

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 164/2015-T

Tema: IVA - transmissão intracomunitária de bens, prova, isenção de IVA (artigo 14º-1/b), do RITI)

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 164/2015-T

Tema: IVA, transmissão intracomunitária de bens, prova, isenção de IVA (artigo 14º-1/b), do RITI)

Acordam os Árbitros José Poças Falcão (Árbitro Presidente), João Ricardo Catarino e Luís Menezes Leitão, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, no seguinte

I – RELATÓRIO

Em 11 de março de 2015 **A... – ..., LDA**. doravante **A...** ou Requerente, pessoa coletiva contribuinte fiscal número ..., com sede na Avenida ..., n.º ... Lisboa, 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 redação 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 das liquidações de IVA n.º 2013..., 2013..., 2013... e 2013..., e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2013.... relativos aos 4 trimestres do ano de 2012 (cfr. Relatórios de exame, docs. 22 a 25, juntos aos autos), correspondentes a um montante de imposto que entende não ser devido, relativo a operações de transmissão intracomunitária de bens, no valor de € 104 615,38 (cento e quatro mil seiscentos e quinze euros e trinta e oito cêntimos) e, imediatamente, do indeferimento de recurso hierárquico

que apresentou relativamente aos mesmos, expressamente indeferido por despacho que consta dos anexos.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante, AT.

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 b) 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 coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 25 de maio de 2015.

Para fundamentar o seu pedido alega o Requerente, em síntese, que o montante de IVA que lhe foi oficiosamente liquidado, no montante de € 104 615,38, não é efetivamente devido, na medida em que respeita a transações intracomunitárias de bens, isentas de IVA, à luz do disposto no artigo 14.º n.º 1 al. b) do RITI – Regime do Iva nas Transmissões Intracomunitárias.

No dia 22 de junho de 2015, a Autoridade Tributária (doravante AT), Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua **Resposta**, sustentando que o IVA aqui em questão se encontrava em falta, em virtude da não comprovação dos pressupostos de que depende a isenção, estabelecidos na alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias de Bens (RITI), designadamente nas transacções de relógios para outros Estados membros da União Europeia.

Efectivamente, nas vendas que a ora Autora facturou nos períodos acima referidos para a B... (LV...) e/ou para a C... (LV...), teriam sido detectados pela AT um conjunto de factos que apontam no sentido de que os bens em causa não foram “expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente”.

Para além disso, a AT considera que a resolução da causa submetida a este Tribunal requer uma interpretação conjugada dos artigos 131º e 138.º, nº1 da Directiva 200/112/CE do

Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p.1), pedindo a submissão ao TJUE, a título de reenvio prejudicial (cfr. artigo 267º do TFUE), antes da pronúncia de mérito e mediante a suspensão da instância, das seguintes questões:

- 1) Pode considerar-se que uma prática administrativa respeita o princípio da proporcionalidade quando faz recair sobre o vendedor o ónus de provar a autenticidade dos documentos de transporte e a recepção dos bens quando os documentos de transporte não identificam os bens objecto da transmissão?
- 2) Pode considerar-se que uma prática administrativa respeita o princípio da proporcionalidade quando faz recair sobre o vendedor o ónus de provar a efectividade das transmissões intracomunitárias quando há contradição entre a documentação apresentada pelos diferentes operadores (vendedor e adquirente)?

A Requerente, devidamente notificada para o efeito, apresentou **Requerimento** em 6 de julho de 2015, através do qual se pronunciou (negativamente) por escrito quanto à necessidade de reenvio prejudicial ao TJUE, requerida pela AT no artigo 80.º da sua Resposta, para apreciação de determinadas questões de direito e consequente pronúncia sobre o mérito da lide, por considera-la desnecessária.

Invocou, para o efeito, a Requerente o facto de todas as questões de aplicação do direito que no processo se suscitam “são cristalinas à luz do direito e da jurisprudência europeias”, não devendo, por consequência, conduzir ao reenvio prejudicial para o TJUE, por desnecessidade, pugnando pela respetiva improcedência.

Atendendo a que não existia necessidade de produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos, que as partes se tinham pronunciado, na medida do necessário, sobre a matéria de excepção e que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e facultada às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, o que ambas fizeram, reiterando as posições que tinham assumido nos articulados.

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.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE EXCEPÇÃO

Invoca a AT, Requerida, a excepção do reenvio prejudicial para o TJUE, da questão sob apreço, invocando o facto de a resolução da causa requerer uma interpretação conjugada dos artigos 131.º, 138.º n.º 1 da Diretiva 200/112/CE do Conselho, de 28.11.2006, relativamente às questões que concretamente suscita no artigo 80.º da sua Resposta.

Em sentido contrário, a Requerente vem defender tal desnecessidade em virtude da clareza do sentido, teor e alcance dos preceitos supra referidos, tendo em conta a abundante jurisprudência Comunitária sobre a matéria, em termos tais que não mais se pode considerar que o Direito Europeu não seja já claro.

De acordo com o Artigo 267º do TFUE (ex-artigo 234.º TCE), sempre que uma questão de título prejudicial seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie. Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

No âmbito da matéria de Direito se examinará se estão preenchidos os pressupostos para o reenvio prejudicial, para aí se remetendo.

B. MATÉRIA DE FACTO

B.1. Factos dados como provados

Os fatos que devem ser provados são os seguintes:

- a) A Requerente é um sujeito passivo registado para efeitos de IVA em Portugal, do regime normal mensal.
- b) A Requerente procedeu à expedição para os seus clientes (as empresas C...; e B...), igualmente sujeitos passivos de IVA registados no estado-membro de destino dos bens, a Letónia, o que se prova através dos documentos comprovativos do transporte efetuado pela transportadora X..., cujo sítio na internet declara as remessas como entregas confirmadas, conforme é dado por provado pela AT, no relatório de inspeção (a fls. 9);
- c) Está ainda provado nos autos que a Requerente emitiu, em relação às operações com a C... duas faturas (2012...; 2012...), e em relação à B..., outras 22 faturas, entre janeiro e maio de 2012, identificadas no Relatório de exame externo aos elementos de escrita elaborado pela AT (doravante Relatório), nas quais se discriminam como bens vendidos, relógios, embora a Requerente fizesse constar das guias de transporte da transportadora X... a menção de que objeto do transporte eram “documentos”;
- d) Está também provado, em resultado do cruzamento de dados e com relação às transmissões efetuadas à B..., ter esta empresa identificado apenas a compra de três relógios à Requerente (fls. 13 do relatório).

B.2. Factos não provados

Não se prova que os bens expedidos, tanto nas operações com a empresa C..., como com a empresa B... tenham efetivamente sido “relógios”, pois nas guias de remessa da X... consta a indicação de “*documents*” não havendo outra evidência, ainda que indireta, de que os bens efetivamente expedidos ao abrigo destas operações sejam “relógios” (fls. 9, 12 e 13 e 14 do relatório).

B.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* do 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.

C. DO DIREITO

C.1. MATÉRIA DE EXCEPÇÃO

Invoca a AT a questão da necessidade do reenvio prejudicial por considerar que é forçoso concluir que a jurisprudência do TJUE que se debruça sobre a aplicação da isenção prevista no n.º1 do artigo 138º da Diretiva 2006/112/CE e nas disposições Doc Base V/2015 29 / 33 correspondentes – artigo 28º C, parte A, alínea a), 1º parágrafo – da Sexta Diretiva, designadamente, Acórdãos de 27/09/2007, proc. C-409/04, Teleos e O., de 27/09/2007, proc. C-146/05, Albert Collé; de 27/09/2007, proc. C-184/05, Twoh International; de 07/12/2010, proc. C-285/09, R., de 06/09/2012, proc C-273/11, Mecsek-Gabona; de 27/09/2012, proc. C-587/10, VSTR; de 09/10/2014, proc C-492/13, Traum, “*não se extraem orientações claras que permitam a dilucidação da situação em apreço.*”

Em razão do que, por consequência, a AT invoca expressamente a necessidade de esclarecer com carácter prévio à decisão de fundo as questões seguintes:

- 1) Pode considerar-se que uma prática administrativa respeita o princípio da proporcionalidade quando faz recair sobre o vendedor o ónus de provar a autenticidade dos documentos de transporte e a recepção dos bens quando os documentos de transporte bens não identificam os bens objeto da transmissão?
- 2) Pode considerar-se que uma prática administrativa respeita o princípio da proporcionalidade quando faz recair sobre o vendedor o ónus de provar a efetividade das

transmissões intracomunitárias quando há contradição entre a documentação apresentada pelos diferentes operadores (vendedor e adquirente)?

Entende a Requerente que esse reenvio não é necessário, por considerar, em primeiro lugar, *“que o reenvio prejudicial deve ter lugar para sanar questões relativas à apreciação da validade ou à interpretação do direito europeu, não se vislumbrando, in casu, qualquer querela interpretativa relevante entre a posição oficial e vinculante da AT e a propugnada pela Requerente ou problema de validade de qualquer norma interna à face do direito europeu.”*

A Requerente tem razão. Com efeito, ponderados os factos e o exato sentido, teor e alcance das disposições comunitárias e da Jurisprudência já promanada pelo TJUE parece claro que elas são suficientemente claras para dirimir com meridiana clareza, as questões sob apreço. Com efeito, tal Jurisprudência é tão clara que possibilitou a AT a promanar Doutrina Administrativa igualmente clara – Of. Circulado 30009 de 10.12.2009 -, onde verte entendimento que reflete muito apropriadamente a Jurisprudência firmada, o que, de resto, é conformado no Parecer junto.

Com efeito, o Acórdão Teleos do TJUE, entre outros, estabelece que o termo “expedido” deve ser interpretado *“(…) no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.”*

A AT veio difundir Doutrina segundo a qual, para efeitos do art.º 14.º al. a) do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efetuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:

- os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybill" - AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing" - B/L), como bem o refere a Requerente a fls. 11 da sua p. i.

Está, inclusive, fixado o entendimento de que embora compita aos Estados-Membros o poder de fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega intracomunitária (TJUE, v. g. Acórdão Albert Collé), tais Estados estão vinculados ao dever de respeito dos princípios gerais de direito que enformam a ordem jurídica comunitária, incluindo, entre outros, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade. E ainda que, fixadas essas condições e tendo elas sido observadas pelo expedidor, viola a segurança jurídica a constituição sobre tal expedidor da obrigação de pagar o IVA relativo a essa entrega, *“quando se demonstre que, devido a uma fraude cometida pelo adquirente da qual o fornecedor não tinha nem podia ter conhecimento, os bens em causa não saíram, na realidade, do território do Estado-Membro de entrega.”*

E que, ainda, sem esgotar, é claro o entendimento de que o direito à isenção de uma entrega intracomunitária não pode ficar dependente do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas, indo além do que é necessário para garantir a cobrança exata do imposto (Ac. Albert Collé e Xavier B. *A Prova de Expedição e o direito à isenção das transacções intracomunitárias* (I), Revista da OTOC, n.º 176, 10.2014).

A facilidade com que, assertivamente Xavier de Basto enunciou essas regras (ob. e loc. citado), em adição ao que se deixa enunciado, leva o Tribunal a firmar a convicção de que não há fundamento objetivo para deferir, neste respeito a pretensão da AT. Assim, nos termos e com os fundamentos que antecedem o Tribunal decide no sentido de que a excepção invocada pela AT não procede, devendo, por isso, ser apreciada a questão de fundo submetida a este Tribunal Arbitral e que constitui o objeto da presente lide, qual seja a de aferir se assiste ou não razão à Requerente, isto é, se está ou não feita a prova do cumprimento dos requisitos impostos pela al. a) do artigo 14.º do RITI para que se possa qualificar a operação de transmissão intracomunitária de bens.

Assim, dado que estamos perante uma questão sobre a qual o Tribunal da Justiça da União Europeia já proferiu decisão, não existe qualquer motivo para pedir ao Tribunal que se volte a pronunciar, indeferindo-se consequentemente o pedido de reenvio prejudicial efectuado pela Requerida.

Termos em que se passa à análise do fundo da causa.

C.2. FUNDO DA CAUSA

Do ponto de vista deste Tribunal Arbitral, a determinação da razão que possa assistir à Requerente depende, assim, da prévia dilucidação do exato sentido, conteúdo e alcance dos requisitos exigidos pelo RITI e, uma vez feita esta, da verificação, em concreto, desse cumprimento, face aos factos provados nos autos. Os requisitos cumulativos, constantes do art.º 14.º al. a) do RITI, tal como resulta do texto da lei, são os seguintes:

- a) Que as transmissões de bens hajam sido efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI;
- b) Que os bens hajam sido efetivamente expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional;
- c) Que essa expedição ou transporte haja sido feita para outro Estado membro com destino ao adquirente;
- d) Que o adquirente seja também, à data da operação, uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro;
- e) Que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e,
- f) Que aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Ora, no caso, independentemente de outras questões, igualmente relevantes, a que abaixo faremos referência, com carácter subsidiário, a Requerente não cumpre um dos requisitos básicos da qualificação da operação como uma transmissão intracomunitária, pois, embora faça a prova de que tenha emitido faturas de venda com a menção de “relógios”, **não faz a prova de que os bens por si efetivamente expedidos fossem efetiva e inequivocamente “relógios”** já que dos documentos de transporte da X... consta no descritivo 1 de cada uma dessas guias, o transporte de “DOCUMENTS” e não de tais “relógios” (cfr. docs. 26, 27 e 29 a 31, anexos à petição inicial como meio de prova).

Assim, desde logo, não logra o SP fazer a prova da efetiva expedição ou transporte dos relógios aqui em causa para o Estado membro. Viola, assim, de forma direta, o disposto na al. a) do art.º 14.º do RITI, a saber, de que “*os bens [declarados, no caso, relógios] hajam sido efetivamente expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional.*”

Se será verdade que a declaração de coisa diferente da efetivamente transportada se possa ficar a dever a regras impostas pela seguradora, conforme a Requerente faz prova através da junção aos autos, da cópia da apólice de seguro HDI2012..., onde se pode ler que *“Ficam excluídas as reclamações apresentadas pelas perdas de remessas quando na guia de transporte figure qualquer palavra relacionada com joalheria (ouro, prata, pérolas, relógios, etc.) bem como a menção aos valores transportados, tanto em português como em qualquer outro idioma, excepto quando a legislação do país destinatário assim o obrigue”* também é verdade que tais regras não se sobrepõem ao dever legal que sobre si igualmente impendia de provar, para efeitos fiscais, e concretamente para fins de comprovação da natureza da operação económica realizada, que os bens efetivamente transportados eram “relógios”. (Neste sentido, ver Ac. Teleos, que fixou entendimento de que é de exigir (1) a prova da qualidade de sujeito passivo, (2) da transferência do poder de dispor de um bem como proprietário e (3) da deslocação física de bens de um Estado-Membro para outro.

Ou seja, o cumprimento de regras contratuais relativas à proteção no transporte, contratadas com a seguradora, não fazia precluir o dever de fazer a prova, perante as autoridades fiscais competentes, de que os bens efetivamente transportados eram “relógios”. O que não fez, uma vez que não existe nos autos qualquer evidência da saída física dos relógios do território nacional, fica consequentemente por demonstrar que os adquirentes, sujeitos passivos registados na Letónia, hajam adquirido o poder de dispor dos bens como proprietários.

Assim, fica claro que a Requerente, não demonstrando a efetiva a expedição ou transporte dos bens aqui concretamente em causa, deixa de dar cumprimento a um dos requisitos básicos estabelecidos na al. a) do artigo 14.º do RITI para possibilitar a qualificação inequívoca da operação como uma transmissão intracomunitária. E, com isso, não pode senão dar-se como provado o incumprimento direto e frontal deste requisito estrutural estabelecido pela al. a) do art.º 14.º do RITI, para dirimir a questão de saber se a Requerente tem ou não razão. Resposta que nestes termos e tendo como estrito limite o âmbito e o conteúdo da prova concretamente produzida nos autos, já que nenhuma outra foi aduzida, não pode deixar de ser negativa já que não há prova de que aqueles bens hajam

sido “*expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente*”.

Como de resto resulta do Ac. *Teleos*, entre outros, que a Requerente bem cita, quer na sua petição inicial, quer nas suas alegações finais, quando refere que no referido Acórdão que o termo “expedido” deve ser interpretado “(...) *no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.*” (sublinhado nosso).

Consequentemente, entende este Tribunal Arbitral que a Requerente não tem razão quando invoca ter realizado uma transmissão intracomunitária, isenta de IVA, já que não pode, nos termos e com os fundamentos invocados e provados, dar-se como provada a efetiva realização de tal transmissão intracomunitária de relógios, nem, por consequência, conferir-se-lhe o estatuto de isenção que dessa qualificação resulta. Ora, não parece que a exigência da prova da expedição ou transporte constitua uma exigência que vá para além do que é necessário para garantir a cobrança exata do imposto ou que exceda os limites da segurança jurídica, da proporcionalidade e da neutralidade do IVA, como igualmente o assinalou o Acórdão Albert Colleé, abundantemente referido pelas partes.

A Requerente tece, é certo, abundante e quase exangue argumentação nesse sentido, sobretudo na suas Alegações finais, mas a verdade é que, por um lado o Tribunal só pode julgar com base na prova efetivamente produzida pelas partes e não com base nos factos que razoavelmente se crê que possam ter ocorrido em razão do argumentário expendido pelas partes nas ilustres peças processuais e, por outro, a Requerente limita-se a juntar um contrato de seguro mas este, uma vez mais, não prova a remessa efetiva dos bens faturados. Em razão do que, na falta dessa demonstração inequívoca, não pode deixar de considerar-se o IVA liquidado pela AT como efetivamente devido, nos termos gerais.

Dilucidada a questão de fundo, relativa ao preenchimento dos requisitos de fundo para qualificar (ou não) a operação como uma transmissão intracomunitária, fica prejudicada, por desnecessária, a análise dos demais argumentos apresentados pelas partes, em especial os fundamentos assentes na extensa Jurisprudência do TJUE trazida aos autos pelas partes.

Seja como for, com carácter meramente subsidiário e no que respeita à questão mais complexa de saber qual deva ser a extensão do dever de prova do sujeito passivo de IVA (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º) e em tese mais geral, sempre se poderá elaborar sobre o facto de o RITI ser omissivo sobre os requisitos da comprovação da realização de uma transmissão intracomunitária, facto que a Requerente invoca.

A AT está bem ciente do problema, que de resto é geral de aplicação da própria Diretiva IVA, já falta nela uma norma que especifique concretamente quais devem ser os meios de prova para a plena demonstração dos requisitos do RITI para se poder qualificar uma operação como intracomunitária.

A doutrina administrativa através do Ofício-Circulado 30009, de 10/12/1999 (e, v. g., a ficha doutrinária da AT T909 2007296, de 31.3.2009) vem esclarecer que a prova da efetiva realização da transmissão intracomunitária pode ser feita por qualquer meio, incluindo, se necessário, a declaração, nos Estados membros de destino dos bens, por parte dos respectivos adquirentes, de aí terem efectuado as correspondentes aquisições intracomunitárias de bens.

Ora, numa transação, por definição existem duas partes. No caso, é relevante a qualidade de ambas as partes (ambos têm que ser sujeitos passivos de IVA devidamente registados nos Estados Membros, que hajam atuado nessa qualidade) e, ainda, a efetiva expedição os bens, como supra se referiu.

Todavia, parece claro que, em razão das especiais preocupações de fraude que as transações intracomunitárias podem suscitar e efetivamente suscitam, e dos sistemas de controlo criados para as controlar, sob pena da falência no funcionamento e da própria credibilidade do regime do IVA intracomunitário, o sentido do conceito da “expedição ou transporte” referido do art.º 14.º al. a) do RITI não se deva conter no simples cumprimento da formalidade unilateral da mera remessa ou do transporte, mas deve alargar-se à necessidade e ao conseqüente ónus, que não pode deixar de recair sobre o sujeito passivo expedidor, da comprovação da chegada ao destino do bens expedidos ou transportados com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

De facto, a nosso ver, só com essa comprovação se fecha o circuito da operação jurídico-material e se pode, então, afirmar estarmos perante uma verdadeira transmissão intracomunitária de bens. De outro modo teremos apenas uma transmissão de bens mas sem possibilidade da comprovação da respectiva natureza “intracomunitária”. Faz-se, pois, necessário, provar o carácter intracomunitário da operação, o que se deve fazer não apenas por recurso à prova formal da “expedição ou transporte” mas, também, à demonstração substancial, isto é, material, da efetiva transmissão de um ponto para outro ponto do território comunitário, dos bens em causa, nisto se compreendendo, também, a efetiva receção do bem expedido pelo seu destinatário.

Ora, no caso, estão provados os requisitos constantes nas als. a) e c) supra enunciados – natureza do sujeito passivo e a efetiva expedição através da emissão de guias de transporte e de faturas de venda dos bens, bem como entregas confirmadas pela transportadora, de que resulta a prova da efetiva receção material “de bens” pelo adquirente. O que faltou provar é que esses bens eram ou foram os mesmos bens que constam das respetivas faturas, supra identificadas (ver tb. Relatórios de exame à escrita) em virtude das menções que constam de coisa diferente, conforme supra assinalado.

Ora, esta comprovação de “receção” do bem expedido constitui um elemento estruturante do conceito de transmissão intracomunitária de bens, pois a lei não se contenta com a transmissão jurídica mas exige a expedição e entrega efetiva ou material do bem expedido ou transportado a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente (cfr. neste sentido, o Ac. do TCA Sul, proc. 04434/10, Secção: CT - 2.º JUÍZO, de 06/07/2011, no termos do qual se decidiu que:

1. São de verificação cumulativa os pressupostos previstos no art.º 14.º do RITI para o sujeito passivo português beneficiar do direito à isenção do imposto, no âmbito das transacções intracomunitárias;
2. Não provando o contribuinte, por qualquer meio de prova em direito admitido, **a efetiva expedição e entrega das mercadorias vendidas** a um outro sujeito passivo de IVA situado em outro Estado membro, não podem as mesmas beneficiar do regime de isenção do imposto como transacções intracomunitárias.

E nesta, as exigências não podem deixar de compreender a comprovação da saída mas também alargar-se à da efetiva chegada dos bens “para o outro estado membro” com

destino ao “adquirente”. As expressões utilizadas no preceito sob apreço – art.º 14.º al. a) do RITI – “*expedição*”, “*transporte*”, “*destino ao adquirente*”, não podem deixar de considerar-se como constituindo a materialização concreta do dever de fazer seguir, efectivamente expedir, isto é, “*fazer partir com certo fim; enviar; remeter; despachar*” certos bens para um sujeito passivo específico (neste sentido, Dicionário da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico [em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2015. [consult. 2015-10-07 15:37:13]. Disponível na Internet: <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/expedir>), com o fito e lhos fazer efetivamente chegar.

Com efeito, e na mesma linha, o art.º 20.º da Diretiva IVA estabelece que “*aquisição intracomunitária de bens*” é a operação pela qual se dá a “*obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.*”; o art.º 138.º da mesma Diretiva dispõe que “*os Estados-membros isentem as entregas de bens expedidos ou transportados...*” facto que confere à entrega física, efetiva do bem expedido uma posição de relevo, em linha com a jurisprudência interna e comunitária.

Note-se por outro lado que num outro lugar paralelo do sistema comum do IVA e desde a entrada em vigor do CIVA que se estabeleceu o dever de comprovação da realização das transmissões de bens e das 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 através dos documentos alfandegários apropriados, conforme previsto no n.º 9 do art.º 29.º do CIVA, sempre que, na operação intervenham, nos termos previstos pelas leis e regulamentos próprios, as competentes autoridades aduaneiras.

Ora, ciente de que, de acordo com essas mesmas leis, nem sempre nas operações previstas nos art.ºs 14.º e 15.º do CIVA requerem a intervenção daquelas autoridades fiscais, seja em razão de lei interna, seja com fundamento em lei ou regulamento comunitário, o Código do IVA desde sempre estabeleceu que, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, a comprovação das operações se deveria fazer através de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado. Ora, no caso, nunca o regime foi considerado desproporcionado ou violador

dos valores da segurança jurídica ou da proporcionalidade, de resto correctamente invocados pela Requerente, fundando-se em inúmeros Acs. do TJUE.

Assim, não se vê que, para um regime paralelo, isto é, onde se manifestam idênticas necessidades de comprovação, em ordem à certeza e à segurança jurídicas visando evitar a fraude em IVA, outras, mais ligeiras, devessem ser as obrigações de comprovação dos SP's do IVA nas transmissões intracomunitárias, por serem idênticos e se manifestarem com igual intensidade os valores sociais a proteger, que mais não é do que a certeza acerca do regular funcionamento de um regime geral de tributação das transações na UE e a propriedade da isenção invocada, segundo essas mesmas regras. Sob pena de, a não ser assim, se deixar na penumbra, a demonstração inequívoca de uma realidade estruturante no modelo do IVA comunitário, abertas as portas para fraudes e a injustiça decorrente da existência no comércio, de bens onerados e não onerados com o imposto, com as naturais consequências económicas, não apenas para a economia do imposto como para a economia em geral.

Esta obrigação de emissão e posse pelo exportador de declaração, para operações isentas de IVA (com recuperação do IVA suportado a montante), prevista do art.º 29.º n.º 8 do CIVA cumpre, pois, um fim que é em tudo idêntico àquele pelo qual, nas transmissões intracomunitárias de bens, se exige a demonstração, por parte do sujeito passivo, de que os bens transmitidos foram efetivamente expedidos ou transportados com destino ao adquirente, e foram por este devidamente rececionados.

Tem se entendido, por outro lado, que o n.º 8 do art.º 29.º do CIVA é uma condição de funcionamento das isenções a que se referem os art.ºs 14º e 15º do CIVA, pelo que a falta de observância desta condição torna exigível o IVA que seria devido como se de uma operação meramente interna se tratasse. Este regime visa acautelar a fraude fiscal, dado estar-se na presença de uma situação de não liquidação de imposto, a qual reveste carácter excepcional do domínio do IVA. É em razão da gravidade da eventual falta dos documentos comprovativos exigidos pelo n.º 8 que o n.º 9 do mesmo preceito que se determina a obrigação legal, para o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços, de liquidar o imposto correspondente. (ver ficha doutrinária da AT - Exportações - Comprovativo da isenção nas operações – Processo n.º ..., despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor - Geral, em 2012-05-24).

Ora, parece claro a este Tribunal que os fundamentos de ordem geral e específica em que radicam os especiais cuidados exigidos para estes casos de exportação de bens ou serviços (arts. 14.º e 15.º do CIVA), ligados à certeza e à segurança jurídica de que estão inequivocamente comprovados os requisitos legais de que depende a não liquidação de imposto, são também os mesmos pelos quais se não pode deixar de exigir ao sujeito passivo expedidor, que deixou de liquidar IVA em operações económicas que ele mesmo qualificou de transmissões intracomunitárias de bens, a prova da efetiva expedição e chegada desses bens para outro Estado membro com destino ao adquirente, identificado como tal nos documentos que suportam a operação.

Naturalmente que, para o efeito, são relevantes as preocupações subjacentes de garantir que as transmissões intracomunitárias não constituem uma via de escape às regras do imposto e uma via para a fraude ao IVA, alimentando a economia paralela. Ainda que não hajam nenhuma razão para crer, objetivamente, que este haja sido o fim em vista pela A... Requerente, e se possa admitir que a operação seja regular, não pode deixar de exigir-se que ela cumpra o ónus da comprovação de todos os requisitos da natureza intracomunitária da operação. Atividade que se revelava aqui muito importante por causa da especial sensibilidade destas operações em face do fenómeno da fraude em IVA, o que não fez, nem no quadro dessas operações nem posteriormente, quando pode a fazer-lo, seja em sede de inspeção seja no quadro do presente processo arbitral.

Com efeito, à luz do invocado, cabia à ora Recorrente o ónus da prova da verificação destes requisitos para conferir à operação a qualidade de “intracomunitária” e alcançar o direito a tal isenção de imposto, nos termos do disposto no art.º 74.º, n.º 1 da LGT. Assim, cabia-lhe, sobre os respetivos factos constitutivos, o ónus da produção da pertinente prova em ordem a demonstrar o bem fundado da aplicação do quadro legal por si aplicado e da não liquidação de IVA – cfr. art.º 341.º do Código Civil – o qual assenta, em critérios de disponibilidade e de facilidade probatória, *“já que ninguém melhor do que a ora recorrente se poderá encontrar colocada para vir provar esses invocados pressupostos do direito à isenção, como seja o de ter feito a entrega dessas mercadorias nesses outros Estados membros, a um outro sujeito passivo de imposto e como tal aí registado para esse efeito e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar essas aquisições.”* (neste sentido, cfr. Ac. do TCA Sul, proc. 04434/10, Secção: CT - 2.º JUÍZO, de

06/07/2011). Ora, instada a apresentar a prova do cumprimento de todos os requisitos qualificadores da operação como uma transmissão intracomunitária, a Requerente não o fez.

Ademais, como é consabido, antes do advento mercado interno comunitário as fronteiras clássicas continham menos riscos, razão pela qual foram estabelecidas novas obrigações fiscais e instituído um sistema (VIES) inteiramente dedicado ao controlo das operações e que constituem o atual pilar do controlo dessas transmissões intracomunitárias.

Tal como, de resto, se bem faz notar do Parecer junto aos autos, a fls. 6 é necessária a comprovação do circuito físico do bem, isto é, da prova de que os bens saíram, que eles foram expedidos ou transportados. É claro que essa prova tem que ser adequada aos fins, não podendo ser excessivamente onerosa sob pena da violação dos princípios da justiça e da proporcionalidade, mas não se pode dizer que toma foros de excessivo o ónus da prova da efetiva expedição dos bens faturados, ao invés de quaisquer outros, que aqui se requeria que a Requerente tivesse feito, o que não fez.

Por outro lado, o art.º 131.º Diretiva IVA atribui aos estados o poder de adotar medidas de controlo adequadas, evitando, naturalmente, onerar excessivamente os sp's. Nesse sentido, a doutrina administrativa - Of. Circulado n.º 30009 da AT – estabelece que são de admitir os meios gerais de prova, incluindo, no limite, uma declaração no estado membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária, na linha da jurisprudência do TJUE. Como se vê, não existe uma posição rígida acerca dos meios gerais de prova da realização de uma transmissão intracomunitária já que serve qualquer meio idóneo de prova dessa saída e aquisição do poder efetivo de dispor do bem.

Não se pode, conseqüentemente, dar razão ao Requerente na sua posição, havendo assim que confirmar as liquidações impugnadas.

D. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a exceção suscitada para entidade Recorrida;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de anulabilidade dos atos sobre o qual se solicita pronúncia arbitral, não se declarando, por consequência, a ilegalidade do

indeferimento do recurso hierárquico e das liquidações de IVA relativos aos 4 trimestres do ano de 2012 e de juros compensatórios (cfr. Relatórios de exame, docs. 22 a 25, juntos aos autos), correspondentes a IVA no valor de € 104 615,38 (cento e quatro mil seiscientos e quinze euros e trinta e oito cêntimos);

c) Considerar prejudicada a apreciação e decisão relativa às demais questões suscitadas pela requerente.

E. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €104 615,38 (cento e quatro mil seiscientos e quinze euros e trinta e oito cêntimos), 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.

F. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, em virtude do seu integral decaimento, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Novembro de 2015

O Árbitro Presidente

(José Poças Falcão)

O Árbitro Vogal

(João Ricardo Catarino)

O Árbitro Vogal

(Luís Menezes Leitão)