

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:**285/2015 -T

**Tema:** IVA – Transmissão intracomunitária de bens; prova de transmissão dos bens para outro Estado-Membro

### **Decisão Arbitral**

O árbitro Francisco Carvalho Furtado (árbitro em Tribunal Arbitral Singular), designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, para formar o Tribunal arbitral constituído em 21 de Julho de 2015 decide o seguinte:

#### **A) Relatório**

1. Em 5 de Maio de 2015, A... – ..., S.A., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., doravante identificada por Requerente, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por RJAT), em conjugação com a alínea a), do artigo 99.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

2.No referido pedido de pronúncia arbitral a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare:

- a) a ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com referência a períodos de tributação dos anos de 2010, 2011 e de 2012 no montante

total de € 19.690,27 (dezanove mil, seiscentos e noventa euros e vinte e sete cêntimos).

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 7 de Maio de 2015, pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante identificada como Requerida), na mesma data.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos. O Tribunal foi constituído, nos termos do disposto no artigo 11.º, do RJAT, em 21 de Julho de 2015.

5. Em 1 de Outubro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta.

6. As Partes prescindiram da realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT.

7. Em 15 de Abril de 2016, a Requerente apresentou as suas alegações.

8. Em 19 de Abril de 2016, a Requerida apresentou as suas alegações.

**A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma**

- a) A Requerente, no âmbito da sua actividade económica, transmitiu bens a Clientes com sede em Espanha;
- b) As sociedades suas clientes B..., S.A., e C... Sl, tinham sede em Pontevedra;
- c) As Autoridades Tributárias de Espanha declararam que as referidas sociedades se encontravam registadas em Espanha, quer para efeitos de IVA, quer para efeitos do regime de tributação das aquisições intracomunitárias de

bens;

- d) As referidas sociedades cumpriam, de acordo com o atestado pelas Autoridades Tributárias de Espanha, as suas obrigações declarativas, incluindo no âmbito do sistema VIES;
- e) A Requerente confirmou, previamente à transmissão dos bens, que as referidas sociedades tinham sede em Espanha, e que aí se encontravam registadas;
- f) O transporte dos bens transmitidos era efectuado pelo adquirente;
- g) O pagamento dos bens transmitidos era efectuado até à data da expedição;
- h) O artigo 14.º do RITI não estabelece limites ou condicionalismos à prova do circuito físico dos bens ou à identificação dos respectivos destinatários e local de entrega;
- i) O transporte dos bens transmitidos foi assegurado pela empresa D..., Lda., sendo que todas as declarações de expedição tinham por destino a sede do adquirente;
- j) A Requerente sempre solicitou à empresa responsável pelo transporte, a entrega de cópia dos *CMR*, após a recepção dos bens transmitidos;
- k) Estes documentos – *CMR* – fazem prova objectiva da transmissão dos bens e do respectivo destino;
- l) A Autoridade Tributária e Aduaneira desconsiderou a prova feita pelo Requerente, dando ênfase a aspectos que a Requerente não tinha possibilidade de conhecer;
- m) As, eventuais, irregularidades cometidas nas relações com outros operadores não pode ser valorado na análise do presente caso;
- n) Mesmo que tenham existido desvios no circuito físico dos bens, a Requerente cumpriu todos os deveres de diligência que se impunham para assegurar a verificação dos pressupostos de isenção do imposto;
- o) Os actos de liquidação são ilegais por violação do princípio da proporcionalidade dado que se impõe um ónus probatório desrazoável;
- p) A Requerente cumpriu as obrigações que lhe incumbem em matéria de prova;

- q) A Requerente sempre actuou de boa-fé;
- r) Da jurisprudência do TJUE decorre que a boa-fé do operador e o facto de ser diligente no sentido de se assegurar do cumprimento dos pressupostos da isenção de imposto, devem ser valorados no reconhecimento do direito à isenção, sob pena de violação dos princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica
- s) Conclui, a Requerente que os actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado padecem de vício de violação de lei razão pela qual devem os mesmos ser anulados.

**Na sua Resposta, a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:**

- a) Conforme explicitado no relatório de inspeção tributária, e, para o que ora releva, numa análise prévia ao sistema VIES apurou-se que a Requerente efectuou transmissões intracomunitária de bens (TICB), para as sociedades sedeadas em Espanha, a B..., SL (B...), com o NIF IVA ES-... e, a C... SL (C...), com o NIF IVA ES-...;
- b) Conforme explicitado no relatório de inspeção tributária, das informações recolhidas pelas autoridades espanholas, constata-se que nos anos de 2010 a 2011, estas empresas têm vários pontos em comum (morada e sócios idênticos), apontando, nomeadamente, para a falta de estrutura física (não tendo sido sequer identificada as suas instalações) e humana, bem como para o incumprimento das respectivas obrigações declarativas (nomeadamente emissão de facturas);
- c) Com efeito, as competentes autoridades espanholas verificaram que:
  - a. a morada de ambas as sociedades é a mesma;
  - b. as empresas não responderam às notificações efetuadas pela Administração Fiscal espanhola, tendo a notificação efetuada à sociedade B... sido devolvida;

- c. as empresas não eram conhecidas pelos seus vizinhos;
  - d. apesar de desconhecidas na morada da sede e os indícios de inatividade, as obrigações fiscais, eram parcialmente cumpridas na sociedade C...;
  - e. sendo que, quando as obrigações fiscais são cumpridas apresentam valores negativos ou balanceados, de forma a dar origem a pagamento de imposto de montante reduzido, ou não dar origem a qualquer pagamento de imposto;
  - f. o cumprimento da formalidade de declarar para o sistema VIES as operações realizadas (sem prejuízo do incumprimento das demais obrigações, como se referiu, mormente a não emissão de facturas);
  - g. os responsáveis das sociedades (sócio/procurador), são comuns entre elas;
  - h. não constam da base de dados daquela Administração Fiscal informação que as sociedades tenham empregados a quem tenham pago rendimentos.
- d) Foram detectadas pelos Serviços de Inspeção tributária, diversas incongruências nos CMR apresentados;
- e) Estas incongruência e quadro factual implicam que não estejam verificados os pressupostos para aplicação da isenção prevista no artigo 14.º, do RITI;
- f) Não existe evidência da saída dos bens do território nacional, com destino a outro estado-Membro;
- g) A Requerente não demonstrou que o intermediário que negociou a aquisição dos bens transmitidos tinha poderes de representação das sociedades adquirentes;
- h) Um dos Clientes já havia cessado a actividade em momento em que se concretizaram algumas das transmissões intracomunitárias de bens;
- i) Vigora o princípio da substância sobre a forma pelo que a realidade formal não se pode sobrepor aos factos demonstrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- j) As sociedades espanholas, clientes da requerente, são fisicamente inexistentes pelo que não poderiam fazer as operações comerciais que lhes são atribuídas;

- k) A Requerente não faz prova dos factos que alega;
- l) A Requerente não contraria os factos alegados pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- m) A Requerente não cumpriu os deveres de diligência de que era capaz e a que estava obrigada;
- n) A Requerente não apresenta prova da saída dos bens do território de Portugal pelo que a operação deve ser qualificada como interna e tributada em conformidade;
- o) O ónus da prova impende sobre a Requerente;
- p) Todos os factos e indícios de que a Requerida fez prova apontam no sentido de a formalização que consta dos documentos apresentados pela Requerente não correspondem à realidade dos factos;
- q) Por fim, conclui pela legalidade dos actos de liquidação e pela não verificação dos pressupostos do reconhecimento de direito à Requerente a ser reembolsada do imposto paga e de ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios.

## **B) Saneador**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, o conhecer do mérito do pedido.

## **C) Objecto da Pronúncia Arbitral**

Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões, nos termos atrás descritos:

- a) A quem incumbe o ónus de prova dos pressupostos da isenção prevista no artigo 14.º, do RITI?
- b) As operações de transmissão de bens identificadas nos autos cumprem os requisitos da isenção prevista no artigo 14.º do RITI?

## **D) Matéria de facto**

### **D.1 – Factos provados**

Consideram-se como provados os seguintes factos com relevância para a decisão, com base na prova documental, junta aos autos:

- a) A Requerente, nos anos de 20101 a 2012 transmitiu bens a duas sociedades as sociedades sedeadas em Espanha, a B..., SL (B...), com o NIF IVA ES-... e, a C... SL (C...), com o NIF IVA ES-...”;
- b) Com base nas Ordens de Serviço n.ºs OI2014..., OI2014... e OI 2014..., a Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção tributária (cf. Relatório de Inspeção Tributária constante do Procedimento Administrativo);
- c) Do Relatório de Conclusões da Acção de Inspeção resulta que:

“

#### *Conclusão*

*Atendendo a que:*

*1 – As empresas destinatárias dos bens não terem estrutura física nem pessoal ao seu serviço que permitisse exercer uma atividade comercial, industrial ou outra;*

*2 - Não serem conhecidas na morada da sede (comum a todas);*

*3 - Terem sócio/procurador comuns, entre elas;*

*4 - Ser prática comum as encomendas, entre as empresas que declararam Transmissões intracomunitárias de Bens (TIB) e as sociedades espanholas, serem feitas por telefone, fax de números nacionais, pelas mesmas pessoas, com vínculo laboral com sociedades nacionais que lhe pagavam rendimentos de trabalho dependente. Estas situações aliadas a outras referidas no ponto 111.2, por si só, suficientes para por em causa a saída das mercadorias do território nacional;*

*5 - Foram encontrados divergências entre a capacidade de carga das viaturas, identificadas como tendo sido utilizadas no transporte da mercadoria vendida pela A..., Lda, e o peso da mercadoria transportada, isto é o peso dos bens transportados ser superior à capacidade de carga da viatura.*

*6 - A dívida suscitada pelo processamento da encomenda, isto é, a A..., Lda apenas recebia pedidos/encomendas de uma única pessoa de nacionalidade portuguesa, nunca foi contactado, por qualquer via por outra pessoa com ligações aquelas sociedades espanholas.*

*- A A..., Lda emitiu faturas titulando vendas para uma sociedade que já não se encontrava a laborar.*

*Face ao exposto e à inexistência de outros elementos/factos que comprovem de forma inequívoca que os bens em causa saíram de Portugal, conclui-se que foram introduzidos ao consumo em território nacional e são, por isso consideradas transmissões de bens internas, sujeitas a imposto nos termos do art. 1º do CIVA.*

As faturas de venda para aquelas sociedades espanholas, que se encontram relacionadas no quadro em anexo ao presente documento, ascendem a:

<i>Periodo de IVA</i>	<i>C...</i>	<i>B...</i>	<i>Total</i>
5		29.677,9	29.677,95
6		7.103,1	7.103,10
12		5.021,4	5.021,45
<b>2010</b>		<b>41.802,5</b>	<b>41.802,50</b>
2		4.985,75	4.985,75
5		5.139,	5.139,51
<b>2011</b>		<b>10.125,2</b>	<b>10.125,26</b>
1		5.090,75	5.090,75
4		4.818,24	4.818,24
5		10.891,9	10.891,94
6		2.588,04	2.588,04
7		3.501,1	3.501,12
10	4.396,51		4.396,51
<b>2012</b>	<b>4.396,51</b>	<b>26.890,0</b>	<b>31.286,60</b>
<b>Total Geral</b>	<b>4.396,51</b>	<b>78.817,8</b>	<b>83.214,36</b>

Por lapso no Projeto de Relatório foi atribuído a uma sociedade diferente os valores faturados pela A...,SA. No quadro anterior já se encontra retificada a falta

Face ao exposto propõe-se as seguintes correções, em sede de IVA:

<i>Mês</i>	<i>Vendas</i>	<i>Taxa de IVA</i>	<i>IVA</i>
5	29.677,95 €	20%	5.935,59 €
6	7.103,10 €	20%	1.420,62 €
12	5.021,45 €	21%	1.054,50 €
<b>Total 2010</b>	<b>41.802,50 €</b>		<b>8.410,71 €</b>
2	4.985,75 €	23%	1.146,72 €
5	5.139,51 €	23%	1.182,09 €

<b>Total 2011</b>	<b>10.125,26 €</b>		<b>2.328,81 €</b>
<i>1</i>	<i>5.090,75 €</i>	<i>23%</i>	<i>1.170,87 €</i>
<i>4</i>	<i>4.818,24 €</i>	<i>23%</i>	<i>1.108,20 €</i>
<i>5</i>	<i>10.891,94 €</i>	<i>23%</i>	<i>2.505,15 €</i>
<i>6</i>	<i>2.588,04 €</i>	<i>23%</i>	<i>595,25 €</i>
<i>7</i>	<i>3.501,12 €</i>	<i>23%</i>	<i>805,26 €</i>
<i>10</i>	<i>4.396,51 €</i>	<i>23%</i>	<i>1.011,20 €</i>
<b>Total 2012</b>	<b>31.286,60 €</b>		<b>7.195,93 €</b>

- d) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 1 junto ao Requerimento Inicial);
- e) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 2 junto ao Requerimento Inicial);
- f) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 3 junto ao Requerimento Inicial);
- g) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 4 junto ao Requerimento Inicial);
- h) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 5 junto ao Requerimento Inicial);
- i) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 6 junto ao Requerimento Inicial);
- j) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 7 junto ao Requerimento Inicial);
- k) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 8 junto ao Requerimento Inicial);
- l) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 9 junto ao Requerimento Inicial);
- m) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 10 junto ao Requerimento Inicial);
- n) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 11 junto ao Requerimento Inicial);

- o) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 12 junto ao Requerimento Inicial);
- p) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 13 junto ao Requerimento Inicial);
- q) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 14 junto ao Requerimento Inicial);
- r) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 15 junto ao Requerimento Inicial);
- s) A Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ... (cfr. Documento 16 junto ao Requerimento Inicial);
- t) Para formalizar as transmissões de bens a Requerente emitiu as seguintes facturas e CRM:
  - 1) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 17 e 17-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 2) Facturas n.ºs ... e ..., emitidas à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 18, 18-A e 18-B, junto ao Requerimento Inicial;
  - 3) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 19 e 19-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 4) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 20 e 20-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 5) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 21 e 21-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 6) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 22 e 22-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 7) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 23 e 23-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 8) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 24 e 24-A, junto ao Requerimento Inicial;

- 9) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 25 e 25-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 10) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 26 e 26-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 11) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 27 e 27-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 12) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 28 e 28-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 13) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 29 e 29-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 14) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 30 e 30-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 15) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 31 e 31-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 16) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 32 e 32-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 17) Factura n.º ..., emitida à B..., S.A., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 33 e 33-A, junto ao Requerimento Inicial;
  - 18) Factura n.º ..., emitida à C..., S.L., a que corresponde o CRM n.º... – Cfr. Documentos 34 e 34-A, junto ao Requerimento Inicial;
- u) A sociedade B..., SL; cessou a sua actividade com efeitos a 30 de Novembro de 2011;

Quanto aos factos provados a convicção do Tribunal fundou-se na prova documental referida, junta aos autos e, no processo administrativo apenso.

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

## E) Do Direito

Como decorre das peças processuais, os actos de liquidação de imposto cuja anulação se pretende foram praticados com fundamento na falta de verificação dos pressupostos a que alude o artigo 14.º, do RITI.

Nos termos da referida disposição legal:

*“Estão isentas do imposto:*

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

Em face do exposto, a isenção de imposto depende da verificação dos seguintes pressupostos:

- a) Os bens serem vendidos por sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º;
- b) Os bens serem expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por um terceiro por conta destes;
- c) Os bens serem fisicamente transportados do Estado-Membro da residência do vendedor para outro Estado-Membro;
- d) O Adquirente estar registado para efeitos de IVA no outro Estado-Membro;
- e) O Adquirente ter utilizado o seu número de registo de IVA; e,

- f) O Adquirente aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

De todos os requisitos elencados, a Requerida coloca em causa o circuito físico dos bens, ou seja que não existe evidência de que os bens saíram, de facto, de Portugal (Estado-Membro da residência do alienante) e que foram entregues em Espanha (Estado-Membro da residência do adquirente), e bem assim o facto de um dos adquirentes ter cessado a actividade.

Para a correcta decisão da causa importa, em primeira linha, repartir o ónus da prova. Em matéria tributária, as regras de distribuição do ónus da prova encontram-se previstas no artigo 74.º, da Lei Geral Tributária, o qual determina que recai sobre quem invoque os factos. Sobre a questão da repartição do ónus da prova por referência à isenção constante do artigo 14.º do RITI já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no Acórdão invocado pela Recorrida, proferido em 29 de Abril de 2004, no Recurso n.º 1680/03, nos seguintes termos:

*“Posto isto, passemos, então, à apreciação do restante objecto do recurso. E este prende-se com a questão de saber a quem compete o ónus da prova do facto tributário em que assenta a liquidação do imposto em causa. No aresto recorrido decidiu-se que, sendo a situação em causa, na prática, equivalente à de concessão de um benefício fiscal para o sujeito passivo transmitente, à Administração Fiscal cabia, apenas, o ónus da prova do facto tributário regra, ou seja, a transmissão de bens efectuada em território nacional a título oneroso e, como tal passível de IVA, por força do disposto nos artºs 1º, al. a) e nº 2, al. a) e 2º, al. a) do CIVA, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do facto complexo da transacção intracomunitária que impede o pagamento do imposto por si devido, como resulta do artº 342º, nº 2 do CC, já que a prova dos factos impeditivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita. Todavia, alega a recorrente que tendo a impugnante declarado, para efeitos fiscais, transmissões intracomunitárias de bens, tal como decorre do nº 2 do probatório e não tendo sido apurados erros, omissões ou*

*inexactidões na sua contabilidade, susceptíveis de a desacreditar e de inviabilizar a confirmação dos factos e valores por si declarados, tal como resulta da matéria de facto assente, gozam as suas declarações da presunção de verdade consagrada nos artºs 76º, nº 2 e 78º do CPT, motivo por que era à Administração Fiscal que cabia demonstrar que não se tratava de transmissões intracomunitárias isentas de IVA, ao abrigo do disposto no artº 14º do RITI, por ser esse o pressuposto de facto da sua actuação, ou seja, por lhe caber demonstrar a existência do facto tributário em que assenta a liquidação do imposto. Vejamos se lhe assiste razão. Dispõe o artº 78º do CPT, aqui aplicável que “quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria colectável efectiva do contribuinte”. Gozando assim o sujeito passivo de uma presunção legal a seu favor está dispensado da prova do facto presumido, pelo que tendo a impugnante a sua escrita organizada segundo a lei, não necessita de provar a veracidade dos dados que dela constam (cfr. artºs 349º e 350º do CC). Salvo se e como vimos, se verificarem erros, inexactidões ou indícios fundados de que ela não reflecte a sua matéria colectável efectiva, caso em que cessa essa presunção. Por isso, a referida presunção cessa no caso de a escrita ou contabilidade do sujeito passivo se encontrarem formalmente organizadas de acordo com a lei, embora tendo erros ou inexactidões ou “indícios fundados” de que, apesar da sua correcta organização, não reflecte a matéria tributável efectiva. Deste modo, se a contabilidade devidamente organizada, na perspectiva da técnica contabilística, omitir operações efectuadas ou incluir operações não efectuadas, ou seja, se a contabilidade inclui documentos emitidos na forma legal, mas que não correspondem à realidade, porque as operações que visam reflectir não tiveram lugar, cessa aquela presunção. “A relevância das presunções limita-se, assim, aos casos em que a parte que pode dela beneficiar está onerada com ónus da prova do facto a que a presunção conduz, permitindo-lhe que, para dar satisfação a tal ónus, em vez do facto que lhe interessa provar, prove o facto que está subjacente à presunção. Por isso, a existência de uma presunção não tem qualquer relevância nos casos em que a parte que dela pode beneficiar não está onerada com o ónus*

*da prova do facto que interessa provar. É isso que sucede com a existência dos factos tributários subjacentes a actos de liquidação. Com efeito, como refere Vieira de Andrade, a propósito da repartição do ónus da prova no processo administrativo, “há-de caber, em princípio, à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação, sobretudo se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando estejam verificados esses pressupostos.”. À face deste critério de repartição do ónus da prova, no caso dos autos, será à Administração Fiscal que incumbe o ónus de provar a existência dos factos em que assentou a liquidação adicional impugnada” (Ac. desta Secção do STA de 25/11/98, in rec. nº 22.761). No caso em apreço e ao contrário daquilo que a recorrente afirma, no aresto recorrido não se põe em causa a natureza da operação realizada pela recorrente, mas a prova de que ocorreu a transmissão intracomunitária, isto é, o transporte e expedição da mercadoria para o território espanhol e a sua entrada e entrega aí, tal como prevê o artº 14º do RITI. É evidente que se não ocorreu essa transmissão para outro estado-membro não se pode aqui falar de transmissão intracomunitária e, se não ocorreu essa transmissão, não haverá a isenção a que alude prérito artº 14º. Portanto, o que está aqui em causa é a necessidade de comprovar se tal transmissão ocorreu e a quem compete esse ónus. Ora, do elenco probatório, que não pode ser alterado por este Supremo Tribunal Administrativo, pois que, intervindo como tribunal de revista, apenas conhece de matéria de direito (cfr. artº 21º, nº 4 do ETAF, na anterior redacção), resulta tão só que, não obstante as facturas emitidas obedecerem aos requisitos previstos nos artºs 23º, 28º e 29º do RITI, o certo é que do exame efectuado pela Administração Fiscal à escrita da recorrente resultou que, contrariamente ao procedimento habitual, esta não indicou nessas facturas a viatura que transportou os bens, a sua matrícula, os locais de descarga, fazendo nas mesmas referência a guias de remessa e requisições que não foram encontradas na empresa, ao mesmo tempo que verificou que essas facturas foram pagas por C... que, a partir de 1993, passou a ser o responsável por todas as importações feitas pela impugnante através da sua empresa sediada no Porto e que se apresenta como sócio da firma espanhola “B...”, o qual conjuntamente com o seu filho transportou esses bens e num dos transportes utilizou uma*

*carrinha que tinha escrito o nome daquela firma, sendo certo que a firma adquirente declarou não ter efectuado as aquisições em questão. Sendo assim, verificando-se estas inexactidões ou omissões na declaração da recorrente, constatadas mediante exame à sua escrita, tem que ter-se por fundada a liquidação da Administração, já que a esta apenas cumpria fazer a prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, isto é, dos pressupostos legais da sua actuação (princípio da legalidade administrativa). E, pelo contrário, cabia à recorrente provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a existência da alegada transmissão intracomunitária, concretamente, que os bens foram transportados e expedidos para a firma espanhola “B...” e que aí deram entrada e foram entregues. O que, nos termos do probatório, não conseguiu fazer. Pelo que improcedem, assim, as conclusões do recurso.*

Ou seja, o comando que resulta do artigo 74.º, da Lei Geral Tributária, tem que ser conjugado com a presunção de veracidade que ressalta do artigo 75.º, da mesma Lei Geral Tributária. Destarte incumbe à Requerida abalar a referida presunção e, nos casos em que o faça, importa que a Requerente demonstre os factos que justificam o seu direito.

Por outro lado, importa, também, dar por assente que, não existindo norma especial sobre a forma de concretização da prova, a mesma pode ser produzida através de qualquer meio em direito admitido – cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 7 de Junho de 2011, proferido no Recurso n.º 4434/10.

Analiseemos, então os factos e indícios invocados pela Requerida de forma a aquilatar se os mesmos são susceptíveis de abalar a presunção de veracidade de que beneficia a Requerente.

Em primeiro lugar, a Requerida invoca que os Clientes da Requerente não possuem estrutura física nem pessoal ao seu serviço. De igual modo, as empresas não são conhecidas na morada da sede. Este facto, é indiciador de uma situação irregular. Todavia não pode ser considerado definitivo. Com efeito, a Requerida não demonstra, nem sequer alega, que a Requerente

tinha, ou devia ter, conhecimento desse facto. Por outro lado, a verdade é que os Clientes da Requerente encontravam-se devidamente registados para efeitos de IVA em Espanha e aí sujeitos a regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens o que não pode ser desconsiderado. Ora, como tem sustentado o Tribunal de Justiça da União Europeia *“uma obrigação por parte da Administração Fiscal de proceder a averiguações tendo em vista apurar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objectivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e facilitar os actos inerentes à aplicação do imposto através da tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa.*

*A fortiori, seria contrária a esses objectivos a obrigação da Administração Fiscal, para apurar se uma determinada operação constitui uma entrega efectuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma actividade económica, ter em conta a intenção de um operador diferente do sujeito passivo que intervém na mesma cadeia de entregas e/ou a eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo”* (Acórdão do Tribunal de Justiça, de 12 de Janeiro de 2006, no referido processo C-354/03). Em face do que se deixa referido, estando cumpridos os requisitos a que alude o artigo 14.º do RITI em termos de registos – únicos de que a Requerente pode ter conhecimento -, conclui-se que, estas afirmações não são suficientes para abalar a presunção de veracidade de que beneficia a Requerente.

De igual modo, o facto de existirem sócios em comum nas diferentes empresas adquirentes não é indiciador de qualquer situação irregular.

Afirma, também, a Requerida que as encomendas de mercadoria eram efectuadas por pessoa portuguesa, com vínculo laboral a sociedades com sede em Portugal e através de números (telefone e faxe) nacionais. Relativamente a esta afirmação, não se vislumbra como a mesma pode colocar em causa a saída dos bens do território nacional. Para além do mais, não parece indiciador de situação irregular que os operadores económicos utilizem pessoas da

nacionalidade (por questão de fluência na língua, conhecimento do mercado, entre outras) para contactar parceiros de negócios noutros países.

Em terceiro lugar, a Requerida detectou incongruências entre as cargas transportadas e a capacidade de carga dos veículos de transporte. Neste particular, a Requerida identifica uma situação que pode implicar irregularidades, mas não afirma e demonstra que o transporte das referidas quantidades era impossível nos veículos em causa. Ou seja, sendo os CRM e facturas respectivas concordantes em termos de quantidades transmitidas (não existindo qualquer incongruência nestes documentos), o Tribunal não pode deixar de concordar com a Requerente quando afirma que tais factos poderão ser relevantes para o apuramento de responsabilidade por violação das regras de circulação na via pública, mas não indiciam que os bens não foram transmitidos nos termos titulados nos documentos emitidos – facturas e CMR.

Por fim, a Requerida afirma que a Requerente emitiu facturas a entidade que havia cessado os respectivos registos. Este facto, assume importância determinante, até porque respeita a um dos concretos requisitos de isenção de IVA prevista no artigo 14.º, do RITI – o adquirente ter utilizado o seu número de registo de IVA; e, o adquirente encontrar-se abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens. Não se verificando este requisito não poderá ser reconhecido o direito à isenção.

Em face do que se deixa exposto, importa analisar a prova efectuada. Ora, como vimos já, atentas as regras que regulam a produção de prova, os CMR apresentados, conquanto não apresentem deficiência ou divergências de preenchimento, não podem deixar de ser considerados idóneos para a prova a que a Requerente se propõe fazer.

Ora, em primeiro lugar, é indubitável que as facturas (e CMR) emitidas após a data da cessação da actividade do Cliente B... apresentam irregularidades insanáveis, dado que é evidente que a sociedade já não exerce, sequer formalmente, qualquer actividade. Por outro

lado, tendo a referida sociedade cessado a sua actividade, cancelando os registos é evidente que não se encontram preenchidos os pressupostos de que a Lei (mormente o artigo 14.º, do RITI), faz depender a isenção de imposto.

Em face do exposto, as transmissões tituladas pelas facturas e CMR correspondentes aos documentos 29 a 33-A deverão ser qualificadas como operações internas e sujeitas a IVA. Improcede, pois, nesta parte o presente pedido de pronúncia arbitral no valor total mantendo-se os seguintes actos de liquidação, no valor total de € 6.184,73:

- a) 2014 ... (cfr. Documento 11 junto ao Requerimento Inicial)
- b) 2014 ... (cfr. Documento 12 junto ao Requerimento Inicial);
- c) 2014 ... (cfr. Documento 13 junto ao Requerimento Inicial);
- d) 2014 ... (cfr. Documento 14 junto ao Requerimento Inicial);
- e) 2014 ... (cfr. Documento 15 junto ao Requerimento Inicial);

No que respeita ao demais, não contendo as facturas e CMRS juntos 17 a 27-A e 34 e 34-A, qualquer incongruência o Tribunal considera que os mesmos são aptos e idóneos para demonstração do circuito dos bens. Deste modo, estas operações devem ser caracterizadas como transmissões intracomunitárias de bens que, estando demonstrado o pressuposto legal colocado em causa pela Requerida, se encontram isentas de imposto. Destarte os actos de liquidação relativos aos períodos de Maio, Junho e Dezembro de 2010, Fevereiro e Maio de 2011 e Outubro de 2012, são ilegais por violação do artigo 14.º, alínea a), do RITI.

Sendo estes actos de liquidação ilegais, também o serão os respectivos actos de liquidação de juros compensatórios, por inexistência de um dos respectivos pressupostos – atraso na liquidação de imposto -, pelo que se impõe a sua anulação por violação do disposto no artigo 35.º, da Lei Geral Tributária.

Impõe-se, pois, a anulação dos seguintes actos de liquidação, no valor total de € 13.505,54:

- a) ... (cfr. Documento 1 junto ao Requerimento Inicial);
- b) ... (cfr. Documento 2 junto ao Requerimento Inicial);
- c) ... (cfr. Documento 3 junto ao Requerimento Inicial);
- d) ... (cfr. Documento 4 junto ao Requerimento Inicial);
- e) ... (cfr. Documento 5 junto ao Requerimento Inicial);
- f) ... (cfr. Documento 6 junto ao Requerimento Inicial);
- g) ... (cfr. Documento 7 junto ao Requerimento Inicial);
- h) ... (cfr. Documento 8 junto ao Requerimento Inicial);
- i) ... (cfr. Documento 9 junto ao Requerimento Inicial);
- j) ... (cfr. Documento 10 junto ao Requerimento Inicial); e
- k) ... (cfr. Documento 16 junto ao Requerimento Inicial).

## **Decisão**

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido formulado e consequentemente:

- a) Declarar a ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios n.ºs ...; ...; ...; ...; ...; ...; ...; ...; ...; ...; e ..., anulando-os;
- b) Julgar improcedente o pedido no que respeita aos actos de liquidação n.ºs 2014 ...; 2014 ...; 2014 ...; 2014 ..., mantendo-os;
- c) condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas, na proporção do decaimento que se fixa em 65% para a Requerida e 35% para a Requerente.

Fixa-se o valor da acção em € 19.690,27 (dezanove mil, seiscentos e noventa euros e vinte e sete cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente (35%) e pela Requerida (65%), na proporção do decaimento, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Julho de 2016.

O Árbitro,

Francisco de Carvalho Furtado  
(Árbitro único)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico.