVA pretendida pela Requerente, funda-se no artigo 14.º a) do RITI.

Dispõe esta norma que:

“Estão isentas do imposto:

a) As transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;”

No que diz respeito a este assunto, apurou-se que a Requerente dispõe da Factura n.º 1308 datada de 04-10-2011, e dos documentos de transporte (CMR) n.º 73483 de 09/03/2012 e documento de transporte (CMR) n.º 0000053 de 08/11/2012.

Mais se apurou que os documentos de transporte (CMR) não têm qualquer menção à referida factura n.º 1308, mas apenas a duas guias de transporte: a CMR n.º 73483 à guia n.º 14976, e a CMR n.º 0000053 à guia no 14651.

A documentação apresentada, não se vislumbrando motivos para a questionar – como não o é – reputa-se de idónea a comprovar os requisitos do referido artigo 14.º/a) do RITI.

Objecta a AT, notando o desfazamento entre as datas da factura e dos documentos de transporte, que “na data de emissão da factura, as mercadorias estavam em território

*nacional e, conseqüentemente, sujeitas às regras do imposto como sendo uma operação interna.”.*

Entende a AT que *“Ainda que a lei não estabeleça um prazo dentro do qual o transporte do bem com destino ao adquirente deva ter início ou deva estar concluído, para que uma operação possa ser qualificada como intracomunitária, há que demonstrar que existe um nexó temporal e material entre a entrega do bem em causa e o transporte deste, bem como uma continuidade no desenrolar da operação.”*, e que *“no caso em apreço, não existe qualquer nexó temporal entre a emissão da factura, a Outubro de 2011, e o suposto transporte da mercadoria, faseado, seis e treze meses depois.”*

Como bem afirma a AT, *“a transmissão intracomunitária de um bem só se efectua – e a isenção só é aplicável – quando o direito de dispor do bem , como proprietário, é transferido para o adquirente , quando o fornecedor demonstre que esse bem foi transportado para outro Estado - Membro e quando , na sequência desse transporte , o referido bem tenha saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.”*

Já não lhe assistirá razão, contudo, no juízo de que não se verificará *“um nexó temporal e material entre a entrega do bem em causa e o transporte deste, bem como uma continuidade no desenrolar da operação.”*. Com efeito, não se poderá aceitar que o mero decurso de uma prazo, *de per si*, seja justa causa para o afastamento do direito à isenção.

Como se referiu no Acórdão do TJUE (Quinta Secção), de 19 de Dezembro de 2013, proferido no Processo C-563/12 (Bdv Hungary Trading Kft., Em Liquidação vs. Hungria):

*“Os artigos 146.º, n.º1, e 131.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional segundo a qual, no âmbito de uma entrega para exportação, os bens destinados a exportação para fora da União Europeia devem sair do território da União Europeia num prazo fixo de três meses ou 90 dias após a data da entrega, se a mera expiração desse prazo tiver por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção dessa entrega.”*

Daí que, se pretendesse pôr em causa a existência dos invocados nexos e continuidade, deveria a AT ter demonstrado mais do que o mero decurso de um lapso temporal (ainda que, no caso, de 6 e 13 meses), entre a facturação e a entrega do bens.

Tendo-se ficado por aí, e tendo em conta a jurisprudência comunitária citada, entende-se, também nesta parte, não lhe assistir razão.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular as liquidações de IVA e juros compensatórios n.º 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., nos valores de, respectivamente, 2.530,00€, 243,15€, 5.106,00€ e 473,38€;
- b) Anular as liquidações de IVA e juros compensatórios n.º ... e ..., nos valores de 11.500,00€ e 1.141,81€;
- c) Manter os restantes actos tributários objecto da presente acção arbitral;
- d) Condenar as partes nas custas do processo, no montante de €3.672,00, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se em €480,00 a parte a cargo da AT e em €3.192,00 a parte a cargo da Requerente.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €160.982,76, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na





---

proporção do respectivo decaimento, nos termos acima fixados, nos termos dos artigos 12º, nº 2 e 22º nº 4 ambos do RJAT, e artigo 4º nº 4 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

11 de Junho de 2015

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(José Luís Ferreira – com declaração de voto)

O Árbitro Vogal

(António Nunes dos Reis)

## **Declaração de Voto**

Acompanho a decisão arbitral, embora com fundamentação complementar no que respeita à operação de exportação para a Argélia.

Coincido com o ponto de partida da decisão: a comprovação de saída dos bens do território nacional. Sendo certo que este requisito é comum à aplicação do regime de exportação, tanto em sede de IVA, como para efeitos do Direito Aduaneiro Comunitário.

Assim, a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA estende o regime de isenção completa às *“transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste”*. E o n.º 1 artigo 161.º do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) estipula que *“o regime de exportação permite a saída de mercadorias comunitárias do território aduaneiro da Comunidade”*.

Retomando o regime do IVA - imposto controvertido no caso em apreço - o n.º 8 do artigo 29.º do respectivo Código determina que a exportação deve ser comprovada *“através dos documentos alfandegários apropriados”*.

E o n.º 4 do artigo 161.º do CAC estipula o regime regra, em obediência ao qual as mercadorias com destino à exportação são objecto de uma declaração de exportação junto da estância alfandegária de saída.

Em suma, verificamos a plena identidade entre o Código do IVA e o CAC, no que respeita quer à definição da exportação como uma operação de saída dos bens do território comunitário, quer à identificação do meio documental susceptível de comprovar essa saída.

O documento alfandegário apropriado é, por excelência, o Documento Administrativo Único (DAU).

Como bem salientou a Requerida AT na sua Resposta, “*desde que a exportação das mercadorias se tenha, efectivamente, produzido e o exportador possua o mencionado exemplar do Documento Administrativo Único (...) a comprovação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA fica efectivada*”.

Foram apresentados os exemplares 3 de dois DAU.

Ambos os documentos foram validados pela Alfândega de Alverca. Que, para o efeito, devolveu os exemplares ao expedidor (a Requerente).

Desses exemplares 3 consta a saída dos bens em 26 de Julho de 2010.

A Requerida AT alegou que as facturas *pro forma* constam dos DAU. Que as facturas definitivas não identificam as facturas *pro forma*, tendo duas delas sido emitidas previamente às facturas *pro forma*.

Nenhum destes fundamentos procede. As facturas definitivas existem, identificam a operação e contêm os elementos exigidos na legislação fiscal (IVA). Sendo irrelevante que mencionem ou não facturas *pro forma*, dado que estas não possuem qualquer validade fiscal e não dispensam a emissão da factura definitiva.

Alega também a Requerida AT que o DAU indica o regime de exportação temporária e consequente o retorno dos bens.

Este facto é, todavia, irrelevante para a questão sob apreciação: saber se os bens foram ou não expedidos para a Argélia.

Para mais, quando a decisão arbitral - correctamente - foca o fundamento da decisão na prova de efectiva saída dos bens. Sem considerações quanto ao regime aduaneiro aplicado ou aplicável.

Chegados aqui, resta saber porque os exemplares 3 do DAU - enquanto documento regra para efeitos do IVA e Direito Aduaneiro Comunitário - não são adequados a comprovar a efectiva saída dos bens.

Prevalecendo a substância (verdade material) sobre a forma, entendo ter ficado em falta a confirmação de recepção dos bens na Argélia. O que poderia ser comprovado por qualquer meio documental susceptível de demonstrar a recepção e desembaraço alfandegário no país de destino.

A Requerente fê-lo nas operações de exportação para Angola. O mesmo não sucedendo na exportação para a Argélia.

Não está em causa nem a emissão de facturas *pro forma*. Nem a referência ao regime de exportação temporária. E nem sequer a idoneidade dos exemplares 3 do DAU, validado pela Alfândega de Alverca.

Mas, outrossim, o grau de certeza quanto à efectiva saída dos bens. A este propósito, a sentença do TCAN (processo n.º 01560/05).

Essa dúvida quanto à efectiva saída dos bens foi ampliada pela própria Requerente.

Que apresentou um contrato de compra e venda com uma sociedade residente em território nacional. Todavia, emitiu facturas definitivas a uma subsidiária argelina dessa sociedade.

O contrato menciona uma “*troca intracomunitária*” entre a Requerente e o cliente português. Sem que se perceba o correspondente fundamento.

Refere-se que será o cliente a efectuar a exportação para a Argélia. Que o retorno dos bens ao território comunitário, mediante opção de revenda do cliente à Requerente, beneficiária da anterior introdução em livre prática no território comunitário.

O que apenas se compreenderia se houvesse lugar a uma operação tributável prévia entre a Requerente e o seu cliente. O que não sucederia em caso de exportação directamente pela Requerente à subsidiária argelina do seu cliente.

Em suma, há uma manifesta divergência entre o contrato que a Requerente juntou ao processo e todo o circuito comercial e documental subsequente.



---

Ficando a dúvida quanto às operações comerciais efectivamente praticadas, aos agentes económicos intervenientes na cadeia comercial e ao movimento físico dos bens.

Estranhamente, a Requerente nada esclareceu. Tendo inclusive prescindido da reunião arbitral e de alegações finais. Quando lhe era exigível um esforço probatório adicional e rigoroso.

E ficando a dúvida quanto à saída dos bens de Portugal e chegada dos mesmos à Argélia, o regime de exclusão de IVA não é aplicável.

(José Luís Ferreira)