



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 105/2012-T

Tema: IVA - Isenção prevista no Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 105/2012-T

Requerente: ..., Lda

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IVA. Isenção prevista no Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho

Os Juízes-árbitros Benjamim Silva Rodrigues, Presidente, Paulo Mendonça e Francisco de Carvalho Furtado, vogais, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), para formarem o Tribunal Arbitral constituído em 21 de Novembro de 2012, acordam o seguinte:

A) Relatório

1. Em 24 de Setembro de 2012, a sociedade ..., Lda., pessoa colectiva ..., doravante identificada por Requerente, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por RJAT), em conjugação com a alínea a), do artigo 99.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

- a) a ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios, relativos ao ano de 2009, no montante total de € 364.533,58, bem como do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada contra aqueles; e,
- b) a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de indemnização, nos termos dos artigos 157.º do CPPT e 53.º, da Lei Geral Tributária (LGT), caso venha a ser julgada indevida qualquer garantia que possa ter de apresentar com vista à suspensão do processo de execução fiscal instaurado em virtude do não pagamento voluntário da dívida cuja legalidade se contesta.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 25 de Setembro de 2012, pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante identificada como Requerida), na mesma data.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

5. No dia 21 de Novembro de 2012, decorreu na sede do CAAD a reunião de constituição do Tribunal Arbitral, de que foi lavrada Acta que se encontra junta aos autos.

6. Em 7 de Dezembro de 2012, a Requerida apresentou a sua Resposta.

7. Em 12 de Dezembro de 2012, e nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18.º, do RJAT foi realizada a primeira reunião do Tribunal Arbitral, tendo sido lavrada acta, que se encontra junta aos autos.

8. Nessa reunião, quer o Mandatário da Requerente, quer o Mandatário da Requerida manifestaram ter interesse na produção da prova testemunhal, através da inquirição das testemunhas arroladas, na Petição Inicial e na Resposta, respectivamente, sobre a matéria de facto alegada.

9. Consequentemente, o Tribunal designou o dia 10 de Janeiro de 2013, para a realização da audiência de julgamento para produção da prova testemunhal.

10. Em 21 de Dezembro de 2012, a Requerente apresentou peça processual para requerer a alteração e aditamento do rol de testemunhas indicado na petição inicial.

11. A Requerida pronunciou-se sobre o pedido de alteração do rol de testemunhas formulado pela Requerente, pugnando pelo indeferimento com fundamento em intempestividade do pedido.

12. Em 10 de Janeiro de 2013, realizou-se a audiência de julgamento para produção da prova testemunhal, conforme acta lavrada e junta aos autos.

13. Dada a palavra ao Mandatário da Requerente, este declarou prescindir das testemunhas arroladas e que não se encontravam presentes.

14. Dada a palavra ao Representante da Requerida por este foi dito não prescindir da inquirição das testemunhas faltosas, mais requerendo que fossem inseridos na plataforma informática os comprovativos de falta de notificação ou das comunicações feitas, respeitantes às testemunhas faltosas.

15. De seguida o Tribunal procedeu à análise do requerimento para alteração do rol de testemunhas formulado pela Requerente e da respectiva resposta da Requerida tendo decidido, por unanimidade, deferir o pedido de alteração do rol de testemunhas dado que o depoimento da testemunha arrolada e presente se poder revelar útil para a descoberta da verdade material.

Mais foi decidido deferir o pedido formulado pelo Mandatário da Requerida de inserção dos documentos na plataforma informática e, bem assim, conceder prazo para apresentar as testemunhas arroladas e que não se encontravam presentes.

16. Seguidamente, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 118.º, n.º 2, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do RJAT, procedeu-se à inquirição das testemunhas presentes, finda a qual o Tribunal suspendeu a audiência, designado o dia 21 de Janeiro de 2013, para a sua continuação e, bem assim, para as partes, querendo, produzirem alegações orais.

17. Em 21 de Janeiro de 2013, teve lugar, na sede do CAAD, a continuação da realização da audiência de julgamento para produção da prova testemunhal, conforme acta lavrada e junta aos autos.

18. Tendo-se verificado a ausência de todas das testemunhas arroladas pela Requerida, foi dada a palavra ao Mandatário da Requerente e ao Representante da Requerida, sucessivamente, para alegarem oralmente, o que fizeram.

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

19.1 - A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica ao comércio a retalho de artigos de ourivesaria, joalharia e relojoaria (CAI"; 47770), e opera no mercado através de ... lojas;

19.2 –Entre os seus Cliente encontram-se pessoas residentes no estrangeiro (como o Brasil, Angola ou Moçambique), que por motivos pessoais ou profissionais, a elas se dirigem — em alguns casos mais do que uma vez — a fim de adquirirem peças de ourivesaria, jóias ou relógios;

19.3 - Nas vendas realizadas a clientes oriundos de países estrangeiros não pertencentes à União Europeia, a Requerente aplica o regime de IVA previsto no

Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 202/95, de 3 de Agosto, e pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro, o qual regulamenta a aplicação do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA;

19.4 – Alega a Requerente que os procedimentos em que assenta a sua actividade cumprem tudo o que lhe é legalmente imposto pela legislação pertinente, tendo identificado cada um dos pressupostos cuja verificação, de acordo com o seu entendimento, a Lei faz depender a isenção de IVA que aqui se encontra em apreço – bens transportados para fora do espaço comunitário na bagagem pessoal do adquirente no prazo de 90 dias, desde que os mesmos se destinem a uso pessoal ou de familiar do adquirente e que, pela sua natureza e quantidade, não façam supor terem sido adquiridos para fins comerciais;

19.5 – Mais indica a Requerente que se consideram como não tendo residência em território português as pessoas que aqui não permaneçam mais do que 180 dias num ano civil, seguidos ou interpolados, devendo a residência ser comprovada através da exibição de passaporte ou de outro documento de identificação válido;

19.6 – As facturas ao abrigo deste concreto regime, para além dos requisitos gerais, devem ser emitidas em triplicado e delas constar, também, a anotação e identificação do documento comprovativo da identidade e da residência do adquirente;

19.7 – A exportação será confirmada na estância aduaneira onde o adquirente terá de exhibir os seus exemplares da factura e demais elementos de identificação, que os certificará através da aposição de carimbo;

19.8 - Posteriormente, o adquirente deverá enviar o original carimbado ao vendedor do bem no prazo de 150 dias contados da transmissão dos bens em causa, sob

pena de o vendedor ter de liquidar o imposto no período de tributação seguinte àquele em que terminou o referido prazo;

19.9 – A Requerente detalhou, ainda, o procedimento alternativo previsto na Lei, que consiste na liquidação do imposto ao adquirente no momento da aquisição e o seu reembolso no prazo de 15 dias contados da data da recepção do original da factura devidamente protocolado pela estância aduaneira competente;

19.10 – Mais explicou a Requerente que para aferição do intuito não comercial da aquisição, os seus funcionários fazem uma análise global dos termos das transmissões tendo em consideração se o cliente, pelos dados que fornece para efeitos de facturação, se apresenta a título pessoal ou empresarial, bem como a quantidade de artigos adquiridos;

19.11 – É normal, existirem colecionadores dos bens vendidos pela Requerente pelo que existem compras reiteradas de bens por parte de alguns Clientes não sendo, contudo, possível a verificação da quantidade de vezes que um determinado cliente realizou aquisições nas suas lojas;

19.12 – No que se refere à verificação da não residência dos clientes em Portugal, os funcionários da Requerente exigem sempre ao adquirente a apresentação de documento identificativo oficial e válido, sendo que, inclusivamente, por vezes ficam com fotocópia do mesmo, que arquivam para instrução do processo interno relativo à comprovação da legalidade da aplicação da isenção;

19.13 – A Requerente, quando recebe o original da factura carimbado pelos Serviços Alfandegários dá por garantida a possibilidade de aplicação da isenção, promovendo os procedimentos contabilísticos que considera adequados;

19.14 – Invoca, ainda, a Requerente que em nenhum momento a Requerida coloca em causa que tenha cumprido os procedimentos que a lei lhe impõe para que possa aplicar às operações que efectua — as vendas dos seus artigos — a isenção em causa;

19.15 – No que respeita ao carácter reiterado com alguns Clientes fazem compras, a Requerente insurge-se contra o facto de a Requerida sustentar o seu entendimento em aquisições concretizadas em anos posteriores ao que aqui está em causa;

19.16 – A Requerente não se conforma igualmente com o facto de a Requerida considerar necessário o arquivo do passaporte dos Clientes e, bem assim, pelo facto de pretender negar a isenção nos casos em que os Clientes tinham número de identificação fiscal português;

19.17 – Refere a Requerente que a Lei não impõe que o pagamento das aquisições não possa ser feito por terceiros, mas apenas que a factura seja passada em nome do não residente adquirente,

19.18 – A Requerente considera os actos de liquidação ilegais também com o fundamento no facto de o pagamento do imposto se ter verificado antes do procedimento inspectivo, quanto aos clientes ..., ... e ..., configurando a exigência ora contestada duplicação de colecta;

19.19 – Por fim, a Requerente imputa aos actos de liquidação ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da segurança jurídica, da boa-fé e da autonomia privada, sendo que os critérios adoptados pela Requerida no caso concreto, estarão em dissonância com a prática adoptada noutras partes do território nacional;

19.20 – Em suma, a Requerente considera que:

- a) estão em causa transmissões de bens cujo adquirente declarou realizar para efeitos de uso pessoal, familiar ou de oferta, e de cuja natureza e número não se podia considerar que o adquirente actuava com um intuito comercial;
- b) o adquirente apresentou passaporte ou documento identificativo com validade equivalente a partir de cuja origem se podia, nos termos da lei, presumir que a residência daquele se situava em país não pertencente à União Europeia;
- c) foi emitida facturação com todos os elementos exigidos no Código do IVA e com a indicação do documento identificativo fornecido pelo adquirente, em três exemplares — um para o vendedor (o triplicado) e os restantes para o adquirente (o original e o duplicado);
- d) foi devolvido o original dentro do prazo de 150 dias seguintes à transmissão de bens, com o carimbo da estância aduaneira, pela aposição do qual se conclui que foi feita a confirmação oficial de que os bens vendidos saíram efectivamente do território comunitário, dentro dos 90 dias seguintes à transmissão, na bagagem pessoal de um residente fora da União Europeia, bem como de todos os demais requisitos materiais e procedimentais de aplicação da isenção;
- e) a Requerida não demonstrou ou fundamentou que qualquer um dos adquirentes permanece efectivamente em território nacional mais de 180 dias seguidos ou interpolados

19.21 – Por fim, a Requerente formula pedido de reenvio a título prejudicial por forma a solicitar a pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia.

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

20.1 – No que respeita à invocada duplicação de colecta, sem o exercício da função inspectiva é impossível confirmar o alegado;

20.2 – De todo o modo, manifesta estranheza pelo facto de só agora a Requerente suscitar esta questão, não o tendo feito, nem em sede de exercício do direito de audição sobre as conclusões do relatório de inspecção tributária, nem na reclamação graciosa apresentada contra os actos de liquidação em apreço;

20.3 – No que se refere aos pressupostos de que a Lei faz depender a isenção de IVA em discussão, e em concreto sobre o *carácter reiterado das aquisições*, a Requerida reafirma tudo quanto foi expandido no relatório de inspecção tributária;

20.4 – No que respeita à *falta de fotocópia dos passaportes*, a Requerida declara que a Requerente *não compreende em toda a sua extensão, o que está subjacente aos procedimentos ínsitos no DL 296/87. (...)*. Com efeito, após o reconhecimento definitivo da isenção a Requerida pode controlar *a posteriori* a verificação dos pressupostos. (...) *o exercício pleno da possibilidade de revisão por parte da Requerida quanto à verificação, ou não, do facto de o adquirente não ser residente na União Europeia depende necessariamente da análise de uma cópia do passaporte exibido por aquele aquando da aquisição dos bens junto da Requerente. (...) Não colhe, por isso, a afirmação da Requerente de que em lado algum o DL 285/87 exige a recolha e conservação de uma cópia dos passaportes dos adquirentes.* Conclui, assim, a Requerida, sobre este concreto aspecto que *a recolha e guarda de uma fotocópia do passaporte do adquirente insere-se perfeitamente no espírito da lei e constitui um documento essencial à verificação dos pressupostos em que assentou a isenção sub judice, sendo que a sua exigência configura um minimus perfeitamente ao alcance da Requerente.*

20.5 – No que se refere *ao facto de vários adquirentes possuírem número de identificação fiscal português*, a Requerente considera reproduzido tudo o dito, quer

nas conclusões do relatório de inspecção, quer na informação elaborada no âmbito do procedimento de reclamação graciosa.

20.6 – Relativamente à invocada *falta de fundamentação* invocada pela Requerente, refere que este vício não se verifica sendo que existe apenas (...) *discordância da Requerente relativamente às conclusões a que chegaram os competentes serviços inspectivos da Requerida*. Mais refere a Requerida que a factura emitida em nome de um residente em Hong Kong mas paga por uma empresa subverte o espírito do DL 285/87, pois (a pessoa colectiva) não se insere no conceito de turista dotado de bagagem pessoal. De igual modo, a existência de uma cópia de passaporte que não corresponde à pessoa em nome de quem foi emitida a factura não pode beneficiar da isenção de IVA em apreço, pois cerceia o controlo a efectuar pelos serviços. Por fim, alega ainda a Requerida que *no que toca ao facto do pagamento dos artigos ter sido efectuado com um cheque emitido por um residente, tal não é igualmente compaginável com o espírito do DL 285/87, na medida em que indicia claramente uma fraude destinada a facultar a um residente em território nacional o acesso a um bem a preço mais reduzido do que aquele que pagaria se o fizesse enquanto cidadão nacional, ao mesmo tempo que confere ao vendedor uma injustificada vantagem competitiva face à demais concorrência do sector*.

20.7 – Não existe violação dos *princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica, da boa-fé e da autonomia privada* pois a exigência de recolha e de conservação dos passaportes exibidos pelos adquirentes *não se traduz numa exigência de informação mais ampla do que aquela a que o devedor tem acesso*. Por outro lado, argumenta, ainda, a Requerida que os princípios invocados pela Requerente não são absolutos nem o seu exercício pode colocar em causa valores igualmente essenciais. *O princípio da autonomia privada e o desejo de aumento das vendas por parte dos Requerentes não podem chegar ao ponto de perigar o sistema de controlo do estado ao nível dos serviços alfandegários e da revisão dos atos tributários relativos a operações isentas*.

20.8 – Com base no descrito, a Requerida conclui e pede a este Tribunal a absolvição do pedido.

B) Saneador

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

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

C) Objecto da Pronúncia Arbitral

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

- a) No caso concreto verificam-se os pressupostos de que o Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 202/95, de 3 de Agosto e pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro, fazem depender a isenção de IVA nas transmissões de bens expedidos ou transportados por um adquirente sem residência ou estabelecimento estável no território nacional e com destino a território terceiro?
- b) Os actos de liquidação encontram-se fundamentados?
- c) Verificou-se duplicação de colecta com referência ao IVA das facturas emitidas aos Clientes ...; ... e ...?
- d) A Requerente tem direito a ser indemnizada pela prestação de garantia para suspensão de processo de execução fiscal, instaurada para cobrança coerciva da dívida emergente dos actos de liquidação cuja legalidade se contesta nos presentes autos?

D) Matéria de facto

D.1 – Factos provados

Consideram-se como provados os seguintes factos com relevância para a decisão, com base na prova documental junta aos autos e, bem assim, nos depoimentos prestados pelas testemunhas inquiridas:

- a) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2010..., a Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção externa de âmbito geral e ao ano de 2009 (processo administrativo);
- b) Através do ofício n.º ..., de 23 de Agosto de 2011, registado junto dos Correios sob o n.º RM...PT, a Requerente foi notificada das conclusões do relatório de inspecção tributária (processo administrativo);
- c) Das Conclusões do Relatório de Inspeção referido na alínea antecedente, resulta Imposto sobre o Valor Acrescentado em falta no valor de € 339.656,98 (processo administrativo);
- d) O Imposto sobre o Valor Acrescentado apurado como estando em falta fundamenta-se no facto de a Administração tributária considerar que relativamente a 44 (quarenta e quatro) concretas operações identificadas nas Conclusões do Relatório de Inspeção (págs 11 a 16) não se verificam os pressupostos de isenção de imposto a que alude o Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 202/95, de 3 de Agosto e pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro (processo administrativo);
- e) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 7.338,50, relativo ao período de tributação de 0909 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- f) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 4.193,17, relativo ao período de tributação de 0911 (Doc. 1 junto à petição inicial);

- g) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 44.059,33, relativo ao período de tributação de 0910 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- h) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 5.497,50, relativo ao período de tributação de 0908 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- i) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 88.130,18, relativo ao período de tributação de 0907 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- j) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 47.708,84, relativo ao período de tributação de 0904 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- k) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 41.297,09, relativo ao período de tributação de 0903 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- l) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 34.778,78, relativo ao período de tributação de 0902 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- m) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 18.225,00, relativo ao período de tributação de 0912 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- n) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 17.412,26, relativo ao período de tributação de 0901 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- o) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 24.565,00, relativo ao período de tributação de 0906 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- p) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação n.º ..., no valor de € 6.451,33, relativo ao período de tributação de 0905 (Doc. 1 junto à petição inicial);

- q) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 3.430,49, relativo ao período de tributação de 0903 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- r) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 2.995,74, relativo ao período de tributação de 0902 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- s) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 1.564,72, relativo ao período de tributação de 0901 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- t) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 336,89, relativo ao período de tributação de 0908 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- u) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 1.795,60, relativo ao período de tributação de 0906 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- v) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 493,48, relativo ao período de tributação de 0905 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- w) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 3.795,79, relativo ao período de tributação de 0904 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- x) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 964,68, relativo ao período de tributação de 0912 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- y) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 235,74, relativo ao período de tributação de 0911 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- z) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º..., no valor de € 462,43, relativo ao período de tributação de 0909 (Doc. 1 junto à petição inicial);

- aa) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 6.142,55, relativo ao período de tributação de 0907 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- bb) Através de carta registada junto dos correios sob o n.º RY...PT, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 2.631,49, relativo ao período de tributação de 0910 (Doc. 1 junto à petição inicial);
- cc) Em 24 de Fevereiro de 2012, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra os actos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios elencados nas alíneas anteriores (Doc. 2, junto à petição inicial e processo administrativo);
- dd) Em 24 de Setembro de 2012, foi formulado pedido de pronúncia arbitral;
- ee) A Requerente comercializa bens de luxo (depoimento da testemunha e consulta do sítio da Requerente na *internet* ao abrigo do disposto no artigo 13.º, do CPPT);
- ff) A Requerente prossegue a sua actividade através de lojas em locais geográficos distintos (depoimento da testemunha e consulta do sítio da Requerente na *internet* ao abrigo do disposto no artigo 13.º, do CPPT)

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

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

E) Do Direito

Como resulta das peças processuais pertinentes, a questão decidenda versa sobre a verificação, ou não, dos pressupostos de que a Lei faz depender a isenção de IVA a que alude o artigo 14.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA. Na referida disposição legal consagra-se uma isenção deste imposto nas “*transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste (...)*”.

A referida isenção, e em concreto os pressupostos e procedimentos para a sua concretização está regulada Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 202/95, de 3 de Agosto, e pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro.

No caso em apreço, assume relevância o disposto nos n.ºs 1 a 4, do Decreto-Lei 295/87, de 31 de Julho, que para facilidade de exposição se reproduz *infra*:

“Artigo 1.º

1 – São isentas de imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes sem residência no território nacional que, no prazo de 90 dias, os transportem na sua bagagem pessoal com destino ao estrangeiro

2 – Consideram-se feitas para fins privados as transmissões de bens que se destinem a ofertas, a uso próprio ou familiar do adquirente e que, pela sua natureza ou quantidade, não devam presumir-se adquiridos para fins comerciais.

3 – Consideram-se como não tendo residência no território nacional as pessoas que nele não permaneçam, em cada ano civil, mais de 180 dias seguidos ou interpolados.

4 – A comprovação da residência, obrigatoriamente exigida pelo vendedor e pelos serviços aduaneiros, será efectuada mediante a apresentação do passaporte ou de outro documento de identidade oficialmente reconhecido como válido.

Artigo 3.º

1 — As transmissões dos bens abrangidas por este diploma deverão ser documentadas por facturas passadas em forma legal, que deverão conter a anotação de documento comprovativo da entidade e da residência do adquirente.

2 — As facturas serão emitidas em três exemplares, destinando-se o triplicado ao vendedor e os restantes ao adquirente, que os apresentará na estância aduaneira de saída do território

aduaneiro da Comunidade Europeia para confirmação da exportação e remeterá ao vendedor o original.

Artigo 4.º

Se, passados 150 dias após a transmissão, o sujeito passivo não tiver na sua posse o original da factura, devidamente confirmado, deverá proceder à liquidação do imposto até ao fim do período seguinte àquele em que terminou o referido prazo.”

Por outro lado, importa também ter presente as instruções que emanam da Circular n.º 6/2010, da Direcção de Serviços de Cooperação Aduaneira e Documentação da (já extinta) Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que veio esclarecer dúvidas práticas na aplicação do regime de isenção na exportação. Como resulta do texto da Circular (que, embora, posterior aos factos tributários estaria em vigor na data da realização do Procedimento de Inspeção Tributária), esta exterioriza com rigor e detalhe o entendimento da Administração tributária sobre as obrigações de controlo que sobre si impendem e esclarece que o sistema é caracterizado pela ideia de duplo controlo. E a relevância da referida instrução administrativa resulta do facto de ter sido produzida tendo por base um enquadramento jurídico e legislativo idêntico ao que se encontrava em vigor na data dos factos tributários e, bem assim, porque o seu teor foi, entretanto, vertido no Manual do IVA – Vertente Aduaneira, emitido pela (já extinta) Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, e de cujas notas prévias resulta que “*A publicação do presente manual insere-se neste contexto, promovendo a harmonização de procedimentos, ao sistematizar e actualizar, num único documento, as instruções contidas em várias comunicações avulsas. Aproveita-se, ainda, a oportunidade para se proceder à divulgação de alguns entendimentos relativos a questões que, nos últimos tempos, foram suscitadas junto destes serviços, igualmente com o objectivo de uniformizar a aplicação dos mecanismos do imposto.*” Parece, pois, curial que se conclua que esta Circular e, bem assim, o subsequente Manual do IVA – Vertente Aduaneira, representam a exteriorização do entendimento da Administração tributária sobre esta matéria, no âmbito do enquadramento jurídico já vigente na data a que se reportam os factos tributários em apreço.

“C. Condições de aplicação do regime

Os serviços aduaneiros nacionais, quando actuem como estância aduaneira de saída do território da União Europeia, deverão confirmar a exportação dos bens adquiridos no território nacional ou em qualquer outro Estado-membro, por viajantes residentes em países terceiros, sempre que:

a) Os viajantes se encontrem munidos de um título de transporte (de via aérea ou marítima) de Portugal com destino directo a um país terceiro;

b) Os viajantes se encontrem munidos de um título de transporte de via aérea com destino a um país terceiro, embora faça escala/transbordo noutro Estado-membro, relativamente aos bens que sejam transportados:

*- na bagagem de porão. São consideradas bagagens de porão, aquelas que, tendo sido registadas no aeroporto de partida, não forem acessíveis à pessoa durante o voo nem, eventualmente, aquando da **escala** efectuada num outro aeroporto comunitário;*

*- na bagagem de mão dos viajantes que iniciem um voo em Portugal, numa aeronave que faça mera **escala** noutro aeroporto comunitário antes de prosseguir o voo com destino a um aeroporto não comunitário. São consideradas bagagens de mão, aquelas que a pessoa transporte consigo na cabina da aeronave;*

*- na bagagem de porão dos viajantes que iniciem um voo em Portugal, com **transbordo** noutro aeroporto comunitário para uma aeronave com destino a um aeroporto não comunitário.*

c) Os viajantes se encontrem munidos de um título de transporte por via marítima, cujo trajecto, efectuado pelo mesmo navio, tenha início ou escala em Portugal e termo num porto não comunitário.

Considerando as embarcações de recreio - barcos privados destinados a viagens cujo itinerário pode não cumprir o plano previamente fixado - é inexistente um título de transporte, o que impossibilita conhecer a saída efectiva da embarcação do TAC.

1. Modalidade da isenção

A isenção é concedida através do mecanismo do reembolso do imposto, previsto no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 295/87, tendo em conta a natureza das operações em causa.

*O vendedor exige no acto da venda o valor do imposto ao viajante, obrigando-se, a devolver-lhe o respectivo montante, após a recepção do original da factura devidamente carimbado pela **estância aduaneira de saída do território aduaneiro da União Europeia**, a certificar a exportação dos bens.*

2. Procedimentos a efectuar pelos serviços aduaneiros

Para confirmação da exportação dos bens transportados pelos viajantes, os serviços aduaneiros nacionais deverão proceder do seguinte modo:

a) Exigir ao viajante a apresentação de:

- Originais das facturas suportes das vendas⁴*

o no mercado nacional

ou

o noutra Estado-membro.

- Impressos dos tipos utilizados pelas empresas vulgarmente conhecidas por "Tax-free", se for o caso.*

e

- Os bens constantes nas referidas facturas ou impressos.*

b) Constatar que estão preenchidos os requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 295/87, relativos aos bens, aos viajantes e às facturas.

B.) Relativamente aos bens, deverão observar-se, cumulativamente, as seguintes condições:

i. Serem transportados na bagagem pessoal do viajante com destino a país terceiro.

Anote-se que, uma vez que a prova do destino apenas pode ser feita mediante a exibição do título de transporte, tem sido entendimento que este regime de isenção do IVA apenas se aplica ao viajante que seja detentor de um título de transporte para país terceiro.

Nacionalmente, por razões geográficas, a isenção apenas se aplicará a viajantes que utilizem uma das vias aérea ou marítima (e nestas, apenas aos detentores de um título de transporte válido para um país terceiro).

A confirmação das condições enunciadas ocorrerá mediante a apresentação dos bens e do título de transporte.

ii. Serem declarados como ofertas, para uso privado, próprio ou familiar, não devendo apresentar, pela natureza ou quantidade, carácter comercial.

Os bens de equipamento ou abastecimento de qualquer meio de transporte estão explicitamente excluídos do âmbito do diploma⁵.

Refira-se, como exemplo, o caso de um retrovisor declarado como sendo para o veículo particular de um viajante, transportado pelo mesmo viajante, o qual é considerado como bem de equipamento de meio de transporte, por conseguinte, excluído do regime de isenção.

iii. O valor líquido de imposto dos bens adquiridos (IVA não incluído) deverá, nas aquisições nacionais, ser, por factura, igual ou superior a €49,88, ficando excluídos deste regime de isenção os valores inferiores àquele montante.

Fica fora da isenção, por exemplo, o caso de duas facturas do mesmo estabelecimento apresentadas por um viajante, em que o valor de cada uma delas seja inferior aos estipulados €49,88.

Refira-se que, cada Estado-membro, pode fixar o valor mínimo, a partir do qual pode ser conferida a isenção do imposto nas compras feitas por viajantes residentes em países terceiros, estando actualmente fixados os valores que constam do quadro que constitui o Anexo B a este documento.

*A confirmação das condições enunciadas ocorrerá **mediante a apresentação da factura.***

iv. Terem sido adquiridos nos 90 dias anteriores ao embarque.

*A confirmação da condição enunciada ocorrerá **mediante a verificação da data constante na factura.***

B₂) Relativamente ao sujeito que pretenda a isenção do imposto ao abrigo deste regime, o mesmo deverá reunir, cumulativamente, as seguintes condições:

i. Ser residente em país terceiro.

*A confirmação da condição enunciada ocorrerá **mediante a apresentação de documento de identidade oficial, o qual deve referir o local de residência, identificando igualmente o***

respectivo país, de modo a que se comprove que se trata, efectivamente, de um país terceiro.

ii. Não ter residência em território nacional.

*A confirmação da condição enunciada ocorrerá **mediante a consulta à base de dados “Visão do contribuinte”, da DGCI, acessível nas alfândegas.***

iii. Possuir título de transporte para país terceiro.

*A confirmação da condição enunciada ocorrerá **mediante a apresentação do título de transporte válido, em seu nome e com partida anunciada para as horas seguintes à apresentação.***10

b₃) Relativamente às facturas de suporte às vendas dos bens para os quais se pretende a isenção do imposto ao abrigo deste regime, as mesmas deverão observar o seguinte:

i. Serem emitidas em forma legal, onde constem os elementos previstos no artigo 36º do Código do IVA, a saber:

- Data*
- Número*
- Nome e n.º de identificação fiscal do vendedor*
- Nome do adquirente e residência identificado como o viajante portador do bem, na qualidade de particular*
- Quantidade e identificação pela denominação usual dos bens*
- Preço líquido de imposto*
- Taxa de imposto aplicável*

*A confirmação da condição enunciada ocorrerá **in loco.***

ii. Conter a anotação de documento comprovativo da identidade e da residência do adquirente

A confirmação da condição enunciada ocorrerá in loco.

iii. Emitida em triplicado

O triplicado destina-se ao vendedor; os restantes ao adquirente, que apresentará ambos na estância aduaneira de saída do território aduaneiro da Comunidade Europeia para confirmação da exportação.

O original, visado pela alfândega, será remetido ao vendedor até 150 dias após a venda. O vendedor, após a recepção do original da factura visado pela alfândega, deverá, no prazo de 15 dias, devolver ao adquirente o montante correspondente ao imposto pago.

Apresenta-se no Anexo A a compilação dos requisitos necessários para poder aplicar-se a isenção de IVA prevista neste regime.

c) Caso estejam reunidas as condições enunciadas na alínea b) anterior, necessárias à isenção do IVA ao abrigo deste regime, os serviços aduaneiros deverão confirmar a exportação dos bens transportados na bagagem dos viajantes, mediante a aposição do respectivo carimbo, nas facturas ou nos impressos emitidos pelas empresas conhecidas por "Tax-free", preenchidos de forma completa e legível.

d) Caso não estejam reunidos todos os pressupostos e condições necessários à aplicação do regime, não será certificada a exportação dos bens, não devendo, por conseguinte, ser usado o carimbo de certificação.

Nestes casos, não haverá lugar à isenção.

Sr. ..., é invocado que se pressupõe que tem conta bancária em Portugal pois o imposto foi devolvido com cheques nacionais; c) Sr. ... é invocado que é vogal do conselho de Administração da ... ; e d) Sr. ... em que também é referido que o pagamento de facturas foi efectuado por um terceiro.

Analisemos, então, o argumento da Requerida que se prende com a assunção de residência em território nacional pelo facto de os adquirentes possuírem Número de Identificação Fiscal português. Importa, pois, analisar as condições em que deve ser obtido o Número de Identificação Fiscal de forma a aquilatar da possibilidade de a equivalência efectuada pela Requerida entre a residência em território nacional e a existência deste código identificativo. O Número de Identificação Fiscal foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro, cujo artigo 2.º (com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 266/91, de 6 de Agosto) determina a obrigatoriedade de inscrição de todas as pessoas singulares com rendimentos sujeitos a imposto, ainda que dele isentos. Por seu turno, o artigo 3.º, n.ºs 4 e 5 do mesmo diploma (com a redacção e numeração que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 266/91, de 6 de Agosto e pelo Decreto-Lei n.º 81/2003, de 23 de Abril, respectivamente), regula as situações em que o Número de Identificação Fiscal seja atribuído a sujeito passivo não residente. Deste modo, parece claro que o Número de Identificação Fiscal é atribuído a toda e qualquer pessoa que aufera em Portugal rendimentos sujeitos a imposto, sem atribuir relevância ao facto de ser ou não residente para efeitos fiscais em Portugal. Destarte não parece ser possível que, pelo simples facto de determinada pessoa singular ser detentora de Número de Identificação Fiscal, se possa concluir, como fez a Requerida, que essa mesma pessoa é residente em Portugal. Para mais, num quadro fáctico em que a Requerida nem sequer alega, e por maioria de razão também não demonstra, que aquando da obtenção do Número de Identificação Fiscal pelos adquirentes identificados foi promovido o registo enquanto residente para efeitos fiscais em Portugal.

De todo o modo, mostra-se também relevante o depoimento de algumas das testemunhas arroladas pela Requerida que, de forma coerente, explicaram qual a sua situação pessoal e profissional.

Por fim, importa também referir que, o Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 202/95, de 3 de Agosto, e pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro, adopta um critério próprio e objectivo de determinação da residência em Portugal. Como supra se deixou referido, nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, considera-se residente, para efeito de aplicação deste concreto regime, quem tenha permanecido em Portugal, num determinado ano civil, mais do que 180 dias, seguidos ou interpolados. Ora, nas Conclusões do Relatório de Inspeção, a Requerida não faz qualquer alusão a este facto, pelo que não se pode ter por verificado. Em face do exposto, também o facto de os adquirentes Sr. ... e Sr. ... e Sr. ... terem conta bancária em Portugal, mostra-se inócuo para este efeito, não atribuindo a Lei qualquer relevância a esse facto para efeitos de determinação da residência em Portugal. E este raciocínio é aplicável *mutatis mutandis* ao facto de o adquirente Sr. ... ser membro de órgão social de sociedade comercial em Portugal, pois esta circunstância, por si só, não tem relevância para a definição da residência fiscal em Portugal. Para além do mais, não existe nos autos evidência de que a sociedade comercial a cujos órgãos sociais pertence tenha sede ou direcção efectiva em Portugal.

Por fim, importa aludir ao facto de, com referência a Sr. ..., a Requerida afirmar nas Conclusões do Relatório de Inspeção que é representante fiscal de Sr. Nos termos do disposto no artigo 130.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, podem assumir a função de Representante Fiscal as pessoas singulares ou colectivas residentes ou com sede, consoante o caso, em Portugal. A assunção desse título – de representante fiscal – por parte deste Cliente da Requerente poderia fazer pressupor que se trata de residente em Portugal. Todavia, a Requerida não esclarece se a assunção da função de representante fiscal se reporta ao ano de 2009 ou a qualquer um dos outros anos em que identifica existirem transmissões de bens (2008 e 2010), pelo que não se pode concluir, sem mais, que no ano de 2009, que é o que aqui interessa, era residente em Portugal.

oficial exibido. Ora, como se deixou já referido, o n.º 4 do artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho determina que “*A comprovação da residência, obrigatoriamente exigida pelo vendedor e pelos serviços aduaneiros, será efectuada mediante a apresentação do passaporte ou de outro documento de identidade oficialmente reconhecido como válido*”. Em face da redacção da referida disposição legal, parece que se deve concluir que sob o vendedor impende uma obrigação de confirmação da residência através da exigência de exibição de passaporte ou de outro documento de identidade oficialmente reconhecido como válido – dever este cujo cumprimento não é controvertido pela Requerida, nem fundamento constante das Conclusões do Relatório de Inspeção, como se disse já, pelo que deverá ser considerado assente. Não obstante, a verdade é que as testemunhas inquiridas, quer a arrolada pela Requerente, quer as arroladas pela Requerida, referiram que foi solicitada a exibição do passaporte.

Ora, não se vislumbra, nem a Requerida o invoca ou alega, que a Lei faça impender sobre o vendedor dos bens com isenção a obrigação de manter em arquivo cópia do passaporte ou do documento de identificação oficial que tenha sido exibido. Deste modo, não impondo a Lei tal obrigação não pode a Requerida sustentar em termos legalmente adequados, a sua pretensão de liquidação adicional na violação dessa mesma, alegada, mas inexistente, obrigação. Tanto mais, que a aplicação da isenção de IVA está dependente de um segundo controlo, de carácter institucional, a cargo dos serviços da, então assim denominada, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Com efeito, estes serviços promovem (têm a obrigação de promover) um controlo efectivo quer sobre os bens, exigindo a apresentação das facturas e análise física dos próprios bens e, bem assim, das pessoas. Para além da verificação física do passaporte, os serviços das Alfândegas devem realizar, conforme decorre da Circular n.º 6/2010 acima transcrita, a consulta à base de dados “Visão do Contribuinte” de onde decorrerá a não residência em território nacional. É, pois, evidente que a Administração tributária tem a possibilidade e faz, nessa sede, e com todos os meios, um efectivo controlo dos documentos exibidos ao comerciante. Na verdade, após este controlo, a Administração carimba o original da factura certificando, para todos os efeitos legais, a verificação dos pressupostos legalmente previstos para aplicação da isenção de IVA em

apreço, validando o controlo anteriormente feito pelo comerciante. Não pode, então, proceder o argumento da Requerida de que sem a fotocópia do passaporte não pode exercer funções de controlo, pois não só, como vimos, a Lei não exige o arquivo da cópia do passaporte, como esse poder de controlo e fiscalização é efectivamente exercido, sendo certificada a factura na sequência do mesmo – aposição de fé pública.

Destarte ter-se-á, neste concreto aspecto de reconhecer a razão que assiste à Requerente, tendo os actos de liquidação impugnados sido praticados com violação de Lei – o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho e artigos 1.º e 14.º, do Código do IVA.

Assim, ter-se-á que julgar indevido o imposto liquidado com referências às transmissões de bens aos seguintes adquirentes: Sr. ... (€ 765,00); Sr. ... (€ 1.635,00); Sr. ... (€ 966,67); Sr. ... (€ 5.623,34); Sr. ... (€ 1.283,33); Sr. ... (€ 1.102,84); Sr. ... (€ 3.226,67), no valor total de € 14.602,85, quer seja porque o único fundamento para liquidação era a inexistência de cópia do passaporte nos arquivos da empresa, quer seja porque o fundamento era o anterior em conjugação com a afirmação de que se trata de residente em Portugal.

E.3 – Sobre a não verificação do pressuposto de se tratarem de aquisições para fins privados

23. Sobre este pressuposto de aplicação do regime constante do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, a Requerida, na sua Resposta remete para o expendido nas Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária e, bem assim, para o constante da informação elaborada no âmbito da reclamação graciosa e constante do processo administrativo de fls. 149 a 152.

Da análise da legislação relevante, verifica-se que o legislador não especificou as concretas condições em que se deve considerar que uma concreta transmissão de bens deve ser considerada como realizada para fins comerciais. No n.º 2 do artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, o legislador apenas definiu critérios gerais e bastante amplos, para exteriorizar o que considera como destino de utilização privada dos bens, fazendo apelo à

natureza e quantidade dos bens transmitidos. Esta escolha legislativa, compreensível por ser difícil encontrar uma fórmula que abarcasse, com justiça, todas as situações da vida real, coloca dificuldades acrescidas ao intérprete e, ainda mais, ao julgador de forma a que as decisões sejam uniformes e coerentes. Em face da fórmula legislativa, genérica e abstracta utilizada, impõe-se interpretar a Lei de acordo com as regras de hermenêutica jurídica que emanam dos artigos 9.º, do Código Civil e 11.º, da Lei Geral Tributária. Importa, pois, em face do caso concreto, descortinar e reconstruir a *“racionalidade operante”*² da norma. Ou seja, atendendo à letra e circunstâncias históricas da norma, encontrar o seu sentido de acordo com as condições e tempo em que é aplicada. É esta a técnica interpretativa acolhida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia que, embora sobre questão distinta daquela que aqui se analisa refere *“trata-se de uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta o conjunto dos dados do caso em apreço, entre os quais figuram a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a aquisição dos bens e a sua utilização para os fins das actividades económicas do sujeito passivo”*³⁴

Atento tudo o que se deixa exposto, importa analisar em que condições foi efectuada cada uma das operações em causa, de forma a determinar se indiciam tratar-se de aquisições para fins comerciais. Para tanto, e em face da fundamentação aduzida pela Requerida nas Conclusões do Relatório de Inspeção, importará verificar se:

- a) o facto de existirem aquisições em anos anteriores ao que aqui está em causa, é indício suficiente para considerar que aos bens transmitidos será dado fim comercial;
- b) o facto de existirem, aquisições em anos posteriores ao que aqui está em causa, é indício suficiente para considerar que aos bens transmitidos será dado fim comercial;

² Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, - **Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª Edição**. Lisboa, Encontro da Escrita, 2012. ISBN978-989-97635-1-7. P. 120

³ Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 8 de Março de 2001, no Processo C-415/98 (parágrafo 29)

⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção), de 11 de Julho de 1991, no Processo C-97/90 (parágrafo 20)

- c) o valor das transmissões em concreto, é indício suficiente para considerar que aos bens transmitidos será dado fim comercial

Resulta da Lei e da doutrina administrativa transcrita *supra*, que o controlo da isenção em causa assenta em dois momentos distintos. Um primeiro cujos deveres impendem sobre o particular sujeito passivo e um segundo cujos deveres impendem sobre a Administração tributária em sentido lato.

Os deveres que impendem sobre o particular sujeito passivo são, como decorre, do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, o de exigir a exibição de passaporte ou de outro documento oficial válido de que resulte que o adquirente é residente em país terceiro e, bem assim, de fazer um juízo de valor sobre a natureza e quantidade dos bens adquiridos, concluindo sobre se se trata, ou não, de bens cujo destino não são fins privados (oferta, uso próprio, uso de familiar). Deste modo, importa, ainda em abstracto, analisar qual a intensidade de controlo que é exigido a um particular sujeito passivo, quando colocado na situação da Requerente. A resposta a esta questão permitirá concluir se a existência de aquisições em momentos anteriores ou posteriores, impede a aplicação da isenção em apreço.

Estando em causa IVA importará, em primeira linha, fazer apelo aos critérios utilizados pela jurisprudência comunitária sobre esta matéria. Chamado a interpretar o artigo 19.º, n.º 4 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, em que se impõe responsabilidade pelo pagamento do imposto a sujeito passivo que efectue a seu favor transmissões de bens ou prestações de serviços, deduzindo o IVA que lhe seja liquidado, num quadro fáctico em que existem operadores em conclui para praticar fraude (vg. a denominada fraude em carrossel) o Tribunal de Justiça da União Europeia afirmou *“uma obrigação por parte da Administração Fiscal de proceder a averiguações tendo em vista apurar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objectivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e facilitar os actos inerentes à aplicação do imposto através da tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa.*

A fortiori, seria contrária a esses objectivos a obrigação da Administração Fiscal, para apurar se uma determinada operação constitui uma entrega efectuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma actividade económica, ter em conta a intenção de um operador

*diferente do sujeito passivo que intervém na mesma cadeia de entregas e/ou a eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo.”*⁵ E, de igual modo, assumem relevância para a análise da presente matéria as preocupações manifestada pelo Advogado-Geral apresentadas no Processo C-384/04 em que refere, a necessidade de as presunções serem “*ilidíveis e resultem de circunstâncias, indicativas da existência de fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, relativamente às quais se pode esperar serem do conhecimento dos comerciantes, ou sobre os quais se pode razoavelmente exigir-lhes que se informem*”.

Existe, pois, inerente a este entendimento uma noção de proporcionalidade nas exigências de cuidado e de vigilância que se impõe aos comerciantes. Deverá, pois, ser este o diapasão da análise a promover, tendo também em consideração que a Administração tributária nunca alegou tratar-se de um esquema fraudulento de que a Requerente fizesse parte ou cuja conduta possibilitasse a concretização.

Começando por verificar o facto de existirem transmissões de bens em anos anteriores, importa, desde logo, referir que a testemunha arrolada pela Requerente indicou que a Requerente tem Clientes que fazem diversas aquisições ao longo do tempo. Ora, de acordo com as regras comuns de experiência parece razoável que se considere normal que uma mesma pessoa adquira diversos artigos de joalharia e relojoaria. Por outro lado, importa ter presente que a Requerente desenvolve a sua actividade através de diversas lojas em locais geográficos distintos. Não parece, pois que a Requerente viole um dever de cuidado ou de vigilância se no momento de uma determinada transmissão de bens não questiona se aquele mesmo Cliente fez aquisições em anos anteriores. Com efeito, tendo em consideração a natureza dos bens, a mera existência de aquisições em anos anteriores não parece, atento todo o circunstancialismo, e designadamente o facto de se tratarem de bens colecionáveis e que é razoável assumir que as pessoas tenham mais do que um item (vg. relógios, botões de punho,

⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 12 de Janeiro de 2006, no Processo C-354/03.

colares, anéis, artigos em prata, conforme resulta do respectivo sítio na internet que o Tribunal pode consultar) que este facto indicie, por si só, que o fim a que se destinam não é o uso privado.

E se assim é relativamente a operações passadas, forçosamente o será também para transmissões de bens futuras. Como parece curial que se entenda, não se poderá exigir a um contribuinte, e em concreto à Requerente, que os deveres de vigilância impliquem um juízo de prognose sobre a possibilidade de determinado Cliente vir, no futuro, a fazer mais aquisições de bens e, com esse fundamento, não aplicar a isenção de imposto em causa. Assim, e em termos genéricos, não se poderá, por si só, e sem a conjugação de outros factores (vg. compras reiteradas do mesmo modelo de relógio), considerar como adequado este critério para sustentar que os bens transmitidos não terão um uso privado.

Com referência ao valor das aquisições a análise a efectuar tomará por base, como não poderia deixar de ser, os critérios já acima descritos, sendo que no caso concreto a Requerente dedica-se à venda de artigos com preços unitários elevados. Como referiu a testemunha arrolada pela Requerente, os preços dos artigos comercializados podem variar entre € 1.000,00 e € 800.000,00. Tendo o Tribunal também tido a oportunidade, ao abrigo do artigo 13.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, consultar o sítio da Requerente na internet (onde não constam preços de venda ao público), verifica-se, que as marcas comercializadas (Bulgari; Cartier; Pateck Philippe; Jaeger Le Coultre), estão conotadas com produtos de luxo o que corrobora o referido pela testemunha. Deste modo, atendendo a todo o circunstancialismo, em abstracto, o valor das aquisições, por si só, também não indicará que a utilização do bem transmitido não é privada.

Analisando, agora, cada uma das concretas operações identificadas pela Requerida:

Sr. ...

A Requerida sustenta que esta Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras reiteradas nos termos já expostos. Por

outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, esta concreta Cliente efectuou aquisição no valor de € 15.416,67, a que corresponde IVA de € 3.083,33. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, em alguns casos valores unitários de milhares de euros. Não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de fotocópia de passaporte e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 3.083,33 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação em consequência.

Sr. ...

Também nesta situação não se poderá, nos termos já descritos, e que aqui se consideram reproduzidos, considerar como válido o facto de este Cliente ter efectuado aquisições no ano de 2010. No ano de 2009, este Cliente da Requerente adquiriu ao longo do ano bens no valor de € 51.980,67, a que corresponde IVA de € 10.396,13. Ora, uma vez mais, não sendo feita prova no que se refere aos concretos bens transmitidos, e tendo em consideração a natureza dos bens comercializados pela Requerente e o mercado em que se insere de bens de luxo, o valor em causa, ao longo de um ano civil, não indicia, por si só, um fim comercial nas aquisições. Em face do exposto, e uma vez que esta correcção se prendeu com este concreto pressuposto e, bem assim, com o facto de a Requerida considerar o Cliente residente em Portugal por ter Número de Identificação Fiscal português (argumento este já julgado inválido nos termos *supra*), deverão, nesta parte, ser anulados os respectivos actos de liquidação, no valor total de € 10.396,13.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições em anos anteriores e posteriores,

não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de um fim comercial nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 18.333,33, a que corresponde IVA de € 3.666,67. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, em alguns casos valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de fotocópia de passaporte e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 3.666,67 – ser julgado não devido, e anulado o respectivo acto de liquidação em consequência.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições em períodos distintos, não pode, sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 2.800,00, a que corresponde IVA de € 560,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, em alguns casos valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de fotocópia de passaporte e o facto

de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 560 – ser julgado não devido, e anulado o respectivo acto de liquidação em consequência.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 60.000,00, a que corresponde IVA de € 12.000,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalharia – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de fotocópia de passaporte e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 12.000,00 – ser julgado não devido, e anulado o respectivo acto de liquidação em consequência.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008 e de 2009. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2008, não pode, por si só, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 7.133,33, a que corresponde IVA de € 1.426,67. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários elevados. Não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza

dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de fotocópia de passaporte e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 1.426,67 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação em consequência.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 10.104,17, a que corresponde IVA de € 2.020,83. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prende exclusivamente com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 2.020,83 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação em consequência.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 37.059,58, a que corresponde IVA de € 7.411,92. Ora, como referido nos autos pela

testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prende exclusivamente com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 7.411,92 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação em consequência.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2008, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. De igual modo, a existência de aquisições em ano civil posterior também não é critério adequado, não sendo exigível que a Requerente tivesse que fazer um juízo de prognose. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 374.166,67, a que corresponde IVA de € 74.833,33. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, que em bom rigor pode ser apenas um único, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com o facto de a Requerida considerar este adquirente residente em Portugal (em termos que, como *supra* referidos não são adequados) e o facto de não se tratar de aquisição

para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 74.833,33 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009, 2010 e de 2011. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições nos anos de 2010 e de 2011, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou três aquisições ao longo do ano, no valor global de € 8.429,17, a que corresponde IVA de € 1.685,83. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de cópia do passaporte o que, como vimos já *supra*, não impede a isenção de IVA em causa, e com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 1.685,83 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009, e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Tanto mais que, neste caso concreto, verifica-se uma aquisição em cada um dos anos indicados. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição, no valor de € 20.232,00, a que corresponde IVA de € 4.046,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal

saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de cópia do passaporte o que, como vimos já *supra*, não impede a isenção de IVA em causa, e com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 4.046,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009, e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Tanto mais que, neste caso concreto verifica-se uma aquisição em cada um dos anos indicados. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição, no valor de € 5.775,00, a que corresponde IVA de € 1.155,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de cópia do passaporte o que, como vimos já *supra*, não impede a isenção de IVA em causa, e com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 1.155,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2008, não pode, em termos razoáveis ser critério para sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. De igual modo, a existência de aquisições em ano civil posterior também não é critério adequado, não sendo exigível que a Requerente tivesse que fazer um juízo de prognose. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisições no valor total de € 5.514,16, a que corresponde IVA de € 1.102,84. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalharia – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com o facto de a Requerida considerar este adquirente residente em Portugal (em termos que, como *supra* referidos não são adequados) não existir cópia do passaporte (o que também não é suficiente para colocar em causa a legalidade da isenção) e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 1.102,84 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009, e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Tanto mais que, neste caso concreto verifica-se uma aquisição em cada um dos anos indicados. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição, no valor de € 39.545,00, a que corresponde IVA de € 7.909, 00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e

jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de cópia do passaporte o que, como vimos já *supra*, não impede a isenção de IVA em causa, e com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 7.909,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009, e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Tanto mais que, neste caso concreto verifica-se uma aquisição em cada um dos anos indicados. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisições, no valor de € 57.049,16, a que corresponde IVA de € 11.409,84. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com a inexistência de cópia do passaporte o que, como vimos já *supra*, não impede a isenção de IVA em causa, e com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 11.409,84 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009, 2010 e de 2011. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2008, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. De igual modo, a existência de aquisições em ano civil posterior também não é critério adequado, não sendo exigível que a Requerente tivesse que fazer um juízo de prognose. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição no valor de € 30.000,00, a que corresponde IVA de € 6.000,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com o facto de a Requerida considerar este adquirente residente em Portugal (em termos que, como *supra* referidos não são adequados) e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 6.000,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2008, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. De igual modo, a existência de aquisições em ano civil posterior também não é critério adequado, não sendo exigível que a Requerente tivesse que fazer um juízo de prognose. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisições no valor total de € 1.225,00, a que corresponde IVA de € 245,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Não sendo possível ao

Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com o facto de não existir fotocópia do passaporte (o que, como *supra* referidos não impede a isenção de IVA em apreço) e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 245,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009, e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Tanto mais que, neste caso concreto verifica-se uma aquisição em cada um dos anos indicados. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição, no valor de € 33.370,00, a que corresponde IVA de € 6.674,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, o fundamento de correcção se prende com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 6.674,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008 e de 2009. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2008, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisições no valor total de € 89.500, a que corresponde IVA de € 19.900,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com o facto de o Cliente ser considerado residente em Portugal, o que como explicado *supra*, não foi feito em termos que impeçam a aplicação da isenção de IVA, e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 19.900,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2008, 2009 e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2008, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. De igual modo, a existência de aquisições em ano civil posterior também não é critério adequado, não sendo exigível que a Requerente tivesse que fazer um juízo de prognose. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisições no valor total de € 10.000,00, a que corresponde IVA de € 2.000,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa,

por si só, e atenta a natureza dos bens – joalharia – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, os fundamentos de correcção se prendem com o facto de não existir fotocópia do passaporte (o que, como *supra* referidos não impede a isenção de IVA em apreço) e o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 2.000,00 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

A Requerida sustenta que este Cliente fez aquisições nos anos de 2009, e de 2010. Como se deixou referido, o facto de ter efectuado aquisições no ano de 2010, não pode, em termos razoáveis sustentar a existência de compras para fins comerciais nos termos já expostos. E, de igual modo, o facto de numa aquisição em ano civil posterior ter sido liquidado IVA, nada demonstra quanto à verificação dos pressupostos de isenção no ano de 2009. Por outro lado, verifica-se que, no ano de 2009, este concreto Cliente efectuou aquisição, no valor de € 4.683,33, a que corresponde IVA de € 936,67. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalharia – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais. Deste modo, não se poderá dar razão à Requerida, devendo este concreto pressuposto ser considerado como verificado. Destarte, e uma vez que, relativamente a esta operação, o fundamento de correcção se prende com o facto de não se tratar de aquisição para fins privados, deverá o IVA em causa – de € 936,67 – ser julgado não devido, e anulado, nesta parte, o respectivo acto de liquidação.

Sr. ...

Relativamente a esta operação, a Requerida conclui que a aquisição não se destina a fins privados porque o pagamento foi efectuado por uma empresa – ...Limited. Ora, como decorre expressamente do artigo 16.º, do Código do IVA, a contraprestação sujeita a imposto pode ser

paga por um terceiro, pelo que nenhum vício poderá resultar desse facto. Assim sendo, do simples facto de não ter sido o adquirente quem, pelo menos no momento inicial, suportou o custo económico, da transmissão de bens não implica, por si só, que o bem não terá uso privado. Diferente seria se um particular suportasse o custo, e o adquirente fosse uma pessoa colectiva, mas não é esse o caso dos autos. Destarte, nesta situação não existe evidência ou sequer indício de que o bem transmitido não se destina a fins privados pelo que terá que proceder, nesta parte, o pedido da Requerente, anulando-se o acto de liquidação de IVA correspondente, no valor de € 24.500,00.

Por outro lado, verifica-se que, a aquisição foi feita pelo valor de € 122.500,00, a que corresponde IVA de € 24.500,00. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, que poderá ser um único, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalheria – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais.

Sr. ...

Neste concreto caso, a Requerida considera que existe carácter reiterado porque a cópia do passaporte junta à factura corresponde a um outro Cliente da Requerente. Ora, esse facto nada tem a ver com o destino privado ou comercial do bem transmitido. Quanto muito, se a existência de fotocópia do passaporte fosse pressuposto de aplicação da isenção de IVA – que não é, nos termos já expostos -, não se teria verificado essa condição. Conclui-se, pois, que neste caso concreto, a Requerida não justifica em termos adequados o porquê de considerar que ao bem transmitido não foi conferido uso privado, devendo-se anular o respectivo acto de liquidação no valor de € 8.242,50, também por violação do disposto no artigo 77.º, da Lei Geral Tributária. Com efeito, *“Um acto encontra-se suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelo agente, permitindo ao interessado conhecer, assim, as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e porque motivo a Administração se decidiu num sentido e não noutro.*

II - Caso a fundamentação externada não cumpra integralmente este objectivo, deve

considerar-se que o acto enferma de vício de insuficiência de fundamentação, que a lei equipara nos seus efeitos à falta de fundamentação e constitui motivo de anulação do acto (art. 125º, nº 2, e 135º do Código do Procedimento Administrativo).”⁶

Por outro lado, verifica-se que, a aquisição foi feita pelo valor de € 41.212,50 a que corresponde IVA de € 8.242,50. Ora, como referido nos autos pela testemunha inquirida, os bens comercializados pela Requerente – relógios e jóias – assumem, valores unitários de milhares de euros. Ora, não sendo possível ao Tribunal saber, porque nenhuma prova foi feita desse facto, quais os concretos bens transmitidos, que poderá ser um único, e de acordo com critérios de experiência geral, não parece que o valor em causa, por si só, e atenta a natureza dos bens – joalharia – indicie que se trata de aquisição para fins comerciais.

Sr. ...

Relativamente à operação em causa, relativa a aquisição de bens no valor de € 136.451,64, a que corresponde IVA no valor de € 27.290,33. De acordo com as Conclusões do Relatório de Inspeção, a Requerente sustentou o direito a isenção no artigo 14.º, do Código do IVA (Exportação). Não obstante, como consta também das referidas Conclusões do Relatório de Inspeção a Requerida procedeu à análise da situação tributária de acordo com os pressupostos constantes do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho “já que foi esse o diploma legal que o sujeito passivo efectivamente usou”. Assumindo esta fundamentação e explicação do itinerário cognoscitivo da Requerida, não se vislumbra, do elenco de pressupostos de aplicação da isenção a que alude o Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, qual o que em concreto a Requerida considera como violado. Em face do exposto, não se mostrando possível à Requerente (como invoca no artigo 126.º, da petição inicial), nem a este Tribunal descortinar os motivos subjacentes à correcção e, conseqüentemente, ao correspondente acto de liquidação (na parte respectiva), não pode o mesmo ser mantido, devendo ser anulado com fundamento em violação no artigo 77.º, da Lei Geral Tributária⁷.

^{6/3}Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17 de Outubro de 2012, proferido no Processo n.º 383/12

⁷

Por tudo o que se deixa exposto, os actos de liquidação contestados mostram-se ilegais por violação do disposto nos artigos 1.º, 7.º e 16.º, do Código do IVA, e do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 202/95, de 3 de Agosto, e pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro e, bem assim, do disposto no artigo 77.º, da Lei Geral Tributária, impondo-se a respectiva anulação.

E.4 - Duplicação de colecta

A análise desta questão fica prejudicada pela solução encontrada com referência aos demais vícios imputados – cfr. artigo 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável.

E.5 - Indemnização por garantia indevida

Em último lugar, a Autora requer “*a indemnização prevista nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, caso venha a ser julgada indevida qualquer garantia que a Requerente possa ter de apresentar com vista à suspensão do processo de execução fiscal instaurado em virtude do não pagamento da dívida cuja legalidade ora se contesta.*”.

Nos termos do disposto no artigo 53.º, da Lei Geral Tributária o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado, total ou parcialmente, pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos e proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a discussão da legalidade ou da exigibilidade, da dívida.

O referido direito a indemnização deverá ser exercido nos termos do disposto no artigo 171.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ou seja na petição inicial do processo em que seja controvertida a legalidade ou a exigibilidade da dívida ou, na eventualidade de o facto de que emerja o direito a indemnização ser superveniente, no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

Ora, no caso vertente verifica-se que a Autora formulou o pedido indemnizatório na petição inicial do pedido de pronúncia Arbitral.

Sucedem, porém, que da análise da petição inicial não se vislumbra nem alegação nem evidência de que a Autora tenha prestado garantia (que teria que assumir a natureza de garantia bancária ou equivalente) para suspensão de processo de execução fiscal que tenha sido instaurado para cobrança coerciva da dívida cuja legalidade se discute nos presentes autos.

Ora, nos termos do disposto nos artigos 99.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e 13.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT os poderes de cognição do Tribunal estão limitados aos factos alegados. Deste modo, não tendo sido alegado qualquer facto de que possa emergir o direito indemnizatório que a Autora pretende fazer valer está vedado ao Tribunal a sua apreciação.

De todo o modo, nos termos do disposto no artigo 74.º, da Lei Geral Tributária, na esteira do disposto no artigo 342.º, do Código Civil, “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*” No caso vertente, e com referência ao concreto pedido agora em análise – indemnização por garantia indevidamente prestada -, não existem dúvidas de que se trata de um direito invocado pela Autora, pelo que se impõe que faça a prova da verificação dos respectivos pressupostos.

Como se deixou já referido, ao longo da peça processual apresentada pela Autora nenhuma referência é feita, nem a processo de execução fiscal, nem a prestação de garantia. E, de todo o modo, a formulação do pedido nesta parte (*ser julgada indevida qualquer garantia que a Requerente possa ter de apresentar com vista à suspensão*), indicia que, no momento em que a petição inicial foi apresentada ainda não teria sido sequer prestada qualquer garantia. Em suma: a Autora não fez a prova que lhe é imposta de que se verificam os pressupostos para reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevida.

Destarte, terá o pedido de indemnização por garantia indevida que improceder.

Decisão

Em face do exposto, acorda o colectivo dos árbitros do Tribunal Arbitral em:

- a) julgar procedente a impugnação dos actos de liquidação contestados, anulando-os;
- b) julgar improcedente o pedido de indemnização para garantia indevida;
- c) condenar a Requerente e a Requerida em custas, na proporção do decaimento que se fixa em um décimo para a Requerente e em nove décimos para a Requerida.

Fixa-se o valor da acção em € 364.533,58 (trezentos e sessenta e quatro mil, quinhentos e trinta e três euros e cinquenta e oito cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem em € 6.120,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente e pela Requerida na indicada proporção, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Março de 2013

Os Árbitros

Benjamim Silva Rodrigues

Paulo Mendonça

Francisco de Carvalho Furtado