

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº: 228/2015 - T

Tema: IVA - transações intracomunitárias de bens, isenção prevista no artigo 14º, alínea a) do RITI

Decisão Arbitral¹

Requerente – A... – ..., Lda.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 29 de Junho de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A... – ..., LDA., Pessoa Colectiva nº ..., com sede no Lugar de ..., ...da ...,, Guimarães, matriculada no Conservatória do Registo Comercial de Guimarães sob o nº ... (doravante designada por Requerente), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 1 de Abril de 2015, ao abrigo do disposto no artigo 4º e nº 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por Requerida).

1.2. A Requerente pretende com o pedido de pronúncia arbitral que seja declarada a *“anulação das liquidações que estão na origem dos documentos de cobrança (...)*

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

identificados, por se referirem a transacções isentas de IVA, nos termos da alínea a) do artigo 14º do RITT.²

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 6 de Abril de 2015 e foi notificado à Requerida em 10 de Abril de 2015.
- 1.4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 26 de Maio de 2015, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 29 de Junho de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral em 30 de Junho de 2015, no sentido de notificar a Requerida para, *“nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional”*.
- 1.7. Em 11 de Setembro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído a mesma no sentido de que *“deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, tudo com as devidas e legais consequências”*.

² Estas liquidações são de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), relativas ao ano de 2010, no montante de EUR 4.397,77.

- 1.8. Na mesma data, a Requerida remeteu ao CAAD o processo administrativo.
- 1.9. Em 16 de Setembro de 2015 foi proferido despacho arbitral a notificar ambas as Partes para se pronunciarem, no prazo de cinco dias, sobre a possibilidade de dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como da dispensa da apresentação de alegações.
- 1.10. Em 18 de Setembro de 2015, a Requerida apresentou resposta ao despacho arbitral referido no ponto anterior no sentido de “*não se opor à dispensa da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT*”, bem como no sentido de “*não se opor à dispensa de apresentação de alegações*”.
- 1.11. A Requerente não se pronunciou relativamente ao teor do despacho arbitral referido no ponto 1.9., supra.
- 1.12. Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho datado de 28 de Setembro de 2015, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º RJAT, da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado nos artigos 19º e 29º, nº 2 do RJAT, tendo ainda em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC) [aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT], prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como prescindir da apresentação de alegações, tendo sido designado o dia 29 de Outubro de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
- 1.13. No âmbito do despacho arbitral referido no ponto anterior, foi a Requerente ainda advertida que “*até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3, do artigo 4º*

do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente pretende com o pedido de pronúncia arbitral que seja declarada a *“anulação das liquidações (de IVA) que estão na origem dos documentos de cobrança (...) identificados, por se referirem a transacções isentas de IVA, nos termos da alínea a) do artigo 14º do RITT”.*
- 2.2. Neste âmbito, refere a Requerente que *“em consequência de uma acção inspectiva realizada pelos serviços da Administração Tributária à Requerente”* foram efectuadas *“correções em sede de IVA, relativas ao ano de 2010, (...) num total de 4.397,77 €”* (imposto e juros).
- 2.3. Refere ainda a Requerente que *“aquelas correções fundaram-se na convicção, para a Administração Tributária, da inexistência das transacções intracomunitárias constantes da documentação fiscalizada, apoiada nos factos e ocorrências plasmados no respectivo Relatório, isto é”:*
- 2.3.1. *“A empresa destinatária dos bens não ter estrutura física nem pessoal ao seu serviço que permitisse exercer uma actividade comercial, industrial ou outra”;*
- 2.3.2. *“Não ser conhecida na morada da sede”;*
- 2.3.3. *“Ser prática comum as encomendas, entre as empresas que declararam Transmissões Intracomunitárias de Bens (TIB) e a sociedade espanhola, serem feitas por telefone, fax de números nacionais, pelas mesmas pessoas, com vínculo laboral com sociedades nacionais que lhe pagavam rendimentos de trabalho dependente (...)”;*

- 2.3.4. *“A inexistência de documentos de transporte, apesar de solicitados (...) vem de encontro ao que foi apurado pela Administração Fiscal espanhola, de que nas moradas indicadas não existiam, nem eram conhecidas, as sociedades identificadas nas facturas emitidas (...)”;*
- 2.3.5. *“(...) a A... (...) apenas recebia pedidos/encomendas de uma única pessoa de nacionalidade portuguesa, que auferia rendimentos do trabalho dependente de sociedades nacionais (...)”.*
- 2.4. Tendo a Requerente *“sido notificada das (...) mencionadas correcções, não se conformou (...) com a argumentação aduzida pela Requerida, tendo exercido (...) o direito de audição e defesa”.*
- 2.5. Na verdade, prossegue a Requerente que *“todos os factos descritos referem-se a transacções efectuadas com o cliente B..., ..., com sede em (...) Pontevedra”, Espanha e aí “registada como operadora intracomunitária (...) na data da transacção dos bens, sendo detentora do VAT-ES-...”.*
- 2.6. Aliás, refere ainda a Requerente que *“a Administração Tributária nunca colocou em causa que tais transacções tenham sido efectivamente realizadas”.*
- 2.7. Nestes termos, entende a Requerente que estavam *“(...) verificados todos os requisitos para que a isenção prevista na alínea a) do art. 14º do RITI fosse concedida”, “o que, no entender da Requerente, provoca que as liquidações resultantes da correcção (...) padecem de vários erros nos pressupostos de facto e de direito, não podendo manter-se”.*
- 2.8. Desde logo, refere a Requerente, *“por não ter sido devidamente valorada a prova objectiva que foi apresentada (...) relativamente à entrega dos bens em Espanha”³,*

³ Neste âmbito, a Requerente refere que disponibilizou *“os documentos relativos a cada operação, nomeadamente facturas, CMR’s e identificação da empresa transportadora”.*

“tendo sido demonstrado (...) o pagamento do respectivo transporte de mercadorias (...) e a sua descarga em Espanha”.

2.9. Mais refere a Requerente que *“resulta do Relatório elaborado (...) que a entidade adquirente é uma sociedade fantasma, sem instalações físicas ou recursos humanos próprios, agindo com o único propósito de simular transacções intracomunitárias e, desse modo, se furta à liquidação e pagamento de IVA”, “suspeições” que “carecem de fundamento”, porquanto:*

2.9.1. *“Antes do início do relacionamento comercial que se viria a constituir” a Requerente “cuidou de validar, através da Internet, o número do IVA da entidade adquirente, a que estaria naturalmente associada a existência legal da mesma”;*

2.9.2. *“(...) mensalmente, esta sociedade, preenchia e entregava a Declaração Recapitulativa, nunca tendo ocorrido, como resultado do seu processamento, nenhum indício de irregularidade, por banda da adquirente, e isto porque (...) esta entregava, correlativamente, as respectivas Declarações Recapitulativas, junto do Fisco Espanhol”.*

2.10. Assim, para a Requerente, a sociedade sua cliente *“sempre criou a aparência e a certeza de que era sociedade que desenvolvia a sua actividade num quadro de normalidade, estabilidade e legalidade (...)”, sendo que “parte substancial dos pagamentos foram realizados por transferência bancária ou cheque, a partir de (...) conta domiciliada em Espanha (...)”.*

2.11. Pelo que, quando confrontada *“com a inspecção de que foi objecto, a Requerente cuidou de indagar, junto da sociedade adquirente, sobre a pertinência das suspeitas colocadas pela Administração Tributária” tendo-lhe sido esclarecido que “a adquirente se encontrava registada nos competentes organismos espanhóis, que a*

mesma dispunha dos serviços e recursos humanos indispensáveis à actividade (...) e que teve, ao longo do tempo, a sua sede instalada em Tui, Espanha (...)”.

2.12. Reitera ainda a Requerente que *“não tinha (...) a obrigação legal, nem sequer os meios, de policiamento das suas clientes (...), não sendo ela suposta substituir-se na execução de tarefas que cabem a outros organismos”*.

2.13. Não obstante, *“após a acção inspectiva, diligenciou no sentido de obter comprovativos de que as mercadorias tinham, efectivamente, chegado ao país vizinho, o que logrou atingir”*.

2.14. Assim, conclui a Requerente que *“tendo a mercadoria sido vendida e carregada com destino a Espanha a um comprador registado como operador intracomunitário no país do destino, verifica-se o facto gerador da isenção”, pelo que “forçoso é concluir que devem ser anuladas as liquidações em apreço no reconhecimento de que as referidas operações, reportadas ao ano de 2010, se encontravam isentas de IVA, nos termos da alínea a) do art. 14º do RITT”* (sublinhado nosso).

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida, na resposta apresentada, defendeu-se por impugnação nos termos a seguir descritos.

DOS FACTOS

3.2. Começa a Requerida por esclarecer que *“tendo os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) verificado que a Requerente declarou ter efectuado transmissões intracomunitárias de bens, no exercício de 2010, para a sociedade B... (...) com sede em Espanha, e existindo dúvidas quanto à veracidade das operações detectadas, na sequência das informações fornecidas pela Administração Fiscal Espanhola, foi*

iniciado procedimento inspectivo”, o qual foi efectuado “ao abrigo da Ordem de Serviço nº OI2014... (...).”

3.3. No âmbito do referido procedimento inspectivo efectuado à Requerente *“foi solicitado o extracto de conta corrente referente à B... (...), assim como cópia das respectivas facturas, documentos de transporte com a confirmação da recepção da mercadoria no destino e cópia dos meios de recebimento”, tendo a Requerente:*

3.3.1. *“Apresentado apenas cópia das facturas emitidas e cópia de talões de depósito a título de documentos justificativos dos recebimentos das facturas”;*

3.3.2. *“Não tendo apresentado qualquer comprovativo de saída dos bens do território nacional”.*

3.4. *“Por outro lado, tendo sido pedido à Requerente que indicasse as pessoas que efectuavam as encomendas em nome e por conta da sociedade espanhola, esta identificou apenas uma pessoa de nacionalidade portuguesa, com vínculo laboral e à qual eram pagos rendimentos do trabalho dependente por sociedades nacionais”.*

3.5. Assim, *“ponderados todos os indícios reunidos pelos SIT, bem como as informações prestadas pela AF espanhola, e após o exercício do direito de audição pela Requerente, concluiu-se pela inexistência de elementos que permitissem comprovar, de forma inequívoca, que os bens em causa saíram do território nacional com destino a Espanha, pelo que o procedimento inspectivo teve como resultado correcções em sede de IVA no montante de € 3.765.36, ao que acrescem juros compensatórios” (sublinhado nosso).*

DO DIREITO

- 3.6. Entende a Requerida que “*com base na factualidade descrita e pelas razões (...) aduzidas, os argumentos apresentados pela Requerente são manifestamente improcedentes*” dado que “*numa errada interpretação das normas legais aplicáveis, alega que não é necessária a efectiva saída dos bens do território nacional para que se verifique a isenção (...)*”.
- 3.7. Adicionalmente, refere também que “*sempre incumbia à (...) Requerente demonstrar a verificação dos pressupostos exigidos para efeitos da isenção consagrada na alínea a) do nº 1 do artigo 14º do RITI, o que (...) a Requerente não logrou efectuar no caso concreto dos presentes autos*” uma vez que, segundo a Requerida “*é manifesta a ausência de apresentação de prova para os factos alegados pela Requerente, não tendo as suas considerações qualquer suporte documental*” (sublinhado nosso).
- 3.8. E, reitera a Requerida que a Requerente “*não possuía nem juntou, quando notificada para tal, no âmbito do procedimento inspectivo, os documentos de transporte exigidos e necessários a comprovar a efectiva saída das mercadorias do território nacional*”.
- 3.9. Por outro lado, “*as circunstâncias em que tais informações foram disponibilizadas, (...) ainda que incompletas, na medida em que não respeitam à totalidade das facturas, só adensaram as incongruências detectadas pelos SIT*”.
- 3.10. Assim, “*em face dos elementos apresentados, os SIT concluíram que (...)*” a Requerente, “*no direito de audição, apresentou argumentos que foram acima rebatidos, e cópia de documentos presumivelmente agora obtidos junto de uma entidade espanhola cessada há cerca de 3 anos, que em nada invalidam a conclusão obtida pela Inspeção Tributária quanto à inexistência física e humana da sociedade sediada em Espanha, e à impossibilidade das mercadorias terem saído do território português*”, pelo que “*(...) atentos todos os elementos apurados, é de inferir não ser*

possível dar-se como provada a saída dos bens do território nacional”, a qual “é condição sine qua non para a verificação da isenção prevista no artigo 14º do RITI, a que acresce o preenchimento de outros requisitos” (sublinhado nosso).⁴

3.11. Reitera ainda a Requerida que *“as liquidações controvertidas não têm como pressuposto o facto de as transmissões não se terem realizado mas, antes, que as mercadorias objecto da transacção não saíram do território nacional”* e *“não tendo a Requerente provado a efectiva saída dos bens transaccionados do território nacional, não poderia confirmar-se estarmos perante a verificação de uma transmissão intracomunitária de bens para efeitos do regime constante do artigo 14º do RITI”* (sublinhado nosso).

3.12. Assim, conclui a Requerida que *“os argumentos tecidos pela Requerente são manifestamente improcedentes, não estando a liquidação aqui controvertida ferida de erro quer nos pressupostos de facto, quer de direito”* pelo que *“deve o (...) pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente (...)”*.

DA DISPENSA DA PROVA TESTEMUNHAL

3.13. Neste âmbito, entende a Requerida que *“a inquirição das testemunhas arroladas, no caso concreto, afigurar-se-ia como um acto inútil e, como tal, não deve realizar-se (...)”* e, em consequência, *“deverá a prova testemunhal requerida ser indeferida”*.

4. SANEADOR

4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

⁴ Neste âmbito, cita a Requerida a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente o Acórdão nº 01680/03, de 29 de Abril de 2004, nos termos do qual se refere que *“tendo efectuado uma transacção intracomunitária que beneficia de isenção, cabia à impugnante provar a existência dos factos*

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.
- 4.5. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

5.1. Consideram-se como provados os factos a seguir documentados:

- 5.1.1. No âmbito da sua actividade, em 2010, a Requerente efectuou transações comerciais, no montante de EUR 18.248,32, facturadas à empresa B..., ..., pessoa colectiva de direito espanhol, NIF ES-..., através das seguintes facturas:

FACTURA Nº	DATA	MONTANTE	EXPEDIÇÃO
3557	07-01-2010	728,00 ⁵	Viatura do cliente

tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a existência da alegada transmissão intracomunitária” (sublinhado nosso).

⁵ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1405, de 08-01-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 664,30 (pagamento parcial).

3565	13-01-2010	864,50 ⁶	Viatura do cliente
3745	15-04-2010	1.091,27 ⁷	...-...-...
3766 ⁸	26-04-2010	364,00 ⁹	...-...-...
3830	27-05-2010	5.483,30 ¹⁰	...-...-...
3907	15-07-2010	747,60 ¹¹	Viatura do cliente
3925	23-07-2010	790,05 ¹²	Viatura do cliente
3953	10-08-2010	2.547,30 ¹³¹⁴	Viatura do cliente
3969	08-09-2010	3.423,95 ¹⁵¹⁶	Viatura do cliente
4025	12-10-2010	2.208,35 ¹⁷	Viatura do cliente
TOTAL		18.248,32¹⁸	

⁶ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1419, de 21-01-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 864,50.

⁷ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1476, de 21-04-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 1.091,27 (evidência do pagamento ter sido efectuado através de cheque nº ..., sem evidência do titular da conta).

⁸ Para esta factura, foi emitida a nota de crédito nº 47, de 29-04-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 7,28 (a data mencionada na NC relativa à factura 3766 é 26-01-2010 e não 26-04-2010, conforme consta da respectiva factura).

⁹ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1485, de 29-04-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 364,00.

¹⁰ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1551, de 22-07-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 5.483,30.

¹¹ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1545, de 15-07-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 747,60.

¹² Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1571, de 02-09-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 790,05.

¹³ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1571, de 02-09-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 209,95 (pagamento parcial).

¹⁴ Para esta factura, foi também emitido o recibo de quitação nº 1577, de 09-09-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 2.337,35 (pagamento remanescente).

¹⁵ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1608, de 14-10-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 1.000,00 (pagamento parcial).

¹⁶ Para esta factura, foi também emitido o recibo de quitação nº 1622, de 02-11-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 2.423,95.

¹⁷ Para esta factura, foi emitido o recibo de quitação nº 1636, de 23-11-2010, ao cliente B..., no montante de EUR 2.208,35.

¹⁸ Conforme montante total a débito da conta 2111, cliente B... (...), cuja cópia foi disponibilizada no processo administrativo. Contudo, no relatório de inspecção, o valor total das facturas que serve de base de incidência ao IVA ascende a EUR 18.340,94, porquanto a factura nº 3565 está indicada pelo valor de EUR 964,50 (o seu valor real é de EUR 864,50), a factura nº 3766 está indicada já com dedução da nota de crédito nº 47 e a factura nº 3907 está indicada pelo valor de EUR 747,50 (o seu valor real é de EUR 747,60).

- 5.1.2. Foi realizado procedimento inspectivo à Requerente, devidamente credenciado com a ordem de inspecção interna nº OI2014... (conforme cópia do relatório de inspecção que consta do processo administrativo junto aos autos pela Requerida);
- 5.1.3. A ordem de serviço acima identificada foi emitida no sentido de esclarecer as dúvidas quanto à veracidade das transmissões intracomunitárias efectuadas, em 2010, entre a Requerente e a sociedade B..., com sede em Espanha e detentora do VAT ES-...;
- 5.1.4. Do procedimento inspectivo desenvolvido junto da Requerente, os serviços de inspecção tributária concluíram que *“face (...) à inexistência de (...) elementos que comprovem de forma inequívoca que os bens (...) 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”* pelo que, de acordo com a análise daqueles serviços, o imposto em falta relativo às vendas do ano de 2010 ascende a EUR 3.765,36 (conforme cópia do relatório de inspecção que consta do processo administrativo junto aos autos pela Requerida);
- 5.1.5. A Requerente foi notificada, através do Ofício nº .../..., de 20 de Outubro de 2014, do projecto de correcções do relatório de inspecção tributária acima identificado para, no prazo de 15 dias, querendo, exercer o direito de audição sobre o mesmo;
- 5.1.6. A Requerente exerceu o direito de audição por escrito em 5 de Novembro de 2014, no sentido de manifestar a sua discordância com o projecto de correcções referido no ponto anterior, porquanto *“o contribuinte dispõe e apresenta documentos comprovativos do transporte efectuado, pelo que não existem dúvidas, não só que os mesmos foram efectuados, como a mercadoria saiu do país”*, pelo que para a Requerente, *“não deverão proceder as conclusões do projecto de correcções do relatório de inspecção, arquivando-se o procedimento de inspecção”*;

- 5.1.7. Com o direito de audição, a Requerente anexou cópias de 6 declarações efectuadas pela cliente B..., no âmbito dos mapas recapitulativos de operações intracomunitárias entregues em Espanha (declarações modelo 349, referente aos períodos 4/2009, 1/2010, 5/2010, 7/2010, 8/2010 e 10/2010);
- 5.1.8. No âmbito do exercício do direito de audição referido no ponto anterior, a Requerente anexou cópias de 10 declarações emitidas pela B... relativas às aquisições facturadas pela Requerente (e com datas coincidentes com as das respectivas facturas emitidas) e transportadas pela empresa C...- ..., Lda.;
- 5.1.9. Foram ainda anexadas cópias do exemplar para o destinatário de 5 CMR (nº ..., nº ..., nº ..., nº ... e nº ...) relativos a vendas efectuadas pela Requerente à B... (vide ponto 5.3.);
- 5.1.10. Os serviços de inspecção tributária mantiveram no relatório final de inspecção (datado de 7 de Novembro de 2014) as correcções propostas (que foram consideradas válidas e mandadas notificar, por despacho do Chefe de Divisão, datado de 10 de Novembro de 2015), conforme cópia do relatório de inspecção que consta do processo administrativo junto aos autos;
- 5.1.11. A Requerente foi notificada das correcções resultantes da acção de inspecção através de Ofício datado de 11 de Novembro de 2010, enviado por carta registada datada de 12 de Novembro de 2015 (conforme cópia que consta do processo administrativo junto aos autos pela Requerida);
- 5.1.12. Foi enviado ao Chefe do Serviço de Finanças de Guimarães ..., através do Ofício nº .../..., de 11-11-2014, o auto de notícia do processo de contra-ordenação nº ...2014... instaurado, à ora Requerente, na sequência das conclusões do relatório de inspecção acima referido;
- 5.1.13. A Requerente foi notificada dos seguintes documentos de cobrança do IVA objecto das correcções efectuadas pelos serviços de inspecção tributária (vide ponto 5.1.4., supra):

DOC N.º	PERÍODO	NATUREZA	MONTANTE	DATA LIMITE DE PAGAMENTO
...	01/2010	IVA	338,50	31/01/2015
...		JC	63,10	
...	04/2010	IVA	289,60	31/01/2015
...		JC	51,10	
...	05/2010	IVA	1.096,66	31/01/2015
...		JC	189,77	
...	07/2010	IVA	322,89	31/01/2015
...		JC	53,75	
...	08/2010	IVA	534,93	31/01/2015
...		JC	87,23	
...	09/2010	IVA	719,03	31/01/2015
...		JC	114,89	
...	10/2010	IVA	463,75	31/01/2015
...		JC	72,57	
TOTAL (IMPOSTO E JUROS)			4.397,77¹⁹	

5.2. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Dos factos não provados

5.3. Não foram obtidas cópias de CMR para as facturas que a seguir se indicam, pelo que para os bens por estas facturados não houve, deste modo, prova da saída efectiva dos mesmos de território nacional, conforme análise efectuada no capítulo seguinte:

FACTURA		
Nº	DATA	CONT.

¹⁹ Deste montante, EUR 3.765,36 correspondem a imposto e EUR 632,41 a juros compensatórios.

...	15-04-2010	B ...
...	26-04-2010	B ...
...	27-05-2010	B ...
...	23-07-2010	B ...
...	08-09-2010	B ...
...	12-10-2010	B ...

- 5.4. Para a facturas nº 3557 (de 07-01-2010), nº 3565 (de 13-01-2010), nº 3907 (de 15-07-2010) e nº 3953 (de 10-08-2010), da informação extraída dos documentos (Facturas e CMR's) cujas cópias foram anexadas aos autos (através do processo administrativo junto pela Requerida), verifica-se que dos cinco CMR's juntos (aquando do exercício do direito de audição), assinados/carimbados pelo vendedor, pelo transportador e pelo destinatário, relativamente a um dos CMR não há identificação da factura a que respeita (CMR nº ...) e nos outros quatro (CMR nº ..., nº ..., nº ... e nº ...), apesar de haver essa indicação, nos campos relativos à identificação das respectivas mercadorias (campo 6 a 12) não há correspondência entre a identificação dos bens facturados (designação “Tela”, quantidade em “metros”) e a identificação dos bens inscritos nos referidos CMR's (indicação por “volumes”, “modo de embalagem” e “peso bruto em Kg”), podendo haver também incongruências quanto ao peso dos volumes (por exemplo, 5 rolos no CMR nº ... correspondem a 136 kg, com indicação na factura nº 3565 de 250 metros de tecido, e 4 rolos no CMR nº ... correspondem a 150 kg, com indicação na factura nº 3557 de 200 metros de tecido), pelo que, face às incoerências registadas, os CMR's apresentados não fazem prova da saída dos bens do território nacional.
- 5.5. Não foi obtida evidência quanto ao pagamento dos valores de imposto e juros identificados no ponto 5.1.13., supra, sem que isso tenha implicação directa na análise do mérito do pedido.

5.6. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. A principal questão a esclarecer no âmbito do processo é a de saber se, tendo a Requerente efectuado vendas, em 2010, para um dado cliente Espanhol (B... SL), cumpriu com os requisitos (de natureza cumulativa) previstos na alínea a), do artigo 14º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), com vista a que as mesmas possam ser devidamente qualificadas como TIB e, por isso, isentas de IVA em Portugal.

6.2. Segundo a Requerida, a resposta a dar a esta questão deverá ser negativa, uma vez que (tendo em conta que nas TIB existem requisitos formais e substanciais que devem ser preenchidos para que tal qualificação opere), a Requerente não efectuou prova da *“efectiva saída dos bens transaccionados do território nacional”*, pelo que *“não poderia confirmar-se estarmos perante a verificação de uma transmissão intracomunitária de bens para efeitos do regime constante do artigo 14º do RITT”*, defendendo assim que as operações em causa devem ser enquadradas como transmissões domésticas e assim sujeitas, e não isentas, de IVA em Portugal.

6.3. Por outro lado, entende a Requerente que não assiste razão à Requerida, porquanto, estavam *“(...) verificados todos os requisitos para que a isenção prevista na alínea a) do art. 14º do RITI fosse concedida”*, ou seja, *“tendo a mercadoria sido vendida e carregada com destino a Espanha a um comprador registado como operador intracomunitário no país do destino, verifica-se o facto gerador da isenção”*, pelo que *“(...) devem ser anuladas as liquidações em apreço (...)”*.

- 6.4. Nestes termos, cumpre analisar se estavam ou não cumpridos os requisitos previstos na legislação aplicável de modo a considerar se as transmissões efectuadas podem ou não enquadrar-se como sendo TIB e, nessa medida, isentas de IVA em Portugal.
- 6.5. De acordo com o previsto no artigo 3º, nº 1, do Código do IVA “*considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao direito de propriedade*”.
- 6.6. Assim, para que uma transmissão de bens possa ser qualificada como tal, para efeitos de IVA, é necessário que essa transacção seja considerada:
- 6.6.1. Uma transferência onerosa, no sentido em que apenas as transmissões efectuadas a título oneroso são sujeitas a IVA ficando, em princípio, excluídas do âmbito deste imposto as transmissões efectuadas a título gratuito;
 - 6.6.2. De bens corpóreos, móveis ou imóveis, ficando excluídas deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, as quais serão tributadas como prestações de serviços;
 - 6.6.3. Por forma correspondente ao direito de propriedade, ou seja, ainda que não se proceda à transferência da propriedade jurídica do bem, bastando apenas que a transferência em causa confira ao adquirente o poder (económico) de disposição dos bens em causa, como se, de facto, fosse o proprietário dos mesmos.
- 6.7. No que diz respeito ao conceito de TIB, apesar de este não encontrar definição legal no RITI, este regime define aquilo que deve ser entendido por aquisição intracomunitária de bens (AIB) sendo possível, a partir deste, construir “*a contrario*” o conceito de TIB.

- 6.8. Com efeito, nos termos do disposto no artigo 3º do RITI, “*considera-se, em geral, AIB 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 território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra Estado-membro*”.
- 6.9. Nestes termos, simetricamente, uma TIB corresponderá 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.
- 6.10. Tendo em conta o disposto no artigo 7º, nº 1 do RITI, o leque de operações abrangidas pelo conceito de TIB tornar-se-ia demasiado amplo, pelo que o legislador teve a necessidade de excluir determinado tipo de transacções, procedendo assim, no seu nº 2, a uma delimitação negativa da incidência, não sendo deste modo consideradas TIB as transferências de bens aí elencadas.^{20 21}
- 6.11. Tendo em consideração o princípio da tributação no país de destino e o da neutralidade do imposto, aplicável às transmissões de bens efectuadas entre sujeitos passivos nacionais e sujeitos passivos registados em outros Estados-membros, a principal consequência da qualificação de uma operação como TIB é que esta (à semelhança das operações de exportação) será, em princípio, isenta no Estado-

²⁰ O disposto no artigo 7º do RITI (operações assimiladas a transmissões de bens a título oneroso) assume especial importância na delimitação das operações qualificáveis como TIB na medida em que, por um lado, assimila outras operações ao conceito de transmissão intracomunitária de bens e, por outro, procede a uma delimitação negativa de algumas operações não enquadráveis no conceito.

²¹ Estas situações consubstanciam simples movimentos de bens que não dão lugar a TIB, podendo, em alguns casos, originar a tributação a título de transmissões de bens internas ou de prestações de serviços.

membro de origem (i.e., no Estado-membro onde teve início a expedição ou transporte do bem com destino a um outro Estado-membro).²²

6.12. Todavia, não basta que uma operação seja, *a priori*, qualificada como TIB para se assegurar que a mesma possa beneficiar da isenção em matéria de IVA.

6.13. Com efeito, para além de ser necessário que essa operação reúna os pressupostos legais da isenção do imposto [previstos no artigo 14º, alínea a), do RITI], o transmitente deverá ser capaz de evidenciar a verificação desses mesmos pressupostos.

6.14. Na verdade, nos termos do disposto no artigo 14º, alínea a), do RITI, “*estão isentas do imposto, 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 noutra 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*” (sublinhado nosso).

6.15. Assim, de acordo com o artigo transcrito, a isenção de IVA mencionada depende da verificação, cumulativa, de três condições:

6.15.1. Tratar-se de uma transmissão de bens entre um sujeito passivo de IVA em Portugal e um sujeito passivo de IVA noutra Estado-membro;

6.15.2. A transmissão de bens ter como destino o adquirente, sujeito passivo no outro Estado-membro, existindo expedição do bem de Portugal para esse Estado-membro;

²² Não obstante conferir ao transmitente o direito à dedução do IVA suportado a montante para a respectiva realização, evitando-se assim a dupla tributação de uma operação que, do ponto de vista económico, constitui

- 6.15.3. O adquirente dos bens no outro Estado-membro tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.
- 6.16. Deste modo, a isenção dum transmissão intracomunitária de bens só se verifica se, para além das condições impostas relativamente ao adquirente, ocorrer a saída física dos bens do território nacional, conforme advém da expressão “(...) *a partir do território nacional para outro Estado-membro com destino ao adquirente (...)*”, condição determinante na qualificação da natureza intracomunitária de uma transmissão.
- 6.17. Neste âmbito, refira-se que o conceito de expedição contido nesta norma legal não foi definido na Sexta Directiva (Directiva 77/388/CE do Conselho de 17 de Maio de 1977), não se encontra definido na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro (a qual reformulou a Sexta Directiva), não estando assim definido no Código do IVA no qual há, contudo, uma remissão, a propósito da determinação do facto gerador, no artigo 12º, nº 1, do RITI (para o artigo 7º do Código do IVA), no qual é empregue a noção de “colocação dos bens à disposição do adquirente”.²³
- 6.18. Não obstante, o referido conceito pressupõe a deslocação física de bens um Estado-membro para outro, condição que estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e a que se realiza no interior de um Estado, 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.

um todo, e garantindo-se a neutralidade do imposto.

²³ Contudo, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) entendeu no âmbito do processo Teleos (C-409/04), conforme Acórdão de 27 de Setembro de 2007, que o conceito de expedição deve ser interpretado no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando (i) o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, (ii) 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.

- 6.19. Adicionalmente, refira-se ainda que, de acordo com o disposto no artigo 1º, nº 2, alínea e), do Código do IVA, entende-se por transporte intracomunitário de bens o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados-membros diferentes, sendo o lugar de partida aquele onde se inicia efectivamente o transporte [não se considerando os trajectos efectuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens (artigo 1º, nº 2, alínea f), do Código do IVA)] e entendendo-se por lugar de chegada o lugar onde termina efectivamente o transporte dos bens [artigo 1º, nº 2, alínea g), do Código do IVA].
- 6.20. Ainda nesta matéria, é importante frisar que, nos termos do disposto no artigo 1º, nº 5, do Código do IVA, é equiparado a um transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado membro, sempre que esse transporte se encontre directamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens.
- 6.21. No que diz respeito ao requisito que impõe que os bens sejam remetidos “*com destino ao adquirente*”, este coloca a ênfase no lugar de chegada, isto é, o lugar onde termina efectivamente o transporte dos bens [conforme previsto no artigo 1º, nº 2, alínea g), do Código do IVA], o qual terá que coincidir com a localização do adquirente mencionada na factura (nos termos do disposto no artigo 27º, nº 5, do RITI).
- 6.22. Outra das condições essenciais para a qualificação de uma operação como TIB é a de que o adquirente seja uma entidade registada, para efeitos de IVA, no Estado-membro de destino, conforme referido no ponto 6.15.3., supra.
- 6.23. Para efeitos do acima exposto, o transmitente deverá recolher, em momento prévio à consumação da venda dos bens, as informações necessárias que lhe permitam

confirmar que o registo do adquirente, para efeitos de IVA, se encontra em vigor, solicitando-lhe o seu número de identificação de IVA.²⁴

6.24. Impõe-se assim que o adquirente se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, regime que visa garantir que a AIB será tributada no Estado-membro de destino.²⁵

6.25. Não obstante, para garantir que a TIB será considerada uma operação isenta, nos termos do disposto no RITI, não basta que essa operação seja, em abstracto, qualificada como TIB, será também necessário que o vendedor seja capaz de provar que os pressupostos de aplicabilidade da isenção se verificaram no caso concreto.

6.26. Assim, a demonstração de que houve uma transmissão de bens e que esses bens foram expedidos ou transportados a partir do território nacional pelo vendedor, pelo adquirente ou por sua conta, com destino a um outro Estado-membro assume elevada importância, uma vez que dela depende a correcta não liquidação de imposto, bem como a dedução do imposto suportado a montante por parte do transmitente.

6.27. Refira-se ainda que, tendo em conta que o artigo 4º, nº 1, do Código do IVA, considera (a título residual), como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens, para que a isenção da TIB opere é necessário que o

²⁴ 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 TIB em causa não preenche todas condições para ser isenta. Contudo, pode por vezes suceder que o adquirente se encontre registado, para efeitos de IVA, em mais do que um Estado-membro e, neste caso, o transmitente deverá certificar-se que o número de IVA fornecido pelo adquirente pertence ao Estado-membro de destino da TIB.

²⁵ Note-se que, no caso da entidade adquirente estar abrangida por uma isenção subjectiva do imposto (v.g., no caso de ser uma pessoa colectiva de direito público que age no exercício dos seus poderes de autoridade), a TIB não será isenta, devendo o transmitente liquidar o respectivo IVA.

transmitente, desde logo, disponha de elementos que possam sustentar a qualificação da operação como transmissão de bens.²⁶

- 6.28. Uma vez que o conceito de transmissão de bens para efeitos de IVA assenta na transacção da coisa corpórea por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, a prova do título jurídico de transmissão da propriedade (v.g., o documento que titula o contrato de compra e venda), pode afigurar-se insuficiente, sendo ainda necessário comprovar que o poder económico de disposição do bem (que, normalmente, coincide com a sua posse) foi transferido da esfera do vendedor para a esfera do adquirente.
- 6.29. Deste modo, a prova da verificação das condições a que se refere o artigo 14º, alínea a) do RITI, com vista à aplicação da isenção aí prevista, incumbe ao sujeito passivo vendedor, o qual deve ser capaz de comprovar todos os elementos exigidos naquele artigo, designadamente o transporte de bens para outro Estado-membro, sob pena da operação ser considerada localizada em território nacional e como tal sujeita internamente a imposto.
- 6.30. Ainda que no RITI não exista uma norma semelhante à estatuída no nº 8, do artigo 29º do Código do IVA (que impõe a obrigatoriedade de comprovar determinadas isenções referidas no artigo 14º daquele Código), está implícito no artigo 14º do RITI que a transacção só estará isenta se os bens saírem fisicamente do território nacional com destino a outro Estado-membro.
- 6.31. *“Assim, perante a falta de norma que na legislação do IVA indique os meios de prova considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, parece ser admissível que tal comprovação possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova*

²⁶ Nessa medida, e uma vez que os conceitos de transmissão de bens e de prestação de serviços para efeitos de IVA não coincidem necessariamente com os conceitos civis, impõe-se acautelar o risco de uma operação

alternativos, entendimento este que se afigura em consonância com a doutrina administrativa que, nesta matéria (...)", tem sido divulgada pela Autoridade Tributária.²⁷

6.32. Deste modo, no âmbito da comprovação dos pressupostos da isenção prevista no artigo acima referido, o nº 4 do Ofício-Circulado nº 30009, de 10 de Fevereiro de 1999, estabelece que para efeitos de “(...) *comprovar a verificação dos pressupostos da isenção (...) será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada (...) nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas*”:²⁸

6.32.1. “*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 (AWB) ou o conhecimento de embarque (B/L)*”;

6.32.2. “*Os contratos de transporte celebrados*”;

6.32.3. “*As facturas das empresas transportadoras*”;

6.32.4. “*As guias de remessa*”;

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

6.33. Relativamente ao prazo referenciado nos normativos legais, no âmbito das transmissões intracomunitárias de bens, está expressamente associado à emissão da factura, conforme previsto no nº 2, do artigo 27º do RITI, não tendo o legislador

poder ser qualificada como prestação de serviços, caso em que a isenção deixaria de operar.

²⁷ Nesta matéria vide Informação Vinculativa emitida no âmbito do processo nº ..., de 29 de Setembro de 2011.

²⁸ Neste âmbito, refira-se que o TJUE já defendeu ser admissível, para este efeito, qualquer meio de prova considerado idóneo, para além da apresentação do respectivo documento de transporte, posição que a Autoridade Tributária veio também consagrar no âmbito do Ofício-Circulado nº 30009, de 10 de Fevereiro de 2009, acima já referido (sublinhado nosso).

estabelecido qualquer imposição temporal no que respeita à prova do pressuposto da isenção - saída dos bens do Estado-membro de origem.²⁹

6.34. No que diz respeito às TIB em que o transporte dos bens é efectuado pelo adquirente ou por conta deste, poderão colocar-se problemas específicos no que diz respeito à prova do transporte ou expedição.³⁰

6.35. Nesta matéria, conforme referido no Relatório da Comissão (sobre o funcionamento do regime transitório do IVA), sempre que o comprador toma a seu cargo o transporte pelos seus próprios meios, o vendedor não pode aceitar unicamente a simples indicação que os bens vão efectivamente ser transportados com destino a um outro Estado-membro.

6.36. Com efeito, uma guia de transporte ou um documento equivalente apresentado aquando da retirada das mercadorias ou mesmo um compromisso formal subscrito pelo comprador, não estabelecem a realidade do transporte pelo que, nestas condições, os fornecedores exprimem muitas vezes o receio de ver a sua responsabilidade posta em causa e a isenção da transmissão rejeitada por ocasião de um controlo.

6.37. Face a esta problemática, parece ser entendimento assente da Requerida que a questão pode ser ultrapassada, devendo para o efeito, o fornecedor solicitar ao

²⁹ O TJUE, no Acórdão de 27 de Setembro de 2007, processo Albert Collée (C-146/05), entendeu que o artigo 28º C, A, alínea a), primeiro parágrafo da Sexta Directiva (77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977), "deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária, que teve efectivamente lugar, apenas com fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente" (sublinhado nosso).

³⁰ Relevam aqui as situações em que, v.g., 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 saído das 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 (as denominadas transacções "takeaway").

adquirente dos bens, uma declaração em que este certifique que o transporte vai ser por si efectuado e qual o destino dos bens, ou qualquer outro documento que considere idóneo para o efeito.

6.38. Neste âmbito, conforme referido no Acórdão Euro Tyre Holding BV (C-430/09, de 16 de Dezembro de 2010), no que diz respeito à condição relativa à prova, na medida em que constitui uma das condições da isenção, importa notar que mesmo que incumba ao fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para outro Estado-membro, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no território do Estado-membro de entrega (e em que cabe a este adquirente expedir ou transportar o bem para fora do Estado-membro de entrega), a prova que o fornecedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito.³¹

6.39. Assim, quando o bem objecto de transmissão não é expedido ou transportado para outro Estado membro pelo fornecedor, mas pelo adquirente ou por um terceiro por conta deste, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no Estado membro de entrega e cabe a este expedir ou transportar o bem para fora daquele Estado membro, o fornecedor deve assegurar-se que os elementos que detém, recebidos do adquirente, são suficientes para provar a sua intervenção numa transmissão intracomunitária.

6.40. Por outro lado, 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

³¹ Todavia, ainda de acordo com o referido Acórdão, após o fornecedor ter cumprido as suas obrigações declarativas relativas à prova de uma entrega intracomunitária, e não tendo a obrigação contratual de expedição ou de transporte de bens para fora do Estado-membro de entrega sido cumprida pelo adquirente, é este último que deve ser considerado devedor do IVA nesse Estado-membro (sublinhado nosso).

intracomunitárias sujeitas a tributação e a identificação dos adquirentes nele registados para efeitos de IVA.³²

6.41. Tendo em conta que o conceito de sujeito passivo das aquisições intracomunitárias não coincide com o conceito de sujeito passivo do IVA nas transmissões de bens e das prestações de serviços, não bastaria impor a condição do registo para efeitos deste imposto, sendo necessário (de modo a garantir que a não tributação no país de origem corresponde a tributação no país de destino dos bens) que o adquirente se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias.

6.42. Por forma a assegurar que a qualidade do adquirente da TIB não irá obstar à qualificação da operação como isenta, o transmitente deverá (i) obter o número de identificação fiscal/número de IVA do adquirente, (ii) certificar-se de que o referido nº pertence ao país de origem do adquirente e (iii) proceder à validação do número no sistema VIES, comprovando que o adquirente é um sujeito passivo de IVA.³³

6.43. Sem prejuízo de outras obrigações acessórias gerais, previstas no nº 1 do artigo 29º do Código do IVA, os sujeitos passivos que efectuem TIB devem:

6.43.1. Emitir obrigatoriamente uma factura por cada TIB efectuada a qual, para além dos elementos previstos no artigo 36º, nº 5, do Código do IVA, deve conter (i) o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo 'PT' e o número de identificação de IVA do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado-membro

³² O VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA) consiste num meio electrónico de transmissão de informações relativas ao registo do IVA das empresas registadas na UE. Os sujeitos passivos podem obter a confirmação da validade do número de IVA de um sujeito passivo de outro Estado-membro através daquele sistema, sendo aconselhável o arquivo do comprovativo de consulta da validade do número. Além disso, as informações relativas às TIB são igualmente transmitidas através do sistema VIES entre as administrações dos Estados-membros.

³³ De notar que sendo o VIES um sistema actualizado pelas administrações fiscais de cada Estado-membro, regista por vezes erros e omissões que podem fazer com que alguns operadores válidos apareçam como inválidos no sistema e vice-versa.

que o atribuiu, (ii) bem como o local de destino dos bens [artigos 23º, nº 1, alínea b), e 27º, nº 5, do RITI];³⁴

6.43.2. Enviar uma declaração recapitulativa das transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14º do RITI [artigo 23º, nº 1, alínea c), do RITI];

6.43.3 Submeter a informação estatística das operações através do Intrastat.

6.44. Em resumo, decorre do acima exposto que as TIB beneficiam de isenção se:

6.44.1. Os bens forem expedidos ou transportados do território nacional para o Estado membro de destino; e

6.44.2. No Estado-membro de destino, o adquirente (i) for sujeito passivo do imposto [não relevando para o efeito a sua natureza (pessoa singular ou colectiva)], (ii) tenha utilizado o número de identificação de IVA para efectuar a aquisição e (iii) seja abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

6.45. Em termos práticos, para que a isenção não seja colocada em causa, será necessário o cruzamento de informações provenientes dos vários documentos exigidos, cabendo, assim, ao transmitente a escolha do método mais apto a fundamentar a isenção.

6.46. Todavia, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade, as administrações fiscais não se encontram legitimadas a sobrecarregar o ónus da prova que incumbe aos sujeitos passivos que efectuam TIB, no sentido em que não é expectável que o transmitente produza mais prova do que aquela que razoavelmente se encontra ao seu alcance no âmbito de uma transacção comercial e é exigida pela legislação aplicável.³⁵

³⁴ As facturas devem ser emitidas o mais tardar até ao 15º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, pelo valor total das transmissões de bens, ainda que tenham sido efectuados pagamentos ao sujeito passivo anteriormente à data da transmissão dos bens (artigo 27º, nºs 2 e 3, do RITI).

³⁵ Neste âmbito, cite-se o Acórdão VSTR (C-587/10) no qual o TJUE entendeu que o artigo 28º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretado

6.47. No que diz respeito ao ónus da prova, cite-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo nº 04132/10, de 29 de Março de 2011, no sentido de que *“cabe à AT efectuar a prova para desconsiderar os elementos declarados pelos contribuintes nas respectivas declarações de rendimentos, regular e dentro do respectivo prazo entregues, tendo em conta a presunção de veracidade e de boa-fé das mesmas, e ao contribuinte infirmar os indícios ou factos pela mesma recolhidos e em que faz estear a respectiva liquidação”*.

6.48. No caso em análise, em Requerida suportou as correcções efectuadas em consequência da inspecção (realizada com base em suspeitas quanto à veracidade das operações efectuadas) em conclusões descritas no relatório de inspecção, acima já identificado (ponto 5.1.4. e ponto 5.1.10., supra), nos termos do qual se refere que:

6.48.1. *“A empresa destinatária dos bens não ter estrutura física nem pessoal ao seu serviço que permitisse exercer uma actividade comercial, industrial ou outra”*;

6.48.2. *“Não ser conhecida na morada da sede”*;

6.48.3. *“Ser prática comum as encomendas, entre as empresas que declararam (...) TIB e a sociedade espanhola, 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 (...) são por si só suficientes para pôr em causa a saída das mercadorias do território nacional”;

no sentido de que não se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro faça depender a isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado de uma entrega intracomunitária da transmissão, pelo fornecedor, do número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado do adquirente, sob reserva, de que a recusa de conceder essa isenção não tenha por único fundamento a circunstância de essa obrigação não ter sido respeitada quando o fornecedor não possa, de boa-fé (e após ter tomado todas as medidas que lhe podem razoavelmente ser exigidas), transmitir esse número de identificação e transmita, por outro lado, indicações susceptíveis de demonstrar suficientemente que o adquirente é um sujeito passivo que age enquanto tal na operação em causa.

6.48.4. “A inexistência de documentos de transporte, apesar de solicitados (...) vem de encontro ao que foi apurado pela Administração Fiscal espanhola, de que nas moradas indicadas não existiam, nem eram conhecidas, as sociedades identificadas nas facturas emitidas (...)”;

6.48.5. “A dívida suscitada pelo processamento da encomenda, isto é, A... (...) apenas recebia pedidos/encomendas de uma única pessoa de nacionalidade portuguesa, que auferia rendimentos do trabalho dependente de sociedades nacionais, e nunca foi contactada, por outras pessoas com ligações aquelas sociedades espanholas”.

6.49. Ora, se bem que toda a informação recolhida pela Autoridade Tributária nacional, por via de inspecção directa ou ao abrigo de instrumento de cooperação transfronteiriça, pode apontar para diversas incongruências, não se demonstrou que estas mesmas são integralmente imputáveis ao adquirente, porquanto este estava obrigado a cumprir, para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 14º, alínea a) do RITI apenas com os requisitos aí previstos e já enunciados no ponto 6.15., supra.

6.50. Com efeito, não ficou inteiramente demonstrado que, no caso em análise, a Requerente sabia, ou devia ter conhecimento, das alegadas incongruências existentes na sociedade adquirente dos bens (B...) as quais, em última instância, colocariam em risco a aplicação da isenção de IVA associada às operações que qualificou, em 2010, como TIB.

6.51. E, quanto à prova que o sujeito passivo deveria ter fornecido para efeitos de beneficiar da isenção de IVA, compete aos Estados-membros fixar (em conformidade com o disposto no artigo 131º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro) as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para

garantir a aplicação correcta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos.³⁶

6.52. Não obstante, no exercício dos seus poderes, os Estados-membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União Europeia, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

6.53. Por outro lado, apesar de a Requerente, como alega a Requerida, não ter negociado directamente com a B... (adquirente dos bens), uma vez que *“recebia pedidos/encomendas de uma única pessoa de nacionalidade portuguesa, que auferia rendimentos do trabalho dependente de sociedades nacionais”* e nunca ter sido *“contactada, por outras pessoas com ligações aquela sociedade espanhola”*, tal em nada afecta a normalidade das transacções pois, na verdade, é perfeitamente aceitável que um operador económico utilize terceiros (intermediários, agentes, etc...) com vista a que os mesmos negociem, em seu nome, determinadas compras, sendo que o relacionamento entre aquele operador (adquirente dos bens) e os terceiros não é da responsabilidade do fornecedor dos bens.

6.54. Por outro lado, os pressupostos supra enunciados em nada saem prejudicados quando é o adquirente que contrata e paga as empresas que procedem ao transporte das mercadorias, de Portugal para outro Estado membro da EU (no caso em análise, Espanha).

³⁶ O TJUE, através do Acórdão Mecsek-Gabona Kft (C-273/11), entendeu que num contexto de operações fraudulentas, o artigo 138º, nº 1 da referida Directiva 2006/112/CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que o direito à isenção de uma entrega intracomunitária seja recusado ao vendedor, caso se conclua, à luz de elementos objectivos, que este não cumpriu as obrigações que lhe incumbem em matéria de prova, ou que sabia ou deveria saber que a operação que efectuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tinha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua própria participação nesta fraude (sublinhado nosso).

- 6.55. O mesmo raciocínio será de aplicar aos casos em que os pagamentos das mercadorias são efectuados através de depósitos (nas contas bancárias da Requerente) e não através de cheque, transferência bancária ou outro meio que inequivocamente identifique o pagador.³⁷
- 6.56. Não obstante o acima exposto em matéria de análise dos requisitos determinantes da aplicabilidade da isenção, prevista no artigo 14º, alínea a) do RITI, às transmissões de bens de modo a que estas qualifiquem, para efeitos de IVA, como TIB e, nessa medida isentas deste imposto no Estado-membro de origem e de expedição dos bens, verificou-se que quanto à demonstração da saída efectiva dos bens de território nacional (expedição dos bens de Portugal para Espanha), face aos documentos (CMR's) cujas cópias foram disponibilizadas através do processo administrativo junto aos autos pela Requerida) a Requerente não conseguiu demonstrar essa expedição, conforme o acima descrito nos pontos 5.3. e 5.4., supra.
- 6.57. Nestes termos, face ao acima exposto, não tendo a Requerente apresentado os meios de prova necessários para comprovar a efectiva saída dos bens do território nacional com destino a outro Estado-membro (Espanha), será negativa a resposta a dar à questão acima formulada no ponto 6.1., no sentido de que a Requerente não cumpriu com a totalidade dos requisitos (de natureza cumulativa) previstos na alínea a), do artigo 14º do RITI (e enunciados no ponto 6.15., supra), pelo que não podem as transmissão de bens efectuadas para o cliente B..., em 2010 (descritas no ponto 5.1.1., supra), serem consideradas isentas de IVA, devendo ser antes tratadas como operações internas, para efeitos daquele imposto, sendo por isso válidas as liquidações de imposto e juros objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

³⁷ Sem prejuízo de tal conduta poder consubstanciar o incumprimento do disposto no nº 3, do artigo 63º-C da Lei Geral Tributária (LGT), nos casos em que for aplicável, infracção sancionável (quando muito), a título de contra-ordenação de acordo com o disposto no artigo 129º, nº3 do Regime Geral das Infracções Tributárias

6.58. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC em vigor (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.59. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.60. Nestes termos, face ao acima exposto, da análise efectuada resulta que deverá ser imputada à Requerente a responsabilidade em matéria de custas arbitrais.

7. DECISÃO

7.1. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

7.2. No caso em análise, tendo em consideração o exposto no capítulo anterior, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a totalidade da responsabilidade por custas à Requerente.

7.3. Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

7.3.1. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, sendo de manter as liquidações de IVA objecto do pedido;

(RGIT), mas sendo irrelevante para a qualificação de uma operação como TIB isenta, nos termos do disposto no artigo 14º do RITI.

7.3.2. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 4.397,77.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Outubro de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira