

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 387/2015-T**

**Tema: IVA – Transmissão intracomunitária de bens – isenção – art.º 14.º do RITI**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I - RELATÓRIO**

1. Em 19 de junho de 2015, A..., LDA., contribuinte n.º..., doravante designada por Requerente, com sede em Portugal, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos das disposições conjugadas da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. B... e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D... .
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Requerida em 25 de junho de 2015.
4. Mediante o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende a anulação do ato de liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), do período de tributação 05.2012, com o n.º. 2013..., relativa ao ano de 2012, no valor de € 28.323,58 (vinte e oito mil trezentos e vinte e três euros e cinquenta e oito cêntimos).

5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.

6. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído no dia 24 de agosto de 2015, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme ata da sua constituição que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.

7. Notificado para o efeito em 24 de agosto de 2015, a AT apresentou em 30 de setembro a sua Resposta, tendo procedido à junção do Processo Administrativo, em 21 de outubro de 2015.

8. Por Despacho de 26 de outubro de 2015, o Tribunal agendou a reunião do art.º 18.º do RJAT, bem como a audição das testemunhas arroladas pela Requerente e pela Requerida para o dia 2 de dezembro de 2015.

9. Notificada da data de realização da reunião do art.º 18.º do RJAT, veio a Requerente solicitar o aproveitamento da prova produzida no âmbito do Proc. 753/2014-T, que igualmente correu termos no CAAD, no que à testemunha E... diz respeito, aproveitando para prescindir do depoimento da testemunha F... .

Notificada a Requerida para se pronunciar, conforme despacho arbitral de 30 de novembro de 2015, veio a mesma aos autos dizer nada ter a apor ao requerido.

Razão pela qual foi, em 30 de novembro, lavrado o seguinte despacho arbitral:

*“A Requerente procedeu no seu requerimento inicial à indicação da prova testemunhal que pretendia ver produzida, nomeando para o efeito, as duas seguintes testemunhas:*

- 1.F..., Contabilista, com domicílio profissional, na Av.ª..., n.º..., ...-...Porto;*
- 2.E..., Profissional de Seguros, com domicílio profissional na Rua...,...-.... Esq., Frente, ... ...Vila Nova de Gaia.*

*A Requerida na sua resposta, pugnou pela dispensa da produção de prova testemunhal e para o caso de assim não se entender, arrolou, à cautela, a seguinte testemunha:*

*-G... , Inspector Tributário, com domicílio profissional na Direcção de Finanças do... .*

*O Tribunal, com base em subjacente entendimento de não dispensa da produção de prova testemunhal, designou dia e hora para a realização da reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, “bem como para a audição das testemunhas arroladas pela Requerente e Requerida” (Vd. Despacho do Tribunal de 26 de outubro de 2015).*

*Notificada deste Despacho, vem a Requerente aos autos, prescindir, por desnecessário, da inquirição da primeira testemunha arrolada, F... e manifestar o seu interesse na produção da prova testemunhal por parte da segunda testemunha arrolada –E... .*

*Requer ainda o aproveitamento da prova produzida no âmbito do Proc. n.º 753/2014-T, no que àquela testemunha diz respeito, porquanto foi a mesma ouvida em 17 de Abril de 2015, no âmbito daquele identificado processo, processo esse cujos requisitos factuais e jurídicos essenciais, nas palavras da Requerente, são idênticos aos do presente processo.*

*Invocando o princípio da celeridade e economia processual para formulação do pedido, refere que o mesmo encontra cobertura legal no disposto no n.º 1 do art.º 421.º do CPC, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, onde se prevê que os depoimentos produzidos num processo com audiência contraditória da parte podem ser invocados noutra processo contra a mesma parte.*

*Notificada a entidade Requerida para se pronunciar sobre o teor do aqui solicitado pela Requerente (Vd. Despacho do Tribunal de 30 de Outubro), veio a Requerida aos autos, em 6 de Novembro de 2015, dizer nada ter a opôr ao requerimento apresentado pela Requerente relativo ao aproveitamento, neste processo, da prova testemunhal produzida no âmbito do Proc. n.º 753/2014-T.*

*Face ao exposto, o Tribunal decide o seguinte:*

- i) Aceitar o requerido quanto à dispensa da produção de prova relativamente à primeira testemunha arrolada no requerimento inicial (F...), pelas razões invocadas e face à ausência da oposição por parte da Requerida;*
- ii) Face aos argumentos invocados pela Requerente, e face à concordância expressa por parte da Requerida, aceitar, relativamente ao depoimento de E..., o aproveitamento da prova produzida no âmbito do Proc. n.º 753/2014-T, a qual pretende fazer prova do alegado nos artigos 45.º a 47.º, 70.º e 71.º, do requerimento inicial, solicitando-se ao CAAD a transcrição para este processo da respectiva gravação.*

*Atendendo a que a Requerida nada refere quanto à testemunha por si arrolada (Inspector Tributário G...), poderá a mesma, caso mantenha interesse na sua audição, fazê-lo no próximo dia 2 de Dezembro de 2015 ou prescindir do seu depoimento, se assim o entender.*

*Do presente Despacho, notifiquem-se as partes.”*

10. A reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT veio a realizar-se, não no dia 2 de dezembro de 2015, por ausência do mandatário da Requerente, mas apenas no dia 11 de janeiro de 2016. Aí foi ouvida a testemunha arrolada pela Requerida, tendo as partes sido notificadas para alegações escritas a efectuar no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida, começou a contar da sua notificação da junção das alegações da Requerente.

11. O Tribunal, em cumprimento do disposto no art.º 18.º n.º 2 do RJAT, designou o dia 22 de fevereiro de 2016 para o efeito de prolação da decisão arbitral.

12. A Requerente apresentou as suas alegações em 26 de janeiro de 2016, tendo a Requerida apresentado as suas em 5 de fevereiro de 2016.

## **II – Pedido apresentado pela Requerente.**

13. A Requerente formulou o seu pedido de anulação de acto de liquidação do IVA, do período de tributação 05.2012, com o nº. 2013..., relativa ao ano de 2012, no valor de € 28.323,58 (vinte e oito mil trezentos e vinte e três euros e cinquenta e oito cêntimos).

14. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado, mediamente sobre a legalidade dos actos de liquidação referentes ao IVA do período 05 de 2012 e imediatamente sobre o indeferimento do recurso hierárquico interposto do acto de indeferimento da reclamação graciosa que o antecedeu.

15. Essa liquidação surge na sequência de uma inspecção externa do âmbito parcial, tendo em vista informação sobre um pedido de reembolso do IVA, no âmbito do qual foi solicitada cooperação administrativa intercomunitária aos Estados-membros do destino dos bens.

16. A Inspeção foi efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ...– Divisão de Inspeção Tributária (IVA), que conduziu à emissão do respectivo Relatório.

17. Em causa estão algumas operações consideradas pela Requerente isentas de IVA, no que os serviços de inspeção tributária da AT não concordaram, isto face às respostas recebidas das autoridades tributárias dos Estados-membros em questão, e que os levou a concluir do seguinte modo:

*“- Não há qualquer evidência (sic) de que as mercadorias transmitidas (relógios) não deram entrada no Estado-membro que consta nos documentos de transporte exibidos;*

*- As sociedades clientes/adquirentes não passarão de meros entrepostos documentais, sendo que o operador holandês foi qualificado como missing trader.”*

### **III - A posição da Requerente.**

18. A Requerente, alterou o seu objecto social a partir de julho de 2010, passando a incluir, para além da actividade na área imobiliária, a importação, exportação e comércio de artigos de ourivesaria e relojoaria.

19. A Requerente procede à exportação e venda de relojoaria da gama alta para particulares e empresas registadas para efeitos de IVA na União Europeia, tratando estas vendas como operações tributáveis nos países de destino, face ao Regime do IVA nas Transações Intercomunitárias (RITI).

20. A Requerente trata estas operações como isentas de IVA em Portugal, embora conferindo o direito à dedução do imposto suportado nos *inputs*.

**21.** Face à natureza das operações praticadas, a Requerente encontra-se muitas vezes em situação de crédito de imposto, situação que ocorreu relativamente ao período 05/2012, em que o valor das operações colocado em causa pela AT atingiu o montante de € 123.146,00, referente às aquisições efectuadas por:

- a) H... (Holanda), no montante de € 74 224,00;
- b) J...STI (Letónia), no montante de € 48 922,00.

**22.** O que conduziu à liquidação adicional de IVA por parte da AT, no montante de € 28.323,58 (vinte e oito mil trezentos e vinte e três euros e cinquenta e oito cêntimos).

**23.** Não concordando com a presente liquidação, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, no qual solicita a “... *declaração de ilegalidade do despacho do indeferimento do recurso hierárquico supra citado e, bem assim, pela ilegalidade do acto de liquidação de IVA relativo ao período 05 de 2012 supra identificado, com todos os demais efeitos legais, designadamente a condenação da AT ao ressarcimento dos custos incorridos com a prestação de garantia para suspensão do processo de execução.*”

**24.** E, fá-lo com os fundamentos que de seguida se enunciam, isto depois da Requerente concluir que os Serviços de Inspecção Tributária da AT entenderam não estar demonstrada a expedição dos bens em causa para o Estado-membro respectivo, no que se refere às transmissões visadas no Relatório.

Tudo isto, apesar da Requerente ter apresentado a seguinte documentação:

- a) Guias de remessa, comprovativas do envio através da Transportadora FedEx;
- b) Documentos comprovativos da existência de número fiscal de contribuinte no VIES;
- c) Comprovativo dos pagamentos efectuados.

25. Por seu turno, invoca a Requerente que, para as liquidações efectuadas, foi decisivo o facto de constar dos Documentos de Transporte a expressão “Documentos”, isto para além da informação das autoridades fiscais dos Estados-membros dos domicílios dos adquirentes, de que estes não haviam declarado certas aquisições intercomunitárias.

26. No entanto, a Requerente salienta o facto de que esta constatação é contradita pelos próprios serviços de inspecção tributária, quando afirmam que *"[a]s aquisições intracomunitárias correspondentes às TICB da A... foram declaradas para efeitos fiscais nos respectivos Estados membros, por iniciativa própria ou por iniciativa da respectiva autoridade fiscal, no uso dos seus poderes de autoridade (...)"* (Vd. pág. 13 da Fundamentação do Relatório dos SIT).

27. Relativamente às aquisições efectuadas pela empresa holandesa H..., a Requerente considerou que para formação da convicção da AT foram determinantes a afirmação, por parte da própria empresa holandesa e transmitida sem qualquer comentário adicional pelas autoridades fiscais holandesas, de que aquela empresa não tinha qualquer negócio com a Requerente, que apenas possuía um fornecedor fixo em Portugal (cf. Ponto 1 da Fundamentação do Relatório do SIT).

28. A Requerente invoca que, só por este simples facto, não poderia a AT ter extraído a conclusão de que a mercadoria em causa não teria sido expedida para a Holanda, e que não se encontravam reunidos os requisitos previstos no art.º 14.º do RITI, para que se estivesse perante uma transmissão isenta.

Isto, quando a AT nem sequer juntou o Relatório elaborado pelas autoridades fiscais holandesas, parecendo que imputa à Requerente uma completa simulação.

O que não corresponde à verdade, invoca a Requerente, face ao que resulta de toda a documentação junta ao processo nas suas diferentes fases, referindo novamente:

- a) Guias de remessa;



b) Documento comprovativo da existência e validade do n.º de contribuinte extraído do VIES (Vd. Doc. n.º 7 junto à p.i.).

**29.** Tanto mais que se verificou “por consulta do sítio da internet da Transportadora” I... (WWW.I... .com) que a guia em causa resulta de uma entrega confirmada”.

É nessa guia que se declara como conteúdo “documentos”, e que a AT considera que não é susceptível de comprovar a efectiva expedição dos relógios aqui em causa.

**30.** Isto, apesar da Requerente ter demonstrado que essa menção foi feita por estar vedada pela instituição seguradora a menção aos “relógios”.

É o que demonstra, no entender da Requerente o documento da correctora de seguros (Doc. n.º 8) e é prática comum das próprias marcas dos relógios (Vd. Doc. n.º 9).

**31.** Estranhando a Requerente, como já se referiu, que a AT não tenha procedido à junção ao processo do documento das autoridades fiscais holandesas donde consta que:

*“o sujeito passivo H..., declarou que não tinha tido qualquer negócio com o vosso sujeito passivo A..., NIF PT... .”*

**32.** Seguidamente, a Requerente traz à colação o Proc. n.º 753/2014–T do CAAD (e não 7, como consta do texto da PI), referente a outro período de tributação, em que estão igualmente em causa, transmissões intercomunitárias em que a adquirente é a mesma H... .

**33.** No período a que respeita esse processo, foi obtido pela AT junto das autoridades holandesas uma nova informação, que vem contraditar a informação já anteriormente prestada, tendo a AT feito constar nesse processo que *“investigação posterior veio a demonstrar que, afinal, as facturas se encontravam nas instalações do contribuinte H... com n.º de IVA ... ( ) As facturas foram pagas pelo Banco Não encontramos qualquer*

*documento de transporte O nosso sujeito passivo não declarou estas aquisições como intracomunitárias na sua declaração Nós não encontramos o documento d d10-10-2013 que nos enviaram nas instalações do nosso sujeito passivo **mas as facturas e os extractos bancários provam que as transacções ocorreram. Juntamos os documentos relevantes***” (negrito introduzido pela Requerente na sua petição inicial).

34. E, sobre este assunto, a Requerente conclui no seu requerimento inicial do seguinte modo:

*“É inegável que este novo pedido de informação é totalmente extemporâneo e, como tal, inadmissível, mas ele é elucidativo do logro em que se deixa envolver a AT ao procurar encontrar fogo onde não há sequer fumo; ou seja, estamos perante uma liquidação baseada numa informação que se veio a provar condizente com a verdade, e que demonstra precisamente o contrário daquilo que foram as ilações da AT: que a transacção foi realizada, não obstante a aparente omissão declarativa por parte da H... .”*

35. À incúria da AT na diligência devida para apuramento da verdade, a Requerente contrapõe, com zelo, no sentido de confirmar que a transacção teve lugar.

36. Senão vejamos a declaração da destinatária da mercadoria, onde esta empresa holandesa confirma que adquiriu os relógios e de que os mesmos lhe chegaram às mãos por via da expedição efectuada pela Requerente, conforme consta a Declaração da própria empresa certificada por advogado (Vd. Doc. n.º 9 junto ao Requerimento inicial).

37. Já relativamente à J..., a situação é semelhante à anterior e aqui está em causa uma transmissão no valor de € 48 922,00 com o seguinte suporte:

- a) Factura;
- b) Guia de remessa;
- c) Comprovativo de existência de validade de n.º de contribuinte extraído do VIES (Vd. Doc. n.º 11 junto do Requerimento inicial).

38. Tendo-se verificado “*Por consulta ao sítio de internet da transportadora I... (www.I... .com) que as guias em causa resultam em entregas confirmadas*”.

39. Perante a mesma argumentação apresentada pela AT no seu Relatório, quanto à utilização da expressão “Documentos”, nas guias de remessa, a Requerente apresenta idêntica argumentação à anteriormente utilizada relativamente às transmissões de bens acima identificadas e efectuados para a H... .

40. Nesta situação, a AT identificada incongruência entre o número de aquisições declaradas pela J... STI, face às declaradas pela Requerente, bem como o facto de ter a mesma representante que a K... Services.

41. Mais invoca a AT no seu Relatório que as autoridades fiscais da Letónia não possuem as respectivas facturas, documentos de transporte e de pagamento, e que a morada é a mesma que a K... Services, embora não seja aí a sede de J... STI.

A Requerente chamou a atenção para o facto da AT ter solicitado esta informação às autoridades fiscais da Letónia, com referência ao primeiro trimestre de 2012, e estar aqui em causa o período 05 de 2012.

42. A Requerente invoca que prestou total colaboração aos serviços da AT durante o decurso da inspecção, tendo facultado toda a documentação relativa ao processo e já aqui referido.

43. Nas alegações por si apresentadas, a Requerente reproduziu e reforçou os argumentos aqui apresentados em prol da procedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo anexado um documento, cuja junção é admitida.

### **III – A Resposta da Requerida /AT.**

**44.** A AT na sua Resposta, começa por enquadrar a liquidação adicional de IVA aqui controvertida, num pedido de reembolso efectuado pelo montante total de € 68.084,07, o qual foi apenas parcialmente deferido, por se entender que parte das operações efectuadas não reuniam as condições exigidas para efeitos da aplicação da isenção da alínea a) do art.º 14 do RITI.

**45.** Caracterizando a actividade da Requerente no comércio por grosso de relógios, a AT particulariza que os mesmos são adquiridos à sociedade L..., para posterior transmissão exclusiva no mercado comunitário, com isenção de IVA, e solicitação mensal do seu reembolso, pois na liquidação do imposto nas transmissões a aqui Requerente beneficia do direito à dedução do IVA suportado nas aquisições.

**46.** Da análise dos documentos de comprovação do transporte dos relógios, bem como da recolha de elementos dos respectivos operadores, resultaram para a AT dúvidas que motivaram o pedido de cooperação administrativa intracomunitária junto das autoridades fiscais da Holanda (operações com a H...) e da Letónia (J... STI).

**47.** Relativamente à H..., constata-se que da guia da transportadora I... consta que o conteúdo da encomenda consiste em “Documentos”, o que não permite comprovar a efectiva expedição dos relógios para outro Estado-membro com destino ao adquirente.

**48.** Por seu turno, em resposta àquele pedido de colaboração foi informado, relativamente ao 1.º trimestre de 2012, que a H... não tinha qualquer negócio com a Requerente.

**49.** Já quanto ao adquirente J..., da respectiva guia de remessa consta, igualmente, a referência a “Documentos”, o que leva a AT a extrair a mesma conclusão, daquela que se extraiu na operação anteriormente descrita.

**50.** Da análise da informação recolhida junto das autoridades fiscais da Letónia, resultaram elementos contraditórios com os dados disponíveis a partir da análise da contabilidade da Requerente (Vd. fls. 11 a 13 do Relatório Final).

**51.** Conclui a Requerida pela existência de um circuito físico dos bens, não correspondente à realidade, no qual a J... funciona como mero centro de facturação, razão pela qual se afirma não ser a J... o real titular do direito de dispor dos bens como proprietária e de não haver evidência de saída dos relógios de Portugal, com destino a outro Estado-membro identificado.

**52.** Mas adianta a AT na sua Resposta que, porque se constatou que aquelas operações foram objecto de declaração nos aludidos Estados-membros, por iniciativa própria ou da respectiva autoridade fiscal, foi referido no Relatório Final a jurisprudência comunitária da qual (acórdão do TJCE, 27/09/2007, PROC. C – 409/04, caso Teleo) de harmonia com a qual *“mesmo que a apresentação pelo adquirente de uma declaração fiscal relativa à aquisição intracomunitária possa constituir um indício da transferência efectiva dos bens para fora do Estado membro de entrega, essa declaração não assume, contudo, um significado determinante para efeitos de prova de uma entrega intracomunitária isenta”*, a qual, muito embora possa *“constituir uma prova suplementar para demonstrar que os bens saíram efectivamente do território do Estado-Membro de entrega, mas não constitui uma prova determinante para efeitos de isenção de IVA de uma entrega intracomunitária”*.

**53.** Nas contra-alegações por si apresentadas, a Requerida reproduziu e reforçou os argumentos aqui apresentados em prol da legalidade da liquidação do imposto aqui em causa e da improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

**54.** Aí defendendo que a falta de correspondência entre a mercadoria e o descritivo na documentação de transporte não é suprida pela informação prestada pelos Estados-membros em causa.

## **V – Saneamento.**

**55.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são legítimos.

Não se vislumbram quaisquer nulidades.

## **VI - Os Factos.**

**1.** Consideram-se provados, com relevância para apreciação do pedido, os seguintes factos:

**a).** A Requerente é uma sociedade por quotas que a partir de Julho de 2010 alterou o seu objecto social, passando a incluir, para além da actividade na área imobiliária, a importação, exportação e comércio de artigos de ourivesaria e relojoaria;

**b).** A Requerente é um sujeito passivo de IVA, residente em Portugal, que se enquadra no regime normal de periodicidade mensal, para efeitos de IVA, desde 01.01.2012;

**c).** A Requerente integra o perímetro de sociedades que, para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) são tributadas de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupo do Código de Sociedades (RETGS) e cuja sociedade mãe é a sociedade M...– Imobiliária e Participações S.A;

**d).** A Requerente procede à exportação e venda de relojoaria de gama alta para particulares e empresas registadas para efeito de IVA na União Europeia, tratando estas vendas como operações tributáveis nos países de destino, face ao Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI);

e). A Requerente, face à actividade desenvolvida, encontra-se muitas vezes em situação de crédito de imposto, o que ocorreu no período de 05/2012;

f). Na sequência do Relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção da Direcção de Finanças do..., foram colocadas em causa as aquisições efectuadas por:

i). H... (Holanda), no montante de € 74.224,00;

ii). J... STI (Letónia), no montante de € 48.922,00.

g). O que conduziu a liquidação adicional de IVA por parte da AT com o n.º 2013..., no montante de € 28.323,58 (vinte e oito mil trezentos e vinte e três euros e cinquenta e oito cêntimos);

h). A Requerente apresentou, em 23.12.2013, reclamação da liquidação do IVA, de cujo indeferimento, ocorrido em 07.04.2014, apresentou, em 07.05.2014, recurso hierárquico, o qual veio a ser indeferido em 23.03.2015;

i). Após tal indeferimento e não concordando com a liquidação do montante de € 28.323,58, a Requerente apresentou, em 19.06.2015 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, no qual solicita a:

*“... declaração de ilegalidade do despacho do indeferimento do recurso hierárquico supra citado ...”, pugnando “... pela ilegalidade do acto de liquidação de IVA relativo ao período 05 de 2012 supra identificado, com todos os demais efeitos legais, designadamente a condenação da AT ao ressarcimento dos custos incorridos com a prestação de garantia para suspensão do processo de execução.”*

j). No mês de Maio de 2012 a Requerente vendeu mercadoria, no montante de € 74.224,00, a uma sociedade holandesa denominada H..., titulada pela factura n.º..., de 02.05.2012;

l). A sociedade H... encontra-se registada para efeitos de VIES, à data dos factos;

- m).** Por consulta ao site da transportadora I..., verifica-se que da guia em causa (n.º...) consta uma entrega conseguida;
- n).** Da guia de remessa em causa consta que se trata de “Docs”/“Documentos”;
- o).** A administração fiscal holandesa transmitiu que “obtiveram do sujeito passivo (i.e. do adquirente) a informação de que não teria realizado qualquer negócio com a ora Requerente, tendo apenas um fornecedor fixo em Portugal” (conforme tradução não certificada junta aos autos de inspecção);
- p).** No mês de Maio de 2012, a Requerente vendeu mercadorias, no montante de € 48.922,00, à sociedade letã J... STI, titulada pela factura n.º..., de 29.05.2012;
- q).** A sociedade J... STI, é uma sociedade que se dedica ao comércio por grosso de madeira, materiais de construção e equipamento sanitário;
- r).** A sociedade J... STI encontra-se registada para efeitos de VIES desde 14.04.2009, assim permanecendo, à data dos factos;
- s).** Por consulta do site da transportadora I..., verificou-se que da guia em causa (n.º...) consta uma entrega conseguida;
- t).** Da guia em causa consta que se trata de “Docs”/“Documentos”;
- u).** As autoridades fiscais da Letónia informaram o seguinte: “não dispõe a autoridade fiscal da Letónia das respectivas facturas, documentos de transporte e de pagamento”, referindo ainda que a morada da entrega e da facturação é a mesma de outra empresa a K... Services, morada essa que não corresponde à sede da J... STI;
- v).** Esta informação das autoridades fiscais da Letónia diz respeito ao primeiro trimestre de 2012;



x). A partir de 2011 a Requerente alterou o descritivo dos documentos de transporte substituindo a expressão “instrumentos de precisão” por “documentos”;

z). As operações com a H... e a J... STI foram objecto de declaração nos Estados-membros da Holanda e da Letónia, quer por iniciativa própria, quer das próprias autoridades fiscais;

aa). Do depoimento da testemunha E..., ouvido no âmbito do Proc. n.º 753/2015-T, resulta que a seguradora não tem meios de se assegurar que os bens são efectivamente enviados, baseando-se na confiança, na avaliação prévia do risco moral e confiando na boa fé;

ab). Atesta a mesma testemunha que a seguradora não confirma que o bem foi recebido no destino, o que poderá ser feito por intermédio de peritagem.

2. Refira-se o facto de não existir prova inequívoca de que os pagamentos efectuados digam respeito às mercadorias supostamente envolvidas nas transações; o facto de apenas ser feita a referência a “Docs” nas guias de remessa inerentes ao transporte, sem referência expressa ao conteúdo; as incongruências detetadas entre a contabilidade da Requerente e os elementos recolhidos relativamente à J... STI pelas autoridades fiscais da Letónia; o facto da J... STI não ter sede no local do suposto destino da mercadoria, esse sim local de sede de outra sociedade identificada no processo; o facto de parte das operações aqui envolvidas só terem sido declaradas pelas empresas destinatárias dos mesmos, após a isso instadas pelas respectivas autoridades fiscais locais e o facto do sujeito passivo H... ter declarado que não tem qualquer negócio com a Requerente, possuindo apenas um fornecedor fixo em Portugal, sem relação com a Requerente.

## **VII – Questão decidenda.**

Face ao que se apresenta no processo, importa constatar que a questão controvertida se prende com o facto de saber se as vendas efectuadas pela Requerente às empresas H... e

J... STI, sujeitos passivos registados para efeitos de IVA na Holanda e na Letónia, respectivamente, no ano de 2012, cumprem com os pressupostos previstos na alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, podendo as mesmas ser qualificadas como Transacções Intracomunitárias de Bens e, logo, isentas de IVA em Portugal.

### VIII – O direito.

Posto isto, cumpre decidir, seguindo-se aqui de perto, nesta parte, o que consta do Proc. n.º 43/2015-T do CAAD em que o signatário foi Árbitro em Tribunal Singular.

3. Primeiramente, e com pertinência para a determinação do conceito de Transacções Intracomunitárias de Bens, o qual não se encontra definido no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), importa, desde logo, determinar o que se entende por transmissão de bens para efeitos de IVA, dado que ambos os conceitos se encontram interligados, podendo este servir de base àquele.

4. Ora, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), considera-se *“transmissão de bens, a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.”*

5. Resulta, assim, desta norma legal, que apenas são consideradas transmissão de bens, para efeitos de IVA, as transações que cumpram os seguintes requisitos:

- a) Que sejam onerosas, uma vez que, em princípio, as transmissões efectuadas a título gratuito são excluídas do âmbito de incidência do IVA;
- b) Que tenham como objecto bens corpóreos, móveis ou imóveis, ficando excluídas deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, uma vez que estas são tributadas como prestações de serviços;
- c) Que sejam realizadas por forma correspondente ao direito de propriedade. *«Não é necessário que o transmitente seja proprietário do bem transmitido. Assim, temos*

---

*como operações tributáveis transmissões de bens efetuadas por possuidores ou meros detentores do bem, que tenham a disponibilidade económica do bem».<sup>1</sup>*

6. Posto isto, e como pretendemos alcançar o conceito de transacção intracomunitária de bens, torna-se útil compulsar o RITI quanto ao conceito de “*aquisição intracomunitária de bens*”, por ser corolário daquele e o mais próximo que encontramos neste diploma, não obstante termos que fazer uma interpretação *a contrario* do mesmo, como veremos.

7. Na verdade, a noção de “*aquisição intracomunitária de bens*” encontra a sua previsão no artigo 3.º RITI dispendo que: “*considera-se, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para o território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha início noutro Estado membro.*”

8. Assim sendo, será seguro considerar, como foi feito no Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 323/2014-T, que uma transacção intracomunitária de bens (TIB) corresponde «*à transmissão do poder de dispor, por forma correspondente ao direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para o território de outro Estado-membro, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início no território nacional.*»

9. Complementarmente, consultando o RITI, constatamos que o artigo 7.º, sob a epígrafe “*operações assimiladas a transmissão de bens a título oneroso*” assume especial importância na delimitação das operações enquadráveis no conceito de TIB, na medida em que, por um lado, assimila ao conceito de transmissão intracomunitária de bens, outras operações e, por outro, procede a uma delimitação negativa de algumas operações não enquadráveis no conceito.

---

<sup>1</sup> Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, coordenação e organização de Clotilde Celorico Palma e

10. Assim, a delimitação positiva do conceito, encontra a sua previsão no n.º 1 daquela norma, que é uma norma geral de assimilação, segundo o qual: *“considera-se transmissão de bens efectuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do Código do IVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa.”*

11. No entanto, e considerando a extensão demasiado abrangente desta norma quanto às assimilações que engloba, entendeu o legislador que deveria limitar (negativamente) o tipo de operações compreendidas pelo conceito de TIB, o que o fez, no n.º 2 do artigo 7.º do RITI, o qual prevê que:

*«Não são, no entanto, consideradas transmissões de bens, nos termos do número anterior, as seguintes operações:*

*a) Transferência de bens para serem objecto de instalação ou montagem noutra Estado membro nos termos do n.º 1 do artigo 9.º ou de bens cuja transmissão não é tributável no território nacional nos termos dos n.os 1 a 3 do artigo 10.º;*

*b) Transferência de bens para serem objecto de transmissão a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, durante um transporte em que os lugares de partida e de chegada se situem na Comunidade;*

*c) Transferência de bens que consista em operações de exportação e operações assimiladas previstas no artigo 14.º do Código do IVA ou em transmissões isentas nos termos do artigo 14.º;*

*d) Transferência de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, e transferência de electricidade, de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou arrefecimento;*

*e) Transferência de bens para serem objecto de peritagens ou quaisquer trabalhos que consistam em prestações de serviços a efectuar ao sujeito*

*passivo, materialmente executadas no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo;*

*f) Transferência de bens para serem temporariamente utilizados em prestações de serviços a efectuar pelo sujeito passivo no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens;*

*g) Transferência de bens para serem temporariamente utilizados pelo sujeito passivo, por um período que não exceda 24 meses, no território de outro Estado membro no interior do qual a importação do mesmo bem proveniente de um país terceiro, com vista a uma utilização temporária, beneficiaria do regime de importação temporária com isenção total de direitos.»*

**12.** *«Nestas situações temos simples movimentos de bens que não dão lugar a transações intra-EU de bens, podendo, quanto muito, em alguns casos, dar lugar a tributação a título de transmissões de bens internas ou prestações de serviços.»<sup>2</sup>*

**13.** *Na verdade, e como é referido no Acórdão do CAAD supra citado, «a principal consequência da qualificação de uma operação como TIB é que esta, à semelhança das operações de exportação, será, em princípio, isenta de IVA no Estado-membro de origem (i.e., no Estado-membro onde teve início a expedição ou transporte do bem com destino a um outro Estado-membro), conferindo ao transmitente o direito à dedução do IVA suportado a montante para a respectiva realização, evitando-se, desta forma, a dupla tributação de uma operação que do ponto de vista económico constitui um todo e garantindo-se a neutralidade do imposto»,*

**14.** *Contudo, ter-se-á que ter em consideração que, para uma operação se poder qualificar como TIB, e para poder beneficiar de isenção de IVA é necessário que a mesma*

---

<sup>2</sup> Obra citada, pág. 575

reúna cumulativamente<sup>3</sup> os pressupostos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI.

Assim,

15. Prevê o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, que se encontram isentas de IVA «*as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo, 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 de IVA noutro 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.*»

16. Significa isto que, para que possa operar a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, é necessário que se encontrem reunidos os seguintes pressupostos:

- a) Que a transmissão, em causa, tenha como objecto bens móveis ou imóveis, por forma correspondente ao direito de propriedade, e que a mesma seja feita a título oneroso;
- b) Que esta transmissão seja efectuada por uma pessoa singular ou colectiva que efectue operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA, i.e., que seja efectuada, por um sujeito passivo de IVA dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA;

---

<sup>3</sup> Vide Acórdão do TCA Sul proferido no processo n.º 04434/10, de 07.06.2011, segundo o qual:

«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. Fundando-se a liquidação adicional de IVA em dois pressupostos, cada um deles de per si suficiente para a alicerçar, infirmado que foi um deles, a liquidação efectuada continua a manter-se válida, fundada apenas no outro que foi mantido;

3. Não provando o contribuinte, por qualquer meio de prova em direito admitidos, a efectiva 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.»

- c) Que a mercadoria objecto da transmissão seja expedida pelo vendedor/transmitente, pelo adquirente ou por conta deste, a partir do território nacional para outro Estado-membro com destino ao adquirente, e
- d) Que o adquirente/comprador seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA no Estado-membro de destino das mercadorias; que tenha utilizado o respectivo n.º de identificação para efeitos de aquisição da mercadoria e se encontre abrangido no Estado de destino por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

17. Ora, considerando que há conceitos utilizados que revelam alguma complexidade, nomeadamente nas alíneas c) e d) *supra*, propomo-nos clarificá-los, o que o fazemos da seguinte forma:

18. No que toca à alínea c) *supra*, é mencionado o conceito de expedição. Na verdade, este é um conceito que não se encontra legalmente definido, mas que o TJUE tem vindo a interpretar atribuindo-lhe os seguintes contornos: *«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.»*<sup>4</sup>

19. Assim sendo e conseqüentemente, para que se verifique a “*aquisição intracomunitária de um bem e a isenção da entrega intracomunitária*” é necessário:

- a) por um lado, que o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e,
- b) por outro, que o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-membro, e ainda,

---

<sup>4</sup> Acórdão TJUE proferido no processo C-409/04, de 29.09.2007

c) por outro que, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saía física e efectivamente do território do Estado-membro de entrega, ou seja, no caso em apreço, do território nacional para a Holanda e a Letónia.

20. Complementarmente, compulsando o CIVA constatamos que a alínea e) do n.º 2 do artigo 1.º define o conceito de “*transporte intracomunitário de bens*”, no âmbito do IVA, revelando-o como «*o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados-membros diferentes.*» Ademais, e com interesse, o CIVA define “*lugar de partida*”, e “*lugar de chegada*” nas suas alíneas f) e g) do mesmo n.º 2 do artigo 1.º, como «*lugar onde se inicia efetivamente o transporte, não considerando os trajetos efetuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens*» e, «*o lugar onde termina efetivamente o transporte dos bens.*», respectivamente.

21. Assim sendo, poder-se-á considerar que o **conceito de expedição pressupõe a deslocação física de um bem de um Estado-membro para outro**. Com efeito, esta condição estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e uma operação nacional/interna, «*pois, só assim é possível a aplicação do princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado membro onde ocorre o consumo final, ou seja, o princípio da tributação no destino, aplicável ao comércio intracomunitário. Daí a relevância dada à expressão “a partir do território nacional para outro Estado-membro”*».<sup>5</sup>

22. Com efeito, o transporte de bens deverá ter, segundo o artigo 14.º do RITI, como “*destino o seu adquirente*”, relevando-se aqui a importância do conceito de “*lugar de chegada*”, ou seja, o lugar onde efectivamente termina o transporte dos bens. O qual terá que coincidir com a localização do adquirente, mencionada na factura, nos termos do artigo 27.º, n.º 5, do RITI.

23. Significa isto que, para além dos elementos previstos no artigo 36.º do CIVA, nomeadamente: “*a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do*

---

<sup>5</sup> Acórdão do CAAD *supra* citado



*forneecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura», as faturas relativas a transmissões intracomunitárias de bens devem ainda conter «o número de identificação fiscal do sujeito passivo precedido do prefixo PT, o número de identificação para efeitos de IVA do destinatário ou adquirente com o prefixo do Estado membro que o atribuiu e o local de destino dos bens.»<sup>6</sup>*

**24.** Ademais, e já no que respeita à alínea d), quanto à clarificação dos conceitos aí utilizados, para que se possa qualificar uma transacção intracomunitária de bens como tal, é necessário, e imprescindível, que o adquirente seja uma entidade registada para efeitos de IVA no Estado-membro de destino, pelo que, e nessa medida, o transmitente deverá recolher, em momento prévio à consumação da venda dos bens, as informações necessárias que lhe permitam confirmar que o registo para efeitos de IVA se encontra em vigor, solicitando-lhe o seu número de identificação de IVA. Caso o adquirente não forneça o referido número e o transmitente não o consiga obter por outros meios, este deverá presumir que a entidade não se encontra registada, liquidando o imposto devido, uma vez que a transacção intracomunitária de bens em causa não preenche as condições impostas para que seja considerada como isenta.

---

<sup>6</sup> Obra citada, pág. 644

**25.** Ora, como referido, a indicação do número de identificação fiscal / número de IVA, é um elemento fundamental nas transacções efectuadas entre sujeitos passivos de diferentes Estados membros, permitindo, no âmbito do sistema VIES, dar a conhecer à administração fiscal do país de destino dos bens o valor das aquisições intracomunitárias sujeitas a tributação e a identificação dos adquirentes nele registados para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado.

**26.** Assim sendo, a obtenção da confirmação da validade do número de IVA de um sujeito passivo de um outro Estado-membro pode ser feita através do sistema VIES (Sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA). Por uma questão de segurança, deverá ser feito o arquivo do comprovativo de consulta da validade do número. O VIES consiste num meio electrónico de transmissão de informações relativas ao registo do IVA das empresas registadas na EU, ou seja, é um sistema actualizado pelas administrações fiscais de cada Estado-membro, que, por vezes, regista erros e omissões que podem fazer com que alguns operadores válidos apareçam como inválidos no sistema e vice-versa. Além disso, as informações relativas às TIB são igualmente transmitidas, através do sistema VIES, entre as administrações dos Estados-membros.

**27.** Ademais, e na eventualidade de o adquirente se encontrar registado, para efeitos de IVA, em mais do que um Estado-membro, é necessário que o transmitente se certifique que o número de IVA fornecido pelo adquirente pertence ao Estado-membro de destino da TIB, e que este se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens. Com efeito, esta condição permite que a aquisição intracomunitária do bem, pelo adquirente, seja tributada no Estado-membro de destino, salvo algumas excepções, como seja o adquirente estar abrangido por uma eventual isenção subjectiva de imposto. Neste caso, a transacção intracomunitária não estará isenta, pelo que o transmitente deverá fazer incidir o IVA correspondente.

28. Não obstante, relativamente a todas as condicionantes acima descritas, nomeadamente quanto à condição do sujeito passivo adquirente, e quanto ao transporte das mercadorias, com a sua saída física do território nacional, a verdade é que o ónus de prova destes pressupostos compete ao transmitente, como defende o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 01680/03, de 29.04.2004, que acompanhamos, de acordo com o qual:

*“I - Na falta de regras especiais, compete à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação, sobretudo a prova da existência dos factos tributários em que assentou a liquidação adicional impugnada.*

*II - Assim sendo, tendo a Administração verificado, através do exame à escrita, a existência de inexactidões ou omissões na declaração do impugnante, tem que ter-se por fundada a liquidação adicional, já que àquela apenas cumpria fazer a prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, isto é, dos pressupostos legais da sua actuação.*

*III - Tendo efectuado uma transacção intracomunitária que beneficia de isenção, cabia à impugnante provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a existência da alegada transmissão intracomunitária.”*

29. Resulta daqui, que a comprovação e demonstração de que houve uma transmissão de bens e que estes 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 crucial para que aquele possa beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 14.º do RITI, incumbindo ao transmitente, sublinhe-se, fazer essa prova.

30. Mas, considerando que a legislação do IVA não prevê, nem indica os meios considerados idóneos para fazer essa prova, então, como fazê-la?

31. A Direcção de Serviços do IVA, respondeu a esta matéria, através do Ofício Circulado n.º 30009/99, de 10.12.1999, sufragando o entendimento de que:

“(…)

4. *Perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada 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 ("Airwaybil I"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing"-B/L);*

*-os contratos de transporte celebrados;*

*-as facturas das empresas transportadoras;*

*-as guias de remessa; ou*

*-a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.”*

32. No que diz respeito às TIB, em que o transporte dos bens é efectuado pelo adquirente ou por conta deste, sempre se poderão colocar alguns problemas específicos em matéria de prova do transporte ou expedição, como também sucede no caso em apreço.

33. O Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 323/2014 T dá exemplos de situações em que a prova do transporte ou expedição se torna complicada para o transmitente. Como exemplo “*o adquirente efectua o levantamento dos bens directamente no estabelecimento do vendedor, com o seu próprio meio de transporte ou contratando um terceiro para o efeito, as transmissões de bens ao abrigo dos Incoterms FOB (“free on board”) e FOT (“free on truck”) e, entre outras, os casos em que os bens, após terem abandonado as instalações do vendedor, são transportados para uma plataforma logística*

*situada no mesmo território, partindo mais tarde para o Estado-membro de destino sem que o vendedor tenha a possibilidade de confirmar a sua partida do território nacional e chegada ao território de destino. São as chamadas transacções “takeaway”.*

**34.** Com efeito, numa situação em que o transporte das mercadorias é realizado pelo adquirente, pelos seus próprios meios, o vendedor não se pode satisfazer unicamente com a simples indicação que os bens vão efectivamente ser transportados com destino a um outro Estado-membro, porquanto, uma guia de transporte ou um documento equivalente apresentado aquando da saída da mercadoria não estabelecem a realidade completa do transporte. Nestas situações, os transmitentes acabam por ver a sua responsabilidade posta em causa e a isenção da transmissão rejeitada por ocasião de um controlo.

**35.** Em concreto, no caso *sub judice*, é premente verificar se as transacções comerciais efectuadas pela Requerente à H... e J... STI, objecto da liquidação adicional de IVA de maio de 2012, aqui controvertidas, são passíveis ou não de ser consideradas como *«transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo, 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 de IVA noutro 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.»* e consequentemente, susceptível de beneficiar da isenção de IVA, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI.

Vejam, relativamente a cada uma das transmissões efectuadas para a empresa holandesa e letã.

**36.** Quanto à TIB, no montante de € 74.224,00 efectuada com destino à H...:

I) **Quanto ao 1.º Pressuposto:** considera-se assente que «a *Requerente*, no período de maio de 2012, vendeu mercadoria, no montante de € 74.224,00, a uma sociedade holandesa, denominada H...», pelo que podemos concluir que, **há uma transmissão de bens**, porquanto foi:

- a) efectuada a título oneroso, pelo montante de € 74.224,00;
- b) os bens transmitidos eram móveis;
- c) e foi realizada por forma correspondente ao direito de propriedade.

II) **Quanto ao 2.º Pressuposto:** considera-se assente que «a *Requerente* é uma sociedade comercial, por quotas, que se encontra enquadrada no regime normal mensal para efeitos de IVA, desde 01.01.2012», pelo que se encontra preenchido o pressuposto relativo ao transmitente, enquanto pessoa colectiva que efectua operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA;

III) **Relativamente ao 3.º pressuposto:** considera-se assente que a *Requerente* diz ter confirmado através do sistema VIES que a sociedade holandesa se encontrava registada, em maio de 2012, para efeitos de IVA na Holanda, pelo que se encontra preenchido o pressuposto de «o *adquirente* ser um sujeito passivo registado para efeitos de IVA no Estado-membro de destino das mercadorias; que tenha utilizado o respectivo n.º de identificação para efeitos de aquisição da mercadoria e tem se encontre abrangido no Estado de destino por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.»

IV) **No tocante ao 4.º pressuposto:** a *Requerente* logrou provar que a mercadoria foi expedida por conta do *adquirente*, a partir do território nacional, não tendo contudo, conseguido formalmente provar, como lhe cabia, que a mercadoria tenha saído fisicamente do território nacional com destino à Holanda e que ali tenha dado entrada, porquanto, não conseguiu contrariar as informações constantes dos relatórios elaborados pela AT holandesa e a prova carreada para o processo administrativo apresentado pela *Requerida*.

37. Vejamos, agora, relativamente à transmissão efectuada para a empresa J... STI na Letónia.

I) **Quanto ao 1.º Pressuposto:** considera-se assente que «a *Requerente*, no período de maio de 2012, vendeu mercadoria, no montante de € 48.922,00, a uma sociedade letã,

denominada J... STI», pelo que podemos concluir que, **há uma transmissão de bens**, porquanto foi:

- a) efectuada a título oneroso, pelo montante de € 48.922,00;
- b) os bens transmitidos eram móveis;
- c) e foi realizada por forma correspondente ao direito de propriedade.

II) **Quanto ao 2.º Pressuposto:** considera-se assente que «a Requerente é uma sociedade comercial, por quotas, que se encontra enquadrada no regime normal mensal para efeitos de IVA, desde 01.01.2012», pelo que se encontra preenchido o pressuposto relativo ao transmitente, enquanto pessoa colectiva que efectua operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA;

III) **Relativamente ao 3.º pressuposto:** considera-se assente que a Requerente diz ter confirmado através do sistema VIES que a sociedade letã se encontrava registada, em maio de 2012, para efeitos de IVA na Letónia, pelo que se encontra preenchido o pressuposto de «o adquirente ser um sujeito passivo registado para efeitos de IVA no Estado-membro de destino das mercadorias; que tenha utilizado o respectivo n.º de identificação para efeitos de aquisição da mercadoria e tem se encontre abrangido no Estado de destino por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.»

IV) **No tocante ao 4.º pressuposto:** a Requerente logrou provar que a mercadoria foi expedida por conta do adquirente, a partir do território nacional, não tendo contudo, conseguido provar, como lhe cabia, que a mercadoria tenha saído fisicamente do território nacional com destino à Holanda, porquanto, não conseguiu contrariar as informações constantes dos relatórios elaborados pela AT da Letónia e a prova carreada para o processo administrativo apresentado pela Requerida.

Refira-se, o facto de não existir prova inequívoca de que os pagamentos efectuados digam respeito às mercadorias supostamente envolvidas nas transações; o facto de apenas ser feita a referência a “Docs” nas guias de remessa inerentes ao transporte, sem referência expressa ao conteúdo; as incongruências detetadas entre a contabilidade da Requerente e os elementos recolhidos relativamente à J... STI pelas autoridades fiscais da Letónia; o facto da J... STI não ter sede no local do suposto destino da mercadoria, esse sim local de sede de outra sociedade identificada no processo; o facto de parte das operações aqui envolvidas

só terem sido declaradas pelas empresas destinatárias dos mesmos, após a isso instadas pelas respectivas autoridades fiscais locais e o facto do sujeito passivo H... ter declarado que não tem qualquer negócio com a Requerente, possuindo apenas um fornecedor fixo em Portugal, sem relação com a Requerente.

Tudo isto, entre outros factos acima enunciados, permitiu formar a convicção do Tribunal no sentido de não assistir razão à Requerente, por não ter sido produzida prova suficiente da saída de mercadoria do território nacional.

Não estamos, portanto, perante transmissões intracomunitárias de bens, logo não podem as operações em causa beneficiar de isenção de IVA.

Nestes termos, e na medida em que se faz uma aplicação conforme do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RIT, deverá ser mantida a liquidação adicional de IVA controvertida, no que diz respeito às aquisições efectuadas tanto pela H... como pela J... STI.

## **DECISÃO**

**38.** De harmonia com o exposto, decide-se:

1. Considerar improcedente, por não provado, o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente.
2. Manter na ordem jurídica o acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado, referente ao período de 05/2012, com o n.º 2013..., no montante de € 28.323,58 (vinte e oito mil trezentos e vinte e três euros e cinquenta e oito cêntimos), absolvendo-se, em consequência, a Requerida do pedido.

## **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em 28.323,58 (vinte e oito mil trezentos e vinte e três euros e cinquenta e oito cêntimos) nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força



das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **Custas**

Custas a cargo da Requerente de acordo com o artigo 22.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.530,00.

### **Notifique-se.**

Lisboa, 22 de fevereiro de 2016

\*\*\*

O Árbitro

(Jorge Carita)