

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 389/2016-T**

**Tema: IVA – RITI - Prova de transacções.**

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Dr. António Nunes dos Reis e Prof. Doutor António Carlos dos Santos, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-10-2016, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A... LDA**, com o NIPC ..., e sede no..., Rua..., ..., ... .., tendo apresentado em 21-12-2015 e 20-01-2016 reclamações graciosas relativas às liquidações adicionais de IVA, relativas aos períodos de 201401M a 201502M e de 201309M a 201312M, respectivamente, veio, invocando indeferimento tácito, apresentar um pedido pronúncia arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade daquelas liquidações e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios devidos a atrasos nos reembolsos de IVA.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente designou como Árbitro o Dr. António Nunes dos Reis, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 04-08-2016.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da

Administração Tributária designou como Árbitro o Prof. Doutor António Carlos dos Santos.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 04-10-2016.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 21-10-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou excepções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral e defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Em 10-01-2017, realizou-se uma reunião em que se procedeu à inquirição de testemunhas e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

A Autoridade Tributária e Aduaneira juntou aos autos processo administrativo apenas relativo aos factos tributários dos períodos 201309, 201310, 201311 e 201312. No entanto, o Sujeito Passivo apresentou também uma reclamação graciosa relativa aos factos tributários dos períodos de 201401 a 201502, que são também objecto de impugnação.

Por despacho de 24-02-2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada, na mesma data, para, no prazo de 10 dias, juntar aos autos o processo administrativo relativo à reclamação graciosa referente aos períodos de 201401 a 201502.

Em 24-03-2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio informar que *«a remessa do PA em falta será oportunamente efectuada em suporte digital físico, visto a respectiva extensão se espalhar por um elevado número de ficheiros, na maioria superiores ao espaço de megabytes permitidos expedir pelas contas de correio electrónico adstritas aos ora signatários»*.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira não enviou o processo administrativo aos factos referentes aos períodos 201401 a 201502.

Relativamente aos documentos juntos pela Administração Tributária e Aduaneira com as alegações e por ambas as Partes depois destas, designadamente os que reproduzem imagens aparentemente extraídas do «google maps», não serão considerados como meios de prova, por terem sido apresentados intempestivamente (pois poderiam ter sido juntos com a resposta), e ser questionada pela Requerente a sua credibilidade.

Para além disso, num contencioso de mera legalidade, como é o previsto no RJAT para os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, em que se visa apenas a declaração de ilegalidade de actos dos tipos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do seu artigo 2.º, tem de se aferir da legalidade do acto impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo jurisdicional. ( <sup>1</sup> )

Assim, a fundamentação relevante para aferir da legalidade dos actos é a que foi invocada nos procedimentos tributários subjacentes aos actos impugnados.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

( <sup>1</sup> ) Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-2-2004, página 4289;
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02;
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é «irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto», e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que «não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa»;
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que «as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade».

Importa apreciar prioritariamente as excepções suscitadas.

## **2. Questão da incompetência material do Tribunal Arbitral**

### **2.1. Posições das Partes**

Como questão prévia ao conhecimento do mérito nos presentes autos, a Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a incompetência parcial do presente tribunal arbitral, em razão da matéria.

Alega a Autoridade Tributária e Aduaneira, em suma, o seguinte:

- o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral se traduz no indeferimento parcial dos reembolsos que a Requerente havia formulado aquando da submissão das declarações periódicas, nas quais solicitava o reembolso dos montantes aí discriminados;
- o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para conhecer de tal pedido;
- a “demonstração de liquidação” mais não traduz do que o resultado do acerto de contas entre o reembolso solicitado pela Requerente e as correcções efectuadas pelos serviços de inspecção tributária após se ter procedido à aferição da legitimidade dos referidos pedidos de reembolso;
- “demonstrações de liquidação” não traduzem actos de liquidação dos tributos para efeitos de se aferir se os mesmos estão feridos ou não de qualquer ilegalidade;
- o direito ao reembolso de IVA não assume o carácter de um verdadeiro direito potestativo que se imponha, sem mais, de forma inelutável, a quem o deve prestar;
- há um dado fundamental, que diz respeito à aferição da legitimidade do reembolso face aos sujeitos passivos do imposto e essa legitimidade só se afere, nomeadamente, em função da legitimidade do exercício do direito à dedução, em sede de IVA;

- o artigo 2.º do RJAT não prevê competência de tribunais arbitrais para conhecer da pretensão da ora Requerente relativamente ao pedido que formula, já que o acto de indeferimento parcial dos pedidos de reembolso não se traduz em actos tributários de liquidação;
- no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado, o sujeito passivo tem o dever de liquidar imposto em todas as operações que pratica, e o direito a deduzir o imposto suportado nos inputs da sua actividade;
- nas denominadas “demonstrações da liquidação”, que mais não são do que um apuramento ou acerto de contas, repete-se, expressamente se refere: “*Fica V. Ex.ª notificado (a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações, em resultado da qual se verifica haver lugar a reembolso no montante apurado, conforme nota demonstrativa supra.*”;
- o montante apurado na erradamente apelidada liquidação traduz o montante a reembolsar e não o montante das correcções efectuadas aquando da aferição da legitimidade do reembolso através dos procedimentos inspectivos atrás referidos;
- actos tributários de liquidação, no âmbito deste imposto, formalmente nunca são apelidados de demonstrações de liquidação mas tão só como autoliquidações ou quando efectuadas pela administração como liquidações adicionais;
- tais demonstrações da liquidação não produzem efeitos jurídicos próprios, sendo uma realidade instrumental à aferição dos pedidos de reembolso efectuados pela ora Requerente;
- aqui produzem efeitos jurídicos próprios mas tão só como indeferimentos parciais do reembolso atentos os termos, nomeadamente, das referidas notificações.

A Requerente respondeu a esta excepção na sua alegação, dizendo o seguinte, em suma:

- dos documentos emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira que lhe foram notificados consta expressamente a indicação de que se trata de liquidações, que

poderiam ser impugnadas através de reclamação graciosa ou impugnação judicial:

- nesses documentos refere-se, além do mais, para determinação do «*valor apurado*», o «*Total da base tributável*» e o «*Total do imposto a favor do Estado*»;
- para chegar a estes Valores Apurados, a Autoridade Tributária, no âmbito de um procedimento de inspecção, fez toda uma série de operações correctivas, que alteraram a situação tributária da Requerente:
  - apurou, nas diversas facturas em que considerou não haver prova de uma operação intracomunitária, o IVA correspondente a essa operação;
  - determinou, período a período, as novas bases tributáveis, naturalmente diferentes das declaradas pela Requerente, e corrigiu o imposto a favor do Estado;
  - promoveu uma nova liquidação de imposto com base nos valores apurados;
- esses valores Apurados são diferentes dos declarados pela Requerente na sua Declaração Periódica, onde fez a autoliquidação do IVA, que produziu todos os seus efeitos jurídicos, e deram origem a um diferente resultado final (liquidação) que, tanto se pode materializar num menor crédito de imposto, como ainda num imposto a entregar (como aconteceu no período de imposto 201502);
- o facto de haver imposto a reembolsar não transforma uma liquidação num acerto de contas, porque a ser assim, chegar-se-ia à conclusão que a Autoridade Tributária, em geral, teria deixado de fazer "liquidações" e passou a fazer... "acertos de contas";
- o conceito de acerto de contas, que não consta da legislação fiscal, mas é usado na "linguagem administrativa", reporta-se aos efeitos financeiros das liquidações, reflectindo, em termos de cobrança, os fluxos financeiros delas decorrentes e, por isso, não se confunde com a liquidação, sendo apenas uma consequência da liquidação;
- não existe "acerto de contas" sem liquidação prévia, podendo, todavia, existir uma liquidação sem acerto de contas;

- no caso, as liquidações foram feitas nos termos do n.º 1, do artigo 87.º do CIVA;
- a liquidação adicional da diferença não significa que daqui resulte necessariamente imposto a pagar, podendo também corresponder a um reembolso menor;
- no caso, como consta dos documentos em causa, estamos perante liquidações de IVA;
- são as ilegalidades de que estão feridas as controvertidas liquidações que são contestadas no presente pedido de pronúncia arbitrai, não se reportando a qualquer eventual ilegalidade relacionada com as condições formais do pedido de reembolso;
- o pedido de pronúncia arbitral circunscreve-se à declaração de ilegalidade das liquidações notificadas, considerando-se a expressão "tendo como consequência a emissão dos correspondentes reembolsos", como a identificação da normal consequência dessa declaração de ilegalidade e não como um outro pedido;
- um reembolso contestado pela Administração Tributária equivale a uma liquidação.

## **2.2. Decisão da exceção de incompetência**

A Autoridade Tributária e Aduaneira notificou à Requerente os documentos, com a denominação «*DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO IVA*», em cada um dos quais que se refere, além do mais, um «*NUMERO LIQUIDAÇÃO*» e uma «*DATA LIQUIDAÇÃO*».

Nesses documentos, subscritos pela Senhora Directora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira refere-se ainda

*«Fica V. Ex.<sup>a</sup> notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações, em resultado da qual se verifica haver lugar a reembolso no montante apurado; conforme nota demonstrativa supra.*

*Informamos ainda V. Ex.a que, de acordo com as instruções transmitidas ao Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P.; o reembolso concretizou-se por transferência para a conta relativa ao NIB acima identificado,*

*constante do cadastro, pelo que qualquer esclarecimento sobre a mesma transferência deverá ser solicitado à instituição de crédito onde se encontra localizada a conta bancaria identificada.*

*Da liquidação efectuada, poderá V. Exa. apresentar, no Serviço de Finanças competente, reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos dos arts 70º e 102º do CPPT.*

*A Diretora-Geral,  
Helena Alves Borges»*

É, assim, inequívoco que a Autoridade Tributária e Aduaneira praticou actos que considerou como sendo liquidações e que repetidamente denominou como tal.

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando designadamente uma competência alternativa à da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º*” fazendo depender a vinculação da administração tributária de “*portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*” ( <sup>2</sup> ).

O âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material da competência, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos ( <sup>3</sup> ).

( <sup>2</sup> ) Na redacção dada pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro.

( <sup>3</sup> ) Neste sentido o Acórdão Arbitral, processo n.º 48/2012.

Determina o artigo 2.º do RJAT competir a estes tribunais a apreciação das seguintes pretensões:

Dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, numa segunda linha “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º, n.º 1 do RJAT estabelece que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça” ( <sup>4</sup> ).

Dispõe a citada Portaria, no seu artigo 2.º, que “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes: ...”, indicadas nas alíneas subsequentes do mesmo artigo.

Não se prevê expressamente a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação da legalidade de actos de indeferimento de pedidos de reembolso de quantias pagas.

Porém, no caso em apreço, como se vê pelos documentos emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou operação de contabilização de IVA a reembolsar que denominou «DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO IVA», a que atribuiu um «NÚMERO LIQUIDAÇÃO» e uma «DATA LIQUIDAÇÃO», e indicou, na parte final, que a Requerente «fica V. Ex.<sup>a</sup> notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações, em resultado da qual se verifica haver lugar a reembolso no montante apurado, conforme nota demonstrativa supra» e «Da liquidação efectuada, poderá V. Exa. apresentar, no Serviço de Finanças competente, reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos dos art.ºs 70º e 102º do CPPT».

---

“a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

c) revogada (pelo artigo 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012).

( <sup>4</sup> ) Excerto do Acórdão Arbitral, processo n.º 48/2012.

Ou seja: face aos elementos documentais disponíveis, dever-se-á concluir que, em concreto, bem ou mal, foram praticados actos de liquidação. Tais actos, corporizados nos documentos notificados à Requerente, são o objecto do pedido de declaração de ilegalidade que é feito no presente processo, sendo abrangidos para pela previsão da alínea a) do artigo 2.º do RJAT.

O RJAT e a Portaria n.º 112-A/2011, definem a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD através do tipo de acto e não das questões tributárias que é necessário apreciar para apurar a sua legalidade,

A legalidade de tais actos é susceptível de ser apreciada e enquadra-se, directamente, no âmbito das competências dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, pelo que a invocada excepção de incompetência absoluta tem de improceder.

De resto, a designação de actos de liquidação dada pela Senhora Directora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira aos actos que praticou até e a adequada, pois, como ensinam JOSÉ XAVIER DE BASTO e GONÇALO AVELÃS NUNES, *«um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse acto da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos que a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte a liquidação do imposto»* ( <sup>5</sup> ), tese esta que está em sintonia com a aplicação, determinada pelo artigo 22.º, n.ºs 11 e 13, do CIVA, aos actos de indeferimento de pedidos de reembolso dos meios de impugnação administrativa e contenciosa dos actos de liquidação de IVA, previstos no artigo 93.º do mesmo Código. ( <sup>6</sup> )

Assim, julga-se improcedente a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

---

( <sup>5</sup> ) Em «O que é a “garantia adequada” para efeitos do reembolso do IVA?», publicado em *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, volume IV, páginas 276-277.

( <sup>6</sup> ) Os n.ºs 11 e 13 do artigo 22.º do CIVA, na redacção da Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, estabelecem o seguinte:

*«11 - Os pedidos de reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período a que se refere o reembolso.*

*(...)*

*13 - Da decisão referida no n.º 11 cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 93.º»*

### **3. Questão da intempestividade da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral**

A Requerente apresentou reclamações graciosas dos actos de liquidação de IVA que lhe foram notificadas, em sintonia com uma das possibilidades de impugnação que lhe foram indicadas nas notificações.

As reclamações graciosas foram apresentadas pela Requerente em 21-12-2015 e 20-01-2016 e não foram decididas até 12-07-2016, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

De harmonia com o disposto no artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, as reclamações graciosas presumem-se indeferidas quatro meses depois das datas em que foram apresentadas.

Por isso, formaram-se indeferimentos tácitos das reclamações graciosas em 21-04-2016 e 20-05-2016, respectivamente.

Nos casos em que é apresentada reclamação graciosa e ocorre indeferimento tácito, o prazo para apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral, que é de 90 dias, conta-se a partir da data da formação do indeferimento tácito, como resulta do teor expresso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e da referência que nele se faz à alínea d) do n.º 1, do artigo 102.º do CPPT.

Por isso, é manifesto que em 12-07-2016, data da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, ainda não tinha transcorrido o prazo de 90 dias a contar da formação de indeferimento tácito em relação a nenhuma reclamação graciosa.

E, obviamente, é nesse prazo que a Requerente deve apresentar o pedido de constituição do tribunal arbitral, formulando pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação, pois no artigo 2.º do RJAT nem se referem indeferimentos tácitos de reclamações graciosas como objecto de pedidos de declaração de ilegalidade.

Na verdade, as decisões de indeferimento de reclamações graciosas apenas poderão ser objecto de impugnação nos casos em que, sendo expressas, tenham mantido ou alterado actos de liquidação, que são sempre o objecto (mediato ou imediato) do pedido de declaração de ilegalidade.

Por isso, é perfeitamente correcta a actuação da Requerente ao impugnar as liquidações que lhe foram notificadas, no prazo de 90 dias a contar do indeferimento tácito das reclamações graciosas.

Improcede, assim, a excepção da intempestividade suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

#### **4. Matéria de facto**

##### **4.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente tem como objecto social o comércio, importação e exportação de produtos alimentares de limpeza, higiene, beleza e outros não especificados;
- b) A Requerente encontra-se enquadrada na actividade de comércio por grosso de outros produtos alimentares não especificados, CAE 46382.
- c) Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, desde 14-01-2002;
- d) Desde o início da actividade até ao período de 2013-08 recebeu reembolsos que se cifraram em cerca de € 13.700.000,00;
- e) Os créditos de IVA declarados e os sucessivos pedidos de reembolsos são justificados com operações activas que consistem em transmissões intracomunitárias e exportações e, bem assim, com operações passivas, justificadas com aquisições de bens em território nacional;
- f) A Requerente solicitou reembolsos de IVA relativos aos períodos de imposto referentes a 2013-09 a 2013-12 e 2014-01 a 2015-02;

- g) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção tributária a Requerente, relativa ao ano de 2013, em que elaborou o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

***1 - CONCLUSÕES DA AÇÃO INSPETIVA***

*Em resultado da análise aos pedidos de reembolso de IVA solicitados pelo sujeito passivo "A..., Lda. ", NIPC:..., referentes aos períodos de 2013-09, 2013-10, 2013-11 e 2013-12, foram verificadas irregularidades que originaram correções de imposto, no montante total de € 391.570,43.*

Reembolsos Solicitados		Correções	Reembolsos Considerados
Período	Valor		
2013-09	146.185,64 €	103.170,95 €	43.014,69 €
2013-10	139.506,74 €	81.490,99 €	58.015,75 €
2013-11	300.459,75 €	137.739,81 €	162.719,94 €
2013-12	211.210,85 €	69.168,68 €	142.042,17 €
<b>Totais</b>	<b>797.362,98 €</b>	<b>391.570,43 €</b>	<b>405.792,55 €</b>

(...)

***II. 3.3. Atividade Desenvolvida***

*No período de setembro de 2013 a dezembro de 2013, as operações ativas declaradas pela A... têm quase exclusivamente como destino o mercado externo. Registou na contabilidade transmissões intracomunitárias de bens e exportações, nos montantes de € 2.618.718,79 e de € 1.380.840,71, respetivamente. As aquisições dos bens que justificaram as transmissões intracomunitárias e as exportações foram efectuadas em território nacional e encontram-se documentadas exclusivamente por faturas emitidas pela sociedade "B..., S.A.", NIPC: ... (doravante designada apenas por B...).*

***• As Transmissões Intracomunitárias de Bens***

*As transmissões intracomunitárias de bens registadas na contabilidade da A... encontram-se documentadas por faturas emitidas aos seguintes clientes:*

Clientes	NIF	Valores				Totais	%
		Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro		
C.	ES	154.296,90 €	190.860,38 €	193.315,46 €	205.274,98 €	743.747,72 €	28,41
D.	ES	143.841,24 €	148.658,64 €	244.956,48 €	155.208,80 €	692.665,16 €	26,46
E.	GB	115.292,16 €	131.652,00 €	65.577,60 €	348,08 €	312.869,84 €	11,92
F.	ES			62.866,56 €	13.536,00 €	76.402,56 €	2,92
G.	ES	153.398,16 €	40.254,18 €	29.250,33 €	64.627,20 €	287.529,87 €	10,98
H.	ES			247.855,56 €		247.855,56 €	9,47
I.	PL	63.456,46 €			22.139,04 €	85.595,50 €	3,27
J.	ES	41.051,16 €			28.658,68 €	69.609,84 €	2,66
K.	CY			51.436,08 €		51.436,08 €	1,96
L.	PL		22.888,80 €			22.888,80 €	0,87
M.	EL			14.791,14 €		14.791,14 €	0,57
N.	ES		13.326,72 €			13.326,72 €	0,51
Totais		671.336,08 €	547.640,72 €	910.049,21 €	489.692,78 €	2.618.718,79 €	100

*Em termos contabilísticos, a A... registou gastos relativos ao transporte de mercadorias, no montante total de € 5.995,00, com base em faturas emitidas exclusivamente pela sociedade "O..., Lda.", referentes às operações declaradas com as empresas espanholas "D..." e "J...", nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2013 (Anexo I - folhas 5 a 7), por subcontratação de serviços a outras transportadoras, nomeadamente, às sociedades "P...." e "Q...".*

*Os documentos de transporte apresentados pela A..., referem que as mercadorias foram transportadas de Portugal para outro Estado membro, por via rodoviária e a maioria dos serviços de transporte efetuada por terceiros, os transportadores. De acordo com a Convenção relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada {datada de 19-05-1956), torna-se necessário a apresentação das declarações de expedição, vulgarmente designadas por CMR, validamente preenchidas e certificadas, uma vez que são estes documentos que comprovam o transporte das mercadorias.*

*De acordo com o artigo 6º da Convenção relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada, a declaração de expedição deve conter a identificação do transportador e a denominação corrente da natureza da mercadoria e o modo de embalagem, o que não se verificou em alguns dos CMRs, apresentados pela A... .*

Para além das irregularidades formais existentes nos CMRs apresentados pela A..., relativos às transmissões intracomunitárias foram verificadas outras incongruências, que põem em causa a isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA das Transmissões Intracomunitárias (RITI), como adiante se refere.

• **As Exportações**

As exportações de bens registadas na contabilidade da A... encontram-se documentadas por faturas emitidas aos seguintes clientes:

Clientes	Localização	Valores				Totais	%
		Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro		
R...	Luanda			326.923,15 €	407.884,09 €	734.807,24 €	53,21
S...	Luanda		136.546,02 €	201.562,83 €		338.108,85 €	24,49
T...	Luanda				128.414,52 €	128.414,52 €	9,30
U...	Luanda				77.053,84 €	77.053,84 €	5,58
V...	Maputo				73.295,91 €	73.295,91 €	5,31
W...	Cidade de S. Tomé		17.542,74 €	3.590,11 €		21.132,85 €	1,53
X...	Luanda	8.027,50 €				8.027,50 €	0,58
Totais		8.027,50 €	154.088,76 €	532.076,09 €	686.648,36 €	1.380.840,71 €	100

Para cada exportação foi preenchida uma declaração electrónica aduaneira de exportação (DAU). Estas declarações encontram-se certificadas pelos Serviços Aduaneiros da Autoridade Tributária e Aduaneira.

• **As Aquisições de Bens**

Quanto ao fornecedor exclusivo de bens à A..., a B..., constatou-se o seguinte:

—> A A... é o maior cliente nacional da B..., que tem como membro do conselho de administração, Y..., também sócio e gerente da A... (Anexo I - folhas 8 a 15);

—> Tanto a A... como a B... desenvolvem as suas atividades no mesmo local, no ...;

—> Nas declarações periódicas do IVA entregues pela B... foram declaradas aquisições intracomunitárias de bens, constando como principais fornecedores comunitários as sociedades espanholas "C..." e "D...", que também são os principais clientes comunitários da A...;

—> A B... também efectua exportações em montantes superiores aos da A..., tendo-se identificado os clientes angolanos, "Z..." e "S...", sendo esta ultima sociedade angolana também cliente da A... .

Nos termos do dever de colaboração previsto no artigo 59º da Lei Geral Tributária, foi notificada a B... (ofício nº ... de 2014-04-08), para remeter à Direção de Finanças de Lisboa, entre outros, as cópias dos documentos relacionados com as aquisições dos bens que vendeu à A... (Anexo I - folhas 16 a 18).

Estes elementos foram fornecidos em suporte informático (Pen Drive). No entanto, apenas foram enviados os documentos de aquisições efetuadas pela B..., relativos aos produtos que foram transmitidos pela A... para outros Estados membros.

De acordo com os documentos apresentados, os produtos transmitidos pela A..., em maior quantidade, para o mercado comunitário, foram adquiridos pela B... a sociedades nacionais representantes das marcas desses produtos.

### **III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS**

#### **III.1. Descrição dos Factos e Fundamentos**

A atividade exercida pela A... consiste na aquisição de produtos de higiene e limpeza para a sua posterior venda no mercado externo, transmissões intracomunitárias de bens e exportações, beneficiando das isenções de imposto, previstas no artigo 14º, do RITI e artigo 14º, do CIVA, respetivamente.

Todas as aquisições de bens foram efetuadas a uma única sociedade, a B..., com a qual a A... mantém um relacionamento privilegiado, tendo em conta que um dos membros do conselho de administração da B... é também sócio e gerente da A... e, que estas sociedades desenvolvem as suas atividades no mesmo local (...).

Conforme foi referido anteriormente, foram verificadas várias incongruências nos documentos apresentados pela A..., relativos às

*transmissões intracomunitárias, que põem em causa a isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA das Transmissões Intracomunitárias (RITI). As incongruências verificadas foram as seguintes:*

*—> A sociedade espanhola "F...", cliente da A..., apesar de inscrita no Registo Mercantil de ... (gerida por AA...), não se encontra registada para efeitos de VIES;*

*—> Nas declarações recapitulativas entregues pela A..., referentes aos períodos de 2013-11 e 2013-12, as faturas das transmissões intracomunitárias à sociedade espanhola "F...", foram declaradas como transmissões a sociedade inglesa "E...";*

*—> A sociedade espanhola "G..." encontra-se cessada no sistema VIES, desde 2013-11-21, no entanto foram declaradas vendas pela A... para a referida sociedade espanhola, em datas posteriores à da cessação indicada no sistema VIES;*

*—> A sociedade espanhola "J..." efetuou aquisições à A..., antes de se encontrar registada no sistema VIES;*

*—> Transportadores espanhóis intervenientes no transporte das mercadorias cessados ou não registados, para efeitos de VIES - "BB..." (ES...), "CC..." (ES ...) e "DD..." (ES...);*

*—> Algumas das declarações de expedição (CMR) apresentam várias irregularidades quanto ao seu preenchimento, nomeadamente, por falta de identificação correia da transportadora que efetuou o serviço de transporte ou por não mencionar o tipo de bens transportados;*

*—> A comprovação do transporte e entrega das mercadorias, por parte da A..., apresenta uma série de irregularidades. Esta comprovação baseia-se:*

- Na apresentação de cópias do primeiro exemplar dos CMRs (destinado ao expedidor), carimbados (aposição de carimbos de cor nas cópias dos CMRs) e/ou assinados e datados (com caneta de cor*

azul) no local reservado ao recetor das mercadorias (campo 24 do CMR);

- Na apresentação de declarações relativas ao transporte de mercadorias efetuadas em viaturas dos próprios clientes, sem qualquer outro elemento que permita comprovar que as viaturas utilizadas são de sua propriedade e têm capacidade para acondicionar as mercadorias transportadas;
- Na apresentação de declarações emitidas pelos clientes a confirmarem a receção das mercadorias, em que a maioria destas declarações consiste em cópias, sem qualquer data de referência e sem identificação das pessoas que as emitiram, não sendo possível de forma credível atestar que as mesmas foram emitidas pelos clientes.

*Em termos fiscais, as transmissões intracomunitárias de bens encontram-se isentas de Imposto, nos termos da alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA das Transmissões Intracomunitárias (RITI). Para que essa isenção se verifique é necessário que se encontrem reunidas cumulativamente as seguintes condições:*

—> *As transmissões devem ser efetuadas a título oneroso, por sujeitos passivos enquadrados no regime normal do IVA;*

—> *Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro;*

—> *O adquirente dos bens se encontre registado para efeitos de IVA noutro Estado membro, tenha comunicado ao vendedor o seu número de identificação fiscal (válido) e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.*

*A verificação de tais condições, com vista à aplicação da isenção nas transações, incumbe ao sujeito passivo vendedor, o qual deve ser capaz de comprovar de forma inequívoca todos os elementos exigidos no referido artigo do RITI, designadamente o transporte dos bens para*

*outro Estado membro, sob pena da operação ser considerada localizada em território nacional e como tal sujeita a imposto.*

*Em 2014-04-23, o sócio-gerente da A..., Y... veio esclarecer, através de e-mail, os procedimentos adoptados pela sociedade, quanto ao preenchimento dos documentos de transporte e confirmação da entrega das mercadorias aos seus clientes comunitários. Seguidamente transcreve-se os esclarecimentos prestados pelo referido sócio gerente da A... (Anexo I -folha 19).*

*"...sobre o processamento dos CMR, vimos pela presente informar o seguinte:*

*1 – O transportador contratado pelo nosso cliente, desloca-se ao armazém onde esta localizada a mercadoria que é objeto de transmissão, para efetuar a respetiva carga:*

*2 – Enquanto é efectuado o carregamento da mercadoria, o motorista entrega os originais do CMR(s) ao responsável logístico;*

*3 – Após o carregamento da carga, o responsável logístico do armazém preenche todos os campos do CMR(s), que é assinado por este e pelo motorista da viatura contratada, validando todos os campos:*

*4 – Para confirmar a boa receção da mercadoria transportada, e após a entrega desta, pedimos ao nosso cliente, enquanto não chega o duplicado do CMR, para nos remeter uma cópia carimbada e assinada do mesmo:*

*5 – Posteriormente é enviada pelo cliente a declaração em como a mercadoria chegou em boas condições, mencionando o número da fatura de venda, e o respetivo valor.*

*São estas a rotinas praticadas na elaboração e receção dos CMR...."*

*Este esclarecimento não foi assinado pelo referido sócio-gerente, para além de ser contraditório em relação ao verificado na documentação apresentada pela A..., para comprovação do transporte e entrega das mercadorias aos clientes comunitários, assim como, o método adoptado*

*não corresponde aos procedimentos utilizados, no circuito documental das declarações de expedição.*

*A declaração de expedição (CMR) deve ser emitida, pelo menos, em três exemplares. Atualmente tem-se verificado a existência de quatro ou mais exemplares do CMR. A distribuição destes exemplares é feita da seguinte forma:*

- O 1º exemplar do CMR para o expedidor dos bens;*
- O 2º exemplar do CMR para o destinatário dos bens;*
- O 3º exemplar do CMR para o transportador;*
- Os restantes exemplares, normalmente, servem de comprovativo do serviço de transporte e são entregues pelos transportadores às empresas que contrataram estes serviços.*

*Estes exemplares do CMR devem ser devidamente preenchidos, assinados e carimbados pelo expedidor e pelo transportador, antes do início do transporte, ficando o 1º exemplar do CMR na posse do expedidor, enquanto os restantes exemplares acompanham a mercadoria e são assinados, carimbados e datados, pelo receptor das mercadorias, aquando da entrega das mesmas.*

*O representante legal da A... foi notificado (ofício nº ... de 2014-05-20), para esclarecer, entre outras, as questões que lhe tinham sido colocadas relativas à comprovação do transporte e entrega das mercadorias aos seus clientes comunitários (Anexo I - folhas 20 e 21). Em resposta à notificação o sócio-gerente da A... (entrada 2014... de 2014-05-29), Y..., enviou os esclarecimentos relativos às questões que lhe foram colocadas (Anexo I - folhas 22 e 23). No entanto, da leitura destes esclarecimentos, nomeadamente, no que se refere à obtenção dos comprovativos da entrega das mercadorias aos clientes comunitários, o sujeito passivo não acrescentou nada de novo, em relação aos esclarecimentos anteriores, aliás, limitou-se a transcrever as mesmas "rotinas praticadas na elaboração e receção dos CMR" (Anexo I - folha 22, página 44).*

*Face ao exposto foi necessário proceder:*

*- À consulta e recolha de documentos em transportadoras relacionadas com os transportes das mercadorias faturadas pela A... aos seus clientes, sedeadas no distrito de Lisboa, a coberto de Despachos de Inspeção;*

*- A pedidos de cooperação administrativa intracomunitária, a outros Estados membros, para vários clientes da A... .*

*Da conjugação de toda a documentação recolhida nos transportadores, com a documentação e as informações obtidas dos Estados membros, constatou-se que a maioria das incongruências verificadas nos documentos apresentados pela A... continua a subsistir, em especial na comprovação efetiva da saída das mercadorias de Portugal para outro Estado membro.*

*Seguidamente descreve-se as situações irregulares verificadas, relativas a cada cliente comunitário da A... .*

### **III.1.1. "C..." (ES...)3**

*Esta sociedade espanhola encontra-se registada no sistema VIES desde 22/03/2000, com sede em ..., Km 2 (Anexo II -folha 1).*

*De acordo com a informação cadastral a atividade desenvolvida pela "C..." (doravante designada por C...) consiste no comércio por grosso de vários produtos, entre eles, os de higiene e limpeza.*

*De setembro a dezembro de 2013, a A... faturou à sociedade espanhola C..., produtos de higiene e limpeza no montante total de € 743.747,72, através das seguintes faturas (Anexo II-folhas 2, 5, 9,13, 17, 21, 25, 29,33, 37,41, 44 e 48):*

Nº Fatura	Data	Valor
2918	17-09-2013	74.654,40 €
2923	26-09-2013	79.642,50 €
2929	04-10-2013	53.628,44 €
2931	11-10-2013	75.248,82 €
2940	28-10-2013	61.983,12 €
2944	06-11-2013	59.937,54 €
2951	19-11-2013	65.133,20 €
2963	29-11-2013	68.244,72 €
2965	05-12-2013	36.345,28 €
2972	17-12-2013	74.028,48 €
2978	27-12-2013	48.562,02 €
2983	30-12-2013	22.978,56 €
2984	30-12-2013	23.360,64 €
<b>Total</b>		<b>743.747,72 €</b>

• **Comprovação dos Transportes e Receção das Mercadorias**

De acordo com os originais do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela A..., as mercadorias fornecidas à C..., foram transportadas de Portugal (...) para Espanha (...), exclusivamente por transportadores espanhóis, os quais se identificam seguidamente (Anexo II-folhas 3, 6, 10, 14, 18, 22, 26, 30, 34, 38, 42, 45 e 49):

Fat.	Data	Transportadora	NIF	SEDE	CMR	Viatura	Reboque
	17-09-2013	EE	ES	MURCIA			
	26-09-2013	FF	ES	MURCIA			
	04-10-2013	GG	ES	ALMERIA			
	11-10-2013	EE	ES	MURCIA			
	28-10-2013	HH	ES	MURCIA			
	06-11-2013	II	ES	MURCIA			
	19-11-2013	JJ -Manuscrito KK	ES	MURCIA			
	29-11-2013	LL	ES	MURCIA			
	05-12-2013	MM	ES	MURCIA			
	17-12-2013	NN	ES	MURCIA			
	27-12-2013	OO	ES	MURCIA			
	30-12-2013	PP	ES	MURCIA			
	30-12-2013	QQ	ES	MURCIA			

Para a confirmação da receção das mercadorias pela C..., a A... apresentou (Anexo II-folhas 4, 7, 11,15, 19,23,27, 31, 35, 39, 43, 46 e 50):

—> Para sete das faturas que emitiu, cópias do primeiro exemplar dos CMRs, carimbados e rubricados pela sociedade espanhola (trata-se de um carimbo de cor avermelhada), sem qualquer data de referência à receção das mercadorias, e;

—> Para as restantes seis faturas que emitiu, o original do quarto exemplar dos CMRs, carimbados e rubricados pela sociedade espanhola (o mesmo carimbo de cor avermelhada), também sem referência à data correspondente à receção das mercadorias.

Nº Fatura	Nº CMR	Data Carga	Confirmação da Recepção das Mercadorias
2918		17-09-2013	1º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2923		26-09-2013	1º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2929		04-10-2013	1º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2931		11-10-2013	1º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2940		28-10-2013	1º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2944		06-11-2013	4º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2951		19-11-2013	4º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2963		29-11-2013	1º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2965		05-12-2013	4º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2972		17-12-2013	4º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2978		27-12-2013	1º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2983		10-01-2014	4º exemplar do CMR carimbado e rubricado
2984		03-01-2014	4º exemplar do CMR carimbado e rubricado

*Os exemplares do CMR nº ... A (JJ...), manuscrito com a identificação dos "KK...", recolhidos na A... (1º e 4º exemplar do CMR) não apresentam o mesmo grafismo. No quarto exemplar do referido CMR, referente à comprovação da entrega das mercadorias à C..., não constam os campos 22, 23 e 24, referentes às identificações do expedidor, da transportadora e do recetor dos bens, que consta do primeiro exemplar do mesmo CMR (Anexo II - folhas 26 e 27). Acontece que todos os exemplares emitidos da declaração de expedição (CMR) devem conter a mesma forma gráfica, não podendo o CMR nº ... A ser considerado comprovante credível da realização do transporte e entrega das mercadorias faturadas pela A... à C... (fatura nº ... de 2013-11-19).*

*Junto de cada declaração de expedição (CMR) encontra-se uma declaração referente à receção das mercadorias no armazém da sociedade espanhola C..., a qual menciona o envio de cópia do respetivo CMR. Estas declarações encontram-se documentadas em papel timbrado da sociedade espanhola (possível cópia em papel timbrado), todas datadas de 2014-01-17, sem identificarem a pessoa responsável pela emissão das mesmas e sem qualquer data relativa a receção das mercadorias (Anexo II - folhas 8, 12, 16, 20, 24, 28, 32, 36, 40, 47 e 51).*

*Tendo a A... recebido da C..., em 2014-01-17, as declarações de expedição (CMR), que confirmam a entrega das mercadorias à referida sociedade espanhola, adquiridas entre setembro e dezembro de 2013, não se vislumbra o motivo de continuarem a existir cópias do primeiro exemplar dos CMRs, carimbados e rubricados (carimbo de cor avermelhada), pela C..., a justificar a entrega das mercadorias.*

*Em relação a estas declarações justificativas da receção das mercadorias, constatou-se ainda que o logotipo da C... utilizado na emissão das mesmas é diferente, em função dos exemplares dos CMRs apresentados pela A..., ou seja, nas declarações que acompanham as cópias do primeiro exemplar dos CMRs, o logotipo da C... é diferente daquele que consta na declaração que acompanha o original do quarto exemplar dos CMRs (Anexo II - folhas 19, 20, 23 e 24, a título exemplificativo).*

**• Cooperação Administrativa Intracomunitária**

*Da análise aos documentos remetidos e informação obtida pela Agência Tributária de Espanha (resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária), verificou-se que (Anexo II - folhas 52 a 65):*

*—> A Agência Tributária de Espanha solicitou à C... que apresentasse os documentos relativos às relações comerciais com a A... . Nos documentos apresentados pela C... e remetidos pela referida Agência Tributária, não constam quaisquer documentos relativos à contratação dos serviços de transporte, apesar da sociedade espanhola ter informado que foi ela quem contratou estes serviços;*

*—> Nos documentos apresentados pela C... e remetidos pela referida Agência Tributária, constam as declarações de expedição destinadas ao adquirente/destinatário dos bens (2º exemplar do CMR), carimbados, rubricados e sem qualquer data de referência quanto à receção das mercadorias. Nestes exemplares o carimbo utilizado pela sociedade espanhola, no campo 24 dos CMRs, é diferente daquele que consta dos*

*exemplares apresentados pela A..., para comprovar o transporte e entrega das mercadorias (cópias do 1º exemplar dos CMRs ou originais do 4º exemplar dos CMRs);*

→ *A informação da Agência Tributária de Espanha refere que os transportadores que constam dos CMRs apresentados pela C... são espanhóis e o mais utilizado para os serviços de transporte é a sociedade "II...", S.A.", a qual se encontra vinculada à C... e tem o mesmo domicílio fiscal, suscitando algumas dúvidas quanto à realização destes transportes.*

**• Conclusões sobre as Transmissões Declaradas ao Cliente C...**

*Da análise conjunta aos documentos apresentados pela A..., com os documentos remetidos e informação obtida pela Agência Tributária de Espanha (resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária), conclui-se que não existem comprovativos credíveis, quanto a realização dos transportes de ... (Portugal) para ... (Espanha), pelos seguintes motivos:*

—> *Os exemplares dos CMRs recolhidos na A... (cópias do 1º exemplar e 4º exemplar) apresentam divergências em relação àqueles que foram apresentados pela C... (2º exemplar do CMR), na aposição de um carimbo diferente no campo destinado ao receptor das mercadorias (campo 24 dos CMRs) (Anexo II - folhas 50 e 53, a título exemplificativo);*

—> *O 4º exemplar do CMR nº ... A (JJ...) apresentado pela A..., para confirmar o transporte e entrega das mercadorias à C..., não apresenta a mesma forma gráfica do 1º e 2º exemplares deste CMR (Anexo II - folhas 26, 27 e 59);*

—> *As declarações apresentadas pela A..., relativas à receção das mercadorias pela C..., são impessoais, para além de existirem dois "modelos" diferentes, consoante o exemplar do CMR apresentado pela A..., para comprovar a entrega da mercadoria faturada à sociedade espanhola (cópia do 1º exemplar ou original do 4º exemplar).*

*Para beneficiar da isenção de imposto nas transmissões intracomunitárias bens é necessário que se encontrem reunidas, cumulativamente, as condições previstas na alínea a), do artigo 14º, do RITI e, que estas operações se encontrem devidamente documentadas, o que não se verificou nas operações intracomunitárias, tituladas pela A... e pela C..., devido à falta de coerência nos documentos apresentados por estas sociedades, os quais não comprovam de forma clara e inequívoca, que as mercadorias carregadas em Portugal foram efetivamente descarregadas em Espanha.*

*Assim, as mercadorias faturadas pela A... à C... são tributadas em território nacional, conforme o disposto no artigo 6º do Código do IVA, sendo o imposto apurado e exigível, na data de emissão das faturas, de acordo com os artigos 7º e 8º do Código do IVA.*

*Nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA, procedeu-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, aplicando-se as taxas de imposto referida na alínea a) e c) do artigo 18º do mesmo diploma legal.*

*O valor do imposto apurado foi de € € 151.589,50, repartido pelos seguintes períodos (Anexo II -folhas 66 e 67):*

Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
2918	17-09-2013	74.654,40 €	- €	17.170,51 €
2923	26-09-2013	79.642,50 €	- €	18.317,78 €
<b>Totais de</b>	<b>2013-09</b>	<b>154.296,90 €</b>	<b>- €</b>	<b>35.488,29 €</b>
2929	04-10-2013	53.628,44 €	533,89 €	10.287,95 €
2931	11-10-2013	75.248,82 €	1.648,42 €	10.988,29 €
2940	28-10-2013	61.983,12 €	1.027,02 €	10.319,21 €
<b>Totais de</b>	<b>2013-10</b>	<b>190.860,38 €</b>	<b>3.209,33 €</b>	<b>31.595,45 €</b>
2944	06-11-2013	59.937,54 €	1.074,75 €	9.665,74 €
2951	19-11-2013	65.133,20 €	685,09 €	12.354,44 €
2963	29-11-2013	68.244,72 €	989,12 €	11.904,65 €
<b>Totais de</b>	<b>2013-11</b>	<b>193.315,46 €</b>	<b>2.748,96 €</b>	<b>33.924,83 €</b>
2965	05-12-2013	36.345,28 €	655,20 €	5.847,81 €
2972	17-12-2013	74.028,48 €		17.026,55 €
2978	27-12-2013	48.562,02 €	259,13 €	10.175,93 €
2983	30-12-2013	22.978,56 €	- €	5.285,07 €
2984	30-12-2013	23.360,64 €	- €	5.372,95 €
<b>Totais de</b>	<b>2013-12</b>	<b>205.274,98 €</b>	<b>914,33 €</b>	<b>43.708,31 €</b>
<b>Totais</b>		<b>743.747,72 €</b>	<b>6.872,62 €</b>	<b>144.716,88 €</b>
<b>Total do imposto apurado</b>				<b>151.589,50 €</b>

### III.1.2. N... (ES ...)/D... (ES...)

(...)<sup>7</sup>

### III.1.2.2. D...(ES...)

Entre setembro e dezembro de 2013, a A... faturou à D..., produtos de higiene e limpeza no valor de € 692.665,16, através das seguintes faturas (Anexo III - folhas 6, 10, 14, 15, 19, 23, 26, 30, 31, 35, 39, 40, 44 e 48):

Nº Fatura	Data	Valor
2915	02-09-2013	33.866,88 €
2922	20-09-2013	56.799,36 €
2925	30-09-2013	53.175,00 €
2927	01-10-2013	16.272,48 €
2933	17-10-2013	51.769,68 €
2934	21-10-2013	37.369,44 €
2937	24-10-2013	43.247,04 €
2947	08-11-2013	110.945,58 €
2956	20-11-2013	57.184,56 €
2960	27-11-2013	76.826,34 €
2970	13-12-2013	59.196,32 €
2979	27-12-2013	96.012,48 €
<b>Total</b>		<b>692.665,16 €</b>

A fatura nº2934, datada de 21/10/2013 não tem CMR associado, existindo apenas declarações anexas à referida fatura, em que numa dessas declarações consta o nome e a assinatura do gerente, LL... e a identificação de um veículo de matrícula ...(reboque...), conforme Anexo III - folhas 23 a 25.

Situação idêntica à verificada na N..., cujos argumentos referidos anteriormente, quanto à comprovação deficitária do transporte das mercadorias em viatura própria da N..., se aplicam também para o transporte dos produtos pela D..., no seu próprio camião, ou seja, a declaração apresentada pela A..., com base no Ofício Circulado 30009 de 10/12/1999 da Direção de Serviços do IVA, para justificar o transporte das mercadorias de Portugal para Espanha, em viatura própria do adquirente dos bens, carece de comprovativo adicional relativo à viatura que transportou esses bens, nomeadamente, se a

<sup>7</sup> Na sequência do exercício do direito de audição a Autoridade Tributária e Aduaneira deixou de fazer qualquer correcção quanto à transacção com esta empresa.

mesma tem capacidade para acondicionar as mercadorias e se a D... é a proprietária ou locatária do veículo de matrícula ... (reboque...), pois caso tal não se verifique o serviço estaria a ser prestado por um terceiro (transportador) o que exigiria o correspondente CMR.

• **Comprovação dos Transportes e Receção das Mercadorias**

De acordo com os originais do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela A..., as mercadorias fornecidas à D..., foram transportadas de Portugal (...) para Espanha (...), pelos seguintes transportadores nacionais e espanhóis (Anexo III - folhas 7, 11, 20, 27, 32,36, 41, 45 e 49):

Fat.	Data	Transportadora	NIF	Morada	CMR	Viatura	Reboque
2915	02-09-2013	MM...	PT	ESTARREJA			
2922	20-09-2013	NN...	PT	LOURES			
2925	30-09-2013	OO...	PT	LOURINHÃ			
2927	01-10-2013	OO...	PT	LOURINHÃ			
2933	17-10-2013	PP...	PT	ARRUDA DOS VINHOS			
2937	24-10-2013	QQ...	PT	SINTRA			
2947	08-11-2013	Q...	PT	MALVERA			
2956	20-11-2013	RR...	ES	BADAJOS			
2960	27-11-2013	NN...	PT	LOURES			
2970	13-12-2013	DD...	ES	MANZANARES	SEM Nº		
2979	27-12-2013	NN...	PT	LOURES			

Por consulta ao cadastro do Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES) constatou-se que "RR..." (ES...), operador em nome individual, com atividade de transportes rodoviários de mercadorias, encontra-se cessado, desde 2007-11-19, enquanto, que o transportador espanhol "DD..." (ES...) não se encontra registado para efeitos de VIES (Anexo III - folhas 51 e 52).

Para confirmação da receção das mercadorias pela D..., a A... apresentou:

—> Cópia do primeiro exemplar dos CMRs, carimbados, assinados e datados pela sociedade espanhola (trata-se do carimbo de cor azul utilizado na maioria das cópias) (Anexo III - folhas 8, 12, 16,21,28, 33, 37, 42, 46 e 50);

—> Cópias das declarações da D... a certificar o recebimento das mercadorias faturadas pela A..., carimbadas e rubricadas pelo gerente

*da referida sociedade espanhola, LL..., sem qualquer data de referência de emissão das mesmas. Nestas declarações os únicos elementos que não fazem parte da cópia, foram manuscritos, num texto "chapa" e referem-se ao número da fatura emitida pela A... e à correspondente data de emissão da mesma (Anexo III-folhas 9, 13, 17, 18, 22, 29, 34, 38,43, 47).*

**• *Cooperação Administrativa Intracomunitária***

*Em resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária, a Agência Tributária de Espanha, remeteu apenas cópias dos documentos apresentados pela D..., sem qualquer outra informação adicional.*

*Os CMRs apresentados relativos aos transportadores espanhóis, cessados ou não registados para efeitos de VIES, não podem ser considerados comprovativos credíveis quanto a realização dos serviços transporte de mercadorias de Portugal para Espanha, não tendo sido obtida qualquer informação por parte da Agência Tributária de Espanha, passíveis de validar a realização efetiva destes transportes.*

*Do mesmo modo, também o transporte de mercadorias em camião próprio da D..., baseado apenas numa declaração e em portagens (cópias de talões remetidos pela Agência Tributária de Espanha), sem a identificação do proprietário ou locatário do camião e, sem possibilidade de efetuar qualquer ligação entre os referidos talões e as transmissões de bens, cujo transporte efetivo se pretende validar, não podem ser considerados comprovativos credíveis de que o transporte de Portugal para Espanha foi efetivamente realizado (Anexo III - folhas 53 a 56).*

**• *Conclusões sobre as Transmissões Declaradas ao Cliente D...***

*As transmissões de bens efetuadas pela A... à D..., cujos documentos apresentados são insuficientes para validar e comprovar a efetiva da realização dos transportes de Portugal para Espanha (requisito indispensável para a isenção do IVA), são tributadas em território*

*nacional, conforme o disposto no artigo 6º do Código do IVA, sendo o imposto apurado e exigível, na data de emissão das faturas, de acordo com os artigos 7º e 8º, do Código do IVA.*

*Assim, procede-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA, aplicando-se as taxas de imposto referidas nas alíneas a) e c) do artigo 18º do mesmo diploma legal, sendo o valor do imposto de € 34.254,44, repartido pelos seguintes períodos (Anexo III - folha 57):*

Períodos	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
2013-10	2934	21-10-2013	37.369,44 €	293,76 €	7.468,89 €
2013-11	2956	20-11-2013	57.184,56 €	- €	13.152,45 €
2013-12	2970	13-12-2013	59.196,32 €	97,34 €	13.242,00 €
Totais			153.750,32 €	391,10 €	33.863,34 €
<b>Total do imposto Apurado</b>					<b>34.254,44 €</b>

### **III.1.3. E... (GB...)/F... (ES...)**

*Estas duas empresas são controladas pela mesma pessoa, AA... .*

*A sociedade espanhola "F...", apesar de inscrita no Registo Mercantil de Tarragona, não se encontra registada para efeitos de VIES (Anexo IV - folhas 1 e 2).*

*Em termos declarativos, a A... mencionou apenas nas declarações recapitulativas do IVA, transmissões intracomunitárias de bens à sociedade inglesa "E...", tendo incluído nos montantes declarados, os valores que faturou à sociedade espanhola "F...".*

*Em termos contabilísticos, a A... registou na mesma conta de clientes (conta 21.1.1.2.19), as faturas que emitiu para as sociedades "E... ." e "F..." (Anexo IV- folhas 3 e 4).*

### **III.1.3.1.E... (GB...)**

*Esta sociedade inglesa encontra-se registada no sistema VIES desde 2008-07-21 e localiza-se em ...(. ..).*

*De acordo com a informação cadastral a atividade desenvolvida pela "E... (doravante designada por E...) consiste no comércio por grosso de perfumes e de produtos de higiene e limpeza (Anexo IV - folha 5).*

De setembro a dezembro de 2013, a A... faturou à E..., perfumes e produtos de higiene e limpeza no montante total de € 312.869,84, através das seguintes faturas (Anexo IV - folhas 6, 10, 14, 18 e 22):

Nº Fatura	Data	Valor
2920	18-09-2013	49.714,56 €
2924	30-09-2013	65.577,60 €
2930	10-10-2013	131.652,00 €
2959	25-11-2013	65.577,60 €
2966	06-12-2013	348,08 €
<b>Total</b>		<b>312.869,84 €</b>

• **Comprovação dos Transportes e Receção das Mercadorias**

De acordo com os originais do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela A..., as mercadorias fornecidas à E..., foram transportadas de Portugal (...) para o Reino Unido, pelos seguintes transportadores nacionais (Anexo IV-folhas 7, 11, 15, 19,23):

Fat.	Data	Transportadora	NIF	Morada	CMR	Viatura	Reboque
2920	18-09-2013	ss...	PT	OLIVEIRA DE AZEMÉIS			
2924	30-09-2013	tt...	PT	JUNCAL			
2930	10-10-2013	uu...	PT	CALDAS DA RAINHA			
2959	25-11-2013	vv...	PT	NAZARÉ			
2966	06-12-2013	ww...	PT	MAIA	s/cmr *		
* Transporte documentado por fatura nº 13- Perfumes no valor de € 348,08.							

Para confirmação da receção das mercadorias pela E..., a A... apresentou:

—> Cópia do primeiro exemplar dos CMRs assinados e datados, não existindo nenhum carimbo que possa identificar a sociedade inglesa como receptora das mercadorias, ou qualquer identificação da pessoa que recepcionou estas mercadorias. Tanto a assinatura do receptor da mercadoria, como a data de entrega da mercadoria, foram manuscritas nas referidas cópias dos CMRs, com caneta de cor azul (Anexo IV-folhas 8, 12, 16 e 20);

—> Declarações emitidas pela E..., em papel timbrado, que certificam o recebimento das mercadorias faturadas pela A..., assinadas sem identificar a pessoa que as emitiu (Anexo IV-folhas 9, 13, 17,21 e 24).

• **Cooperação Administrativa Intracomunitária**

*Em resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária, as Autoridades Fiscais do Reino Unido, informaram que (Anexo IV - folha 25):*

*—> A E... assumiu a propriedade dos bens em Portugal e enviou-os para um espaço arrendado num armazém localizado em território Português, local onde estes bens permaneceram durante algumas semanas;*

*—> Posteriormente os bens são expedidos pela E... para os seus clientes, localizados em outros países comunitários;*

*—> Este método permite à E... manter o negócio, sem que a A... tenha conhecimento de quem são os seus clientes.*

**• Conclusões sobre as Transmissões Declaradas ao Cliente E...** *A fazer fé nos elementos apresentados pela A... (cópias do 1º exemplar dos CMRs assinadas pelo destinatário e nas declarações do mesmo, em papel timbrado, a certificar o recebimento das mercadorias), teríamos que considerar as operações como transmissões intracomunitárias tendo as mercadorias sido transportadas de Portugal para o Reino Unido.*

*Em função das declarações prestadas pela E... às Autoridades Fiscais do Reino Unido, concluímos que afinal as mercadorias não saíram do território nacional, no momento da sua transmissão.*

*Em função do exposto, não pode ser conferida a isenção às operações declaradas para este operador, nos termos do artigo 14º do RITI.*

*Assim, procede-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA, aplicando-se a taxa de imposto referida na alínea c) do artigo 18º do mesmo diploma legal.*

*O imposto apurado nestas transmissões foi de € 71.960,07, repartido pelos seguintes períodos (Anexo IV-folha 26):*

Periodos	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 23%
2013-09	2920	18-09-2013	49.714,56 €	11.434,35 €
2013-09	2924	30-09-2013	65.577,60 €	15.082,85 €
Totais de 2013-09			115.292,16 €	26.517,20 €
2013-10	2930	10-10-2013	131.652,00 €	30.279,96 €
2013-11	2959	25-11-2013	65.577,60 €	15.082,85 €
2013-12	2966	06-12-2013	348,08 €	80,06 €
Totais			312.869,84 €	71.960,07 €
Total do Imposto Apurado				71.960,07 €

### III.1.3.2. F... (ES...)

Conforme foi referido anteriormente, a sociedade espanhola "F...", apesar de inscrita no Registo Mercantil de Tarragona, não se encontra registada para efeitos de VIES.

O seu Objeto Social consiste na importação, exportação, distribuição e comercialização de produtos de droguaria, perfumaria, higiene e limpeza e na intermediação comercial dos mesmos produtos.

Entre novembro e dezembro de 2013, a A... faturou à sociedade espanhola "F..." (doravante designada por F...), produtos de higiene e limpeza, no montante total de €76.402,56, através das seguintes faturas (Anexo IV - folhas 27, 31 e 35):

Nº Fatura	Data	Valor
2945	06-11-2013	33.394,56 €
2964	29-11-2013	29.472,00 €
2969	12-12-2013	13.536,00 €
Total		76.402,56 €

### \* Comprovação dos Transportes e Entrega das Mercadorias

De acordo com o original do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela A..., as mercadorias fornecidas à F..., foram transportadas de Portugal para Espanha, por transportadores nacionais, os quais se identificam seguidamente (Anexo IV - folhas 28, 32 e 36):

Fat.	Data	Transportadora	NIF	Morada	CMR	Viatura	Reboque
2945	06-11-2013	XX...	PT	BATALHA			
2964	29-11-2013	YY...	PT	MAFRA			
2969	12-12-2013	Não identificada corretamente			S/Nº		S/Ref.

No CMR sem número foi manuscrito no campo destinado à identificação do transportador a menção "ZZ..." (campo 16). A matrícula ... da viatura indicada para a realização do transporte é

*propriedade da sociedade "AAA..." (NIF:...).* Trata-se de um CMR que não se encontra validamente preenchido.

*Para confirmação da receção das mercadorias pela F..., a A... apresentou:*

—> *Cópia do primeiro exemplar dos CMRs assinados e datados, não existindo nenhum carimbo que possa identificar a sociedade espanhola como receptora das mercadorias, ou qualquer identificação da pessoa que rececionou as mercadorias. Tanto a assinatura do recetor da mercadoria, como a data de entrega da mercadoria, foram manuscritas nas referidas cópias dos CMRs, com caneta de cor azul (Anexo IV-folhas 29, 33 e 37);*

—> *Declarações emitidas pela F..., em papel timbrado, que certificam a receção das mercadorias faturadas pela A... . Estas declarações encontram-se datadas e assinadas, sem identificar a pessoa que as emitiu (Anexo IV - folhas 30, 34 e 38).*

*O CMR n° ... emitido pela transportadora "YY..." (sedeada no distrito de Lisboa), suporta o transporte da mercadoria faturada pela A... à E..., através da fatura n° 2964 de 2013-11-29. Entre o exemplar deste CMR, apresentado pela A... para justificar a entrega das mercadorias à e, o exemplar F... do mesmo CMR recolhido na referida transportadora, foram verificadas as seguintes divergências (campos 3, 4 e 24 do CMR) (Anexo IV -folhas 33 e 39):*

—> *O exemplar do CMR n° ... recolhido na transportadora "YY...", menciona que as mercadorias carregadas em ..., no dia 29 de novembro de 2013 devem ser entregues em ... (Espanha). No entanto, estas mercadorias foram descarregadas em ... (Portugal) no mesmo dia em que foram carregadas, tendo as mesmas sido rececionadas pela sociedade "BBB...";*

—> *A cópia do primeiro exemplar do CMR n° ... apresentado pela A..., menciona que as mercadorias carregadas em ..., no dia 29 de novembro de 2013 devem ser entregues em Tarragona (Espanha), tendo as*

*mesmas sido descarregadas no dia 2 de dezembro de 2013, não sendo possível identificar o local de descarga ou a pessoa que rececionou estas mercadorias.*

**• *Cooperação Administrativa Intracomunitária***

*Da informação obtida pela Agência Tributária de Espanha em relação à F..., em resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária, destaca-se que esta sociedade espanhola apresentou vários pedidos para obter o registo de operador comunitário no VIES (último em 2014-09-08) (Anexo IV - folha 40). Todos estes pedidos têm sido indeferidos, devido à inexistência de uma estrutura adequada para o desenvolvimento da atividade comercial declarada e também por várias irregularidades detetadas nos documentos que titulam as operações comerciais desta sociedade espanhola.*

**• *Conclusões sobre as Transmissões Declaradas ao Cliente F...***

*Para além da F... não se encontrar registada como operador comunitário, também os documentos analisados relativos à expedição e entrega dos bens, não comprovam que os bens faturados pela A... a esta sociedade espanhola tenham saído de Portugal.*

*A F... na qualidade de adquirente comunitário, não reúne as condições estipuladas na alínea a), do artigo 14º, do RITI, dado a mesma não se encontrar registada para efeitos de VIES, não podendo a A... beneficiar da isenção prevista no mesmo artigo, nas transmissões que efetuou à referida sociedade espanhola.*

*Assim, as transmissões de bens faturadas pela A... à F... são tributadas em território nacional, conforme o disposto no artigo 6.º, n.º 1, do Código do IVA, sendo o imposto apurado e exigível, na data de emissão das faturas, de acordo com os artigos 7º e 8º do Código do IVA*

*Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1º do Código do IVA, procedeu-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, aplicando-se as taxas de imposto referidas nas alíneas a) e c) do artigo 18º do mesmo diploma legal.*

O valor do imposto apurado foi € 12.934,43, repartido pelos períodos de 2013-11 e 2013-12 (Anexo IV -folha 41):

Periodos	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
2013-11	2945	06-11-2013	33.394,56 €	338,68 €	6.382,44 €
2013-11	2964	29-11-2013	29.472,00 €	1.298,30 €	1.801,73 €
Totais de 2013-11			<b>62.866,56 €</b>	<b>1.636,98 €</b>	<b>8.184,17 €</b>
2013-12	2969	12-12-2013	13.536,00 €	- €	3.113,28 €
Totais			76.402,56 €	1.636,98 €	11.297,45 €
<b>Total do Imposto Apurado</b>					<b>12.934,43 €</b>

#### III.1.4. G... (ES B...)

Esta sociedade espanhola esteve registada no sistema VIES, entre 01/08/2007 e 21/11/2013, data em que foi cessada. Localizava-se na ... - ... ..(Anexo V - folha 1).

De acordo com informação cadastral a atividade desenvolvida pela "G..." (doravante designada por G...) consistia no comércio por grosso de vários produtos, entre eles, os de higiene e limpeza.

De setembro a dezembro de 2013, a A... faturou à G..., produtos de higiene e limpeza no montante total de € 287.529,87, através das seguintes faturas (Anexo V - folhas 2, 6, 10, 14, 18 e 22):

Nº Fatura	Data	Valor
2913	02-09-2013	65.577,60 €
2916	10-09-2013	41.514,24 €
2921	18-09-2013	46.306,32 €
2941	28-10-2013	40.254,18 €
2958	22-11-2013	29.250,33 €
2968	10-12-2013	64.627,20 €
<b>Total</b>		<b>287.529,87 €</b>

Desde 2013-11-22, que a G... na qualidade de adquirente comunitário, não reúne as condições estipuladas na alínea a) do artigo 14º do RITI, dado a mesma ter sido cessada, em 2013-11-21, para efeitos de VIES.

#### • Comprovação dos Transportes e Receção das Mercadorias

De acordo com o original do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela A..., as mercadorias fornecidas à G... foram transportadas de Portugal para Espanha e Itália, pelos seguintes transportadores (Anexo V-folhas 3, 7, 11, 15, 19 e 23):

Fat.	Data	Transportadora	NIF	Morada	CMR	Viatura	Reboque
2913	02-09-2013	CCC...	PT	MANGUALDE			
2916	10-09-2013	DDD...	PT	SILVEIRAS-ÉVORA			
2921	18-09-2013	EEE...	PT	PONTE DO ROL			
2941	28-10-2013	FFF...	ES	AZUQUECA DE HENARES			
2958	22-11-2013	GGG...	PT	BRAGA			
2988	10-12-2013	FFF...	PT	LOURES		Ñ Consta	

*Para confirmação da receção das mercadorias pela G..., a A... apresentou:*

*—> O original do quarto exemplar dos CMR's, carimbados, assinados e datados pela sociedade espanhola (Anexo V - folhas 4, 8, 12, 16, 19 e 24);*

*—> Declarações referentes à receção das mercadorias pela G..., carimbadas e assinadas pelo sócio-gerente, HHH..., no entanto, estas declarações não se encontram datadas (Anexo V-folhas 5, 9, 13, 17,21 e 25):*

*A maioria das declarações de expedição não contém a designação corrente dos bens transportados, indicando no campo 6 dos CMRs, apenas o número de paletes, assim como os locais de destino dos bens indicados (campo 4 do CMR), nem sempre são coincidentes com os locais de descarga dos bens (campo 24 do CMR). De acordo com estes CMRs, as "paletes" carregadas em ... (Portugal) que deveriam ter sido descarregadas em ..., ... ou ..., indicam sempre como local de descarga Sevilha.*

**\* Cooperação Administrativa Intracomunitária**

*Em relação à sociedade espanhola G... foram obtidas duas respostas relativas a pedidos de cooperação administrativa intracomunitária, referentes às relações comerciais entre esta sociedade espanhola e a A... .*

*O primeiro pedido de cooperação administrativa intracomunitária abrangeu o período de 2012-01-01 a 2013-06, enquanto que o segundo pedido abrangeu o exercício de 2013, com especial incidência nos períodos de 2013-09 a 2013-12.*

*Relativamente ao primeiro pedido de cooperação administrativa intracomunitária a Agência Tributária de Espanha informa que (Anexo V - folha 26, páginas 51 e 52);*

*—> A G... não dispõe de uma estrutura empresarial básica para o desenvolvimento da atividade (nem instalações, nem pessoal ao seu serviço);*

*—> Não apresentou todos os documentos que lhe foram solicitados e naqueles que apresentou foram verificadas várias incongruências relacionadas com os transportes, nomeadamente, nas datas e locais de carga e descarga das mercadorias, não havendo provas de que as mercadorias tenham saído de Portugal;*

*—> De acordo com o verificado foi proposto, pela referida Agência tributária, cancelamento do registo no VIES, em 2013-10-01.*

*Em relação ao segundo pedido de cooperação administrativa intracomunitária, a Agência Tributária de Espanha confirma o cancelamento do registo de operador comunitário da G..., desde 2013-11-21 (Anexo V-folha 27) e remete as cópias dos documentos apresentados pela G..., que consistem:*

*—> Nas faturas emitidas pela A... à G... e nas declarações de expedição dos bens, destinadas ao receptor das mercadorias, ou seja, do 2º exemplar dos CMRs (CMR nº ... não remetido, correspondente à fatura 2921 emitida pela A...);*

*—> Em algumas faturas emitidas pela G... aos seus clientes, que justificam as aquisições à A..., e;*

*—> Em alguns documentos de transporte das mercadorias vendidas pela G...;*

**• Análise Documental Conjunta**

*Através dos CMRs apresentados pela A..., constatou-se que os serviços de transporte efetuados pelas transportadoras "DDD..." (CMR nº...) e "EEE..." (CMR nº...), foram contratados pela sociedade "FFF..."*

*Na sociedade de transportes "FFF..." (doravante designada por FFF...) foram recolhidos os documentos relativos aos serviços de transportes efetuados com a sua intervenção. Nesta sociedade foram também fornecidos os documentos da transportadora espanhola com a mesma denominação da transportadora nacional.*

*Nos exemplares dos CMRs apresentados pela A... e pela G... (à Agência Tributária de Espanha), não existem divergências no preenchimento dos mesmos. No entanto, da análise conjunta efetuada a estes CMRs, com os restantes documentos remetidos pela Agência Tributária de Espanha e os recolhidos na transportadora FFF..., foram verificadas várias situações irregulares, as quais se descrevem nas alíneas seguinte, em função da fatura emitida pela A... e do correspondente CMR.*

**A) Fatura nº 2913 de 2013-09-02 - CMR nº ...**

*Esta fatura emitida pela A... à G..., corresponde à venda de 95.040 unidades de sabonetes da marca "...", cujo transporte de ... para Sevilha, teve início no mesmo dia em que foi emitida a fatura, sendo a transportadora responsável pelo transporte dos sabonetes/"paletes", a "CCC... (doravante designada por CCC...), conforme os exemplares do CMR nº ... apresentados pelas sociedades A... e G... (Anexo V - folhas 3, 4, 28 e 29).*

*A G... vendeu os sabonetes que adquiriu à A..., a uma sociedade localizada em MALTA, denominada III..., através da fatura nº 2013000032 datada de 2013-08-30. Estes sabonetes vendidos pela G... foram também transportados pela CCC..., no dia 02 de setembro de 2013, de ... para o porto de Leixões, tendo sido utilizada neste transporte a mesma viatura e o mesmo reboque que supostamente estaria a caminho de Sevilha (Viatura ..., Reboque ...) (Anexo V - folhas 29 a 31).*

*A guia de transporte nº ... emitida pela CCC..., para o transporte dos sabonetes vendidos pela G..., menciona no campo da descrição das*

*mercadorias um contentor (CLDU-.../8) selado (selo nº...), o qual foi expedido pela sociedade JJJ..., localizada em Malta.*

**B) Fatura nº 2916 de 2013-09-10 - CMR nº ...**

*De acordo com o CMR nº..., o transporte dos produtos constantes desta fatura, emitida pela A... à G..., foi efetuado pela sociedade "DDD...,\*, tendo estes serviços de transporte sido contratados pela transportadora FFF...,*

*Em relação ao referido CMR foram apresentados os seguintes exemplares:*

*—> Na A..., o primeiro exemplar destinado ao expedidor e o quarto exemplar que lhe foi entregue pela G..., para confirmar a entrega das mercadorias (Anexo V - folhas 7 e 8);*

*—> NA G..., o segundo exemplar destinado ao recetor das mercadorias (Anexo V - folha 32), e;*

*—> Na transportadora FFF..., o terceiro exemplar do CMR (Anexo V - folha 33).*

*Em nenhum destes exemplares do CMR é referido o tipo dos produtos transportados, indicando apenas o número de paletes (trinta e uma).*

*Nos exemplares do CMR apresentados pela A... e pela G..., não existem divergências no preenchimento. De acordo com estes exemplares do CMR nº..., as "31 paletes" carregadas em ... deveriam ter sido descarregadas em Algeciras, mas foram rececionadas em Sevilha, pela G... (campos 3, 4 e 24 do CMR).*

*No exemplar do CMR recolhido na transportadora FFF..., menciona que foram transportadas "31 paletes" e acresce que foram recebidas "33 paletes de suelo" (campos 10 a 13 do CMR), enquanto que, os exemplares apresentados pela A... e pela G... fazem referência apenas às "31 paletes".*

*No campo 24 do CMR recolhido na transportadora FFF..., referente ao recetor das "paletes", encontra-se carimbado pela sociedade espanhola*

"KKK...", sem referência ao seu número de identificação fiscal ou à sua localização.

Se o 2º, 3º e 4º exemplares do CMR acompanham as mercadorias desde o local da carga das mesmas até ao local onde são descarregadas, não se vislumbra o motivo das divergências verificadas no seu preenchimento (campos 10 a 13 e 24 do CMR).

De acordo com os documentos recolhidos, os serviços de transporte relacionados com esta transmissão, foram faturados pela transportadora espanhola "FFF..." à sociedade nacional "LLL..." (Anexo V - folha 34).

Para concluir refere-se ainda que a sociedade "LLL...", sediada em Portugal é administrada por, MMM... (NIF:..., cônjuge de HHH.. (NIF:...), gerente da sociedade espanhola G... (Anexo V- folha 35).

**C) Fatura n.º 2921 de 2013-09-18 - CMR n...**

De acordo com o CMR nº ..., o transporte dos produtos constantes desta fatura, emitida pela A... à G..., foi efetuado pela sociedade "EEE...", tendo este serviço de transporte sido contratado pela transportadora FFF... .

Em relação a este CMR foram apresentados os seguintes exemplares:

—> Na A..., o primeiro exemplar destinado ao expedidor e o quarto exemplar que lhe foi entregue pela G... para confirmar a entrega das mercadorias (Anexo V - folhas 11 e 12), e;

—> Na transportadora FFF..., o terceiro exemplar do CMR (Anexo V - folha 36).

Em nenhum destes exemplares do CMR é referido o tipo de produtos transportados indicando apenas o número de paletes (cinquenta e seis).

De acordo com os exemplares do CMR nº..., apresentados pela A..., as "56 paletes" carregadas em ... deveriam ter sido descarregadas em Algeciras, mas foram rececionadas em Sevilha, pela G... (campos 3, 4 e 24 do CMR).

*No exemplar do CMR recolhido na transportadora FFF..., mencionam que foram transportadas "56 paletes" e acresce mais "33 paletes de algo incompreensível" (campos 10 e 13 do CMR), enquanto que, os exemplares apresentados pela A... fazem referência apenas às "56 paletes".*

*No campo 24 do CMR recolhido na transportadora FFF..., referente ao recetor das "paletes", encontra-se carimbado pela sociedade espanhola "KKK...", sem referência ao seu número de identificação fiscal ou à sua localização.*

*Mais uma vez se verifica que os exemplares do CMR que acompanham a mercadoria (3º e 4º exemplares) mencionam locais distintos para a entrega das "paletes".*

*De acordo com os documentos recolhidos, também este serviço de transporte foi faturado pela transportadora espanhola "FFF..." à sociedade nacional "LLL... ." (Anexo V-folha 37).*

**D) Fatura nº 2941 de 2013-10-28 -> CMR nº ...**

*De acordo com o CMR nº..., o transporte dos produtos constantes desta fatura, emitida pela A... à G..., foi efetuado pela sociedade espanhola "FFF...". Este serviço de transporte foi contratado pela própria G..., como adiante se refere.*

*Em relação ao CMR nº ... foram apresentados os seguintes exemplares:*

*—> Na A..., o primeiro exemplar destinado ao expedidor e o quarto exemplar que lhe foi entregue pela G..., para confirmar a entrega das mercadorias (Anexo V - folhas 15 e 16);*

*—> Na G..., o segundo exemplar destinado ao recetor das mercadorias (Anexo V - folha 38), e;*

*—> Na transportadora nacional FFF..., o terceiro exemplar do CMR, emitido pela transportadora espanhola " FFF..." (Anexo V - folha 39).*

*Em nenhum destes exemplares do CMR é referido o tipo de produtos transportados indicando apenas o número de paletes (trinta e duas). De acordo com estes exemplares do CMR nº..., as "32 paletes" carregadas*

*em ... foram rececionadas em Sevilha, pela G... (campos 3, 4 e 24 do CMR).*

*Para justificar a contratação deste serviço de transporte foi apresentada pela sociedade FFF... a fatura n.º 181522 de 31/10/2013, emitida pela transportadora espanhola à G... (Anexo V -folha 40). De acordo com o descritivo desta fatura, foram cobrados serviços de transporte de Portugal (...) para Espanha (Algeciras), relacionados com os CMRs n.ºs ... e ..., ou seja, o serviço documentado pelo CMR ..., relativo ao transporte dos bens faturados pela A... à G..., não foi mencionado na referida fatura.*

*Os CMR's n.ºs ... e ... referidos na fatura emitida pela transportadora espanhola à G..., referem-se a "paletes" expedidas pela própria G..., para Málaga e Algeciras. Estas "paletes" foram carregadas no ..., em 2013-10-29 (Anexo V - folhas 41 e 42).*

*Em função dos documentos de transporte recolhidos na transportadora FFF..., relativos aos serviços de transporte prestados e faturados pela transportadora espanhola "FFF...", à G..., não é possível comprovar se as mercadorias vendidas pela A..., foram carregadas em ... e descarregadas em Sevilha, tendo em conta, que este serviço de transporte, aparentemente, não foi faturado e que nos descritivos dos CMRs n.ºs ... e ..., as quantidades de "paletes" são diferentes daquelas que constam do CMR n.º ... .*

***E) Fatura n.º 2958 de 2013-11-22 -. CMR n.º ...***

*De acordo com o CMR n.º..., o transporte dos produtos constantes desta fatura, emitida pela A... à G..., foram transportados de ... (Portugal) para Sevilha (Espanha), em 2013-11-22, pela transportadora "GGG... ."*

*Na A... foram apresentados dois exemplares do CMR n.º ... (primeiro e quarto), emitido pela sociedade "GGG...", com formas gráficas diferentes (Anexo V - folhas 19 e 20). No quarto exemplar do CMR n.º..., apresentado pela referida sociedade para justificar a entrega das*

*mercadorias à G..., não constam os campos 22, 23 e 24, referentes às identificações do expedidor, da transportadora e do receptor das mercadorias, que consta do primeiro exemplar do mesmo CMR. Acontece que todos os exemplares emitidos da declaração de expedição (CMR) devem conter a mesma forma gráfica, não podendo o CMR n° ... ser considerado comprovante credível da realização do transporte e entrega das mercadorias faturadas pela A... à G... (fatura n° 2958 de 2013-11-22).*

*Da análise efetuada aos documentos apresentados pela G... e remetidos pela Agência Tributária de Espanha, verifica-se que parte dos bens adquiridos por esta sociedade espanhola á A..., foram vendidos à entidade NNN..., localizada em ..., através da fatura n° 201300039 de 2013-11-22 (Anexo V - folhas 43 e 45).*

*Os bens vendidos pela ... à NNN... foram expedidos pela própria G..., cujo serviço de transporte, realizado em 2013-11-22, foi prestado pela transportadora nacional "OOO...", conforme se verificou no 1º exemplar CMR..., apresentado pela G... . De acordo com este CMR, os bens foram carregados em ...(Portugal) para serem descarregados em Algeciras (Espanha) (Anexo V – folha 46).*

*Em função desta análise, constata-se que existem dois serviços de transportes, titulados por transportadores diferentes, a transportar os mesmos bens, inclusive, no mesmo dia e, com partidas de locais diferentes (Anexo V - folhas 44 e 46).*

***F) Fatura n° 2968 de 2013-12-10 - CMR n° ...***

*De acordo com o CMR n°..., o transporte dos produtos constantes desta fatura, emitida pela A... à G..., foi efetuado pela transportadora FFF...*

*Em relação ao CMR n° ... foram apresentados os seguintes exemplares:  
—> Na A..., o primeiro exemplar destinado ao expedidor e o quarto exemplar que lhe foi entregue pela G..., para confirmar a entrega das mercadorias (Anexo V — folhas 23 e 24);*

—> Na G..., o segundo exemplar destinado ao recetor das mercadorias (Anexo V - folha 47), e;

—> Na transportadora nacional FFF..., o terceiro exemplar do CMR, no qual não se encontra preenchido o campo 24, respeitante ao recetor das mercadorias (Anexo V - folha 48).

Em nenhum destes exemplares do CMR é referido o tipo de produtos transportados indicando apenas o número de paletes (trinta e três).

De acordo com os exemplares do CMR n.º..., apresentados pela A... e pela G..., as "33 paletes" carregadas em Famões deveriam ter sido descarregadas na Itália, foram rececionadas em Sevilha (campos 3, 4 e 24 do CMR).

O CMR n.º ... foi substituído pelo CMR n.º ... . Neste último CMR consta a G... como expedidora de "trinta e três paletes de sabonetes" de Portugal (...) para Itália, em que mercadoria foi rececionada pela sociedade italiana "PPP...", sem referência à data de recepção das mesmas. (Anexo V - folhas 49 e 50).

Refere-se ainda que este serviço de transporte foi contratado à FFF... pela sociedade italiana "OOO...", indicada no CMR n.º..., como recetora dos bens.

• **Conclusões sobre as Transmissões Declaradas ao Cliente G...**

Em função do exposto, não foram recolhidas provas que permitam atestar inequivocamente que as mercadorias transacionadas deram entrada nos locais constantes dos CMRs, apresentados pela A..., tais circunstâncias foram atestadas através dos documentos recolhidos na transportadora FFF... e, em sede de cooperação administrativa intracomunitária, designadamente pelos seguintes motivos:

—> A transportadora CCC... emitiu o CMR n.º ... e a Guia de Transporte n.º..., referentes às mesmas mercadorias faturadas pela A... à G..., através da fatura n.º 2913 de 2013-09-02. Nestes documentos de transporte as mercadorias carregadas em ... são transportadas na

*mesma viatura e no mesmo dia, para locais diferentes (Sevilha e Porto de Leixões);*

*—> Parte dos bens mencionados na fatura 2958 emitida pela A..., em 2013-11-22, foram vendidos pela G... a uma empresa localizada em Ceuta. No entanto, de acordo com os CMRs n.ºs ... e ..., estas mercadorias foram carregadas em locais diferentes (... e...) e os serviços de transporte executados por duas transportadoras ("GGG..." e "OOO..."), que transportaram no mesmo dia, a mesma mercadoria para locais distintos (Sevilha e Algeciras);*

*—> Os CMRs recolhidos na transportadora FFF... não identificam o tipo de produtos transportados, assim como, os recetores das mercadorias mencionados nestes CMRs não são os mesmos que constam dos mesmos CMRs apresentados pela G... e pela A... . Tratam-se de exemplares que acompanham as mercadorias que deveriam mencionar o mesmo recetor, não havendo justificação para que os mesmos CMRs apresentem recetores diferentes;*

*—> O único sócio e gerente da G..., HHH..., tem domicílio fiscal em Portugal e, é cônjuge de MMM..., gerente da sociedade nacional LLL... ." (Anexo V - folha 37) que contratou serviços de transporte à transportadora espanhola "FFF...", relacionados com o transporte de mercadorias faturadas pela A... à sociedade espanhola G...;*

*Para beneficiar da isenção de imposto nas transmissões intracomunitárias bens é necessário que se encontrem reunidas, cumulativamente, as condições previstas na alínea a) do artigo 14.º do RITI e, que estas operações se encontrem devidamente documentadas, o que não se verificou nas operações intracomunitárias, tituladas pela A... e pela G... . Salientando-se ainda o facto da G... não se encontrar registada como operador comunitário, desde 2013-11-21, no seu Estado-membro, e ter efetuado aquisições à A..., nessa qualidade, em datas posteriores ao cancelamento do seu registo no VIES.*

Assim, as mercadorias faturadas pela A... à G... são tributadas em território nacional, conforme o disposto no artigo 6º do Código do IVA, sendo o imposto apurado e exigível, na data de emissão das faturas, de acordo com os artigos 7º e 8º do Código do IVA.

Nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA, procedeu-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, aplicando-se as taxas de imposto referidas nas alíneas a) e c) do artigo 18º do mesmo diploma legal.

O valor do imposto apurado foi € 62.507,43, repartido pelos seguintes períodos (Anexo V - folha 51):

Períodos	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
2013-09	2913	02-09-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
2013-09	2916	10-09-2013	41.514,24 €	- €	9.548,28 €
2013-09	2921	18-09-2013	46.306,32 €	806,40 €	7.559,25 €
<b>Totais de 2013-09</b>			<b>153.398,16 €</b>	<b>806,40 €</b>	<b>32.190,38 €</b>
2013-10	2941	28-10-2013	40.254,18 €	217,01 €	8.426,59 €
2013-11	2958	22-11-2013	29.250,33 €	255,81 €	5.746,98 €
2013-12	2968	10-12-2013	64.627,20 €	- €	14.864,26 €
<b>Totais</b>			<b>287.529,87 €</b>	<b>1.279,22 €</b>	<b>61.228,21 €</b>
<b>Total do Imposto Apurado</b>					<b>62.507,43 €</b>

### III.1.5. H... (ES...)

A sociedade espanhola "H... (doravante designada por H...) encontra-se registada no sistema VIES desde 2013-08-01. Localiza-se no..., nº..., em Alicante (Anexo VI -folha 1).

De acordo com a informação cadastral, a atividade desenvolvida pela H... consiste no comércio por grosso de vários produtos, entre eles, os produtos de higiene.

Durante o mês de novembro de 2013, a A... faturou à sociedade espanhola H..., produtos de higiene no montante total de € 247.855,56, através das seguintes faturas (Anexo VI -folhas 2, 6 e 10):

Nº Fatura	Data	Valor
2946	06-11-2013	92.591,64 €
2961	28-11-2013	82.313,52 €
2962	29-11-2013	72.950,40 €
<b>Total</b>		<b>247.855,56 €</b>

• **Comprovação dos Transportes e Receção das Mercadorias**

De acordo com os originais do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela A..., as mercadorias fornecidas à H..., foram transportadas de Portugal (...) para Espanha (Alicante), pelos seguintes transportadores (Anexo VI - folhas 3, 7 e 11):

Fat.	Data	Transportadora	NIF	Morada	CMR	Viatura	Reboque
2946	06-11-2013	QQQ...	PT	ARRUDA DOS VINHOS			
2961	28-11-2013	RRR...	ES	ALDAIA VALENCIA			
2962	29-11-2013	SSS...	ES	CHELLA (VALENCIA)			

Por consulta ao cadastro do Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias constatou-se que o transportador espanhol "SSS..." (ES...), não se encontra registado para efeitos de VIES (Anexo VI - folha 14).

€57.0078

O valor do imposto apurado foi de € 57.006,78, correspondente ao período 2013-11 (Anexo VI -folha 16).

Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 23%
2946	06-11-2013	92.591,64 €	21.296,08 €
2961	28-11-2013	82.313,52 €	18.932,11 €
2962	29-11-2013	72.950,40 €	16.778,59 €
<b>Totais</b>		<b>247.855,56 €</b>	<b>57.006,78 €</b>

**III.1.6. J... (ES...)**

Para efeitos de VIES, a sociedade espanhola "J..." (doravante designada por J...) encontra-se registada desde 2013-12-18 (Anexo VII - folha 1).

Durante os meses de setembro e dezembro de 2013, a A... faturou à sociedade espanhola J..., produtos de higiene e limpeza no montante total de € 69.609,84, através das seguintes faturas (Anexo VII -folhas 2 e 6):

Nº Fatura	Data	Valor
2926	30-09-2013	41.051,16 €
2977	26-12-2013	28.558,68 €
<b>Total</b>		<b>69.609,84 €</b>

**Comprovação dos Transportes e Receção das Mercadorias**

*De acordo com os originais do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela A..., as mercadorias faturadas à J..., foram transportadas de Portugal (...) para Espanha ...), pelos seguintes transportadores nacionais (Anexo VII - folhas 3 e 7):*

Fat.	Data	Transportadora	NIF	Morada	CMR	Viatura	Reboque
2926	30-09-2013	P...	PT	ARRUDA DOS VINHOS		Ñ refere	
2977	26-12-2013	XXX...	PT	TORRES NOVAS			

*Para confirmação da recepção das mercadorias pela J..., a A... apresentou:*

—> *Cópia do primeiro exemplar dos CMRs, assinados sem qualquer menção à data de recebimento das mercadorias. Nestes exemplares constam também os dados identificativos da J..., não através de carimbo, mas por um recorte em papel (Anexo VII - folhas 4 e 8);*

—> *Cópias das declarações que certificam o recebimento das mercadorias faturadas pela A..., escritas em inglês e rubricadas, sem qualquer identificação do emissor destas declarações, que também não se encontram datadas. Nestas declarações a identificação da J... consiste também num recorte de papel, com os dados identificativos da mesma (Anexo VII -folhas 5 e 9).*

*Na transportadora "P..." (doravante designada por P...) foi recolhido o terceiro exemplar do CMR nº..., referente ao transporte dos produtos mencionados na fatura nº 2926 de 2013-09-30. Quanto a este exemplar refere-se o seguinte (Anexo VII -folha 10):*

—> *O veículo de transporte das mercadorias não foi mencionado no CMR;*

—> *O campo 24 do CMR destinado à identificação do receptor das mercadorias encontra-se rubricado e manuscrito com um número..., sem qualquer data correspondente à entrega das mercadorias. Neste CMR não é possível determinar se as mercadorias foram efetivamente descarregadas em Espanha;*

—> *No campo 13 do CMR referente às instruções do expedidor foi aposto parte do carimbo da J... .*

*Este serviço de transporte foi contratado pela P... à sociedade "TTT..." (NIF:...) localizada em ... (Anexo VII - folha 11). Tanto no 1º exemplar do CMR apresentado pela A..., como no 3º exemplar do mesmo CMR recolhido na transportadora P..., não existe qualquer menção à transportadora que executou este serviço de transporte.*

**• *Cooperação Administrativa Intracomunitária***

*A Agência Tributária de Espanha, em resposta ao pedido de cooperação administrativa, remeteu cópias do 1º exemplar dos CMRs que lhe foram fornecidos pela J... e referiu apenas que esta sociedade espanhola exporta a maioria das suas aquisições para países localizados nos Balcãs (Albânia, Macedónia...), em função das declarações prestadas pelo representante desta sociedade espanhola (Anexo VII - folhas 12 a 14).*

*A J... na qualidade de destinatária dos bens transmitidos pela A... deveria ter apresentado cópias do 2º exemplar dos CMRs, a comprovar o transporte e a entrega das mercadorias e nunca o 1º exemplar, que se destina exclusivamente ao expedidor dos bens.*

*Na cópia do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela sociedade espanhola encontram-se carimbados pela J... na qualidade de recetora das mercadorias, enquanto que nas cópias dos mesmos exemplares dos CMRs, apresentados pela A... para comprovar o transporte e entrega das mercadorias à sociedade espanhola, consta por um recorte em papel com os dados identificativos da J... .*

**• *Conclusões Sobre as Transmissões Declaradas ao Cliente J...***

*As declarações de expedição apresentadas pela A... e pela J... não comprovam de forma clara e inequívoca a realização efetiva dos transportes das mercadorias de Portugal para Espanha, assim como, a declaração de expedição recolhida na transportadora P... .*

*Sendo a expedição ou transporte dos bens do território nacional para outro Estado membro, uma das condições referidas na alínea a), do artigo 14º, do RITI, para a obtenção da isenção do imposto, estas devem estar devidamente documentadas.*

*Assim, as mercadorias faturadas pela A... à J... são tributadas em território nacional, conforme o disposto no artigo 6.º, do Código do IVA, sendo o imposto apurado e exigível, na data de emissão das faturas, de acordo com os artigos 7º e 8.º, do Código do IVA.*

*Nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA, procedeu-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, aplicando-se as taxas de imposto referidas nas alíneas a) e c) do artigo 18º do mesmo diploma legal.*

*O valor do imposto apurado foi de € 14.737,18, repartido pelos períodos de 2013-09 e 2013-12 (Anexo VII-folha 15).*

Períodos	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
2013-09	2926	30-09-2013	41.051,16 €	449,32 €	7.719,36 €
2013-12	2977	26-12-2013	28.558,68 €		6.568,50 €
Totais			69.609,84 €	449,32 €	14.287,86 €
Total do Imposto Apurado					14.737,18 €

### **III.2. Conclusão**

*Conforme já foi referido anteriormente, para beneficiar da isenção de imposto nas transmissões intracomunitárias bens é necessário que se encontrem reunidas, cumulativamente, as condições previstas na alínea a), do artigo 14º, do RITI. A verificação de tais condições, com vista à aplicação da isenção nas transações, incumbe ao sujeito passivo vendedor, o qual deve ser capaz de comprovar todos os elementos exigidos no referido artigo do RITI, designadamente o transporte dos bens para outro Estado membro, sob pena da operação ser considerada localizada em território nacional e como tal sujeita a imposto.*

*Em resultado das incongruências formais verificadas nos documentos que titulam as transmissões intracomunitárias de bens efetuadas pela A..., relatadas anteriormente, conclui-se que os elementos recolhidos*

*são insuficientes e em alguns casos inconsistentes, não permitindo, assim, atestar inequivocamente que as mercadorias transacionadas pela referida sociedade foram expedidas ou transportadas a partir do território nacional para o Estado Membro mencionado nos CMRs, tais circunstâncias foram também atestadas em sede de cooperação administrativa intracomunitária.*

*Dado que nas transmissões intracomunitárias de bens efetuadas para os seus clientes, C..., D..., N..., E..., F..., G..., H... e J..., não foram reunidos elementos que comprovem a efetiva expedição e entrega das mercadorias vendidas, àqueles operadores, sedeados em outro Estado membro, não podem as mesmas beneficiar do regime de isenção do imposto nas transações intracomunitárias.*

*Para além das irregularidades detetadas ao nível do suporte documental, que por si só colocam em causa a isenção das operações, importa notar:*

*—> A divergência dos elementos recolhidos na empresa relativos à E... com os obtidos através da cooperação administrativa, atestando os primeiros que a mercadoria teria sido expedida para o Reino Unido e os segundos afirmando que a mercadoria ficou em território nacional no momento da transmissão;*

*—> O facto da F... não se encontrar registada no seu Estado membro, como operador comunitário, enquanto que, a G... efetuou aquisições na qualidade de operador comunitário, em datas posteriores ao cancelamento do seu registo no VIES. E tanto a falta de registo como operador comunitário da F..., como o cancelamento desse registo na G..., estão relacionados com a falta de estrutura empresarial adequada para o desenvolvimento das suas atividades comerciais;*

*—> A existência de CMR's emitidos/utilizados por transportadores espanhóis que se encontram em situação de cessados ou não registados para efeitos de VIES.*

Assim, as mercadorias faturadas pela A... aos referidos clientes são tributadas em território nacional, conforme o disposto no artigo 6º do Código do IVA, sendo o imposto apurado e exigível, na data de emissão das faturas, de acordo com os artigos 7º e 8º do Código do IVA.

Nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA, procedeu-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, aplicando-se as taxas de imposto referidas na alínea c) do artigo 18º do mesmo diploma legal.

O valor do imposto apurado nestas transmissões foi de € 408.054,98, repartido pelos seguintes períodos:

Clientes A...	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
<b>Período de 2013-09</b>					
G...	2913	02-09-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
G...	2916	10-09-2013	41.514,24 €	- €	9.548,28 €
C...	2918	17-09-2013	74.654,40 €	- €	17.170,51 €
E...	2920	18-09-2013	49.714,56 €	- €	11.434,35 €
G...	2921	18-09-2013	46.306,32 €	808,40 €	7.559,25 €
C...	2923	26-09-2013	79.642,50 €	- €	18.317,78 €
E...	2924	30-09-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
J...	2926	30-09-2013	41.051,16 €	449,32 €	7.719,36 €
<b>Totais de 2013-09</b>			<b>464.038,38 €</b>	<b>1.255,72 €</b>	<b>101.915,23 €</b>
<b>Período de 2013-10</b>					
C...	2929	04-10-2013	53.628,44 €	533,89 €	10.287,95 €
E...	2930	10-10-2013	131.652,00 €	- €	30.279,96 €
C...	2931	11-10-2013	75.248,82 €	1.645,42 €	10.988,29 €
N...	2932	14-10-2013	13.326,72 €	- €	3.065,15 €
D...	2934	21-10-2013	37.369,44 €	293,76 €	7.468,89 €
C...	2940	28-10-2013	61.983,12 €	1.027,02 €	10.319,21 €
G...	2941	28-10-2013	40.254,18 €	217,01 €	8.426,59 €
<b>Totais de 2013-10</b>			<b>413.462,72 €</b>	<b>3.720,10 €</b>	<b>80.836,04 €</b>
<b>Período de 2013-11</b>					
C...	2944	06-11-2013	59.937,54 €	1.074,75 €	9.665,74 €
F...	2945	06-11-2013	33.394,56 €	338,68 €	6.382,44 €
H...	2946	06-11-2013	92.591,64 €	- €	21.296,08 €
C...	2951	19-11-2013	65.133,20 €	685,09 €	12.354,44 €
D...	2956	20-11-2013	57.184,56 €	- €	13.152,45 €
G...	2958	22-11-2013	29.250,33 €	255,81 €	5.746,98 €
E...	2959	25-11-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
H...	2961	28-11-2013	82.313,52 €	- €	18.932,11 €
H...	2962	29-11-2013	72.950,40 €	- €	16.778,59 €
C...	2963	29-11-2013	68.244,72 €	989,12 €	11.904,85 €
F...	2964	29-11-2013	29.472,00 €	1.298,30 €	1.801,73 €
<b>Totais de 2013-11</b>			<b>656.050,07 €</b>	<b>4.641,75 €</b>	<b>133.098,06 €</b>
<b>Período de 2013-12</b>					
C...	2965	05-12-2013	36.345,28 €	655,20 €	5.847,81 €
E...	2966	06-12-2013	348,08 €	- €	80,06 €
G...	2968	10-12-2013	64.627,20 €	- €	14.864,26 €
F...	2969	12-12-2013	13.536,00 €	- €	3.113,28 €
D...	2970	13-12-2013	59.196,32 €	97,34 €	13.242,00 €
C...	2972	17-12-2013	74.028,48 €	- €	17.026,55 €
J...	2977	26-12-2013	28.558,68 €	- €	6.568,50 €
C...	2978	27-12-2013	48.562,02 €	259,13 €	10.175,93 €
C...	2983	30-12-2013	22.978,56 €	- €	5.285,07 €
C...	2984	30-12-2013	23.360,64 €	- €	5.372,95 €
<b>Totais de 2013-12</b>			<b>371.541,28 €</b>	<b>1.011,67 €</b>	<b>81.576,41 €</b>
<b>Totais</b>			<b>1.905.092,43 €</b>	<b>10.629,24 €</b>	<b>397.425,74 €</b>
<b>Total do imposto Apurado</b>					<b>408.054,98 €</b>

Em conformidade com os artigos 60.º da Lei Geral Tributária e 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e

*Aduaneira, foi notificado o sujeito passivo, sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, através do nosso ofício n.º ... de 2015-05-29, no sentido de possibilitar o exercício do direito de audição prévia, tendo-lhe sido concedido um prazo de 15 dias para exercer esse direito.*

*Em 2015-06-12 foi apresentado pelo sujeito passivo (entrada n.º 2015...), pedido de prorrogação prazo para o exercício do direito de audição, por igual período de tempo, alegando a dificuldade na recolha dos documentos para evidenciar a falta de fundamento das correções propostas, estando em causa um elevado número de operações e agentes económicos sedeados no estrangeiro.*

*Por despacho do Diretor de Finanças Adjunto, datado de 2015-06-16, o pedido de prorrogação do prazo foi deferido parcialmente (em mais 10 dias), de acordo o disposto no n.º 6 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária. Desta decisão foi dado conhecimento ao sujeito passivo (ofício n.º...) e à sua mandatária (ofício n.º...).*

*Em 2015-06-29 deu entrada na Direção de Finanças de Lisboa o direito de audição prévia do sujeito passivo A..., na forma escrita (entrada n.º 2015... - Anexo VIII - folhas 1 a 12 -23 páginas). Nesta mesma data, o sócio-gerente da A..., Y..., acompanhado pelo seu advogado UUU... (NIF:..., com a cédula profissional n.º ... L) e pelo responsável da sociedade de técnicos de oficiais de contas "VVV...", WWW... (NIF:....), pretendeu também pronunciar-se oralmente sobre as correções propostas no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, tendo as suas declarações sido reproduzidas a escrito, em Termo de Declarações (Anexo VIII – folhas 13 e 14).*

*As declarações do sócio-gerente da A..., reproduzidas a escrito em Termo de Declarações, não acrescentam nada de significativo em relação às fundamentações apresentadas por escrito, em sede de direito de audição.*

*De forma genérica as alegações constantes do direito de audição, relacionadas com as operações comunitárias declaradas pela A..., basearam-se essencialmente:*

*—> No prognóstico de "incongruências" quanto à comprovação efetiva da saída das mercadorias de Portugal para outro Estado membro, avançado no relatório de inspeção, que é não só infundado como injusto, tendo em conta os contornos fácticos da situação em apreço, excessivamente explicados no âmbito das ações inspetivas;*

*—> Na inexistência de responsabilidade da A... pela gestão das empresas a quem fornece a mercadoria, nomeadamente, se as mesmas se encontram ou não estruturadas, sendo a sua relação comercial, resumida, à venda da mercadoria e ao recebimento do preço;*

*—> Na recolha de elementos que por não serem obrigatórios se apresentam por vezes, incompletos, existindo por parte da A... um "excesso de zelo" em documentar a receção da mercadoria pelo destinatário;*

*—> Na menção, pela inspeção, de que as operações em questão não resultaram de vendas de mercadorias, apenas poderá ser fruto de erro na interpretação dos factos e documentos então apresentados que, pelas razões e documentos que adicionalmente se juntam devem considerar-se totalmente dissipados de acordo com o disposto no ponto 4 do Ofício-Circulado 30009 de 10-12-1999.*

*Em relação a estas alegações do sujeito passivo relativas às correções propostas de liquidação do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens declaradas por este, refere-se que:*

*—> Para a obtenção da isenção do imposto nas transmissões intracomunitárias de bens é necessário que se encontrem reunidas cumulativamente as condições estipuladas na alínea a) do artigo 14º do RITI;*

*—> A comprovação das condições cumulativas referidas no referido artigo do RITI, com vista à aplicação da isenção nas transações,*

*incumbe ao sujeito passivo vendedor, designadamente o transporte dos bens para outro Estado membro, sob pena da operação ser considerada localizada em território nacional e como tal sujeita a imposto.*

*—> No ponto 4 do Ofício-Circulado 30009 de 10-12-99, da Direção de Serviços do IVA, são mencionados os documentos que podem ser admitidos como meios de prova gerais, perante a falta de norma, na legislação do IVA, que indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a saída dos bens do território nacional. No entanto, deverá existir coerência nos documentos admitidos para esse efeito, o que não se verificou nos documentos:*

- Apresentados pela A... no decurso das ações inspetivas;*
- Remetidos pelas Autoridades Fiscais de outros Estados membros, em sede de cooperação administrativa intracomunitária;*
- Recolhidos em transportadores nacionais sedeados no distrito de Lisboa.*

*Também os documentos adicionais apresentados pelo sujeito passivo, em sede de direito de audição, solicitados por estes aos seus clientes comunitários, apresentam divergências ou encontram-se incompletos, não permitindo validar os transportes das mercadorias de Portugal para outro Estado membro, para a maioria das operações, como adiante se refere (Anexo VIII -folhas 15 a 198).*

*Sendo a A... uma empresa que atua essencialmente no mercado externo e tendo conhecimento da necessidade de validar as operações comunitárias, para beneficiar da isenção de imposto, não é razoável que apelide esse conhecimento de "excesso de zelo" e reafirme que não considera obrigatórios os documentos/elementos que apresentou, no decurso das ações inspetivas, para validar essas operações e beneficiar da isenção do IVA.*

*Analizados os documentos apresentados pelo sujeito passivo, em sede de direito de audição, constatou-se que a maioria refere-se a situações*

*que não foram postas em causa na fundamentação das correções propostas, nomeadamente:*

—> *Comprovativos dos recebimentos das mercadorias que faturou aos seus clientes comunitários. Trata-se de uma situação que foi verificada no decurso das ações inspetivas;*

—> *Cópia das declarações apresentadas à Agência Tributária de Espanha pelos seus clientes espanhóis (modelo 303 e/ou 349).*

—> *Cópias de documentos para confirmar que a viatura que consta dos CMRs, relativos ao transporte das mercadorias de Portugal para Espanha, emitidos pela sociedade espanhola "II...", associados a faturas emitidas à C..., é propriedade da sociedade que emitiu os CMRs. Esta situação não foi posta em causa na fundamentação das correções propostas, pelo facto de:*

- *A sociedade "II..." se encontrar registada no VIES, pela atividade de comércio por grosso de vários produtos, e de serviços de transporte rodoviário de mercadorias (Anexo VIII-folha 199);*

- *A sociedade "II..." emitente dos CMRs não ser adquirente de mercadorias faturadas pela A..., neste contexto, esta sociedade agiu na qualidade de transportador das mercadorias (registada para esse efeito) que a referida sociedade nacional faturou à C... . Existindo um terceiro interveniente, o transportador; a emissão do CMR é obrigatória.*

—> *Cópias de declarações aduaneiras relativas à exportação de bens de Algeciras para o norte de África (Ceuta), relativas ao operador G..., para justificar a saída dos bens de Portugal para Espanha, quando esta sociedade foi cessada pela Agência Tributária de Espanha, devido a falta de estrutura adequada para o desenvolvimento da sua atividade (inexistência de instalações e de empregados);*

—> *Cópias de faturas emitidas pela G... aos seus clientes, as quais também tivemos acesso em sede de cooperação administrativa intracomunitária.*

*Em direito de audição também foram apresentadas "novas" declarações emitidas pelos clientes da A..., entre os dias 22 e 26 de Junho de 2015, a confirmarem as aquisições intracomunitárias de bens, referentes ao período de setembro a dezembro de 2013, as quais encontram-se carimbadas, assinadas ou rubricadas, na maioria dos casos sem identificar a pessoa que as assinou ou rubricou e, nos casos em que estas declarações identificam a pessoa, não indicam em que qualidade as assinaram ou rubricaram.*

*Estas declarações emitidas pelos clientes da A... são irrelevantes para validar o transporte das mercadorias de Portugal para outro Estado membro, tendo em conta, os exemplares dos CMRs obtidos no decurso das ações inspetivas (na A..., em sede de cooperação administrativa intracomunitária e nos transportadores) e os apresentados pelo sujeito passivo em direito de audição.*

**•O Cliente C...**

*Em relação a esta sociedade conclui-se, no decurso das ações inspetivas, que não existiam comprovativos credíveis, quanto a realização dos transportes de Portugal para Espanha, salientando-se, entre outras situações, o facto de (vide capítulo III - subponto 1.1. do relatório):*

*—> As declarações apresentadas pela A..., relativas à receção das mercadorias pela C..., serem impessoais, para além de existirem dois "modelos" diferentes, consoante o exemplar do CMR apresentado pela A..., para comprovar a entrega da mercadoria faturada à sociedade espanhola (cópia do 1º exemplar ou original do 4º exemplar).*

*—> Os exemplares dos CMRs recolhidos na A...(cópias do 1º exemplar e original do 4º exemplar) apresentarem divergências em relação àqueles que foram apresentados pela C... (2º exemplar do CMR) à Agência Tributária de Espanha, na aposição de um carimbo diferente no campo destinado ao receptor das mercadorias (campo 24 do CMR);*

*Sobre as declarações emitidas pela C..., o sujeito passivo refere que as mesmas "...não podem ser objecto de reparo por parte da AT porque as observações reportam-se ao procedimento interno da empresa e não na violação de uma obrigatoriedade legal pelo que rejeitamos a fundamentação assente em tais divergências com base no "excesso de zelo" na compilação da documentação interna dos processos" (ponto 23 do direito de audição).*

*Quanto à existência de carimbos diferentes, o sujeito passivo "indagou" junto do cliente C..., o motivo de terem sido utilizados modelos diferentes de carimbos nos exemplares dos CMRs, tendo-lhe sido "informado" que, um modelo é utilizado no escritório e o outro utilizado na receção das mercadorias (ponto 21 do direito de audição).*

*Acresce ainda que não sendo o serviço logístico contratado pela A..., a informação posteriormente colocada no CMR, designadamente, o preenchimento do campo 24 não é da sua responsabilidade (ponto 24 do direito de audição).*

*Para comprovar o transporte de Portugal para Espanha e a entrega das mercadorias ao cliente C..., o sujeito passivo apresentou, em direito de audição, cópias do terceiro exemplar dos CMRs, carimbadas pela sociedade espanhola e rubricadas por alguém, no campo 24. Os carimbos utilizados nestes exemplares são diferentes dos outros dois carimbos utilizados pela C..., que constam nos exemplares dos mesmos CMRs, recolhidos na A... e os apresentados por esta sociedade espanhola à Agência Tributária de Espanha (Anexo II - folhas 2 a 50 e 53 a 65 e Anexo VIII-folhas 44 a 51).*

*Considerando o circuito documental do CMR que acompanha a mercadoria, refere-se:*

*—> O segundo exemplar fica na posse do destinatário e comprova que as mercadorias transportadas lhe foram entregues;*

*—> O terceiro exemplar fica na posse do transportador, e;*

—> O quarto exemplar, por norma, é entregue pela empresa transportadora à empresa que lhe contratou o serviço de transporte, para comprovar que o mesmo foi prestado.

A existência de três carimbos diferentes da C... nos vários exemplares dos mesmos CMRs, que acompanham as mercadorias, recolhidos na A..., remetidos pela Agência Tributária de Espanha e apresentados em sede de direito de audição, não comprovam de forma clara e inequívoca que as mercadorias carregadas em Portugal foram efetivamente transportadas e rececionadas em Espanha, nas instalações da C... .

Sendo o transporte das mercadorias de Portugal para Espanha, a condição que se pretendia validar, no sentido do sujeito passivo poder beneficiar da isenção do imposto nas transmissões intracomunitárias que declarou à C..., os "novos" exemplares dos CMRs apresentados, em direito de audição, não servem de comprovativo válido para assegurar a efetiva realização desses transportes (o 3º exemplar dos CMRs).

Assim, as correções propostas de liquidação de imposto nas operações tituladas pela A... e pela C... são de manter.

• **O cliente N...**

Os bens faturados pela A... à N... (fatura nº 2932 de 2013-10-14), de acordo com a declaração recolhida no decurso das ações inspetivas, foram transportados de Portugal para Espanha, em viatura própria da N..., sem qualquer comprovativo adicional relativo à viatura que transportou esses bens, nomeadamente, se esta sociedade espanhola é a proprietária ou locatária do veículo de matrícula ... (vide capítulo III - subponto 1.2.1. do relatório):

Em sede de direito de audição foi apresentada pelo sujeito passivo, cópia da permissão de circulação emitida pela Direção Geral de Tráfego, do Ministério do Interior, equivalente ao certificado de matrícula emitido em Portugal. Neste documento, a N..., encontra-se credenciada como usuária do veículo de matrícula ... .

*Assim, considera-se validado o transporte dos bens efetuado pela N..., em viatura própria, de Portugal para Espanha, podendo a A... beneficiar da isenção de imposto nos bens que faturou a esta sociedade espanhola, no valor de €13.326,72, através da fatura nº 2932 de 2013-10-14.*

**• O cliente D...**

*As correções propostas de liquidação do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, declaradas pela A... à sociedade espanhola D..., também estão relacionadas com a validação dos transportes de Portugal para Espanha, para algumas das operações tituladas por estas sociedades, designadamente (vide capítulo III, subponto 1.2.2. do relatório):*

*—> No transporte de mercadorias em camião próprio da D..., baseado apenas numa declaração e em portagens (cópias de talões remetidos pela Agência Tributária de Espanha), sem a identificação do proprietário ou locatário do camião de matrícula ... (reboque...), e;*

*—> Em transportes de mercadorias documentados com CMRs emitidos pelos transportadores "BB..." (ES...) e "DD..." (ES...). O transportador "BB..." encontra-se cessado no sistema VIES, enquanto que o transportador "DD..." não se encontra registado no referido sistema.*

*Em relação ao transporte das mercadorias em viatura própria da D..., foi apresentado pelo sujeito passivo, em direito de audição, cópias de documentos para certificar a propriedade do camião e do reboque. No entanto, as cópias dos documentos apresentados encontram-se incompletas, não permitido atestar de forma efetiva que a D... é proprietária da viatura de matrícula ... .*

*Na cópia do que parece ser a permissão de circulação (equivalente ao certificado de matrícula emitido em Portugal) da viatura ... não consta a entidade emissora desta permissão de circulação, para além de se encontrar mencionado na referida cópia, que este documento só é válido se acompanhado pelo ITV (Tarjeta - Inspección Técnica de*

*Vehículos), não tendo sido remetida pelo sujeito passivo nos documentos que apresentou, a cópia da caderneta obrigatória de Inspeção Técnica de Veículos (ITV), que permite à D..., circular com o camião de matrícula ... .*

*No ponto 34 do direito da audição, o sujeito passivo alega que a sua responsabilidade está limitada à contratação do serviço logístico, no caso à sociedade nacional "O...", cumprindo a mesma as normas de operador intracomunitário.*

*Em termos contabilísticos, a A... registou gastos relativos ao transporte de mercadorias, com base em faturas emitidas pela referida sociedade transportadora, relativas a operações declaradas com a D... (vide capítulo II, subponto 3.3 do relatório).*

*Em relação a estas faturas emitidas pela sociedade "O..." à A..., verifica-se que não foram faturados os serviços de transporte associados à fatura nº 2956 de 2013-11-20 (Anexo I - folhas 5 a 7), documentados pelo CMR nº ... emitido pelo transportador "BB..." (ES...), o qual se encontra cessado no sistema VIES. Para esta operação não foi apresentado pelo sujeito passivo, qualquer documento que pudesse validar este transporte de Portugal para Espanha.*

*Quanto ao serviço de transporte documentado pelo CMR emitido pelo transportador "DD...", associado à fatura nº 2970 de 2013-12-13, o mesmo foi faturado pela sociedade "O..." à A... .Este serviço de transporte foi validado, em direito de audição, com a apresentação da cópia do exemplar do CMR do transportador "DD...", não existindo divergências, entre este exemplar e o 2º exemplar deste CMR, apresentado pela D... à Agência Tributária de Espanha, pelo que se considerou comprovado o transporte das mercadorias de Portugal para Espanha, podendo o sujeito passivo A... beneficiar da isenção do imposto nesta transação.*

**• O Cliente E...**

*A informação obtida em sede de cooperação administrativa intracomunitária refere que a E... assumiu a propriedade dos bens que adquiriu à A... em território nacional e transportou-os para um armazém também localizado em território nacional (vide capítulo III, subponto 1.3.1 do relatório).*

*Independente dos bens terem saído do território nacional, algumas semanas depois, não significa que as transações, entre a A... e E..., possam ser consideradas operações comunitárias, nem por questões relacionadas com a manutenção de um negócio, conforme o declarado pelo responsável legal da E... às Autoridades Fiscais do Reino Unido.*

*O que caracteriza uma operação intracomunitária de bens é o transporte, de um Estado membro para outro Estado membro, ou seja, o transporte dos bens tem início num Estado membro e término em outro Estado membro.*

*Para justificar o transporte das mercadorias de Portugal para o Reino Unido, o sujeito passivo apresentou, em sede de direito de audição (Anexo VIII - folhas 87 a 90):*

*—> Cópia de uma carta de porte (air waybill), associado à fatura nº 2966, emitida pela A... à E... em 2013-06-12, referente ao serviço de transporte contratado à sociedade "WW... . (...);*

*—> Cópia do primeiro exemplar do CMR nº..., emitido pela sociedade "UU....", o qual se encontra associado à fatura nº 2930 de 2013-10-10, emitida pela A... à E... . Trata-se do mesmo exemplar apresentado pela A... no decurso das ações inspetivas, só que este "novo exemplar do mesmo", encontra-se carimbado, assinado e datado pela E..., no campo 24, enquanto que o recolhido na A...consta apenas a assinatura e data do recetor (campo 24).*

*—> Cópias do terceiro exemplar de dois CMRs, emitidos pela sociedade "VV..., Lda.", com os números ... e ... .*

*O 3º exemplar do CMR nº ... emitido pela sociedade "VV....", encontra-se associado à fatura nº 2959 emitida pela A... à E..., em 2013-11-25,*

*referente à venda de 33 paletes de sabonete da marca "...". No campo 24 deste CMR, consta apenas uma rubrica de alguém não identificado. No 3º exemplar do CMR nº ... emitido pela mesma transportadora, consta a E... na qualidade de expedidora das 33 paletes de sabonetes da marca "...", em que o transporte dos bens teve início no local da sede da E..., ou seja, no Reino Unido, em 2013-11-27 (campos 1 e 4 do CMR).*

*Admitindo que os sabonetes faturados pela A... à E... foram transportados de Portugal para o Reino Unido (o que dificilmente se concebe atendendo à informação recolhida através da cooperação administrativa e bem assim à localização insular do destinatário dos bens), não existe uma justificação plausível para o seu cliente E..., ter-lhe remetido cópia do 3º exemplar do CMR nº..., o qual também não se encontra devidamente preenchido pelo recetor dos sabonetes (campo 24), em vez de lhe fornecer uma cópia do seu exemplar do CMR, ou seja, o 2º exemplar do CMR, a comprovar que recebeu efetivamente os sabonetes nas suas instalações, localizadas no Reino Unido.*

*Do mesmo modo, o transporte de mercadorias de Portugal e receção das mesmas pela E..., no Reino Unido, com base numa cópia do 1º exemplar do CMR, não justifica que as mercadorias saíram de Portugal.*

*Tendo estes documentos sido apresentados pelo sujeito passivo, em direito de audição, por solicitação dos mesmos ao seu cliente E... (pontos 43 e 44, do direito de audição), não se justifica que o seu cliente, na qualidade de recetor das mercadorias no Reino Unido, venha documentar algumas das operações com exemplares de CMRs que não respeitam o circuito documental, quanto à sua distribuição pelos intervenientes na operação (expedidor, transportador e adquirente e/ou destinatário). De acordo com este circuito a E..., na qualidade de adquirente e destinatária das mercadorias deveria ter*

*fornecido à A... cópias do 2º exemplar dos CMRs, para comprovar a saída das mercadorias do território nacional.*

*Assim, o transporte das mercadorias por via rodoviária, de Portugal para o Reino Unido, intervencionado por um terceiro, o transportador (que a A... pretende comprovar contrariando as declarações do responsável legal da E... em sede de cooperação administrativa), não se encontra validamente documentado, mantendo-se as correções propostas de liquidação do imposto nestas operações tituladas pela A... e pela E... .*

*Considera-se, contudo, justificado o transporte das mercadorias por via aérea, de Portugal para o Reino Unido, associado à fatura nº 2966 emitida pela A... à E... em 2013-12-06, no valor de € 348,08, podendo o sujeito passivo beneficiar da isenção de imposto nesta transação.*

**• O Cliente F...**

*A F... até 2014-04-22, não se encontrava registada para efeitos de VIES (Anexo IV - folhas 2).*

*Em sede de direito de audição o sujeito passivo A..., apresentou um print, com data de 2015-06-15, extraído do sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (VIES) - validação do nº IVA (Anexo VIII - folha 98), o que deveria ter feito antes de considerar a faturação que emitiu à F..., isenta de IVA, ao abrigo da alínea a) do artigo 14º do RITI.*

*No entanto, as transmissões à F... foram declaradas pela A..., no anexo recapitulativo do IVA, como transmissões intracomunitárias de bens à F..., a qual se encontra registada como operador comunitário no sistema VIES, desde 2008.*

*Apesar da F... se encontrar atualmente registada como operador comunitário, na informação obtida pela Agência Tributária de Espanha (resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária) consta que esta sociedade espanhola apresentou vários pedidos para obter o registo de operador comunitário no VIES (último em 2014-09-*

08) (Anexo IV — folha 40). Todos os pedidos de registo têm sido indeferidos, devido essencialmente à inexistência de uma estrutura adequada para o desenvolvimento da atividade comercial declarada (vide capítulo III, subponto 1.3.1. do relatório).

À semelhança do verificado na sociedade do Reino Unido, E..., quanto à comprovação dos transportes das mercadorias de Portugal para Reino Unido, foram também apresentados pelo sujeito passivo, em direito de audição, para comprovar o transporte das mercadorias de Portugal e a receção das mesmas pela F... (em Espanha), cópias dos seguintes exemplares dos CMRs:

—> Cópias do 1º exemplar dos CMRs, ou seja, as mesmas cópias que a A... apresentou no decurso das ações inspetivas, em que a diferença entre estas cópias consta apenas na aposição de um carimbo da F..., no campo 24 (Anexo IV- folhas 33 a 37 e Anexo VIII - folhas 96 e 97);

—> Cópia do 3º exemplar do CMR nº..., emitido pela sociedade "XX...", associado à fatura nº 2945 emitida pela A... à F..., em que o carimbo que consta no campo do recetor das mercadorias encontra-se ilegível (campo 24) (Anexo VIII -folha 95).

Tendo estes documentos sido apresentados pelo sujeito passivo, em direito de audição, por solicitação dos mesmos ao seu cliente F... (pontos 43 e 44, do direito de audição), não se justifica que o seu cliente, na qualidade de recetor das mercadorias em Espanha, venha documentar as operações intracomunitárias com exemplares de CMRs que não respeitam o circuito documental, quanto à sua distribuição pelos intervenientes (expedidor, transportador e adquirente e/ou destinatário). De acordo com este circuito a F..., na qualidade de adquirente e recetora dos bens, deveria ter fornecido à A... cópias do 2º exemplar dos CMRs, para comprovar a efetiva realização dos transportes de Portugal para Espanha.

Acresce ainda que:

—> Da transcrição do ponto 54 do direito de audição resulta:

• *"Relativamente à fatura nº "2964" reporta-se a mercadoria enviada através do transportador "YY..." tendo sido emitido o CMR, documento este que atesta a saída da mercadoria de Portugal, a Exponente está na posse do exemplar "3"..."*

—> *Dos factos verificados em relação ao mesmo transportador resulta:*

• *O exemplar apresentado pela A..., em direito de audição, consiste na cópia do 1.º exemplar do CMR e não na cópia do terceiro exemplar do CMR (Anexo VIII - folha 96);*

• *O 3º exemplar do CMR foi recolhido, no decurso das ações inspetivas no transportador "YY..." (a coberto de um despacho de inspeção) e, consta neste exemplar, que as mercadorias mencionadas na fatura nº 2964, carregadas em ... (Portugal) foram transportadas e rececionadas na ... (Portugal) (Anexo IV - folha 39).*

*Com esta demonstração, conclui-se que tanto os documentos recolhidos na A..., como aqueles que foram apresentados em direito de audição, não são credíveis quando à validação da saída das mercadorias do território nacional, pelo que se mantêm as correções propostas.*

• **O Cliente G...**

*Quanto à G... refere-se que em resposta a um dos pedidos de cooperação administrativa, a Agência Tributária de Espanha informou que esta sociedade não dispõe estrutura empresarial básica para o desenvolvimento da atividade (nem instalações, nem pessoal ao seu serviço) e em função do verificado (falta de estrutura e a não apresentação de documentos) foi proposto pela referida Agência Tributária, o cancelamento do registo no VIES, em 2013-10-01, tendo este registo de operador comunitário sido cancelado em 2013-11-21.*

*Em resposta ao segundo pedido de cooperação administrativa, a Agência Tributária de Espanha, enviou os documentos que lhe foram entregues pelo representante legal da G... (com domicílio fiscal em território nacional) e confirmou o cancelamento do registo como operador comunitário, no sistema VIES.*

*No decurso das ações inspetivas não foram recolhidas provas que permitissem atestar inequivocamente que as mercadorias transacionadas deram entrada nos locais constantes dos CMRs, apresentados pela A..., tais circunstâncias foram atestadas através dos documentos recolhidos na transportadora FFF... e, nos documentos remetidos pela Agência Tributária de Espanha (vide capítulo III - subponto 1.4 do relatório).*

*O artigo 6º da Convenção relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada menciona todos os elementos que devem constar nas declarações de expedição (CMR), em que a denominação corrente da natureza da mercadoria e o modo de embalagem são de preenchimento obrigatório.*

*Em nenhum dos artigos desta convenção é referido que, a simples menção no CMR a uma fatura associada a este documento possa substituir a denominação corrente da natureza dos bens no preenchimento dos mesmos (pontos 68 e 99 do direito de audição),*

*Acresce ainda que de acordo com todos os CMRs apresentados pela A..., no decurso das ações inspetivas, a obrigatoriedade da menção da denominação da natureza bens nestes documentos, não lhe é de "todo desconhecida", pelos seguintes motivos:*

*—> Em todos estes CMRs encontram-se mencionadas as faturas emitidas pela A..., incluindo naqueles que foram apresentados para documentar o transporte das mercadorias das operações tituladas pela A... e pela G..., e;*

*—> Apenas nos CMRs em que menciona a G... como adquirente, não consta a denominação da natureza das mercadorias, sendo referido unicamente o número de paletes.*

*No direito de audição e em relação à G... é referido por diversas vezes a expressão "Grupagem" (Operação logística integrada de um ou vários expedidores para um ou vários - destinatários), para justificar*

*que a G... agrupou no mesmo transporte, mercadorias que adquiriu à A... e a outros fornecedores.*

*O sujeito passivo refere ainda que "das provas documentais recolhidas junto do seu cliente G..., a mercadoria efetivamente não permaneceu em Portugal, conforme o mencionado e comprovado no relatório da AT" (ponto 87 do direito de audição), não podendo tal afirmação resultar dos factos que se encontram expressos no capítulo III, subponto 1.4. do relatório.*

*Tendo em conta esta justificação, refere-se que através dos documentos apresentados pela A..., os remetidos pela Agência Tributária de Espanha (apresentados pela G...) e os recolhidos na transportadora FFF..., não é possível determinar se na "Grupagem" se encontram incluídas as mercadorias faturadas à A..., não existindo uma ligação coerente, nos CMRs, que possam validar os transportes das mercadorias ("paletes") adquiridas aos vários fornecedores (vide capítulo III - subponto 1.4 do relatório).*

*Mais relevante, contudo, é o facto de A... ter emitido faturas sem liquidação do IVA, a um operador sem estrutura adequada para o exercício da sua atividade e ter continuado a emití-las mesmo após o cancelamento do registo deste operador no VIES, pelo motivo referido, de falta de estrutura.*

*Face ao exposto, as correções propostas de liquidação do imposto nas operações tituladas pela A... e pela G... são de manter.*

**• O Cliente H...**

*As alegações do sujeito passivo, relativas ao cliente H..., referem que não sendo o transporte um serviço logístico contratado pela A..., a informação posteriormente colocada no CMR, no preenchimento do campo 24 não é da sua responsabilidade. No entanto, comprova que as transmissões intracomunitária de bens, com base em documentação facultada pelo cliente (ponto 109 do direito de audição).*

*Nos documentos facultados pelo seu cliente H... encontram cópias do 3º exemplar dos seguintes CMRs (Anexo VIII-folhas 181 e 182):*

*—> O CMR nº ... emitido pela sociedade nacional "QQQ....", associado à fatura nº 2946 emitida pela A..., em 2013-11-06. Este CMR encontra-se carimbado, rubricado e datado pela H..., na qualidade de recetora das mercadorias;*

*—> O CMR nº ... emitido pela sociedade espanhola "RRR..." (...), associado à fatura nº 2961 emitida pela A..., em 2013-11-28. O carimbo e a rubrica da H... na qualidade de recetora da mercadoria encontram-se fora do campo do CMR destinado para esse fim (campo 24).*

*Quanto ao CMR nº..., emitido pelo transportador "SSS...", que não se encontra registado para efeitos de VIES, não foi apresentado pela H... ao seu fornecedor A..., nenhum comprovativo da realização deste transporte de mercadorias, associado à fatura nº 2962 de 2013-11-29.*

*Os documentos apresentados pelo sujeito passivo, em direito de audição, fornecidos pelo seu cliente H..., encontram-se incompletos e também não respeitam o circuito documental do CMR.*

*A H... na qualidade de adquirente e recetora das mercadorias nas suas instalações, em Espanha, deveria ter fornecido à A..., cópias do 2º exemplar dos CMRs, documentos estes que devem fazer parte dos seus arquivos, não sendo admissível, que nem um único transporte de mercadorias foi documentado de forma correta.*

*Tendo em conta a forma irregular de como estes documentos foram apresentados pela A..., em direito de audição, e as informações obtidas pela Agência Tributária de Espanha (em sede de cooperação administrativa intracomunitária), em relação à H... (vide capítulo III - subponto 1.5. do relatório), considera-se que a validação dos transportes das mercadorias de Portugal para Espanha, não foi devidamente documentado, não permitindo comprovar a realização efetiva dos mesmos, mantendo-se as correções propostas de liquidação de imposto nas operações tituladas por estas sociedades.*

• **O Cliente J...**

*No ponto 115 do direito da audição, o sujeito passivo alega que a sua responsabilidade está limitada à contratação do serviço logístico, no caso à sociedade nacional "O...", cumprindo a mesma as normas de operador intracomunitário.*

*Em termos contabilísticos, a A... registou gastos relativos ao transporte de mercadorias, com base em faturas emitidas pela referida sociedade transportadora, relativas às operações declaradas com a J... (vide capítulo II. subponto 3.3 do relatório).*

*Os CMRs apresentados no decurso da ação inspetiva foram emitidos pelas transportadoras nacionais "P..." e "XXX..." .*

*O sujeito passivo, em sede de direito de audição, apresentou apenas a cópia do terceiro exemplar do CMR, emitido pela transportadora "P..." (Anexo VIII - folha 195). Acontece que este exemplar do CMR foi recolhido, no decurso da ação inspetiva (a coberto de um despacho de inspeção), na referida transportadora, o qual apresentava uma série de incongruências no seu preenchimento, nomeadamente, no campo destinado ao recetor das mercadorias (vide capítulo III, subponto 1.6, do relatório).*

*Em resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária, a Agência Tributária de Espanha, remeteu as cópias do 1º exemplar dos CMRs que lhe foram fornecidos pela J... .*

*A J... na qualidade de destinatária dos bens transmitidos pela A... deveria ter apresentado cópias do 2º exemplar dos CMRs, a comprovar o transporte e a entrega das mercadorias e nunca o 1º exemplar, que se destina exclusivamente ao expedidor dos bens.*

*Também em relação à J..., o sujeito passivo não apresentou os documentos necessários para comprovar a efetiva realização dos transportes de mercadorias de Portugal para Espanha, sendo de manter as correções propostas de liquidação do imposto nas operações tituladas pela A... e por esta sociedade espanhola.*

• **Conclusões das Ações de Inspeção**

*Em função do exposto, em relação a cada um dos clientes comunitários da A..., não foram apresentados em direito de audição, documentos suficientes que comprovassem a realização efetiva dos transportes das mercadorias de Portugal para outro Estado membro, que pudessem reverter a totalidade das correções propostas.*

*Por diversas vezes o sujeito passivo alega a inexistência de responsabilidade pela gestão das empresas a quem fornece a mercadoria, nomeadamente, se as mesmas se encontram ou não estruturadas, sendo a sua relação comercial, resumida, à venda de mercadoria e ao recebimento do preço. Não pode a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) conformar-se com tal posição, tendo em conta a isenção do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, que exige que estas operações sejam realizadas com sujeitos passivos registados em outro(s) Estado(s) membro(s) e que a expedição dos bens do território nacional também seja comprovada.*

*Para afastar a tributação das operações, o contribuinte também refere por diversas vezes que a Convenção CMR não obriga o expedidor a ter na sua posse qualquer das vias das declarações de expedição (CMR) assinadas e carimbadas pelos destinatários. Importa, contudo, assinalar mais uma vez, que independentemente da entidade responsável pelo transporte, o sujeito passivo para beneficiar da isenção do IVA, tem que comprovar a expedição dos bens, pelo que se exige que os documentos que suportam os transportes sejam claros e inequívocos quanto à efetiva expedição dos bens de Portugal para os seus clientes comunitários, o que não se verificou nas operações objeto de correção. Dos documentos apresentados, considera-se apenas validado o transporte das mercadorias associadas às faturas nºs 2932 (2013-10-14), 2966 (2013-12-06) e 2970 (2013-12-13), emitidas aos clientes N..., E... e D..., respetivamente, podendo a A... beneficiar da isenção do*

imposto nestas transações, nos termos da alínea a) do artigo 14º do RITI.

Assim, as correções propostas de liquidação do IVA, no montante total de € 408.054,98, foram alteradas para o valor total de € 391.570,43, repartido pelos períodos de 2013-09 a 2013-12.

Clientes A...	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
<b>Período de 2013-09</b>					
G...	2913	02-09-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
G...	2916	10-09-2013	41.514,24 €	- €	9.548,28 €
C...	2918	17-09-2013	74.654,40 €	- €	17.170,51 €
E...	2920	18-09-2013	49.714,56 €	- €	11.434,35 €
G...	2921	18-09-2013	46.306,32 €	806,40 €	7.559,25 €
C...	2923	26-09-2013	79.642,50 €	- €	18.317,78 €
E...	2924	30-09-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
J...	2926	30-09-2013	41.051,16 €	449,32 €	7.719,36 €
<b>Totais do</b>			<b>2013-09</b>	<b>1.266,72 €</b>	<b>101.915,23 €</b>
<b>Período de 2013-10</b>					
C...	2929	04-10-2013	53.628,44 €	533,89 €	10.287,95 €
E...	2930	10-10-2013	131.652,00 €	- €	30.279,96 €
C...	2931	11-10-2013	75.248,82 €	1.648,42 €	10.988,29 €
D...	2934	21-10-2013	37.369,44 €	293,76 €	7.468,89 €
C...	2940	28-10-2013	61.983,12 €	1.027,02 €	10.319,21 €
G...	2941	28-10-2013	40.254,18 €	217,01 €	8.426,59 €
<b>Totais do</b>			<b>2013-10</b>	<b>3.720,10 €</b>	<b>77.770,89 €</b>
<b>Período de 2013-11</b>					
C...	2944	06-11-2013	59.937,54 €	1.074,75 €	9.665,74 €
F...	2945	06-11-2013	33.394,58 €	338,68 €	6.362,44 €
H...	2946	06-11-2013	92.591,64 €	- €	21.296,08 €
C...	2951	19-11-2013	65.133,20 €	685,09 €	12.354,44 €
D...	2956	20-11-2013	57.184,56 €	- €	13.152,45 €
G...	2958	22-11-2013	29.250,33 €	255,81 €	5.746,98 €
E...	2959	25-11-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
H...	2961	28-11-2013	82.313,52 €	- €	18.932,11 €
H...	2962	29-11-2013	72.950,40 €	- €	16.778,59 €
C...	2963	29-11-2013	68.244,72 €	989,12 €	11.904,65 €
F...	2964	29-11-2013	29.472,00 €	1.298,30 €	1.801,73 €
<b>Totais de</b>			<b>2013-11</b>	<b>4.641,76 €</b>	<b>133.098,06 €</b>
<b>Período de 2013-12</b>					
C...	2965	05-12-2013	36.345,28 €	655,20 €	5.847,81 €
G...	2968	10-12-2013	64.827,20 €	- €	14.864,26 €
F...	2969	12-12-2013	13.536,00 €	- €	3.113,28 €
C...	2972	17-12-2013	74.028,48 €	- €	17.026,55 €
J...	2977	26-12-2013	28.558,68 €	- €	6.568,50 €
C...	2978	27-12-2013	48.562,02 €	259,13 €	10.175,93 €
C...	2983	30-12-2013	22.978,56 €	- €	5.285,07 €
C...	2984	30-12-2013	23.360,64 €	- €	5.372,95 €
<b>Totais de</b>			<b>2013-12</b>	<b>914,33 €</b>	<b>68.264,35 €</b>
<b>Totais</b>			<b>1.832.221,31 €</b>	<b>10.531,90 €</b>	<b>381.038,63 €</b>
<b>Total do Imposto Apurado</b>					<b>391.570,43 €</b>

- h) Na sequência da inspecção relativa às operações do ano de 2013, a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu efectuar as seguintes correcções (artigo 4.º do pedido de pronúncia arbitral, que não é impugnado):

Reembolsos Solicitados		Correcções	Reembolsos Considerados
Período	Valor		
2013-09	146.185,64 €	103.170,95 €	43.014,69 €
2013-10	139.506,74 €	81.490,99 €	58.015,75 €
2013-11	300.459,75 €	137.739,81 €	162.719,94 €
2013-12	211.210,85 €	69.168,68 €	142.042,17 €
<b>Totais</b>	<b>797.362,98 €</b>	<b>391.570,43 €</b>	<b>405.792,55 €</b>

- i) Na sequência das correcções referidas na alínea anterior foram emitidas as seguintes liquidações de IVA, juntas com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, que foram notificadas à Requerente por cartas registadas com aviso de recepção, a que a Requerente teve acesso em 03-11-2015:
- n.º 2015..., relativa ao período 201309;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201310;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201311; e
  - n.º 2015..., relativa ao período 201312;
- j) Em 20-01-2016, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas que não foi decidida até 12-07-2016;
- k) A Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência de uma inspecção cujo conteúdo não foi apurado, decidiu efectuar as seguintes correcções relativamente aos períodos de 2014-01 a 2015-02 (artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral, que não é impugnado):

Reembolsos solicitados			Correcções	Reembolsos Considerados
Período	Data do Pedido	Valor		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)-(4)
2014 01	09-03-14	172.873,35 €	139.930,04 €	32.943,31 €
2014 02	07-04-14	81.626,98 €	77.603,75 €	4.023,23 €
2014 03	07-05-14	123.088,93 €	75.250,90 €	47.838,03 €
2014 04	07-06-14	147.437,70 €	118.310,76 €	29.126,94 €
2014 05	09-07-14	188.809,85 €	166.825,77 €	21.984,08 €
2014 06	07-08-14	213.652,91 €	158.593,98 €	55.058,93 €
2014 07	08-09-14	242.317,84 €	150.708,04 €	91.609,80 €
2014 08	08-10-14	314.274,85 €	167.643,43 €	146.631,42 €
2014 09	05-11-14	326.920,33 €	189.679,87 €	137.240,46 €
2014 10 (a)	05-12-14	214.737,94 €	141.776,62 €	72.961,32 €
2014 11	09-01-15	261.826,84 €	122.749,31 €	139.076,53 €
2014 12	09-02-15	295.960,40 €	194.839,08 €	101.121,32 €
2015 01	06-03-15	178.380,74 €	159.935,86 €	18.444,88 €
2015 02	08-04-15	145.420,40 €	146.339,76 €	-919,36 €
<b>Totais</b>		<b>2.907.328,06 €</b>	<b>2.010.187,17 €</b>	<b>897.140,89 €</b>

(a) Reembolso deferido automaticamente

- l) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a

transacções com a H... (ES...) (ponto 7.2.1. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção - Em relação a esta sociedade espanhola, salienta-se a informação e documentos obtidos pela Agência Tributária de Espanha:*

*- De acordo com os elementos remetidos, os serviços de transporte foram contratados pela n.º..., às sociedades transportadoras m.º... e*

*- Nas faturas das sociedades transportadoras m.º... e m.º...*

*consta as datas em que os serviços de transporte foram efetuados, comparadas as datas destes serviços com as datas constantes nos CMRs apresentados pela A.º... apenas existe concordância nos serviços de transporte, associados às faturas 3076, 3082 e 3142, não tendo sido proposta qualquer correção de liquidação do IVA para estas faturas;*

*- Relativamente às faturas n.ºs 3045, 3046, 3048, 3072, 3094, a não coincidência das datas da prestação de serviços de transporte mencionadas nos CMRs apresentados pela A.º... e nas faturas dos transportadores espanhóis m.º... demonstra que os elementos obtidos em sede de cooperação administrativa, não podem ser considerados como prova inequívoca da saída dos bens do território nacional, pelo que uma das condições constantes do art.º 1.º do RITI, para isentar a operação de IVA não se verifica.*

- m) No âmbito da cooperação administrativa a Agência Tributária confirma, tal como consta do Relatório, que «As mercadorias faturadas pela A... à H... foram exportadas por esta sociedade espanhola para a Argélia, de acordo com as declarações de exportação apresentadas à referida Agência Tributária» (página 74 do pedido de pronúncia arbitral);
- n) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a

transacções com a II... (ES...) (ponto 7.2.2. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção* - Foram emitidas pela A... à B... quatro faturas, às quais foram associadas cópias do exemplar 1 dos CMRs (2 faturas) e a originais do exemplar 4 dos CMRs (2 faturas). Os carimbos da B... que constam no campo 24 do CMRs são diferentes, em função do exemplar do CMR, ou seja, o carimbo que consta dos originais do exemplar 4 dos CMRs é diferente daquele que se encontra nas cópias do exemplar 1 dos CMRs;

- Também nas declarações referentes à receção das mercadorias (todas datadas de 24/07/2014 e sem identificação da pessoa responsável pela sua emissão), apresentam logótipos da B... diferentes, em função do exemplar do CMR apresentado pela A..., ou seja, o logótipo que consta nas declarações que acompanham as cópias do exemplar 1 dos CMRs é diferente daquele que consta na declaração que acompanha o original do exemplar 4 dos CMRs.

Deste modo, quer os CMRs, quer as declarações com as características atrás referidas suscitam fundadas dúvidas quanto à origem destes documentos, pelo que não podem ser considerados como prova idónea da saída dos bens do território nacional, pelo que uma das condições constantes do artigo 14.º do RITF, para isentar a operação de IVA não se verifica.

Acresce ainda que, apesar da A... ter apresentado para algumas destas operações a quarta via dos CMRs (facultativa), estes documentos não foram considerados comprovativos credíveis, quanto à realização do transporte e receção da mercadoria por parte da B..., o que contraria as alegações do sujeito passivo, de que a falta de uma quarta via do CMR não implica a não entrega dos bens ou produtos ao destinatário.

As incoerências/irregularidades detetadas prendem-se sim com a existência de dois carimbos diferentes da B..., no campo 24 dos CMRs (original do exemplar 4 e cópia do exemplar 1) e em cópias de declarações emitidas com logótipos diferentes da referida sociedade espanhola (sem identificação do emitente), demonstrando a falta coerência nos elementos apresentados pela A..., para titular estas operações e beneficiar da isenção do imposto.

- o) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a transacções com a E... (GB...) (ponto 7.2.3. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção - De acordo com as declarações do responsável legal da E... às Autoridades Fiscais do Reino Unido, as mercadorias faturadas pela A... à E... ficaram num armazém localizado em território nacional, onde permaneceram durante algumas semanas, tendo posteriormente sido expedidas pela E... para os seus clientes, localizados em outros países comunitários. Este método permite à E... manter o negócio, não permitindo à A... saber quem são os seus clientes.*

*Relativamente à expedição de Portugal para os clientes comunitários da E... não foram enviados quaisquer documentos por parte das Autoridades Fiscais do Reino Unido. Refere a A..., nos itens 35 a 39, que desconhecendo que as mercadorias ficavam armazenadas em território nacional não lhe pode ser aplicada qualquer sanção e refere ainda que considerar a operação ocorrida no território nacional, viola a ficha doutrinária proferida na sequência do despacho de 08/04/2010 do Subdiretor Geral do IVA no processo n.º 876*

*Tendo em conta as conclusões constantes da referida na ficha doutrinária, destaca-se o seguinte:*

- O fornecedor, relativamente à transmissão dos bens emitiu a respetiva fatura com liquidação de IVA, uma vez que estes bens são descarregados em território nacional, num

*armazém que serve de logística ao adquirente, sujeito passivo espanhol;*

- *O cliente (sujeito passivo espanhol) pretende que a transmissão de bens beneficie da isenção do artigo 14.º do RII, comprometendo-se a emitir uma declaração, à semelhança da referida no ofício circular n.º 3009, assumindo que aqueles bens se destinam a Espanha;*
- *Esta operação pode beneficiar da isenção do artigo 14.º do RII, desde que o fornecedor tenha na sua posse uma declaração devidamente emitida pelo adquirente que garanta que a transmissão intracomunitária de bens, embora diferida no tempo, tem efetivamente lugar.*
- *Nesta declaração o adquirente dos bens responsabiliza-se pelo transporte dos bens para outro Estado membro.*

*Ora, a A... não apresentou nenhuma declaração emitida pela E... nos termos referidos na ficha doutrinária proferida na sequência do despacho de 08/04/2010 do Sr. Subdiretor Geral do IVA no processo n.º 876. A única declaração apresentada pela A..., para beneficiar da isenção do imposto, para além de impessoal refere que as mercadorias foram recebidas pela E... nas suas instalações, pressupondo que as mesmas foram rececionadas no Reino Unido, assim como o transporte das mercadorias teve início em Portugal ( ) e término no Reino Unido, de acordo com os CMRs apresentados pela A... Tendo em conta que os bens não saíram do território nacional no momento da sua transmissão, nem a A... documentou corretamente estas operações, para beneficiar da isenção do IVA, as correções propostas de liquidação do imposto nas operações tituladas pela A... e E... são de manter.*

- p) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a transacções com a YYY..., BV (NIF, NL...) (ponto 7.2.4. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção - Os CMRs associados às faturas emitidas à YYY... apresentam as seguintes anomalias:*

- *O CMR associado à fatura n.º 3042 não tem n.º, estando na posse da A... o original do exemplar 1 e a cópia desse exemplar. Os elementos relativos aos transportadores no original e na cópia não são coincidentes.*

- q) O CMR associado à factura n.º 3042 tem o número 3569 e os elementos relativos aos transportadores não são iguais porque se trata de um transporte sucessivo, com identificação de mais do que um transportador (página 80 do pedido de pronúncia arbitral);
- r) Para efectuar essas correcções a transacções com a YYY... a Autoridade Tributária e Aduaneira referiu ainda (ponto 7.2.4. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção - O CMR associado à factura n.º 3144 (original do exemplar 1 e cópia do exemplar 2) na posse da A..., no campo 24 destinado à indicação do lugar e data da recepção da mercadoria e ao carimbo e assinatura do destinatário, não consta qualquer carimbo consta apenas uma data e uma rubrica não identificável.*

*Em nenhum dos exemplares dos CMRs associados às duas facturas é indicada a matrícula do veículo que efectuou o transporte.*

*Deste modo as transmissões consideram-se não devidamente documentadas dadas as anomalias referidas nos CMRs, pelo que não podem ser considerados como prova idónea da saída dos bens do território nacional, pelo que uma das condições constantes do artº 14º do RITI, para isentar a operação de IVA não se verifica.*

- s) A YYY... enviou documento comprovativo da recepção no seu armazém logístico das mercadorias referidas na alínea anterior e nos CMRs referidos têm indicação as matrículas dos veículos, que são L – ... quanto ao CMR ... e L –... quanto ao CMR... (página 81 do pedido de pronúncia arbitral);
- t) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a transacções com a D..., (NIF, ES...) (ponto 7.2.5. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção - Relativamente a esta sociedade espanhola, a A... tem na sua posse cópias do exemplar 1 dos CMRs (exemplar destinado ao expedidor), associados a 27 faturas que emitiu, em que no campo 24 destinado ao carimbo e assinatura do destinatário, constam assinaturas originais. Em relação à comprovação da entrega das mercadorias aos clientes comunitários com cópias do 1.º exemplar dos CMRs, o sócio-gerente da A..., declarou que quando os clientes não certificam a receção da mercadoria com o original ou cópia de um dos exemplares do CMR que acompanhou a mercadoria (no campo 24), envia-lhes por e-mail o 1.º exemplar do CMR, para que estes certifiquem a receção das mercadorias, no campo 24, o qual é devolvido à A..., também por e-mail (ponto 5 do Termo de Declarações de 01-06-2015 em Anexo I).*

*Tendo em conta estas declarações, não se entende o motivo de existirem cópias do 1.º exemplar dos CMRs, com assinaturas originais a certificarem a receção das mercadorias pela D... em Espanha, sendo evidente que a A... não as obteve por e-mail, conforme declarou o seu sócio-gerente, o que põe em causa a credibilidade destes documentos.*

*Deste modo não podem aqueles documentos serem considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do art.º 14.º do RII, ou seja, que os bens foram expedidos a partir do território nacional para outro Estado membro.*

- u) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a transacções com a J... (ES...) (ponto 7.2.6. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção - Sendo o exemplar 1 do CMR destinado ao expedidor e o exemplar 2 destinado ao receptor das mercadorias, não se compreende que a J..., na qualidade de receptora das mercadorias, tenha apresentado às Autoridades Fiscais as cópias do exemplar 1 dos CMRs para certificar o transporte e receção das mercadorias em Espanha.*

*Deste modo, as cópias do 1.º exemplar dos CMRs apresentados pela A... e os remetidos pela Agência Tributária de Espanha, não podem ser considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do art.º 14.º do RFTT, ou seja, a efetiva expedição das mercadorias a partir do território nacional para outro estado membro.*

- v) A J... apresentou uma declaração modelo 349 de comunicação à Agência Tributária espanhola das aquisições efectuadas a Requerente (página 84 do pedido de pronúncia arbitral);
- w) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a transacções com a C... (ES ...) (ponto 7.2.7. do pedido de pronúncia arbitral):

*Inspeção - A ..... tem na sua posse originais do exemplar 4 ou cópias do exemplar 1 dos CMRs, os quais contêm um carimbo da ..... no campo destinado ao recetor das mercadorias (campo 24).*

*Foram remetidos pela Agência Tributária de Espanha, em resposta ao pedido de cooperação administrativa, o exemplar 2 dos mesmos CMRs, os quais contêm também no campo 24 um carimbo da ..... ;*

*Da análise a estes documentos constatou-se que o carimbo da ..... que consta dos CMRs na posse da ..... não é o mesmo que consta nos CMRs obtidos através da cooperação administrativa.*

*Nos termos da convenção, a declaração de expedição “CMR” é emitida, pelo menos em três exemplares originais em que:*

- O 1.º exemplar é para o expedidor;*
- O 2.º exemplar é para o destinatário;*

- O 3º exemplar é para o transportador;

Atualmente tem-se verificado a existência de quatro ou mais exemplares do CMR (facultativos).

Estes exemplares do CMR devem ser devidamente preenchidos, assinados e carimbados pelo expedidor no campo 22 e pelo transportador no campo 23, antes do início do transporte, ficando o 1º exemplar na posse do expedidor, enquanto os restantes exemplares acompanham a mercadoria e são assinados, carimbados e datados, pelo recetor das mercadorias, no campo 24, aquando da entrega das mesmas.

Tendo em conta o circuito documental dos CMRs atrás referido, os exemplares 2, 3 e restantes (se os houver) acompanham a mercadoria, fazendo sentido que estes exemplares sejam assinados e carimbados em simultâneo pelo recetor das mercadorias.

Ora, o que não se compreende é que os exemplares dos CMRs que acompanharam a mercadoria, na posse do destinatário (exemplar 2 obtido através da cooperação administrativa) e na posse da ..... (exemplar 4), tenham carimbos diferentes. Esta situação põe em causa a credibilidade destes documentos, não sendo possível validar de forma inequívoca que as mercadorias carregadas em Portugal foram efetivamente transportadas e descarregadas nas instalações da ..... em Espanha. Refere-se ainda que, apesar da ..... ter apresentado para estas operações a quarta via dos CMRs (facultativa), estes documentos não foram considerados comprovativos credíveis, quanto à realização do transporte e receção da mercadoria por parte da ..... o que contraria as alegações do sujeito passivo, de que a falta de uma quarta via do CMR não implica a não entrega dos bens ou produtos ao destinatário.

As incoerências/irregularidades detetadas prendem-se sim com a existência de dois carimbos diferentes da ..... no campo 24 dos CMRs, que de acordo com o circuito documental, acompanham a mercadoria desde o local da carga até ao local onde as mesmas são rececionadas e descarregadas.

- x) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a

transacções com a ZZZ... (GB...) (ponto 7.2.8.1. do pedido de pronúncia arbitral):

*“De acordo com os elementos resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária:*

- *as mercadorias foram entregues no Reino Unido e foram vendidas a KKKK...*
- *as encomendas foram efetuadas pela ZZZ... , por telefone e ou mail;*
- *as mercadorias foram recebidas pela ZZZ... e contabilizadas corretamente”.*

- y) Para efectuar essas correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou, relativamente a transacções com a AAAA... (GB...), irregularidades formais, designadamente quanto ao local de carga território nacional (ponto 7.2.8.2. do pedido de pronúncia arbitral);
- z) Relativamente às transacções realizadas com a BBBB..., NIF. PL..., a Requerente apresentou na reclamação graciosa os documentos que indica na página 5 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- aa) Relativamente às transacções realizadas com a CCCC... (NIF. NL...), a Requerente apresentou na reclamação graciosa os documentos que indica nas páginas 5 e 6 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- bb) Relativamente às transacções realizadas com a DDDD..., (NIF. GB...), a Requerente apresentou na reclamação graciosa os documentos que indica nas páginas 7 e 8 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- cc) Relativamente às transacções com a empresa EEEE... (GB ...), a Requerente apresentou na reclamação graciosa os documentos referidos nas páginas 43 a 46 do (documento n.º 2 junto com o pedido de

pronúncia arbitral, cuja correspondência a realidade não é questionada na resposta);

dd) Relativamente à empresa FFFF... (GB...) a Requerente apresentou na reclamação graciosa os documentos que indica nas páginas 46 e 47 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cuja correspondência a realidade não é questionada na resposta;

ee) Na sequência das correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou à Requerente as seguintes liquidações, juntas com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos:

- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201401;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201402;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201403;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201404;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201405;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201406;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201407;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201408;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201409;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201410;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201411;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201412;
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201501; e
- Liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201502;

ff) Em 21-12-2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas na alínea anterior, que não foi decidida até 12-07-2016;

gg) Nas liquidações que são objecto do pedido de pronúncia arbitral são efectuadas correcções dos seguintes montantes:

Demonstrações de Liquidações do IVA		
Período	Nº Liquidação	Valor da Correção
2013 09	2015	103.437,77
2013 10	2015	82.606,21
2013 11	2015	140.013,97
2013 12	2015	70.918,80
2014 01	2015	140.144,40
2014 02	2015	77.603,75
2014 03	2015	75.742,73
2014 04	2015	118.310,76
2014 05	2015	187.103,52
2014 06	2015	159.621,97
2014 07	2015	150.708,04
2014 08	2015	173.068,49
2014 09	2015	193.738,25
2014 10	2015	141.776,63
2014 11	2015	122.799,81
2014 12	2015	199.705,68
2015 01	2015	159.935,86
2015 02	2015	146.347,63
<b>TOTAL</b>		<b>2.443.584,27</b>

- hh) A Requerente organiza um dossier com a documentação relativa a cada operação intracomunitária, e, quando os clientes não lhe enviam os duplicados dos CMRs, envia-lhes o original, pedindo-lhes que o assinem e carimbe, e emitam uma declaração confirmando a recepção de mercadorias (prova testemunhal);
- ii) A Requerente intentou uma acção no Tribunal Tributário de Lisboa tendo em vista obter a decisão dos pedidos de reembolso que apresentou (artigo 141.º do pedido de pronúncia arbitral);
- jj) Em 12-07-2016, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## 2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Para além dos excertos que se reproduziram extraídos do pedido de pronúncia arbitral que reproduzem partes do Relatório da Inspeção Tributária relativa aos períodos de 2004-01 a 2015-02, nada mais se provou, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou o processo administrativo a essa inspeção, nem no prazo da Resposta, nem posteriormente, apesar de para tal ter sido notificada, para o fazer no prazo de 10 dias, por despacho de 24-02-2017, que lhe foi notificado na mesma data.

Assim, os factos foram dados como provados baseiam-se no teor do pedido de pronúncia arbitral, nos documentos que foram juntos ao processo e na prova testemunhal.

As testemunhas inquiridas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

Dos depoimentos resultou a convicção do Tribunal Arbitral de que a Requerente organiza um dossier com a documentação relativa a cada operação sujeita ao regime do RITI, que procurou activamente esclarecer as operações em causa (como evidencia a quantidade de documentação que apresentou no exercício do direito de audição e nas reclamações graciosas, arrolada nos documentos n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral) e que, independentemente de irregularidades formais de algumas operações, não se está perante actuações com intuito fraudulento, o que é corroborado pelo facto de a Requerente exercer actividade desde 2002 e não serem referidas situações irregulares anteriores a Setembro de 2013.

Os valores das correcções efectuadas nas liquidações, globalmente indicados na alínea n) da matéria de facto fixada, não são idênticos (embora sejam próximos), dos que se referem correspondem no Relatório da Inspeção Tributária relativo a operações do ano de 2013 e dos que a Requerente refere no artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral como sendo os das correcções efectuadas relativamente aos períodos de 2014-01 a 2015-02.

Não ficaram demonstradas as razões das discrepâncias.

Não se provou qual o conteúdo decisório do processo que a Requerente instaurou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância para obter decisão dos pedidos de reembolso, a que a Requerente alude no artigo 141.º do pedido de pronúncia arbitral.

### **3. Matéria de direito**

O Artigo 138.º, n.º 1, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 (DIVA), estabelece a seguinte regra:

*Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.*

O artigo 14.º, alínea a), do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) estabelece que

*Estão isentas do imposto:*

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

A Administração Aduaneira procedeu a inspecções à Requerente em que concluiu, em suma, que

*(...) tendo em conta a isenção do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, que exige que estas operações sejam realizadas com sujeitos passivos registados em outro(s) Estado(s) membro(s) e que a expedição dos bens do território nacional também seja comprovada;*

*(...) independentemente da entidade responsável pelo transporte, o sujeito passivo para beneficiar da isenção do IVA, tem que comprovar a expedição dos bens, pelo que se exige que os documentos que suportam os transportes sejam claros e inequívocos quanto à efetiva expedição dos bens de Portugal para os seus clientes comunitários, o que não se verificou nas operações objeto de correção.*

Ao transporte internacional de mercadorias por estrada é aplicável a Convenção CMR (Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.235, de 18-03-1965 e alterada pelo Decreto n.º 28, de 06-09-1988) que no seu artigo 6.º, n.º 1, estabelece as indicações que devem conter as declarações de expedição:

### **Artigo 6.º**

*1. A declaração de expedição deve conter as indicações seguintes:*

- a) Lugar e data em que é preenchida;*
- b) Nome e endereço do expedidor;*
- c) Nome e endereço do transportador;*
- d) Lugar e data do carregamento da mercadoria e lugar previsto de entrega;*
- e) Nome e endereço do destinatário;*
- f) Denominação corrente da natureza da mercadoria e modo de embalagem e, quando se trate de mercadorias perigosas, sua denominação geralmente aceite;*
- g) Número de volumes, marcas especiais e números;*
- h) Peso bruto da mercadoria ou quantidade expressa de outro modo;*
- i) Despesas relativas ao transporte (preço do transporte, despesas acessórias, direitos aduaneiros e outras despesas que venham a surgir a partir da conclusão do contrato até à entrega);*
- j) Instruções exigidas para as formalidades aduaneiras e outras;*
- k) Indicação de que o transporte fica sujeito ao regime estabelecido por esta*

*Convenção, a despeito de qualquer cláusula em contrário,*

É relevante também para a apreciação da matéria dos autos o Ofício Circulado n.º 30.009, de 10-12-1999, da Direcção de Serviços do IVA, que é invocado pela Requerente e vincula a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do 68.º-A da LGT.

Este Ofício Circulado tem o seguinte teor:

***Ofício-Circulado 30009, de 10/12/1999 - Direcção de Serviços do IVA***

***IVA - COMPROVAÇÃO DAS TRANSMISSÕES  
INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS***

*Tendo merecido concordância, por despacho de 24.05.1999, a n/informação n.º ... de 17.05.1999, comunica-se o seguinte:*

*1. Nos termos da alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do mesmo diploma, beneficiam da isenção aí prevista desde que verificadas as seguintes condições: - os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia; e - o adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado membro, tenha indicado o respectivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.*

*2. Apesar da norma remissiva constante do artigo 34º do RITI, determinando a aplicação da disciplina geral do Código do IVA (CIVA), em tudo que não se revelar contrário ao disposto naquele Regime, o estatuído no nº 8 do artigo 28º do Código não poderá ter aplicação em sede de transacções intracomunitárias, já que tal norma elenca, com carácter taxativo, as isenções que, de entre as previstas no CIVA, estão submetidas às regras de comprovação aí expressamente previstas.*

3. *Todavia, a não submissão das isenções previstas no RITI às formas de comprovação estabelecidas no n.º 8 do artigo 28.º do CIVA não implica que não seja necessário comprovar a verificação dos pressupostos daquelas isenções, necessidade essa que, actualmente, se encontra genericamente referida no n.º 4 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária, e que já anteriormente decorria do teor do artigo 6.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aplicável em matéria de IVA por força do artigo 1.º do mesmo Estatuto.*

4. *Perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:*

- *os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybill"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing"-B/L);*
- *os contratos de transporte celebrados;*
- *as facturas das empresas transportadoras;*
- *as guias de remessa; ou*
- *a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em geral, que ocorrem irregularidades e incongruências na documentação apresentada pela Requerente relativa às transmissões de bens entre países membros da União Europeia, designadamente nos vários exemplares dos CMRs, o que obsta a que possa beneficiar da isenção referida.

No entanto, não prevendo a DIVA nem o RITI qualquer restrição dos meios de prova idóneos para prova dos Requerentes da isenção, são potencialmente utilizáveis todos

os meios de prova admitidos em direito, em consonância com o preceituado nos artigos 73.º da LGT e 115.º, n.º 1, do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Esta admissibilidade de todos os meios de prova é expressamente reconhecida no referido Ofício Circulado n.º 30.009, que indica vários tipos de documentos a título meramente exemplificativo, como decorre do uso do advérbio «*nomeadamente*» no seu n.º 4.

Tendo sido obtidas durante a acção de inspecção relativa ao ano de 2013 várias informações de administrações tributárias estrangeiras, há que ter em conta que as essas informações fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, como decorre do preceituado nos n.ºs 1 e 4 do artigo 76.º da LGT.

Como se está perante um imposto sujeito a regulamentação da União Europeia, é de acatar a jurisprudência do TJUE sobre esta matéria, o que é corolário da obrigatoriedade do reenvio prejudicial, prevista no § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Assim, em sintonia com o decidido no acórdão de 27-09-2007, proferido no processo n.º C-146/05, deverá entender-se que não pode ser recusada a isenção a «*uma entrega intracomunitária, que teve efectivamente lugar, apenas com fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente*».

### **3.1. Liquidações relativas ao ano de 2013**

#### **3.1.1. C..." (ES...)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu dever liquidar IVA relativamente às facturas n.ºs 2918, 2923, 2929, 2931, 2940, 2944, 2951, 2963, 2965, 2972, 2978, 2983 e 2984, por entender que os elementos apresentados não comprovam que as mercadorias foram descarregadas em Espanha, pelas seguintes razões, em suma:

*Da análise conjunta aos documentos apresentados pela A..., com os documentos remetidos e informação obtida pela Agência Tributária de Espanha (resposta ao*

*pedido de cooperação administrativa intracomunitária), conclui-se que não existem comprovativos credíveis, quanto a realização dos transportes de ... (Portugal) para Múrcia (Espanha), pelos seguintes motivos:*

*—> Os exemplares dos CMRs recolhidos na A... (cópias do 1º exemplar e 4º exemplar) apresentam divergências em relação àqueles que foram apresentados pela C... (2º exemplar do CMR), na aposição de um carimbo diferente no campo destinado ao receptor das mercadorias (campo 24 dos CMRs) (Anexo II - folhas 50 e 53, a título exemplificativo);*

*—> O 4º exemplar do CMR nº ... A (modelo JJ...) apresentado pela A..., para confirmar o transporte e entrega das mercadorias à C..., não apresenta a mesma forma gráfica do 1º e 2º exemplares deste CMR (Anexo II - folhas 26, 27 e 59);*

*—> As declarações apresentadas pela A..., relativas à receção das mercadorias pela C..., são impessoais, para além de existirem dois "modelos" diferentes, consoante o exemplar do CMR apresentado pela A..., para comprovar a entrega da mercadoria faturada à sociedade espanhola (cópia do 1º exemplar ou original do 4º exemplar).*

Na sequência do exercício do direito de audição pela Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu ainda que *«a existência de três carimbos diferentes da C... nos vários exemplares dos mesmos CMRs, que acompanham as mercadorias, recolhidos na A..., remetidos pela Agência Tributária de Espanha e apresentados em sede de direito de audição, não comprovam de forma clara e inequívoca que as mercadorias carregadas em Portugal foram efetivamente transportadas e rececionadas em Espanha, nas instalações da C...».*

Não se vê que o facto de serem utilizados carimbos diferentes justifique que se duvide que as mercadorias foram recebidas, mas apenas que a C... dispõe de vários carimbos, em locais diferentes das suas instalações (escritório e recepção), com foi referido na audiência.

O 4.º exemplar dos CMRs não é essencial para prova da recepção das mercadorias (aliás, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira refere que *«normalmente, servem de comprovativo do serviço de transporte e são entregues pelos transportadores às empresas*

*que contrataram estes serviços»).* O facto de ser utilizado um modelo diferente não significa que os 2.ºs exemplares apresentados tenham a força probatória própria, nem que sejam todos CMRs contrafeitos.

Para além disso, as autoridades espanholas, não colocaram quaisquer dúvidas de que as mercadorias tivessem sido recebidas, sendo certo que, tratando-se de uma empresa que se encontra registada no sistema VIES desde 22-03-2000, as declarações recapitulativas permitiam detectar qualquer falta de liquidação de IVA relativa as mercadorias em causa.

Pelo contrário, a informação das autoridades espanholas, confirma que foram adquiridas e pagas as mercadorias pela C..., que foram recebidas em Múrcia, que a empresa tem estrutura suficiente para aquisições, que vendeu as mercadorias a vários clientes, quase todos de nacionalidade espanhola e que uma venda a uma empresa portuguesa consta das declarações recapitulativas.

A isto acresce que foram juntas pela Requerente cópias de documentos bancários relativos a todas as transferências dos valores facturados, que corroboram a veracidade das transacções com a C... .

Pelo exposto, não há suporte para a liquidação de IVA no montante de € 151.589,50, relativamente às facturas n.ºs 2918, 2923, 2929, 2931, 2940, 2944, 2951, 2963, 2965, 2972, 2978, 2983 e 2984.

### **3.1.2. D... (ES...)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu liquidar IVA relativamente apenas às facturas n.ºs 2934 e 2956 (relativamente à factura n.º 2970, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou, na sequência do exercício o direito de audição, que o transporte ficou comprovado).

#### **3.1.2.1 Factura n.º 2934**

Relativamente à factura n.º 2934, a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca a *«comprovação deficitária do transporte pela D..., no seu próprio camião, ou seja, a*

*declaração apresentada pela A..., com base no Ofício Circulado 30009 de 10/12/1999 da Direção de Serviços do IVA, para justificar o transporte das mercadorias de Portugal para Espanha, em viatura própria do adquirente dos bens, carece de comprovativo adicional relativo à viatura que transportou esses bens, nomeadamente, se a mesma tem capacidade para acondicionar as mercadorias e se a D... é a proprietária ou locatária do veículo de matrícula ... (reboque ...), pois caso tal não se verifique o serviço estaria a ser prestado por um terceiro (transportador) o que exigiria o correspondente CMR».*

Mais adiante, a Autoridade Tributária e Aduaneira justifica a liquidação de IVA dizendo que «o transporte de mercadorias em camião próprio da D..., baseado apenas numa declaração e em portagens (cópias de talões remetidos pela Agência Tributária de Espanha), sem a identificação do proprietário ou locatário do camião e, sem possibilidade de efetuar qualquer ligação entre os referidos talões e as transmissões de bens, cujo transporte efetivo se pretende validar, não podem ser considerados comprovativos credíveis de que o transporte de Portugal para Espanha foi efetivamente realizado».

Na sequência do exercício do direito de audição ela Requerente, a Administração Tributária e Aduaneira entendeu que:

*Na cópia do que parece ser a permissão de circulação (equivalente ao certificado de matrícula emitido em Portugal) da viatura ... não consta a entidade emissora desta permissão de circulação, para além de se encontrar mencionado na referida cópia, que este documento só é válido se acompanhado pelo ITV (Tarjeta - Inspección Técnica de Vehículos), não tendo sido remetida pelo sujeito passivo nos documentos que apresentou, a cópia da caderneta obrigatória de Inspeção Técnica de Veículos (ITV), que permite à D..., circular com o camião de matrícula ... .*

No entanto, como diz a Requerente, as orientações que constam do referido ofício-circulado não obrigam a fazer prova da propriedade ou locação do meio de transporte e foi apresentada cópia do livrete do camião e reboque, cuja identificação a própria Autoridade Tributária e Aduaneira indica.

Da mesma forma, não se justifica que os vendedores de mercadorias exijam aos seus clientes a «permissão de circulação» ou a «*caderneta obrigatória de Inspeção Técnica de Veículos (ITV)*».

Neste contexto, não se encontra suporte legal para as dúvidas sobre a realização do transporte que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca, sobre a propriedade do veículo e sua capacidade.

Por outro lado, a referida declaração e as portagens são indício de que o transporte for efectuado para Espanha e não o contrário.

Para além disso, o documento que consta de fls. 192 do processo administrativo permitem concluir que foi liquidado IVA em Espanha relativamente a esta factura.

Ainda no mesmo sentido da realidade da transacção apontam os documentos relativos às transferências bancárias.

Por isso, não se justifica a liquidação de IVA, no montante de € 7,468,89, relativamente a esta factura n.º 2934.

### **3. 1.2.2. Factura n.ºs 2956**

A liquidação de IVA relativamente a esta factura baseou-se nos factos de «*que "BB..." (ES...), operador em nome individual, com atividade de transportes rodoviários de mercadorias, encontra-se cessado, desde 2007-11-19, enquanto, que o transportador espanhol "DD..." (ES...) não se encontra registado para efeitos de VIES (Anexo III - folhas 51 e 52)*».

Diz ainda Autoridade Tributária e Aduaneira que para confirmar a recepção das mercadorias foram apresentadas

- *cópia do primeiro exemplar dos CMRs, carimbados, assinados e datados pela sociedade espanhola (trata-se do carimbo de cor azul utilizado na maioria das cópias);*
- *cópias das declarações da D... a certificar o recebimento das mercadorias faturadas pela A..., carimbadas e rubricadas pelo gerente da referida sociedade espanhola, LL..., sem qualquer data de referência de emissão das mesmas. Nestas declarações os únicos elementos que não fazem parte da cópia, foram manuscritos,*

*num texto "chapa" e referem-se ao número da fatura emitida pela A... e à correspondente data de emissão da mesma*

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «os CMRs apresentados relativos aos transportadores espanhóis, cessados ou não registados para efeitos de VIES, não podem ser considerados comprovativos credíveis quanto a realização dos serviços transporte de mercadorias de Portugal para Espanha, não tendo sido obtida qualquer informação por parte da Agência Tributária de Espanha, passíveis de validar a realização efetiva destes transportes».

A falta de inscrição dos transportadores no VIES não é decisiva para comprovação, pois não é requisito da isenção em causa.

Por outro lado, a Requerente juntou também comprovativos das transferências bancárias, declaração da D... afirmando ter recebido as mercadorias e da empresa "O...", declarando que o transporte foi efectuado, que apontam no sentido de terem sido efectuada a transacção e realizado o transporte em causa.

Neste contexto, considera-se que não há justificação para a liquidação de IVA no valor de € 13.152.45, relativamente a esta factura n.º 2956.

### **3.1.3. E... (GB...)/F... (ES...)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu ser de liquidar IVA relativamente a quatro facturas, com os n.ºs 2920, 2924, 2930 e 2959. ( <sup>8</sup> )

Como se refere no Relatório da Inspeção Tributária, «em resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária, as Autoridades Fiscais do Reino Unido, informaram que

—> A E... assumiu a propriedade dos bens em Portugal e enviou-os para um espaço arrendado num armazém localizado em território Português, local onde estes bens permaneceram durante algumas semanas;

---

<sup>8</sup> Relativamente a factura n.º 2966, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou, após o exercício do direito de audição não efectuar liquidação de IVA.

- > *Posteriormente os bens são expedidos pela E... para os seus clientes, localizados em outros países comunitários;*
- > *Este método permite à E... manter o negócio, sem que a A... tenha conhecimento de quem são os seus clientes.*

Porém a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«independente dos bens terem saído do território nacional, algumas semanas depois, não significa que as transações, entre a A... e E..., possam ser consideradas operações comunitárias, nem por questões relacionadas com a manutenção de um negócio, conforme o declarado pelo responsável legal da E... às Autoridades Fiscais do Reino Unido».*

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«as mercadorias não saíram do território nacional, no momento da sua transmissão»,* pelo que *«não pode ser conferida a isenção às operações declaradas para este operador, nos termos do artigo 14º do RITI».*

O TJUE no acórdão de 18-11-2010, proferido no processo n.º C-84/09, entendeu o seguinte:

*Os artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária não pode depender da observância de um qualquer prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado-Membro de entrega para o Estado-Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído.*

Assim, é de concluir que a tese da Autoridade Tributária e Aduaneira subjacente a esta correcção, no sentido de que isenção depende a as mercadorias saírem de território nacional no momento da transmissão, não tem fundamento legal.

Por isso, fazendo fé as informações obtidas das administrações tributárias estrangeiras (artigo 76.º, n.º s 1 e 4, da LGT), tem de se considerar provado que as mercadorias em causa saíram do território nacional para o Reino Unido, pelo que é de aplicar a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI.

Pelo exposto, não tem suporte legal a liquidação de IVA relativamente às facturas n.ºs 2920, 2924, 2930 e 2959, no valor de € 71.880,01.

#### **3.1.4. F... (ES...)**

Estão em causa quanto a esta empresa, três facturas, com os n.ºs 2945, 2964 e 2969.

A sociedade espanhola "F...", apesar de inscrita no Registo Mercantil de Tarragona, não se encontrava registada para efeitos de VIES, quando a Requerente efectuou as transacções.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente não pode beneficiar da isenção, tendo apurado o imposto em falta de € 12.934,43, pelo seguinte, em suma:

*Para além da F... não se encontrar registada como operador comunitário, também os documentos analisados relativos à expedição e entrega dos bens, não comprovam que os bens faturados pela A... a esta sociedade espanhola tenham saído de Portugal.*

*A F... na qualidade de adquirente comunitário, não reúne as condições estipuladas na alínea a), do artigo 14º, do RITI, dado a mesma não se encontrar registada para efeitos de VIES, não podendo a A... beneficiar da isenção prevista no mesmo artigo, nas transmissões que efetuou à referida sociedade espanhola.*

Posteriormente, a F... passou a estar registada no VIES e a Requerente apresentou novos documentos em exercício do direito de audição, designadamente cópias do 1.º exemplar dos CMRs (que já havia apresentado) com aposição de carimbo daquela empresa no campo 24.

*Após o exercício do direito de audição, apurou-se que «as transmissões à F... foram declaradas pela A..., no anexo recapitulativo do IVA, como transmissões intracomunitárias de bens à E..., a qual se encontra registada como operador comunitário no sistema VIES, desde 2008».*

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «não se justifica que o seu cliente, na qualidade de recetor das mercadorias em Espanha, venha documentar as

*operações intracomunitárias com exemplares de CMRs que não respeitam o circuito documental, quanto à sua distribuição pelos intervenientes (expedidor, transportador e adquirente e/ou destinatário). De acordo com este circuito a F..., na qualidade de adquirente e recetora dos bens, deveria ter fornecido à A... cópias do 2º exemplar dos CMRs, para comprovar a efetiva realização dos transportes de Portugal para Espanha».*

Na inquirição de testemunhas foi afirmado que a F... não possuía os 2.ºs exemplares dos CMRs, por não ter necessidade de os manter em arquivo, motivo pelo que lhe foi pedido que confirmasse a recepção das mercadorias em cópias os 1.ºs exemplares.

Não havendo exigências de forma especiais quanto à entrega das mercadorias, não se justifica que, pelo facto de não terem sido apresentadas cópias dos 2.ºs exemplares (para o que foi dada uma explicação aceitável) não se considere provada a entrega que é declarada pela F... em declarações apresentadas pela Requerente e é confirmada pela aposição do carimbo da F... nas cópias dos 1.ºs exemplares. Na verdade, não questionando a Autoridade Tributária e Aduaneira a autenticidade da aposição do carimbo naquelas cópias, não se vê razão para não considerar provada a recepção das mercadorias, que é confirmada pelo 3.º exemplar do CMR enviado pelo transportador.

Como esclareceu o TJUE no recente acórdão de 09-02-2017, proferido no processo n.º C-21/16, a falta de registo no VIES não é obstáculo à isenção, se não existir «*nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados*»:

*O artigo 131.º e o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sedado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a*

*existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados.*

No caso em apreço, em face dos referidos CMRs, é de considerar provado que as transacções foram efectuadas com a F..., o que é corroborado pelas declarações desta empresa e os comprovativos as transferências bancárias.

No entanto, não se pode dar como provado que a F... tenha liquidado IVA relativamente às transacções em causa (não foram apresentadas declarações de IVA, relativamente a esta empresa), pelo que não se pode concluir que não exista um indício sério que sugere a existência de fraude.

Neste contexto, havendo indício de fraude (não pagamento do IVA), os factos de a F... não se encontrar abrangida por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias e não estar inscrita no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA justificam, à face da referida jurisprudência do TJUE, que a Autoridade Tributária e Aduaneira recuse a isenção.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto valor de € **12.934,43** de imposto liquidado relativamente às facturas n.ºs 2945 (período 2013-11), 2964 (período 2013-11) e 2969 (período 2013-12).

### **3.1.5. G...(ES...)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que sociedade espanhola "G..." encontra-se cessada no sistema VIES, desde 21-11-2013, mas foram declaradas vendas pela A... para a referida sociedade espanhola, em datas posteriores à da cessação indicada no sistema VIES.

A Requerente efectuou vendas de mercadorias a esta sociedade espanhola, algumas dela após a cessação, designadamente no dia seguinte a esta (factura n.º 2958, de 22-11-2013, no valor de € 29.250,33) e em 10-12-2013 (factura n.º 2968, no valor de € 64.627,20).

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no entanto, entendeu liquidar IVA relativamente àquelas facturas e também às anteriores, como consta do quadro que segue:

Periodos	Nº Fatura	Data	Base Tributável	IVA 6%	IVA 23%
2013-09	2913	02-09-2013	65.577,60 €	- €	15.082,85 €
2013-09	2916	10-09-2013	41.514,24 €	- €	9.548,28 €
2013-09	2921	18-09-2013	46.306,32 €	806,40 €	7.559,25 €
<b>Totais de 2013-09</b>			<b>153.398,16 €</b>	<b>806,40 €</b>	<b>32.190,38 €</b>
2013-10	2941	28-10-2013	40.254,18 €	217,01 €	8.426,59 €
2013-11	2958	22-11-2013	29.250,33 €	255,81 €	5.746,98 €
2013-12	2968	10-12-2013	64.627,20 €	- €	14.864,26 €
<b>Totais</b>			<b>287.529,87 €</b>	<b>1.279,22 €</b>	<b>61.228,21 €</b>
<b>Total do Imposto Apurado</b>					<b>62.507,43 €</b>

### 3.1.5.1. Factura n.º 2913

Relativamente à factura 2913, a liquidação baseou-se em «a transportadora CCC... emitiu o CMR n.º ... e a Guia de Transporte n.º..., referentes às mesmas mercadorias faturadas pela A... à G..., através da factura n.º 2913 de 2013-09-02. Nestes documentos de transporte as mercadorias carregadas em ... são transportadas na mesma viatura e no mesmo dia, para locais diferentes (Sevilha e Porto de Leixões)».

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere ainda o seguinte:

*Esta factura emitida pela A... a G... corresponde à venda de 95.040 unidades de sabonetes da marca "...", cujo transporte de ... para Sevilha, teve início no mesmo dia em que foi emitida a factura, sendo a transportadora responsável pelo transporte dos sabonetes/"paletes", a "CCC..., S.A." (doravante designada por CCC...), conforme os exemplares do CMR n.º ... apresentados pelas sociedades A... e G... (Anexo V - folhas 3, 4, 28 e 29).*

*A G... vendeu os sabonetes que adquiriu à A..., a uma sociedade localizada em MALTA, denominada III..., através da factura n.º 2013000032 datada de 2013-08-30.*

*Estes sabonetes vendidos pela G... foram também transportados pela CCC..., no dia 02 de setembro de 2013, de ... para o porto de Leixões, tendo sido utilizada neste transporte a mesma viatura e o mesmo reboque que supostamente estaria a caminho de Sevilha (Viatura..., Reboque...) (Anexo V -folhas 29 a 31).*

*A guia de transporte n.º ... emitida pela CCC..., para o transporte dos sabonetes vendidos pela G..., menciona no campo da descrição das mercadorias um contentor (CLDU-...) selado (selo n.º...), o qual foi expedido pela sociedade JJJ..., localizada em Malta.*

Tendo-se provado que as mercadorias saíram efectivamente de território nacional para um país da União Europeia, não há fundamento para não aplicação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI.

Por isso, não tem fundamento legal a liquidação de IVA, no montante de € 15.082,85, relativamente a esta factura n.º 2913.

### **3.1.5.2. Facturas n.ºs 2916 e 2921**

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere como fundamento da liquidação de IVA o seguinte:

#### **Quanto à factura n.º 2916:**

*Em nenhum destes exemplares do CMR é referido o tipo dos produtos transportados, indicando apenas o número de paletes (trinta e uma).*

*Nos exemplares do CMR apresentados pela A... e pela G..., não existem divergências no preenchimento. De acordo com estes exemplares do CMR n.º..., as "31 paletes" carregadas em ... deveriam ter sido descarregadas em Algeciras, mas foram rececionadas em Sevilha, pela G... (campos 3, 4 e 24 do CMR).*

*No exemplar do CMR recolhido na transportadora FFF..., menciona que foram transportadas "31 paletes" e acresce que foram recebidas "33 paletes de suelo" (campos 10 a 13 do CMR), enquanto que, os exemplares apresentados pela A... e pela G... fazem referência apenas às "31 paletes".*

*No campo 24 do CMR recolhido na transportadora FFF..., referente ao recetor das "paletes", encontra-se carimbado pela sociedade espanhola "KKK...", sem referência ao seu número de identificação fiscal ou à sua localização.*

*Se o 2º, 3º e 4º exemplares do CMR acompanham as mercadorias desde o local da carga das mesmas até ao local onde são descarregadas, não se vislumbra o motivo das divergências verificadas no seu preenchimento (campos 10 a 13 e 24 do CMR).*

*De acordo com os documentos recolhidos, os serviços de transporte relacionados com esta transmissão foram faturados pela transportadora espanhola “FFF..., SA.” à sociedade nacional “LLL..., Lda.” (Anexo V -folha 34).*

*Para concluir refere-se ainda que a sociedade “LLL...”, sediada em Portugal é administrada por, MMM... (NIF:..., cônjuge de HHH... (NIF:...), gerente da sociedade espanhola G... (Anexo V- folha 35).*

#### **Quanto à factura n.º 2921:**

*Em nenhum destes exemplares do CMR é referido o tipo de produtos transportados indicando apenas o número de paletes (cinquenta e seis).*

*De acordo com os exemplares do CMR n.º..., apresentados pela A..., as “56 paletes” carregadas em ... deveriam ter sido descarregadas em Algeciras, mas foram rececionadas em Sevilha, pela G... (campos 3, 4 e 24 do CMR).*

*No exemplar do CMR recolhido na transportadora FFF..., mencionam que foram transportadas “56 paletes” e acresce mais “33 paletes de algo incompreensível” (campos 10 e 13 do CMR), enquanto que, os exemplares apresentados pela A... fazem referência apenas as “56 paletes”.*

*No campo 24 do CMR recolhido na transportadora FFF..., referente ao recetor das “paletes”, encontra-se carimbado pela sociedade espanhola “KKK...”, sem referência ao seu número de identificação fiscal ou à sua localização.*

*Mais uma vez se verifica que os exemplares do CMR que acompanham a mercadoria (3º e 4º exemplares) mencionam locais distintos para a entrega das “paletes”.*

*De acordo com os documentos recolhidos, também este serviço de transporte foi faturado pela transportadora espanhola “FFF...” à sociedade nacional “LLL...” (Anexo V- folha 37).*

As divergências referências referidas, designadamente no número de paletes e a omissão de referência ao tipo de mercadorias transportadas, poderiam justificar que a Autoridade Tributária e Aduaneira não considerasse demonstrado que as mercadorias a que se referem as facturas tenham saído do território nacional, se não existissem outros elementos que a confirmem a realidade das transacções.

Na verdade, são ponderáveis neste contexto as considerações feitas pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao apreciar o exercício do direito de audição, designadamente, o facto de *«apenas nos CMRs em que menciona a G... como adquirente, não consta a denominação da natureza das mercadorias, sendo referido unicamente o número de paletes»* e a alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Convenção CMR, estabelece que a declaração de expedição deve conter a *«denominação corrente da natureza da mercadoria»*, que é essencial para apurar se as mercadorias que foram transportadas são aquelas a que se reportam as facturas, quando não existem outros meios de prova do transporte.

Porém, no caso em apreço, a Requerente alega que ocorreu *«grupagem»* de mercadorias pela G... (agrupamento no mesmo transporte de mercadorias adquiridas à Requerente com mercadorias adquiridas a outros fornecedores) o que pode explicar as diferenças do número de paletes, apesar de não permitir concluir que as mercadorias em causa se incluíram nessa grupagem.

De qualquer forma, constata-se a G... procedeu a autoliquidação de IVA relativamente ao período em causa (folha 337 do processo administrativo) e indicou na declaração modelo 349 da Agência Tributária espanhola, com o resumo das operações com União Europeia (folhas 356 e 357 do processo administrativo) o valor de € 153.398,16 relativo a operações com a A..., valor esse que corresponde à soma dos valores das três facturas (2913, 2916 e 2921) relativas ao mês de Setembro de 2013 (65.577,60 + 41.514,24 + 46.306,32 = 153.398,16).

Perante esta constatação, tem de se concluir que foi pago o IVA correspondente a estas facturas, pelo que não se justifica a liquidação de IVA nos montantes de € **9.548,28** e € **7.559,25** relativo a estas facturas 2916 e 2921 (para além da factura 2913, que no ponto anterior se referiu).

### 3.1.5.3. Factura 2941

A liquidação de IVA relativamente a esta factura, baseou-se no seguinte:

*Em nenhum destes exemplares do CMR e referido o tipo de produtos transportados indicando apenas o número de paletes (trinta e duas). De acordo com estes exemplares do CMR n.º..., as "32 paletes" carregadas em ... foram rececionadas em Sevilha, pela G... (campos 3, 4 e 24 do CMR).*

*Para justificar a contratação deste serviço de transporte foi apresentada pela sociedade FFF... a fatura n.º 181522 de 31/10/2013, emitida pela transportadora espanhola a G... (Anexo V - folha 40). De acordo com o descritivo desta fatura, foram cobrados serviços de transporte de Portugal (...) para Espanha (Algeciras), relacionados com os CMRs n.ºs ... e ..., ou seja, o serviço documentado pelo CMR ..., relativo ao transporte dos bens faturados pela A... à G..., não foi mencionado na referida fatura.*

*Os CMR's n.ºs ... e ... referidos na fatura emitida pela transportadora espanhola à G..., referem-se a "paletes" expedidas pela própria G..., para Málaga e Algeciras.*

*Estas "paletes" foram carregadas no ..., em 2013-10-29 (Anexo V -folhas 41 e 42).*

*Em função dos documentos de transporte recolhidos na transportadora FFF..., relativos aos serviços de transporte prestados e faturados pela transportadora espanhola "FFF..." à G..., não é possível comprovar se as mercadorias vendidas pela A..., foram carregadas em ... e descarregadas em Sevilha, tendo em conta, que este serviço de transporte, aparentemente, não foi faturado e que nos descritivos dos CMRs n.ºs ... e ..., as quantidades de "paletes" são diferentes daquelas que constam do CMR n.º ... .*

Valem aqui as considerações que se fizeram no ponto 3.1.5.2. deste acórdão.

Também neste caso se constata que o valor desta factura foi incluído na declaração apresentada pela G... à Agência Tributária espanhola, com a relação das operações intracomunitárias (folhas 358-359 do processo administrativo).

Por isso, não se justifica a liquidação de IVA no montante de € **8.426,59**, relativamente a esta factura n.º 2941.

#### **3.1.5.4. Factura 2958**

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere o seguinte:

*De acordo com o CMR n.º ..., o transporte dos produtos constantes desta factura, emitida pela A... a G..., foram transportados de ... (Portugal) para Sevilha (Espanha), em 2013-11-22, pela transportadora "GGG... ."*

*Na A... foram apresentados dois exemplares do CMR n.º ... (primeiro e quarto), emitido pela sociedade "GGG...", com formas gráficas diferentes (Anexo V - folhas 19 e 20). No quarto exemplar do CMR n.º..., apresentado pela referida sociedade para justificar a entrega das mercadorias a G..., não constam os campos 22, 23 e 24, referentes às identificações do expedidor, da transportadora e do receptor das mercadorias, que consta do primeiro exemplar do mesmo CMR. Acontece que todos os exemplares emitidos da declaração de expedição (CMR) devem conter a mesma forma gráfica, não podendo o CMR n.º ... ser considerado comprovante credível da realização do transporte e entrega das mercadorias faturadas pela A... à G... (factura n.º 2958 de 2013-11-22).*

*Da análise efetuada aos documentos apresentados pela G... e remetidos pela Agência Tributária de Espanha, verifica-se que parte dos bens adquiridos por esta sociedade espanhola à A..., foram vendidos à entidade NNN..., localizada em Ceuta, através da factura n.º 201300039 de 2013-11-22 (Anexo V -> folhas 43 e 45).*

*Os bens vendidos pela G... a NNN... foram expedidos pela própria G..., cujo serviço de transporte, realizado em 2013-11-22, foi prestado pela transportadora nacional "OOO...", conforme se verificou no 1.º exemplar CMR..., apresentado pela G... . De acordo com este CMR, os bens foram carregados em ...*

*(Portugal) para serem descarregados em Algeciras (Espanha) (Anexo V - folha 46).*

*Em função desta análise, constata-se que existem dois serviços de transportes, titulados por transportadores diferentes, a transportar os mesmos bens, inclusive, no mesmo dia e, com partidas de locais diferentes (Anexo V -folhas 44 e 46).*

Refere ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira que *«parte dos bens mencionados na fatura 2958 emitida pela A..., em 2013-11-22, foram vendidos pela G... a uma empresa localizada em Ceuta. No entanto, de acordo com os CMRs n.ºs ... e..., estas mercadorias foram carregadas em locais diferentes (... e...) e os serviços de transporte executados por duas transportadoras ("GGG..." e "OOO..."), que transportaram no mesmo dia, a mesma mercadoria para locais distintos (... e ...)».*

O carregamento em locais diferentes por duas transportadoras e o transporte para locais distintos não implica que as mercadorias não tenham saído do território nacional, sendo no sentido da saída a informação da administração tributária espanhola.

Assim, é de considerar provado que as mercadorias saíram efectivamente de território nacional (duas transportadoras transportarem as mercadorias para Sevilha e Algeciras), pelo que não há fundamento para não aplicação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI.

Para além disso, constata-se que o valor desta factura foi incluído pela G... na declaração, com a relação das operações intracomunitárias (folhas 360-361 do processo administrativo).

Por isso, não tem fundamento legal a liquidação de IVA, no montante de € **5.746,98**, relativamente a esta factura n.º 2958.

### **3.1.5.5. Factura n.º 2968**

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou a liquidação de IVA relativamente a esta factura invocando o seguinte:

*De acordo com o CMR n.º..., o transporte dos produtos constantes desta fatura, emitida pela A... a G..., foi efetuado pela transportadora FFF... .*

*Em relação ao CMR n.º ... foram apresentados os seguintes exemplares:*

*-> Na A..., o primeiro exemplar destinado ao expedidor e o quarto exemplar que lhe foi entregue pela G..., para confirmar a entrega das mercadorias (Anexo V- folhas 23 e 24);*

*-> Na G..., o segundo exemplar destinado ao recetor das mercadorias (Anexo V - folha 47), e*

*-> Na transportadora nacional FFF..., o terceiro exemplar do CMR, no qual não se encontra preenchido o campo 24, respeitante ao recetor das mercadorias (Anexo V - folha 48).*

*Em nenhum destes exemplares do CMR é referido o tipo de produtos transportados indicando apenas o número de paletes (trinta e três).*

*De acordo com os exemplares do CMR n.º..., apresentados pela A... e pela G..., as "33 paletes" carregadas em ... deveriam ter sido descarregadas na Itália, foram rececionadas em Sevilha (campos 3, 4 e 24 do CMR).*

*O CMR n.º ... foi substituído pelo CMR n.º.... Neste último CMR consta a G... como expedidora de "trinta e três paletes de sabonetes" de Portugal (...) para Itália, em que mercadoria foi rececionada pela sociedade italiana "PPP...", sem referência à data de recepção das mesmas. (Anexo V -folhas 49 e 50).*

*Refere-se ainda que este serviço de transporte foi contratado à FFF... pela sociedade italiana "PPP...", indicada no CMR n.º..., como recetora dos bens.*

*Os CMRs recolhidos na transportadora FFF... não identificam o tipo de produtos transportados, assim como, os recetores das mercadorias mencionados nestes CMRs não são os mesmos que constam dos mesmos CMRs apresentados pela G... e pela A... .*

*Tratam-se de exemplares que acompanham as mercadorias que deveriam mencionar o mesmo recetor, não havendo justificação para que os mesmos CMRs apresentem recetores diferentes;*

*O único sócio e gerente da G..., HHH..., tem domicílio fiscal em Portugal e, é cônjuge de MMM..., gerente da sociedade nacional "LLL..." (Anexo V - folha 37) que contratou serviços de transporte à transportadora espanhola "FFF...", relacionados com o transporte de mercadorias faturadas pela A... à sociedade espanhola G...;*

*Para beneficiar da isenção de imposto nas transmissões intracomunitárias bens é necessário que se encontrem reunidas, cumulativamente, as condições previstas na alínea a) do artigo 14º do RITI e, que estas operações se encontrem devidamente documentadas, o que não se verificou nas operações intracomunitárias, tituladas pela A... e pela G... . Saliendo-se ainda o facto da G... não se encontrar registada como operador comunitário, desde 2013-11-21, no seu Estado-membro, e ter efetuado aquisições a A..., nessa qualidade, em datas posteriores ao cancelamento do seu registo no VIES.*

Não foi dada uma justificação aceitável para as incongruências constatadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, designadamente para a substituição dos CMRs e as mercadorias que deveriam ter sido enviadas para Itália terem sido recebidas em Sevilha (folhas 445 e 446 do processo administrativo).

Para além disso, embora na declaração com a relação de operações intracomunitárias apresentada pela G... à administração tributária espanhola, que consta de folhas 363 e 364 do processo administrativo, se refira um valor relativo a operações com a Requerente, este é muito superior ao da factura 2968, pelo que não se pode dar como provado que tenha alguma relação com esta.

Por outro lado, as cópias de documentos bancários apresentados pela Requerente, que constam de folhas 366 e seguintes do processo administrativo, não mostram transferência ou transferência bancárias da G... para a Requerente que atinjam o montante de € 64.627,20, no período de 10-12-2013 em diante: o extracto de folhas 421 (repetido a fls. 435 do processo administrativo) apenas mostra uma transferência de € 30.000,00 na própria data da factura, anterior à data da recepção das mercadorias pela G..., que é 12-12-2013, indicada a folhas 446 do processo administrativo.

Neste contexto, afigura-se que as divergências referências referidas justificam que a Autoridade Tributária e Aduaneira não considere demonstrado que as mercadorias a que se refere esta factura tenham saído do território nacional.

Valem aqui as considerações que se fizeram no ponto 3.1.5.2. deste acórdão sobre a relevância da omissão de referência ao tipo de mercadorias transportadas e justificação para que não se considere demonstrado que as mercadorias a que se referem as facturas tenham saído do território nacional, se não há outros elementos que comprovem a transacção.

Por isso, justifica-se a liquidação de IVA no montante de € 14.864,26, relativamente a esta factura n.º 2968.

### 3.1.6. J... ES...)

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu dever liquidar IVA relativamente às facturas n.ºs 2926 e 2977, de 30-09-2013 e 26-12-2013, respectivamente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«as declarações de expedição apresentadas pela A... e pela J... não comprovam de forma clara e inequívoca a realização efetiva dos transportes das mercadorias de Portugal para Espanha, assim como, a declaração de expedição recolhida na transportadora P...»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseia o seu juízo no seguinte:

*Cópia do primeiro exemplar dos CMRs, assinados sem qualquer menção à data de recebimento das mercadorias. Nestes exemplares constam também os dados identificativos da J..., não através de carimbo, mas por um recorte em papel (Anexo VII - folhas 4 e 8);*

*—> Cópias das declarações que certificam o recebimento das mercadorias faturadas pela A..., escritas em inglês e rubricadas, sem qualquer identificação do emissor destas declarações, que também não se encontram datadas. Nestas declarações a identificação da J... consiste também num recorte de papel, com os dados identificativos da mesma (Anexo VII -folhas 5 e 9).*

Na transportadora "P..." (doravante designada por P...) foi recolhido o terceiro exemplar do CMR..., referente ao transporte dos produtos mencionados na fatura nº 2926 de 2013-09-30. Quanto a este exemplar refere-se o seguinte (Anexo VII -folha 10):

- > O veículo de transporte das mercadorias não foi mencionado no CMR;
- > O campo 24 do CMR destinado à identificação do receptor das mercadorias encontra-se rubricado e manuscrito com um número..., sem qualquer data correspondente à entrega das mercadorias. Neste CMR não é possível determinar se as mercadorias foram efetivamente descarregadas em Espanha;
- > No campo 13 do CMR referente às instruções do expedidor foi aposto parte do carimbo da J... .

Este serviço de transporte foi contratado pela P... à sociedade "TTT" ... (NIF:...) localizada em ... (Anexo VII - folha 11). Tanto no 1º exemplar do CMR apresentado pela A..., como no 3º exemplar do mesmo CMR recolhido na transportadora P..., não existe qualquer menção à transportadora que executou este serviço de transporte.

• **Cooperação Administrativa Intracomunitária**

A Agência Tributária de Espanha, em resposta ao pedido de cooperação administrativa, remeteu cópias do 1º exemplar dos CMRs que lhe foram fornecidos pela J... e referiu apenas que esta sociedade espanhola exporta a maioria das suas aquisições para países localizados nos Balcãs (Albânia, Macedónia...), em função das declarações prestadas pelo representante desta sociedade espanhola (Anexo VII - folhas 12 a 14).

A J... na qualidade de destinatária dos bens transmitidos pela A... deveria ter apresentado cópias do 2º exemplar dos CMRs, a comprovar o transporte e a entrega das mercadorias e nunca o 1º exemplar, que se destina exclusivamente ao expedidor dos bens.

Na cópia do 1º exemplar dos CMRs apresentados pela sociedade espanhola encontram-se carimbados pela J... na qualidade de recetora das mercadorias, enquanto que nas cópias dos mesmos exemplares dos CMRs,

*apresentados pela A... para comprovar o transporte e entrega das mercadorias à sociedade espanhola, consta por um recorte em papel com os dados identificativos da J... .*

Na sequência do exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira motivou a liquidação de IVA relativamente a estas facturas dizendo que «a J... na qualidade de destinatária dos bens transmitidos pela A... deveria ter apresentado cópias do 2º exemplar dos CMRs, a comprovar o transporte e a entrega das mercadorias e nunca o 1º exemplar, que se destina exclusivamente ao expedidor dos bens».

O facto de a J... não ter apresentado o 2º exemplar dos CMRs, mas uma cópia do exemplar 1.º (que foi explicado na audiência pela habitual não conservação dos CMRs pela empresa receptora, que não tem interesse em os conservar), não permite concluir que não foi feita a entrega, pois o carimbo desta nas cópias do 1.º exemplar não deixa de ser posto pela J... na qualidade de receptora das mercadorias.

Por outro lado, a Administração Tributária espanhola, que remeteu à Autoridade Tributária e Aduaneira, as cópias do 1.º exemplar dos CMRs não colocou quaisquer dúvidas sobre a recepção das mercadorias pela J... e, pelo contrário, enviou aquelas cópias decerto por entender que comprovavam a recepção.

Em anexo à reclamação graciosa, a Requerente juntou ainda declaração da J... confirmando a recepção das mercadorias (folha 503 do processo administrativo) e cópias das declarações modelo 349 apresentadas à administração tributária espanhola com a relação das operações intracomunitárias, com comprovativos da apresentação, em que são indicadas as aquisições a que se reportam as facturas em causa (folhas 504 a 509 do processo administrativo).

Neste contexto, afigura-se que foi feita prova de que as mercadorias foram recebidas pela J... e foram criados os pressupostos para a cobrança do IVA em Espanha, pelo que não se justifica a recusa da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI.

Assim, não há fundamento para a liquidação de IVA no montante de € 14.737,18 relativamente às facturas n.ºs 2926 e 2977.

### **3.1.7. H... (ES...)**

Estão em causa relativamente a esta empresa três facturas, com os n.ºs 2946, 2961 e 2962, emitidas pela Requerente em Novembro de 2013, no valor de € 247.855,56, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidado IVA no montante de € 57.006,78.

A Autoridade Tributária e Aduaneira invocou as seguintes razões para efectuar a liquidação:

*Para confirmação da receção das mercadorias pela H..., a A... apresentou:*

—> *Cópia do primeiro exemplar dos CMRs carimbadas e rubricadas pela H..., sem qualquer referência à data de recepção das mercadorias (Anexo VI - folhas 4, 8 e 12);*

—> *Cópias das declarações emitidas pela H..., escritas em inglês, a certificarem o recebimento das mercadorias faturadas pela A..., com carimbo da referida sociedade espanhola e rubricadas por GGGG..., na qualidade de diretor comercial, sem qualquer data de referência (Anexo VI - folhas 5, 9 e 13).*

**• *Cooperação Administrativa Intracomunitária***

*Das informações obtidas pela Agência Tributária de Espanha, em resposta ao pedido de cooperação administrativa intracomunitária, destaca-se, de forma resumida, o seguinte (Anexo VI -folha 15):*

—> *As mercadorias faturadas pela A... à H... foram exportadas por esta sociedade espanhola para a Argélia, de acordo com as declarações de exportação apresentadas à referida Agência Tributária;*

—> *Nos CMRs apresentados pela H... a comprovar o transporte das mercadorias de Portugal para Espanha, foram observadas, de acordo com a informação prestada, irregularidades formais;*

—> *As faturas relativas aos serviços de transporte prestados pelos transportadores, não foram apresentadas pela H...;*

—> *As aquisições efetuadas à A... pela H... são postas em causa em função das declarações de exportação apresentadas por esta sociedade espanhola, existindo dúvidas, por parte da Agência Tributária de Espanha, quanto à realização dos transportes entre Portugal e Espanha.*

**• *Conclusões sobre as Transmissões Declaradas ao Cliente H...***

*Para beneficiar da isenção de imposto nas transmissões intracomunitárias bens é necessário que se encontrem reunidas, cumulativamente, as condições previstas na alínea a), do artigo 14º, do RITI e, que estas operações se encontrem devidamente documentadas, o que não se verificou nas operações intracomunitárias, tituladas pela A... e pela H... . Os documentos apresentados pela A... e aqueles que foram apresentados pela H... à Agência Tributária de Espanha (documentos não remetidos), não comprovam de forma clara e inequívoca, que as mercadorias saíram do território nacional.*

*Assim, as mercadorias faturadas pela A... à H... são tributadas em território nacional, conforme o disposto no artigo 6º do Código do IVA, sendo o imposto apurado e exigível, na data de emissão das faturas, de acordo com os artigos 7º e 8º do Código do IVA.*

*Nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do Código do IVA, procedeu-se ao apuramento do imposto inerente a estas transmissões, aplicando-se a taxa de imposto referida na alínea c) do artigo 18º do mesmo diploma legal.*

Na sequência do exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira referiu o seguinte:

*As alegações do sujeito passivo, relativas ao cliente H..., referem que não sendo o transporte um serviço logístico contratado pela A..., a informação posteriormente colocada no CMR, no preenchimento do campo 24 não é da sua responsabilidade. No entanto, comprova as transmissões intracomunitárias de bens, com base em documentação facultada pelo cliente (ponto 109 do direito de audição).*

*Nos documentos facultados pelo seu cliente H... encontram cópias do 3º exemplar dos seguintes CMRs (Anexo VIII-folhas 181 e 182):*

*—> O CMR nº ... emitido pela sociedade nacional "QQQ...", associado à fatura nº 2946 emitida pela A..., em 2013-11-06. Este CMR encontra-se carimbado, rubricado e datado pela H..., na qualidade de recetora das mercadorias;*

*—> O CMR nº ... emitido pela sociedade espanhola "RRR..." (Transportes HHHH...), associado à fatura nº 2961 emitida pela A..., em 2013-11-28. O*

*carimbo e a rubrica da H... na qualidade de recetora da mercadoria encontram-se fora do campo do CMR destinado para esse fim (campo 24).*

*Quanto ao CMR n.º..., emitido pelo transportador "CC...", que não se encontra registado para efeitos de VIES, não foi apresentado pela H... ao seu fornecedor A..., nenhum comprovativo da realização deste transporte de mercadorias, associado à fatura n.º 2962 de 2013-11-29.*

*Os documentos apresentados pelo sujeito passivo, em direito de audição, fornecidos pelo seu cliente H..., encontram-se incompletos e também não respeitam o circuito documental do CMR.*

*A H... na qualidade de adquirente e recetora das mercadorias nas suas instalações, em Espanha, deveria ter fornecido à A..., cópias do 2.º exemplar dos CMRs, documentos estes que devem fazer parte dos seus arquivos, não sendo admissível, que nem um único transporte de mercadorias foi documentado de forma correta.*

*Tendo em conta a forma irregular de como estes documentos foram apresentados pela A..., em direito de audição, e as informações obtidas pela Agência Tributária de Espanha (em sede de cooperação administrativa intracomunitária), em relação à H... (vide capítulo III - subponto 1.5. do relatório), considera-se que a validação dos transportes das mercadorias de Portugal para Espanha, não foi devidamente documentado, não permitindo comprovar a realização efetiva dos mesmos, mantendo-se as correções propostas de liquidação de imposto nas operações tituladas por estas sociedades.*

Os factos de a administração tributária espanhola ter confirmado que as mercadorias em causa foram exportadas pela H... para a Argélia e ter afirmado que lhe foram apresentadas declarações de exportação implica que as mercadorias tenham saído do território nacional e, por outro lado, que a liquidação ou não de IVA passa a ser matéria da competência das autoridades espanholas.

Por outro lado, a Requerente apresentou, com a reclamação graciosa, documentos relativos a transferências bancárias, que confirmam as transacções.

Pelo exposto, não tem fundamento legal a liquidação de IVA no montante de € 57.007,78, relativamente às facturas n.ºs 2946, 2961 e 2962.

### **3.2. Liquidações relativas aos anos de 2014 e 2015**

Como se refere na fundamentação da decisão da matéria de facto, não se provaram todos os fundamentos das liquidações relativas aos anos de 2014 e 2015, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou o processo administrativo relativo à inspecção que os incidiu obre aqueles períodos, nem no prazo da Resposta, nem posteriormente, apesar de para tal ter sido notificada, para o fazer no prazo de 10 dias, por despacho de 24-02-2017, que lhe foi notificado na mesma data.

A explicação que a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou (apenas em 24-03-2017, muito depois do prazo que lhe foi fixado) para o não envio do processo administrativo, que é a de a «*respectiva extensão se espartilhar por um elevado número de ficheiros, na maioria superiores ao espaço de megabytes permitidos expedir pelas contas de correio electrónico adstritas aos ora signatários*» não constitui justificação aceitável, pois, para além de não se ter demonstrado qual é a extensão desse processo administrativo, ele poderia ter sido enviado repartido por várias mensagens de correio electrónico ou então em suporte físico, como a Autoridade Tributária e Aduaneira anunciou naquela data que iria fazer, mas não fez, decorrido mais de um mês sobre aquela data, nem veio apresentar qualquer justificação.

Neste contexto, foi dada oportunidade à Autoridade Tributária e Aduaneira de sanar a deficiência, tendo-se aguardado por período manifestamente mais do que o necessário para dar cumprimento àquele seu dever legal.

Por outro lado, na sua Resposta, relativamente às correcções referentes aos períodos de 2014-01 a 2015-02, a Autoridade Tributária e Aduaneira limita-se a incluir um único artigo, com o seguinte teor:

130.º

*No que concerne às correcções efectuadas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, na sequência das transmissões intracomunitárias efectuadas entre a Requerente e as sociedades H..., II..., E..., YYY..., D..., J..., C..., ZZZ..., AAAA..., BBBB...,*

*CCCC..., DDDD..., EEEE... e FFFF..., diga-se, em abono da verdade, que também nestes casos se detectaram irregularidades documentais de transporte - vastamente desenvolvidas em contexto de Relatório de Inspeção, para cuja leitura se remete – que suscitam sérias dúvidas quanto à saída dos bens de território nacional.*

Para além de este único artigo nada dizer sobre as específicas correcções relativas aos anos de 2014 e 2015, por ele se conclui que os Senhores Juristas que representam a Autoridade Tributária e Aduaneira já em 23-12-2016, quando apresentaram a Resposta tinham em seu poder o Relatório da Inspeção Tributária relativo anos de 2014 e 2015, o que torna manifestamente injustificável o não cumprimento do dever de apresentação do processo administrativo.

Por isso, quanto aos fundamentos das liquidações relativas aos referidos períodos de 2014 e 2015, apenas se deu como provado o que a Requerente reproduz no pedido de pronúncia arbitral, reproduções essas cuja correspondência ao Relatório da Inspeção Tributária referido não é questionada.

Assim, devem ser retirados pelo Tribunal Arbitral os efeitos jurídicos da omissão, relativamente às transacções efectuadas de o período 2014-01 a 2015-02, partindo do pressuposto, em face da falta de outros elementos de prova, de que são as que se indicam no documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Genericamente, pode dizer-se desde já que, sendo sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira que recai o ónus da prova dos factos em que fundamentou as liquidações relativas aos anos de 2014 e 2015 (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), as dúvidas sobre a existência ou não das alegadas *«irregularidades documentais de transporte - vastamente desenvolvidas em contexto de Relatório de Inspeção, para cuja leitura se remete – que suscitam sérias dúvidas quanto à saída dos bens de território nacional»* (artigo 130.º da resposta) têm de ser processualmente valoradas contra a Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **3.2.1. H...(ES...)**

Como se deu como provado, com base na afirmação feita pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral não questionada no presente processo, no âmbito da cooperação administrativa a Agência Tributária espanhola confirmou que «as mercadorias faturadas pela A... à H... foram exportadas por esta sociedade espanhola para a Argélia, de acordo com as declarações de exportação apresentadas à referida Agência Tributária».

Provando-se que as mercadorias saíram do território nacional e sendo as transacções do conhecimento da Administração Tributária espanhola, não fundamento para recusar a aplicação da isenção, mesmo que existam irregularidades formais, que não é possível comprovar, referida na alínea l) da matéria de facto fixada.

Assim, não há fundamento para liquidar IVA relativamente as transacções da Requerente com esta empresa.

### **3.2.2. II... (ES...)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a liquidação de IVA relativamente a transacções com esta empresa em existirem dois carimbos diferentes (nos originais dos CMRs e no 4.º exemplar) e existirem cópias de declarações com logótipos diferentes.

Os CMRs são meios próprios para provar o transporte, não se vislumbrado que a eventualidade de a empresa dispor de dois carimbos implique que eles não provem os factos que neles se referem.

Por outro lado, a Requerente refere que juntou outros meios de prova das transacções, designadamente justificativos de pagamento e declarações de recepção, o que não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta.

Assim, não há fundamento para concluir que não ocorreram as transacções nem para duvidar que as mercadorias saíram de território nacional e, conseqüentemente, para recusar a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1 do RITI.

### **3.2.3. E... (GB...)**

As autoridades fiscais do Reino Unido conformara, que as mercadorias foram expedidas por esta empresa para outros países comunitários.

O facto de as mercadorias terem permanecido algumas semanas em território nacional não obsta à aplicação da isenção.

Valem aqui as considerações feitas no ponto 3.1.3. deste acórdão, para que se remete.

#### **3.2.4. YYY... (NIF, NL...)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a liquidação de IVA em anomalias de CMRs.

Uma das anomalias invocadas é a de o CMR associado à factura 3042 não ter número.

A Requerente diz que isso não corresponde a realidade, pois o CMR tem o n.º... .

Outra anomalia é a de os exemplares 1.º e 2.º dos CMRs associados à factura 3144 não terem carimbo do destinatário e em nenhum deles ser indicada a matrícula do veículo que efectuou o transporte.

O carimbo não é exigido pela Convenção CMR, designadamente pelo seu artigo 6.º como requisito dos CMR.

Quanto à indicação dos veículos, a Requerente diz que eles constam dos CMRs e a afirmação não é questionada na Resposta.

Não tendo sido junto o processo administrativo não é possível comprovar os fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira e as dúvidas decidem-se a favor da Requerente, pelo que se referiu quanto ao ónus da prova.

Por isso, a liquidação de IVA relativamente às transacções com esta empresa enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

#### **3.2.5. D..., (NIF, ES...)**

A Administração Tributária e Aduaneira entendeu liquidar IVA relativamente às transacções com esta empresa por os exemplares 1 dos CMRs que a Requerente tinha na sua posse terem assinaturas originais e o sócio-gerente da Requerente ter declarado que *«quando os clientes não certificam a receção da mercadoria com o original ou cópia de*

*um dos exemplares do CMR que acompanhou a mercadoria (no campo 24), envia-lhes por email o 1.º exemplar do CMR, para que estes certifiquem a receção das mercadorias, no campo 24, o qual é devolvido à A..., também por email».*

Por esse facto, a Administração Tributária e Aduaneira entendeu que estava posta em causa a credibilidade dos documentos referidos.

A Requerente diz no presente processo que o procedimento descrito seria o utilizado em geral, podendo haver excepções a esse procedimento, sendo os CMRs devolvidos por correio ou ser aproveitada a deslocação de algum transportador e terem sido entregues em mão.

Diz ainda da Requerente que cabia à Administração Tributária e Aduaneira o ónus da prova da falsidade dos documentos referidos.

Afigura-se que a Requerente tem razão, pois, obviamente, as assinaturas originais na cópia dos CMRs não têm menos valor para comprovar a recepção do que versões digitalizadas e a Administração Tributária e Aduaneira não invoca que as assinaturas não tenham sido efectuadas por representantes daquela empresa.

Por outro lado, a explicação dada para os CMRs terem assinaturas originais é plausível.

Por isso, não se pode concluir com base naqueles factos que as transacções não tenham sido efectuadas, pelo que a correcção efectuada enferma de ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.2.6. J... (ES...)**

A Administração Tributária e Aduaneira efectuou liquidação de IVA por entender que a recepção das mercadorias por esta empresa deveria ter sido comprovada com apresentação do 2.º exemplar dos CMRs e não cópia do 1.º exemplar.

Na audiência de produção de prova foi explicado que frequentemente as empresas que recebem as mercadorias não guardam o 2.º exemplar, por não terem interesse em conservá-lo.

De qualquer modo, não sendo invocado que é falsa a confirmação da recepção e o facto de a J... ter apresentado à administração tributária espanhola a declaração modelo

349 relativa às transacções intracomunitárias com a Requerente (afirmado pela Requerente no artigo 84.º do pedido de pronúncia arbitral e não questionado pela Administração Tributária e Aduaneira na resposta) permite concluir que as mercadorias saíram do território nacional.

Pelo exposto, esta correcção também enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.2.7. C... (ES...)**

A Administração Tributária e Aduaneira entendeu que era de liquidar IVA por o carimbo que consta dos exemplares dos CMRs que estavam na posse da Requerente não ser o mesmo que foi utilizado neste sentido CMRs obtidos através da cooperação administrativa.

Na audiência foi explicado pelas testemunhas que a C... utiliza um carimbo no escritório e outro na recepção de mercadorias.

É perfeitamente plausível que a C... disponha de dois carimbos e, pelo contrário, não é crível que, se a Requerente tivesse falsificado declarações com carimbos falsos, fosse utilizar dois.

Assim, também não há suporte factual para estas correcções.

### **3.2.8. ZZZ... (GB...)**

As autoridades do Reino Unido confirmaram que as mercadorias foram entregues no Reino Unido e correctamente contabilizadas por esta empresa.

As informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, fazem fé, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 76.º da LGT.

Por isso, deve considerar-se provado que as mercadorias saíram do território nacional e não há fundamento para recusa da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI.

### **3.2.9. AAAA... (GB...)**

Pelos elementos que constam do processo, que são apenas os indicados pela Requerente, conclui-se que não é questionado que houve um transporte de mercadorias para o Reino Unido, que estará comprovado através do Bill of Lading (conhecimento de embarque marítimo), sendo fundamento da correcção apenas divergência quanto à indicação do local da carga e data do transporte.

Provando-se que as mercadorias saíram do território nacional para o Reino Unido, não há razão para recusar a isenção, à luz da jurisprudência do TJUE que se citou.

### **3.2.10. BBBB... (NIF. PL ...)**

A Requerente refere na reclamação graciosa ter apresentado vários documentos, designadamente declaração do cliente afirmando que as mercadorias constantes das facturas emitidas em 2014 e 2015 foram recepcionadas em perfeitas condições.

Não foi apresentado o processo administrativo nem são indicadas pela Administração Tributária e Aduaneira no presente processo as razões por que se entendeu que os documentos apresentados não comprovam a saída das mercadorias do território nacional.

Sendo sobre a Administração Tributária e Aduaneira que recai o ónus da prova dos fundamentos das liquidações que efectuou, tem de se concluir que não se provam esses hipotéticos fundamentos, pela que as liquidações enfermam de erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.2.11. CCCC... (NIF. NL...)**

A Requerente refere na reclamação graciosa ter apresentado vários documentos, designadamente declarações do cliente afirmando que as mercadorias constantes das facturas emitidas em 2014 e 2015 chegaram ao destino em perfeitas condições.

Não foi apresentado o processo administrativo nem são indicadas pela Administração Tributária e Aduaneira no presente processo as razões por que se entendeu

que os documentos apresentados não comprovam a saída das mercadorias do território nacional.

Como se referiu no ponto anterior, é sobre a Administração Tributária e Aduaneira que recai o ónus da prova dos fundamentos das liquidações que efectuou, pelo que tem de se concluir que não se provam esses hipotéticos fundamentos e, consequentemente, as liquidações enfermam de erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.2.12. DDDD..., (NIF. GB...)**

A Requerente refere na reclamação graciosa ter apresentado vários documentos, designadamente declarações do cliente afirmando que as mercadorias constantes das facturas emitidas em 2014 e 2015 chegaram ao destino em perfeitas condições.

Não foi apresentado o processo administrativo nem são indicadas pela Administração Tributária e Aduaneira no presente processo as razões por que se entendeu que os documentos apresentados não comprovam a saída das mercadorias do território nacional.

Como já se referiu, recai sobre a Administração Tributária e Aduaneira o ónus da prova dos fundamentos das liquidações que efectuou, pelo que tem de se concluir que não se provam esses hipotéticos fundamentos e, consequentemente, as liquidações enfermam de erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.2.13. EEEE... (GB ...)**

A Requerente refere na reclamação graciosa ter apresentado vários documentos, designadamente declarações do cliente afirmando que as mercadorias constantes das facturas chegaram ao destino em perfeitas condições.

Pelo que se refere no ponto anterior, sem o processo administrativo nem sendo indicadas pela Administração Tributária e Aduaneira no presente processo as razões por que se entendeu que os documentos apresentados não comprovam a saída das mercadorias do território nacional, é de concluir, por força da regra do ónus da prova, que estas correcções enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.2.14. FFFF... (GB...)**

A Requerente refere na reclamação graciosa ter apresentado vários documentos, designadamente declarações do cliente afirmando que as mercadorias constantes das facturas chegaram ao destino em perfeitas condições.

Pelo que se refere no ponto anterior, sem o processo administrativo nem sendo indicadas pela Administração Tributária e Aduaneira no presente processo as razões por que se entendeu que os documentos apresentados não comprovam a saída das mercadorias do território nacional, é de concluir, por força da regra do ónus da prova, que estas correcções enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

### **3.3. Conclusão sobre as liquidações relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02**

De harmonia com o exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral, na parte respeitante às correcções relativas aos períodos de 2014-01 a 2015-02, pois, à face dos elementos que constam dos autos e das regras do ónus da prova, é de concluir que todas enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto.

## **4. Pedidos de reembolsos e juros indemnizatórios**

A Requerente pede a «*emissão dos correspondentes reembolsos*» e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar-lhe juros indemnizatórios, nos termos do artigo 22.º, n.º 8, do CIVA, que estabelece o seguinte, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto:

*8 - Os reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efectuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido ou, no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do*

*referido pedido, findo os quais podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária.*

No caso em apreço, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias que ilegalmente foram recusadas nas liquidações impugnadas, bem como direito a juros indemnizatórios, nos termos daquele n.º 8 do artigo 22.º do CIVA e do artigo 43.º, n.º 3, alínea a), da LGT, a contar dos momentos em que cada um dos reembolsos deveria ter sido efectuado e até às datas em que forem processadas as respectivas notas de crédito.

Porém, como se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, não foi apresentado processo administrativo relativamente aos períodos de 2014-01- a 2015-02, pelo que não há prova segura dos exactos montantes em causa nem dos factos relevantes para concluir quando os reembolsos deveriam ter sido efectuados, que, aliás, nem sequer são indicados pela Requerente no presente processo.

Por outro lado, os valores das correcções que vieram a ser referidos nas liquidações, globalmente indicados na alínea bb) da matéria de facto fixada (que totalizam € 396.976,75 quanto aos períodos de 2013-09 a 2013-12, não são idênticos (embora sejam próximos) aos que se referem no Relatório da Inspeção Tributária relativamente aos mesmos períodos (que totalizam € 391.570,43), pelo que para executar este acórdão é necessário apurar qual o valor exacto.

Para além disso, o pagamento de reembolsos e de juros indemnizatórios por atraso está dependente da verificação de requisitos, previstos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, publicado no Diário da República, de 01-07-2010, para além da ilegalidade de correcções.

A isto acresce que não se provou também qual o conteúdo decisório do processo que a Requerente instaurou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância para obter decisão dos pedidos de reembolso, nem a sua eventual influência na determinação do seu montante.

Assim, não constando do processo todos os elementos que permitam concluir com segurança qual o montante a reembolsar nem quais os períodos em que há direito a juros indemnizatórios, justifica-se que, de harmonia com o disposto no artigo 609.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do

RJAT, se profira condenação genérica, devendo a determinação desses montantes ser efectuada em execução de julgado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT.

## **5. Decisão**

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedentes as excepções invocadas pela Administração Tributária e Aduaneira;
- b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das seguintes liquidações, nas partes em que foi liquidado IVA, diminuindo o valor do imposto a reembolsar, com fundamento em recusa da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI:
  - n.º 2015..., relativa ao período 201309;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201310;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201401;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201402;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201403;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201404;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201405;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201406;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201407;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201408;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201409;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201410;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201411;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201412;
  - n.º 2015..., relativa ao período 201501; e
  - n.º 2015..., relativa ao período 201502;
- c) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201311, na parte em que nela se liquida imposto relativo às facturas n.ºs 2945 e 2964, e julgar procedente o pedido de pronúncia

arbitral e declarar a ilegalidade daquela liquidação, na parte em foi liquidado IVA, diminuindo o valor do imposto a reembolsar, com fundamento em recusa da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI, relativamente a outras facturas;

d) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201312, na parte respeitante ao IVA liquidado nas facturas n.ºs 2968 e 2969;

e) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade da liquidação n.º 2015..., relativa ao período 201312, na parte em foi liquidado IVA, diminuindo o valor do imposto a reembolsar, com fundamento em recusa da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, do RITI, relativamente a outras facturas;

f) Absolver a Administração Tributária e Aduaneira do pedido de pronúncia arbitral nas partes em que se não é declarada a ilegalidade das liquidações n.º 2015... e n.º 2015...;

g) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias relativamente às quais é aqui declarada a ilegalidade das liquidações, condenando a Administração Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia que for determinada em execução do presente, na medida em que for apurado que se verificam os outros requisitos;

h) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Administração Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, relativamente às quantias que deverem ser reembolsadas em execução do presente acórdão, desde as datas em que deveriam ter sido efectuados cada um dos reembolsos e as respectivas datas em que vierem a ser emitidas as notas de crédito.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **2.443.584,27**.

Lisboa, 29-05-2017

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(António Nunes dos Reis)

(António Carlos dos Santos)

(Parcialmente vencido, conforme declaração junta)

## DECLARAÇÃO DE VOTO

### Relativa à Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 389/2016-T (...)

#### I- A matéria de direito

##### 1. O direito europeu aplicável

O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 (DIVA) dispõe o seguinte:

"Os Estados-Membros *isentam* as entregas de bens *expedidos ou transportados*, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens".

Em si mesmo, este dispositivo apenas legitima uma mera *não liquidação* de IVA às entregas de bens ou, na linguagem do IVA nacional, às transmissões intracomunitárias de bens. Para que a operação beneficie do direito à dedução (a efectivar pelo método substractivo, por reporte ou por reembolso) tem que se conjugar o disposto no artigo 138.º com disposto o artigo 169.º, alínea b) da DIVA, que se aplica sempre que os bens adquiridos a montante sejam utilizados para fins das operações que gozam de isenção em conformidade com o referido artigo 138.º. É dessa conjugação de regras que nasce a chamada isenção completa (*taxa zero*), a qual implica não apenas a não liquidação de IVA, como a dedução do imposto suportado a montante, relativamente a sujeitos passivos que ajam nessa qualidade e que não beneficiem de isenção para as pequenas empresas nem estejam abrangidos pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º da DIVA. Deste modo, dá-se cumprimento ao princípio da *tributação no destino*: os bens transmitidos saem do território do Estado de partida limpos de qualquer resíduo de imposto.

É, por sua vez, o artigo 183.º da DIVA que permite aos Estados-Membros (EM) efectivarem o direito à dedução através de reembolso, ao dispor o seguinte:

"Quando o montante das deduções *exceder* o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros *podem* efectuar o reporte de excedente para o período seguinte, ou *proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas*" (itálico nosso).

As condições de atribuição do reembolso são, deste modo, excluídas do campo harmonizado do IVA, mas isso não significa que fiquem fora do campo de aplicação do Direito da União Europeia. Assim, por exemplo, no caso *Comissão Europeia, contra República da Hungria*<sup>9</sup>, o TJUE relembra decorrer da expressão “*nas condições por eles fixadas*” que os EM dispõem de uma *certa margem de discricionariedade* para fixar as modalidades de reembolso do excedente de IVA” (podem, por exemplo, estabelecer regras específicas, nomeadamente quanto aos prazos para os respetivos pedidos ou quanto à prescrição do direito ao pedido). No entanto, tal facto não significa que a expressão “*nas condições por eles fixadas*” deva ser interpretada no sentido das modalidades procedimentais e das condições fixadas pelos EM para o reembolso do excedente de IVA ficarem à margem de qualquer controlo comunitário. Tal expressão deve ser interpretada tendo em conta o Direito da União<sup>10</sup>, em especial o contexto e os princípios gerais que regem o IVA, como o princípio da neutralidade<sup>11</sup> e respeitar princípios gerais de direito como o da equivalência, da efectividade e da proporcionalidade. O sujeito passivo deve poder recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, num prazo razoável, mediante o pagamento em dinheiro (ou de forma equivalente) e sem que daí advenha para ele qualquer risco financeiro.<sup>12</sup> Há, porém, um limite à concessão do reporte ou do reembolso: o excedente de IVA deve existir realmente, isto é, não deve ser um falso excedente ou um excedente indevido. Essa é a razão subjacente ao disposto no artigo 131.º da DIVA que estabelece o seguinte:

"As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de

<sup>9</sup> Acórdão de 28 de julho de 2011, Proc. C-274/10, Col. p. I-07289, n.ºs 39-41.

<sup>10</sup> Cfr., neste sentido, o Acórdão de 21 de janeiro de 2010, Caso *Alstom Power Hydro*, Proc. C-472/08, Col., p. I-623, n.º 15.

<sup>11</sup> A jurisprudência do TJUE é já muito abundante a este respeito.

<sup>12</sup> Cfr., entre outros, o Acórdão *Sosnowska*, Proc. 25/07, Col., p. I-05129, n.º 17.

assegurar a *aplicação correcta e simples* das referidas isenções e de *evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.*"

De facto, se é certo que a atribuição de um excedente inferior ao devido significa um prejuízo para o sujeito passivo e, conseqüentemente, um ónus financeiro inaceitável para o direito europeu, a atribuição de um excedente indevido ou superior ao devido significa, não apenas uma quebra na arrecadação do imposto, mas um auxílio ilegal à exportação (que distorce a concorrência intracomunitária) e, mesmo, um ato financeiramente equivalente à produção de moeda falsa. O prejuízo não é apenas financeiro para o Estado de origem, é assim um prejuízo para o funcionamento do sistema do IVA europeu no seu conjunto. Daí os cuidados com que o legislador europeu encara estes casos. E as cautelas com que o legislador nacional e as autoridades tributárias devem observar nesta matéria. Baseando-se o IVA num sistema de autoliquidação e no controlo *a posteriori* das operações tributárias, estas administrações têm o dever de verificar se as circunstâncias de um caso em investigação podem ser tais que proporcionem *qualquer possível fraude, evasão ou abuso*. A lei europeia não exige que a fraude, evasão ou abuso sejam efectivos, contentando-se com o facto de haver circunstâncias que tornem tais atos possíveis.

## **2. O direito nacional aplicável**

### **2.1 A base jurídica da isenção completa**

Entre nós, a atribuição de *isenção completa* às transmissões intracomunitárias de bens decorre da articulação do artigo 14.º, alínea a) do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) com o disposto no n.º 2 do artigo 19.º deste mesmo diploma, o qual estatui o seguinte:

"*Pode igualmente deduzir-se, para efeitos do disposto na alínea b) do artigo 20.º do Código do IVA, o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º.*"

É, pois, da alínea a) do artigo 14.º do RITI que constam as condições *específicas* fixadas pelo Estado português (o Estado de origem) para que a isenção e o correspondente direito à dedução (a concretizar por reembolso) relativo às transmissões (intracomunitárias) de bens expedidos ou transportados para um adquirente no Estado de destino sejam salvaguardados. Estas condições são, segundo a lei, as seguintes:

- que o adquirente seja uma pessoa singular ou colectiva *registada para efeitos do IVA* em outro Estado membro;
- que o adquirente tenha utilizado o *respetivo número de identificação* para efectuar a aquisição;
- que o adquirente se encontre abrangido por um *regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens*;<sup>13</sup> e
- que tenha havido efectiva expedição ou transporte dos bens para o Estado de destino, a efectuar pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes.<sup>14</sup>

A previsão destas condições tem por fim evitar a atribuição de reembolsos indevidos.

## **2.2 As condições relativas ao estatuto do adquirente**

As *condições relativas ao conhecimento do estatuto do adquirente* justificam-se pelo facto de a isenção completa de IVA só ser aplicável nas operações *B2B*, ou seja, entre um vendedor que seja normal sujeito passivo do imposto em Portugal e um adquirente que em outro EM (não necessariamente o EM de destino) seja também qualificado como sujeito passivo (ou equiparado). O vendedor tem o ónus de se certificar que não está perante um adquirente, localizado no Estado de destino que seja, para efeitos de operações intracomunitárias, um mero consumidor final (operações *B2C*), pois neste caso, excepto no que toca às vendas à distância, as transmissões de bens seriam liquidadas na origem como simples transmissões (internas) de bens. Supletivamente, este tipo de condições visa ainda

<sup>13</sup> Esta condição é a única controversa, por poder ser vista como desproporcionada. Assim parece decorrer de recente acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, adiante referido nesta declaração de voto.

<sup>14</sup> A estas condições acrescem as que resultam em geral do regime do IVA harmonizado, como sejam a onerosidade da transmissão e a sua realização por um vendedor que seja considerado sujeito passivo de IVA, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA.

possibilitar que não exista um fenómeno de dupla não tributação: a efectiva transmissão intracomunitária de bens deverá possibilitar a tributação da aquisição intracomunitária de bens no Estado de destino e a não tributação na origem desde que comprovadamente efectuada por dois sujeitos passivos.

É importante aprofundar melhor este ponto: o RITI exige a condição de sujeito passivo do adquirente e não a mera prova de que o IVA tenha sido liquidado no destino. A lei portuguesa não refere, aliás, essa condição, e bem.

De facto, o chamado "regime transitório do IVA" veio reconduzir a aplicação do IVA nas operações de comércio externo ao comércio internacional, isto é, às operações destinadas a países terceiros (ou equiparados). Assim as transmissões de bens para o exterior do território comunitário (as chamadas "exportações") continuam a ser vistas como usufruindo de isenção completa, sendo a operação de importação tributada no destino. Esta operação tem duas características muito importantes: primeira, implica, por definição, uma *efectiva* tributação no destino, no momento da passagem do bem na fronteira; segunda, o sujeito passivo (o importador) pode ser um *sujeito passivo normal* (que terá direito à dedução, mas apenas na primeira operação interna) *ou um mero particular* (sem qualquer direito à dedução). Em qualquer caso, a importação implica um real encaixe financeiro por parte do Estado de destino.

O "regime transitório do IVA" tentou, nas operações entre EM mimetizar, tanto quanto possível, a situação das operações de comércio internacional. Assim, as exportações foram substituídas por transmissões (intracomunitárias) de bens, com um regime similar àquelas, enquanto as importações deram lugar às aquisições intracomunitárias de bens. Há, porém, neste caso, *duas importantes diferenças* em relação ao regime do IVA para as importações: primeira, *só pode ter lugar entre sujeitos passivos (ou equiparados)*; segunda, a aquisição intracomunitária de bens é *uma mera operação formal* que não envolve qualquer encaixe financeiro para o Estado de destino. De facto, ela traduz-se na existência simultânea de uma liquidação e de uma dedução. E daí decorre uma consequência significativa: para o Estado de destino é, no plano financeiro, indiferente que o adquirente seja um consumidor

---

final (caso em que o imposto é liquidado na origem) ou um sujeito passivo (caso em que existe ao mesmo tempo uma operação de liquidação e outra de dedução). *O mesmo não se passa com o Estado de origem: se o adquirente for consumidor final, não só liquida imposto, como não atribui qualquer direito à dedução ao adquirente. Se for sujeito passivo, não liquida imposto, mas terá que proceder ao reembolso do imposto suportado a montante pelo vendedor.* É isto que explica, no direito português, a especial proteção do erário público que representa a exigência de o adquirente no Estado de destino ser um sujeito passivo do IVA. A liquidação do IVA no destino pelo adquirente que não demonstre ser sujeito passivo não é suficiente para o efeito, pois, não tendo qualquer custo financeiro, ela pode ser (e frequentemente é) a melhor forma de ocultar a existência de um esquema de fraude.

No caso *sub judice*, a AT têm, pois, o dever de verificar se as condições legais fixadas pelo direito nacional se verificam para que um reembolso solicitado seja devido, não o devendo proceder, sem mais, ao reembolso se existirem indícios fortes de *possível* fraude, evasão ou abuso.

### **2.3 As condições relativas à expedição ou transporte de bens**

A condição que visa certificar *a expedição ou transporte dos bens* para fora do território nacional, com destino a outro EM, está em jogo a questão de se evitar que o vendedor usufrua de um reembolso e proceda à venda fraudulenta dos bens no mercado nacional (o que, como se sabe, ocorre muito frequentemente na chamada "fraude carrossel").

Em qualquer dos casos, num plano macro, visa-se ainda preservar o bom funcionamento dos mecanismos de controlo e dos sistemas de informação (de que são exemplo os mapas recapitulativos e as informações prestadas ao Intrastat), sem os quais não será possível haver um sistema do IVA eficaz e eficiente.

Estas condições, como se disse, não devem pôr em causa o Direito da União. Ora, como esclareceu o TJUE em recente acórdão de 09-02-2017, proferido no processo n.º C-21/16, nem a falta de registo no VIES nem o facto de o adquirente (titular de um NIF válido para

agir como sujeito passivo do IVA no Estado onde está sedado) não se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, não são obstáculos à isenção. Assim será, se não houver «nenhum indício sério que sugira a existência de fraude» e se estiver «demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados»<sup>15</sup>. Havendo indício sério de fraude (e, acrescente-se, segundo a DIVA de evasão ou abuso), põe-se então o problema de saber quem tem o ónus da prova.

### 3. As questões jurídicas em análise no caso *sub judice*

As questões centrais giram, portanto, em torno do *estatuto do adquirente* (sujeito passivo de IVA ou equiparado), da *prova da expedição ou transporte* e da *questão do ónus da prova*. Começemos por esta última.

#### 3.1 A distribuição do ónus da prova

De acordo com o n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral tributária (LGT) "O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque". A aplicação pura e simples desta norma implicaria que, invocando o contribuinte ter direito à dedução mediante reembolso, a ele competiria provar que estavam preenchidas as condições necessárias (constantes do artigo 14.º, alínea a) do RITI) para que o reembolso lhe fosse atribuído. Só que num sistema, como o nosso, que se baseia na

---

<sup>15</sup> Diz o TJUE no referido acórdão: O artigo 131.º e o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sedado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados." Recorde-se ainda que, de acordo com jurisprudência consolidada do TJUE, deve recusar-se direito à dedução (ou a isenção) se se demonstrar, perante elementos objectivos, que o sujeito passivo sabia ou devia saber que com a sua aquisição participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA (ainda que a operação em causa preencha os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal (cfr. acórdão Kittel e o., C-439/04).

autoliquidação do IVA, existe uma presunção de veracidade das declarações.<sup>16</sup> Com efeito o n.º 1 do artigo 75.º da LGT estabelece que:

"Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a lei comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos".

Estamos perante uma presunção *juris tantum*, suscetível de prova em contrário. Daí que essa presunção não se verifique em certos casos, nomeadamente quando "as declarações, contabilidade ou escrita revelarem *omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados* de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria colectável real do sujeito passivo" (n.º 2, alínea a) do mesmo artigo 75.º da LGT).

A existência de irregularidades não afasta, por si só, o direito à dedução. Da doutrina do TJUE fácil será concluir que recusar o reembolso por meras questões formais violaria o princípio da proporcionalidade. O reembolso, expressão do direito à dedução, goza da especial proteção que este direito desfruta: deve ser imediato, global, as exceções ou limitações de que seja alvo são vistas restritivamente e não devem exceder o necessário, etc. O direito ao reembolso dá-se no momento em que se evidencia haver na declaração um excesso de imposto suportado, tornando-se incondicional no momento em que o sujeito passivo exerce legalmente a opção pelo seu pagamento. A grande maioria das irregularidades deverá ser combatida por meio da aplicação (ou criação) de sanções contraordenacionais (coimas), de forma a evitar que os sistemas de informação se tornem ineficazes e fiquem extremamente vulneráveis a fraudes. No entanto, num caso concreto, a existência de uma elevada profusão de irregularidades, erros, incorreções ou omissões pode pôr em causa a credibilidade da documentação de suporte do contribuinte (que pode

---

<sup>16</sup> Isto não desobriga, porém, o fornecedor de ter consigo os meios de prova necessários à comprovação de que foi efectivada a expedição ou transporte dos bens e que o adquirente é um sujeito passivo noutra EM. De acordo com jurisprudência do TJUE (acórdão de 27.09.2007, Twoh, C-184/05, relativo à isenção das transmissões intracomunitárias de bens) cabe ao *fornecedor* fazer prova de que as condições estão verificadas. As Autoridades fiscais do EM não estão obrigadas a pedir informações às autoridades do EM de destino indicado pelo fornecedor. Acresce que a informação que o comprador declarou a AIB no EM de destino não constitui prova decisiva de que os bens saíram do território do EM da transmissão.

assim perder a presunção de veracidade e de boa-fé) e indiciar, conforme refere o já citado artigo 131.º da DIVA a existência de fraude, evasão ou abuso.

Para que a presunção de veracidade da declaração seja ilidida, a AT deve demonstrar em processo inspectivo (interno e/ou externo) a existência dos referidos indícios. Se estes não existirem e caso a AT decida recusar o direito ao reembolso e, conseqüentemente, realizar uma *liquidação adicional* de imposto, ao abrigo do disposto no artigo 87.º do Código do IVA (independentemente do nome que ela própria atribua a tal acto)<sup>17</sup>, a ela compete provar **ou** que o adquirente não é sujeito passivo de IVA noutra EM (por outras palavras, que é um mero consumidor final) **ou** que os bens não abandonaram o território nacional, não tendo pois existido expedição ou transporte.

Mas, havendo omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados ou sérios de que exista *possível* fraude, evasão ou abuso, o *onus da prova inverte-se*, competindo, ao vendedor demonstrar que o adquirente é sujeito passivo de IVA (mesmo não estando registado no VIES).<sup>18</sup>

### 3.2 A prova do estatuto do adquirente como sujeito passivo do IVA

O meio incentivado pela União Europeia para provar a qualidade ou estatuto do adquirente é o recurso ao designado *sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA* (conhecido por VIES), cuja disciplina jurídica consta hoje do Regulamento (CE) n.º 904/2010, de 7.10.2010 e do Regulamento de Execução (UE) n.º 79/2012 da Comissão, de 31 de janeiro de 2012.

O VIES é um motor de pesquisa (não uma verdadeira base de dados) da Comissão Europeia que vai buscar as informações pretendidas às bases de dados nacionais do IVA.

<sup>17</sup> Estabelece o n.º 1 do artigo 87.º do CIVA (aplicável também às operações intracomunitárias) que a AT "procede à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença".

<sup>18</sup> Cfr. a doutrina decorrente dos acórdãos *Kittel e Recolta Recycling* (UE:C:2006:446, n.ºs 45, 46, 56 e 60) e *Bonik* (UE:C:2012:774, n.ºs 38 a 40), bem como do acórdão de 18.12.2014, proferido nos processos apensos C-131/13, C-163/13 e C-164/13, *Schoenimport «Italmoda» e o.* Estes acórdãos aplicam, em sede de IVA, o princípio geral de direito comunitário, segundo o qual ninguém deve beneficiar abusiva ou fraudulentamente dos direitos decorrentes do sistema jurídico da União, incluindo o direito ao reembolso.

No caso de haver uma *resposta inválida* (ou seja, quando um número de IVA não estiver registado na base de dados nacional) podemos estar, em princípio, perante uma das seguintes situações: ou o número de IVA não existe, ou não foi ativado para transações comerciais entre países da UE ou o registo ainda não foi concluído (uma vez que alguns países exigem um registo separado para as operações entre países da UE). Pode igualmente ocorrer que as informações acedidas através do sistema VIES sejam, no momento do acesso, incompletas ou inexatas (quer por deficiente informação dos operadores económicos nas suas declarações, quer por execução negligente das autoridades do EM que regista essas informações nas suas bases de dados). Caso o adquirente no Estado de destino não seja um verdadeiro sujeito passivo, deve ser tratado como um mero particular, existindo, deste modo uma operação B2C tributada na origem. Não existe sujeito passivo sem exercício de uma actividade económica. A *cessação de actividade* quer resulte de decisão do operador, quer resulte de intervenção das autoridades que a tal force um determinado operador implica ou uma mudança de estatuto ou o reconhecimento de que o estatuto de sujeito passivo era meramente formal. O acesso a essa informação através do VIES não pode deixar de constituir uma forte presunção de inexistência de actividade económica. No entanto, como todas as presunções consagradas em sede de incidência (no caso, subjectiva) admitem sempre prova em contrário (art. 38.º da LGT). Esta prova (relativa ao facto de a cessão de actividade não pôr em causa a existência de um sujeito passivo, por exemplo de um sujeito ocasional) deve ser efetuada pelo vendedor.

Aprofundemos estes aspectos.

De acordo com artigo 17.º, n.º 1 do Regulamento n.º 904/2010,

*"Cada Estado-Membro deve armazenar num sistema electrónico as informações seguintes:*

*a) Informações que recolha por força do capítulo 6 do título XI da Directiva 2006/112/CE;<sup>19</sup>*

*b) Dados relativos à identidade, actividade, forma jurídica e endereço das pessoas a quem tenha atribuído um número de identificação IVA, recolhidos por*

---

<sup>19</sup> O capítulo 6 do título XI refere-se aos mapas recapitulativos que os sujeitos passivos registados para efeitos de IVA devem apresentar, incluindo as informações que deles devem constar.

*força do artigo 213.º da Directiva 2006/112/CE, bem como a data de emissão desse número;*<sup>20</sup>

*c) Dados relativos aos números de identificação IVA que tenha emitido que tenham perdido a validade, bem como a data em que esses números perderam a validade; e*

*d) Informações que recolha por força dos artigos 360.º, 361.º, 364.º e 365.º da Directiva 2006/112/CE, bem como, a partir de 1 de Janeiro de 2015, informações que recolha nos termos dos artigos 369.º-C, 369.º-F e 369.º-G dessa directiva."*<sup>21</sup>

Estas informações são "facultadas durante um período de, pelo menos, cinco anos a contar do final do primeiro ano civil durante o qual for necessário conceder o acesso às mesmas" (artigo 18.º), devendo os EM assegurar que as informações facultadas no sistema electrónico estão "actualizadas, completas e exactas" (artigo 19.º) e são "colocadas sem demora" nesse sistema (artigo 20.º).

De acordo com o artigo 21.º, n.º 1, "*Cada Estado-Membro faculta à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro um acesso automatizado às informações armazenadas ao abrigo do artigo 17.º.*"<sup>22</sup>

<sup>20</sup> O artigo 213.º diz respeito às informações constantes das declarações de início, de alteração e de cessação da sua actividade na qualidade de sujeito passivo.

<sup>21</sup> Estes artigos dizem respeito a regimes especiais de prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços electrónicos.

<sup>22</sup> E, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, "No que toca às *informações* a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º, devem estar acessíveis, *no mínimo*, os seguintes *elementos*: **a)** Números de identificação IVA emitidos pelo Estado-Membro que recebe as informações; **b)** Valor total de todas as entregas intracomunitárias de bens e valor total de todas as prestações intracomunitárias de serviços efectuadas às pessoas titulares de um número de identificação IVA a que se refere a alínea a) por todos os operadores económicos identificados para efeitos do IVA no Estado-Membro que presta as informações; **c)** Números de identificação IVA das pessoas que efectuaram as entregas de bens e as prestações de serviços a que se refere a alínea b); **d)** Valor total das entregas de bens e das prestações de serviços a que se refere a alínea b), efectuadas por cada uma das pessoas a que se refere a alínea c) a cada pessoa titular de um número de identificação IVA a que se refere a alínea a); **e)** Valor total das entregas de bens e das prestações de serviços a que se refere a alínea b), efectuadas por cada uma das pessoas a que se refere a alínea c) a cada pessoa titular de um número de identificação IVA emitido por outro Estado-Membro, nas seguintes condições: i) o acesso deve estar relacionado com uma investigação de suspeita de fraude, ii) o acesso é efectuado através de um funcionário de ligação do EUROFISC, como referido no n.º 1 do artigo 36.º, que disporá de uma identificação pessoal como utilizador dos sistemas electrónicos que lhe permite aceder a estas informações, e iii) o acesso só será garantido durante o horário normal de trabalho. Os valores a que se referem as alíneas b), d), e e) são expressos na moeda do Estado-Membro que comunica as informações, devendo dizer respeito aos períodos de apresentação dos mapas recapitulativos de cada sujeito passivo elaborados nos termos do artigo 263.o da Directiva 2006/112/CE." Caso não tenham acedido ao VIES, os vendedores devem pois ter conhecimento destas informações por vias alternativas idóneas.

Particularmente relevante para a confirmação ou não do estatuto de sujeito passivo é o disposto no artigo 23.º do Regulamento 904/2010, cujo teor é o seguinte:

"Os Estados-Membros garantem que, pelo menos nas situações a seguir indicadas, o número de identificação IVA, a que se refere o artigo 214.º da Directiva 2006/112/CE, figura como *inválido* no sistema electrónico a que se refere o artigo 17.º do presente regulamento:

- a) Quando pessoas identificadas para efeitos de IVA tiverem *declarado a cessação da sua actividade* económica, tal como definida no artigo 9.º da Directiva 2006/112/CE, ou quando a *administração fiscal competente considerar que elas cessaram essa actividade*. Uma administração fiscal pode em especial *presumir* que a pessoa cessou a sua actividade económica quando, apesar de obrigada a fazê-lo, essa pessoa não tenha apresentado declarações de IVA nem mapas recapitulativos durante um ano após o termo do prazo para apresentação da primeira declaração ou mapa em falta. A pessoa tem o direito de provar a existência de uma actividade económica por outros meios;
- b) Quando as pessoas tiverem *declarado dados falsos* para obter a identificação IVA ou não tiverem comunicado alterações aos seus dados que, se fossem do conhecimento da administração fiscal, teriam levado esta a recusar a identificação para efeitos de IVA ou a retirar o número de identificação IVA."

Muito importante para o caso em análise é também o facto de o Regulamento *facultar* aos *sujeitos passivos* o acesso a certas informações, nos termos do artigo 31.º, nº 1:

"As autoridades competentes de cada Estado-Membro asseguram que as *pessoas envolvidas em entregas intracomunitárias de bens* ou em prestações intracomunitárias de serviços (...) *sejam autorizadas a obter*, para os efeitos deste tipo de operações, *confirmação* por via electrónica da *validade do número de identificação IVA* de determinada pessoa bem como do *nome e endereço correspondentes*. Essas informações devem corresponder aos dados previstos no artigo 17.º"<sup>23</sup>

Não há assim actualmente um *dever* de acesso dos particulares ao VIES, como, aliás, reconhece o TJUE, embora o facto de ter sido efectuado tal acesso seja a melhor prova de diligência e de boa-fé do sujeito passivo que invoca o direito à dedução.<sup>24</sup> Mas a lei admite que o vendedor eventualmente possa ter conhecimento da identificação fiscal do adquirente como sujeito passivo de IVA por outras vias. Ponto é que do recurso a essas vias resulte ser inequívoco o estatuto do adquirente como sujeito passivo de IVA (na maioria dos casos como *titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado*<sup>25</sup>). Se tal não acontecer, manda a prudência considerar o adquirente como um mero consumidor final. A operação deve então ser considerada como operação B2C e daí que o vendedor deva liquidar o IVA e o adquirente fique impossibilitado de o deduzir. *A fortiori*, o mesmo se deve passar quando o adquirente comprovadamente cessou ou foi, pelas autoridades, forçado a cessar a sua actividade e não apresentou prova de que é um verdadeiro sujeito passivo.<sup>26</sup> Deve então a

<sup>23</sup> Quanto às informações aos sujeitos passivos relativas a faturas, ver o artigo 7.º do citado Regulamento de Execução.

<sup>24</sup> Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma fraude, quer se trate da fraude ao IVA ou de outras fraudes, devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de perder o seu direito a deduzir o IVA pago a montante (v. o já referido acórdão *Kittel e Recolta Recycling*). Em contrapartida, não é contrário ao direito da União exigir que o operador tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 2007, *Teleos e o.*, C-409/04, Col., p. I-7797, n.ºs 65 e 68; *Netto Supermarkt*, C-271/06, Col., p. I-771, n.º 24, de 21 de dezembro de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, ainda não publicado na Coletânea, n.º 25). Cf. ainda o acórdão de 21 de junho de 2012, processos apensos C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*.

<sup>25</sup> Não é, à partida, a atribuição do número de identificação fiscal de IVA que constitui um determinado operador em sujeito passivo (não é um requisito exigível pelo direito europeu para esse efeito), mas sim o tipo de atividade económica e de operações que leva a cabo. Mas na enorme maioria dos casos as duas situações coincidem e, por isso, a existência de tal número é indicador suficiente da qualidade de sujeito passivo.

<sup>26</sup> O direito nacional prevê igualmente a cessação forçada de actividade e, conseqüentemente, a desconsideração do estatuto de sujeito passivo. É o que decorre do n.º 2 do artigo 34.º do Código do IVA, o qual estabelece o seguinte: "Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a administração fiscal declarar oficiosamente a cessão de actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma *adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer*". Como refere Filipe Duarte Neves (*Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Porto: Vida Económica, 2010, p. 482), esta norma visa evitar situações em que é declarada a intenção de exercer uma actividade tributável em IVA, ou mesmo situações em que há aparência de exercício de uma actividade económica, mas efectivamente não existe uma estrutura organizada de meios humanos e técnicos que permita inferir que é possível a prossecução de uma actividade económica." E o autor continua: "Esta norma deve ter uma utilização primordial no combate às situações denominadas de "fraude carrossel", em que no desenvolvimento de uma actividade económica - não existindo uma estrutura organizacional bastante para tal - são emitidas facturas com o propósito de gerar num dos elos da cadeia um crédito de IVA".

AT qualificar essas operações como transmissões internas de bens e, conseqüentemente, liquidar imposto.

### 3.3. A prova da expedição ou transporte dos bens

Segundo a LGT (artigo 72.º) todos os meios de prova admitidos em direito podem ser utilizados para conhecer os factos necessários a uma decisão. Esta é, na matéria aqui em análise, a posição do TJUE e é igualmente a posição da AT expressa no ofício-circulado n.º 30009, de 10/12/1999 da Direcção de Serviços do IVA. Nele são enumerados, de forma não taxativa, os meios gerais de prova mais comuns considerados como idóneos *para certificar a saída dos bens do território nacional*:

- "- os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR)<sup>27</sup>, a carta de porte ("Airwaybill"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing"-B/L);*
- os contratos de transporte celebrados;*
- as facturas das empresas transportadoras;*
- as guias de remessa; ou*
- a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária."*

---

<sup>27</sup> Ao transporte internacional de mercadorias por estrada é aplicável a Convenção CMR (*Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada*, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.235, de 18-03-1965 e alterada pelo Decreto n.º 28, de 06-09-1988) que no seu artigo 6.º, n.º 1, estabelece as indicações que devem conter as *declarações de expedição*, a saber: a) Lugar e data em que é preenchida; b) Nome e endereço do expedidor; c) Nome e endereço do transportador; d) Lugar e data do carregamento da mercadoria e lugar previsto de entrega; e) Nome e endereço do destinatário; f) Denominação corrente da natureza da mercadoria e modo de embalagem e, quando se trate de mercadorias perigosas, sua denominação geralmente aceite; g) Número de volumes, marcas especiais e números; h) Peso bruto da mercadoria ou quantidade expressa de outro modo; i) Despesas relativas ao transporte (preço do transporte, despesas acessórias, direitos aduaneiros e outras despesas que venham a surgir a partir da conclusão do contrato até à entrega); j) Instruções exigidas para as formalidades aduaneiras e outras; k) Indicação de que o transporte fica sujeito ao regime estabelecido por esta Convenção, a despeito de qualquer cláusula em contrário ".

Se a prova da expedição ou transporte para um sujeito passivo (ou equivalente) sediado noutra Estado Membro for efectuada por qualquer meio idóneo, a operação deve ser qualificada como transmissão intracomunitária de bens e gozar de isenção completa.

## **B- A matéria de facto provada**

Quanto à matéria de facto, pelas razões de direito acima indicadas, a minha única discordância respeita aos adquirentes *F...* e *G...* que viram a sua inscrição no VIES recusada ou cessada pelas autoridades espanholas por estas terem entendido que estes adquirentes não dispunham de uma estrutura empresarial básica para o desenvolvimento da actividade (nem instalações, nem pessoal ao seu serviço), sem que exista no processo qualquer prova fornecida pela requerente de que estes adquirentes sejam efetivos sujeitos passivos de IVA.<sup>28</sup> Haver facturas de operações e mesmo haver liquidação de imposto no Estado de destino (na ausência de prova de estarmos perante um verdadeiro sujeito passivo) não é suficiente.

Assim, o facto de o IVA ter sido liquidado em Espanha por estes adquirentes (recorde-se a natureza de operação formal das aquisições intracomunitárias de bens) não prova a sua condição de sujeitos passivos, como exige o artigo 14.º do RITI e a lógica do regime transitório, podendo mesmo, como acima se disse, servir para ocultar a sua condição de não sujeito passivo. O excessivo número de irregularidades cometidas nestes casos, concretizando um deficiente cumprimento de obrigações acessórias, retira, em minha opinião, credibilidade aos registos contabilísticos e documentais apresentados e reforça a ideia de que os adquirentes poderão ser meras "empresas de vão de escada", criadas artificial e abusivamente para extraírem reembolsos ao Estado Português. Em meu

---

<sup>28</sup> Trata-se de dispositivo legal semelhante ao que decorre do n.º 2 do artigo 34.º do Código do IVA, o qual estabelece o seguinte: "Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a administração fiscal declarar oficiosamente a cessação de actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma *adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer*". Como refere Filipe Duarte Neves (*Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Porto: Vida Económica, 2010, p. 482), esta norma visa evitar situações em que há aparência de exercício de uma actividade económica, mas efectivamente não existe uma estrutura organizada de meios humanos e técnicos que permita inferir que é possível a prossecução de uma actividade económica." E o autor continua: "Esta norma deve ter uma utilização primacial no combate às situações denominadas de "fraude carrossel", em que o

entender, existe uma presunção (sustentada pelas próprias informações da Agência Tributária de Espanha que forçou a exclusão destas empresas do sistema VIES, por falta de estrutura empresarial e por não apresentação de documentos) que estes adquirentes não são sujeitos passivos de IVA, mas meras entidades particulares, no caso da G..., intermediando relações comerciais para jurisdições terceiras. Esta presunção não foi contrariada pela requerente que se limitou a agir como se o adquirente dos bens fosse um real sujeito passivo. Assim, as transmissões de bens para estes adquirentes (consumidores finais) devem ser, salvo melhor opinião, tratadas como operações B2C. Foi o que fez a Autoridade Tributária e, em meu entendimento, neste ponto, andou bem em fazê-lo.

Lisboa, 29 de maio de 2017

O árbitro,

António Carlos dos Santos

---

desenvolvimento de uma actividade económica - não existindo uma estrutura organizacional bastante para tal - são emitidas facturas com o propósito de gerar num dos elos da cadeia um crédito de IVA".