

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 621/2018-T

Tema: IVA – artigos 14.º n.º 1 alíneas a) e b) do CIVA – documentos comprovativos da exportação

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 25.02.2019, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... (PORTUGAL) S.A., doravante designada por “Requerente”, número de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., ..., Zona Industrial ..., ...-... ..., Portugal, tendo sido notificada do indeferimento expresso da Reclamação Graciosa apresentada contra os atos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), com os ns.º ... (período de tributação 06.13), ... (período de tributação 08.13), ... (período de tributação 09.13), ... (período de tributação 11.13), ... (período de tributação 12.13), e ... (período de tributação 03.14), emitidos na sequência de uma inspeção externa de âmbito parcial, em sede de IVA, para os anos de 2013, 2014 e 2015, apresentou, em 10.12.2018, pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b) 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, conjugados com o artigo 102.º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e de

Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

2. A Requerente pretende a anulação das liquidações adicionais supra referidas e consequente restituição de quantias pagas, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.
3. Invoca, em sede material, que não existe fundamento legalmente válido que sustente as liquidações, por se encontrarem comprovadas as exportações dos bens realizadas, em cumprimento do artigo 14.º n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IVA (“CIVA”).
4. Invoca, em sede formal, a falta de fundamentação do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa.
5. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
6. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 25.02.2019, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
7. Notificada para o efeito, em 29.03.2019, a Requerida apresentou resposta e juntou o respetivo processo administrativo tendo-se defendido por impugnação.
8. No dia 02.04.2019 a Requerida juntou aos autos o Despacho n.º ... de 29.03.2019 proferido pelo Sub-Diretor da área de gestão tributária-IVA (por delegação), o qual foi também notificado à mandatária da Requerente mediante o Ofício n.º ... de 01.04.2019.
9. Este Despacho teve por objeto a anulação dos seguintes atos tributários impugnados:

-
- (i) Anulação da liquidação adicional n.º ..., de junho 2013, pelo valor da correção no montante de € 11.956,21;
- (ii) Anulação da liquidação adicional n.º ..., de novembro de 2013, pela quantia de € 10.651,35.
10. Em 22.04.2019, a Requerente, após ser notificada para juntar ao processo os documentos protestados juntar no pedido de pronúncia arbitral (doravante “PPA”), que consubstanciam DAU’s revistos, apresentou requerimento sobre os documentos 7 e 8, explicitando que, segundo informação do respetivo despachante alfandegário, não há possibilidade legal de emissão dos DAU’s revistos nos casos em apreço.
11. A Requerente foi novamente notificada, em 30.04.2019, para juntar ao processo os DAU’s revistos protestados juntar no PPA com o documento 4 e documento 11 (que não haviam sido mencionados no requerimento de 22.04.2019), bem como novas cópias de documentos juntos ao PPA que não se encontravam, em parte, legíveis.
12. A Requerente respondeu a esta notificação em 13.05.2019, não constando da mesma os DAU’s revistos protestados juntar no PPA com o documento 4 e documento 11.
13. Notificada para o efeito, a Requerida exerceu, em 31.05.2019, o contraditório sobre os elementos apresentados pela Requerente quanto aos documentos 7 e 8, tendo-se defendido por impugnação.
14. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, sem oposição das Partes.

15. Tendo sido concedido prazo para alegações sucessivas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e desenvolvendo as respetivas posições jurídicas.
16. Por despacho de 31.07.2019 foi prorrogado o prazo para prolação da decisão, ao abrigo do artigo 21.º n.º 2 do RJAT, considerando-se a necessidade de tradução de documentos juntos ao PPA em língua sérvia para língua portuguesa (doc. 5 do PPA), documentos estes que foram juntos ao processo em 11.09.2019.

17. Em face do exposto, importa delimitar as principais questões *decidendas*.
18. Em primeiro lugar, importa referir que vieram impugnadas no PPA as liquidações adicionais resultantes de correções às isenções de IVA mencionadas nas seguintes faturas:

Valores em €

Correções impugnadas no PPA					
Período	Fatura	Art. CIVA em causa	Cliente	Valor do IVA liquidado adicionalmente	Sub-Total IVA liquidado adicionalmente (por período)
06.13	...1300288	14.º n.º 1 al. b)	B... Limited	11.956,21	11.956,21
08.13	...1300357	14.º n.º 1 al. b)	B... Limited	5.136,10	15.181,54
08.13	...1300358	14.º n.º 1 al. b)	B... Limited	8.655,95	

Correções impugnadas no PPA					
Período	Fatura	Art. CIVA em causa	Cliente	Valor do IVA liquidado adicionalmente	Sub-Total IVA liquidado adicionalmente (por período)
08.13	...1300369	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	417,27	
08.13	...1300370	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	178,25	
08.13	...1300371	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	16,62	
08.13	...1300372	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	173,12	
08.13	...1300373	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	591,41	
08.13	...1300374	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	12,82	
09.13	...1300408	14.º n.º 1 al. a)	D...	846,62	
11.13	...1300546	14.º n.º 1 al. a)	E...	1,15	10.652,50
11.13	...1300555	14.º n.º 1 al. a)	E...	8.255,16	
11.13	...1300556	14.º n.º 1 al. a)	E...	85,56	
11.13	...1300557	14.º n.º 1 al. a)	E...	1.368,96	
11.13	...1300558	14.º n.º 1 al. a)	E...	917,24	

Correções impugnadas no PPA					
Período	Fatura	Art. CIVA em causa	Cliente	Valor do IVA liquidado adicionalmente	Sub-Total IVA liquidado adicionalmente (por período)
11.13	...1300559	14.º n.º 1 al. a)	E...	24,43	
12.13	...1300572	14.º n.º 1 al. a)	E...	62,97	75,18
12.13	...1300573	14.º n.º 1 al. a)	E...	12,21	
03.14	...1400110	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	124,48	412,06
03.14	...1400111	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	7,31	
03.14	...1400128	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	280,27	
Total					39.124,11

19. Tendo sido anuladas, pelo referido Despacho de 29.03.2019, as liquidações adicionais respeitantes às seguintes correções:

Correções anuladas pela Autoridade Tributária em 29.03.2019					
Período	Fatura	Art. CIVA em causa	Cliente	Valor do IVA liquidado adicionalmente	Sub-Total IVA liquidado adicionalmente (por período)
06.13	...1300288	14.º n.º 1 al. b)	B... Limited	11.956,21	11.956,21
11.13	...1300555	14.º n.º 1 al. a)	E...	8.255,16	10.651,35
11.13	...1300556	14.º n.º 1 al. a)	E...	85,56	
11.13	...1300557	14.º n.º 1 al. a)	E...	1.368,96	
11.13	...1300558	14.º n.º 1 al. a)	E...	917,24	
11.13	...1300559	14.º n.º 1 al. a)	E...	24,43	
Total					

20. Prosseguindo assim os autos para apreciação da pretensão efetuada quanto às demais liquidações adicionais ainda não anuladas, respeitantes às seguintes correções (tal como indicado pela Requerente, artigo 4.º das suas Alegações: “*nestas condições, o pedido permanece relativamente às liquidações ainda não anuladas*”):

Correções subjacentes às liquidações adicionais não anuladas pela AT					
Período	Fatura	Art. CIVA em causa	Cliente	Valor do IVA liquidado adicionalmente	Sub-Total IVA liquidado adicionalmente (por período)
08.13	...1300357	14.º n.º 1 al. b)	B... Limited	5.136,10	15.181,54
08.13	...1300358	14.º n.º 1 al. b)	B... Limited	8.655,95	
08.13	...1300369	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	417,27	
08.13	...1300370	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	178,25	
08.13	...1300371	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	16,62	
08.13	...1300372	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	173,12	
08.13	...1300373	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	591,41	
08.13	...1300374	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	12,82	
09.13	...1300408	14.º n.º 1 al. a)	D...	846,62	846,62
11.13	...1300546	14.º n.º 1 al. a)	E...	1,15	1,15
12.13	...1300572	14.º n.º 1 al. a)	E...	62,97	

Correções subjacentes às liquidações adicionais não anuladas pela AT					
Período	Fatura	Art. CIVA em causa	Cliente	Valor do IVA liquidado adicionalmente	Sub-Total IVA liquidado adicionalmente (por período)
12.13	...1300573	14.º n.º 1 al. a)	E...	12,21	75,18
03.14	...1400110	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	124,48	412,06
03.14	...1400111	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	7,31	
03.14	...1400128	14.º n.º 1 al. a)	C... (Switzerland)	280,27	
Total					16.516,55

21. Quanto a estas correções, há que apreciar e decidir a questão material, que se centra na comprovação das exportações dos bens a que se referem as respetivas faturas.
22. Caso não procedam os vícios materiais na base da impugnação, caberá analisar o vício formal invocado pela Requerente de falta de fundamentação do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa.

II. SANEAMENTO

23. O Tribunal é competente.
24. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea b) do CPPT.

25. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
26. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

27. Conforme referido supra, a Requerida, já durante a procedência arbitral, anulou as liquidações adicionais n.º ... (período de tributação 06.13), no valor de € 11.956,21 e n.º ... (período de tributação 11.03) no valor de € 10.651,35 (cfr. e artigo 13.º do RJAT e artigo 168.º n.º 3 do CPA, aplicável *ex vis* artigo 29.º do RJAT).
28. Esta anulação teve por base a demonstração cabal da exportação dos bens pela Requerente já em sede do pedido de pronúncia arbitral, na sequência do deferimento de pedidos de revisão de documentos alfandegários que haviam sido solicitados pela Requerente às Autoridades Aduaneiras competentes (documentos n.ºs. 6, 6-A, 9 e 10 do PPA).
29. Verifica-se assim, na sequência da anulação dos atos referidos, a impossibilidade superveniente da lide quanto aos mesmos, impondo-se assim, nesta parte, a extinção da instância nos termos do artigo 277.º alínea e) do CPP.
30. Prosseguindo os autos para apreciação da pretensão efetuada quanto às demais liquidações adicionais ainda não anuladas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

41. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:
- a. A Requerente é uma sociedade comercial portuguesa que prossegue a atividade principal de “fabricação de computadores e de equipamentos periféricos” a que corresponde o CAE 26200 (cfr. pág. 10, ponto II.3.1 do Relatório Final de Inspeção).
 - b. A Requerente encontra-se enquadrada para IVA no regime normal mensal (cfr. artigo 2.º do PPA confirmado pelo Relatório Final de Inspeção junto ao processo administrativo, pág. 10, ponto II.3.I).
 - c. A Requerente está integrada na F..., com sede no Reino Unido, formada em 2013, construída com base no Grupo G... e H..., com uma experiência combinada de mais de 280 anos (cfr. pág. 12 do Relatório Final de Inspeção, ponto II.3.4 e ponto 16.º do PPA).
 - d. A Requerente emitiu, nos anos de 2013, 2014 as faturas indicadas no ponto 19 desta decisão, com menção de vendas de bens para países terceiros nas quais aplicou isenção de IVA relativa a operações de exportação, nos termos das alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA (cfr. anexos 2 a 20 do Direito de Audição da Requerente junto no processo administrativo, parte VI do processo administrativo e faturas enumeradas nas páginas 15 a 19 do Relatório Final de Inspeção, pontos III.2.2.1.1., III.2.2.1.2., III.2.2.2.1. e III.2.2.3.1.).
 - e. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção externa de âmbito parcial referente ao IVA, exercícios de 2013, 2014 e 2015, realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária sob as Ordens de Serviço n.º OI2016..., OI2016... e OI2016... (cfr. página 10 do Relatório de Inspeção ponto II.1. e ordens de serviço constantes do documento 18 do processo administrativo).
 - f. A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção que continha correções em sede de IVA, tendo apresentado Direito de Audição em 6.03.2017 (cfr. documento 10 do processo administrativo).
 - g. A Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção de 21.03.17.

- h. Neste Relatório: (i) foram acolhidas parte das alegações invocadas pela Requerente em sede de Direito de Audição e (ii) foram mantidas correções de IVA relativas, na parte que importa ao presente processo, ao ano de 2013 e ano de 2014.
- i. As correções em causa foram efetuadas com base nos seguintes fundamentos que se transcrevem do Relatório Final de Inspeção:

“

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.2.2 IVA Liquidado

III.2.2.1 Ano de 2013

III.2.2.1.1 – Vendas ao abrigo do disposto no art.º 14.º, n.º 1 alínea a) do Código do IVA

A A... Portugal, transmite bens para países terceiros, tal como estão definidos na alínea c) do n.º 2 do artigo 1.º do Código do IVA, isentando tais transmissões nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, sendo que, na generalidade das transmissões efectuadas, o sujeito passivo possui os respectivos documentos de exportação, verificando-se assim reunidos os pressupostos de facto e de direito para que tal isenção seja concedida.

Na verdade, para que a transmissão de bens possa beneficiar da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, é necessário que o sujeito passivo comprove tal transmissão com os documentos alfandegários apropriados (n.º 8 do artigo 29.º do CIVA), sob pena de, não o fazendo, ter a obrigação de proceder à liquidação do imposto correspondente (n.º 9 do mesmo artigo).

Contudo, relativamente às faturas identificadas no quadro infra, registadas na contabilidade, nas subcontas – Vendas de Mercadorias extra-grupo sector bancario, – Vendas de Mercadorias para o grupo sector bancario, – Vendas de produtos semiterminados extra-grupo sector bancario, – Vendas para o grupo de produtos semiterminados para sector bancario, a A... Portugal, não obstante ter sido notificada para o efeito (anexo I), não exibiu qualquer comprovativo (declaração aduaneira) da exportação efetuada:

N.º da Conta	N.º Doc. Diário de Vendas	Data de Emissão	N.º da Fatura	Nome do Cliente	Valor Tributável	Taxa de IVA aplicável	Valor do IVA em Falta
	300185	08-05-2013	300185	C... (Switzerland)	20,40	23,00%	4,69
	300186	10-05-2013	300186	E...	100,78	23,00%	23,18
	300215	20-05-2013	300215	I...	244,00	23,00%	56,12
	300237	28-05-2013	300237	C... (Switzerland)	555,00	23,00%	127,65
Total de IVA em falta no período 201305							211,64
	1300358	01-08-2013	1300358	B... Limited	37.634,56	23,00%	8.655,95
	1300367	09-08-2013	1300367	C... (Switzerland)	3.496,08	23,00%	804,10
	1300369	22-08-2013	1300369	C... (*Switzerland)	1.814,22	23,00%	417,27
	1300370	22-08-2013	1300370	C... (Switzerland)	775,00	23,00%	178,25
	1300371	22-08-2013	1300371	C... (Switzerland)	72,25	23,00%	16,62
	1300372	22-08-2013	1300372	C... (Switzerland)	752,70	23,00%	173,12
	1300373	22-08-2013	1300373	C... (Switzerland)	2.571,36	23,00%	591,41
	1300374	22-08-2013	1300374	C... (Switzerland)	55,75	23,00%	12,82
Total de IVA em falta no período 201308							10.845,54
	1300408	23-09-2013	1300408	D...	3.680,95	23,00%	846,62
Total de IVA em falta no período 201309							846,62
	1300442	14-10-2013	1300442	E...	93,03	23,00%	21,40
	1300453	18-10-2013	1300453	E...	1.754,81	23,00%	403,61
	1300456	18-10-2013	1300456	E...	15.053,12	23,00%	3.462,22
Total de IVA em falta no período 201310							3.887,23

(continuação)

N.º da Conta	N.º Doc. Diário de Vendas	Data de Emissão	N.º da Fatura	Nome do Cliente	Valor Tributável	Taxa de IVA aplicável	Valor do IVA em Falta
	300510	08-11-2013	300510	E...	7.588,40	23,00%	1.745,33
	300524	14-11-2013	300524	E...	0,96	23,00%	0,22
	300525	14-11-2013	300525	E...	2.263,38	23,00%	520,58
	300526	14-11-2013	300526	E...	20,28	23,00%	4,66
	300537	18-11-2013	300537	I...	2.294,40	23,00%	537,71
	300546	27-11-2013	300546	E...	5,00	23,00%	1,15
	300554	28-11-2013	300554	E...	13.844,35	23,00%	3.184,20
	300555	29-11-2013	300555	E...	35.892,00	23,00%	8.255,16
	300556	29-11-2013	300556	E...	372,00	23,00%	85,56
	300557	29-11-2013	300557	E...	5.952,00	23,00%	1.368,96
	300558	29-11-2013	300558	E...	3.998,00	23,00%	917,24
	300559	29-11-2013	300559	E...	196,23	23,00%	44,43
Total de IVA em falta no período 201311							16.635,21
	300572	10-12-2013	300572	E...	273,80	23,00%	62,97
	30573	10-12-2013	300573	E...	53,07	23,00%	12,21
	300631	27-12-2013	300631	E...	89,70	23,00%	20,63
Total de IVA em falta no período 201312							95,81
Total de IVA em falta no ano de 2013							32.526,04

Não possuindo o comprovativo das exportações realizadas, o sujeito passivo deveria ter procedido à liquidação do imposto que se mostrava devido conforme determina o n.º 9 do artigo 29.º do Código do IVA, por aplicação da taxa prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, sobre o valor tributável determinado nos termos do artigo 16.º do citado Diploma.

Não o tendo efectuado nos termos das supracitadas normas, mais não resta à Administração Tributária que proceder à sua liquidação, considerando, ainda, que o imposto é devido e torna-se exigível na data da emissão da fatura, de acordo com o preceituado nos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA.

O imposto que deixou de ser liquidado totaliza € 32.526,04, de acordo com os cálculos efectuados no quadro que antecede, sendo € 211,64 referentes ao mês de maio, € 10.849,54 referentes aos meses de agosto, € 846,62 referentes ao mês de Setembro, € 3.887,22 referentes ao mês de outubro, € 16.635,21 referentes ao mês de novembro e € 95,81 referentes ao mês de dezembro.

III.2.2.1.2 – Transmissões de bens para não residente e subsequente exportação

A A... efectuou transmissões de bens para a B... contribuinte fiscal n.º sociedade sem residência ou estabelecimento estável no território nacional, cuja sede se localiza num outro Estado da União Europeia (Grã Bretanha).

A adquirente dos bens, por sua vez, fez a expedição dos bens diretamente de Portugal para países terceiros, no caso concreto, para os Estados Unidos e para São Tomé e Príncipe.

Nas faturas emitidas a A... não procedeu à liquidação do imposto que se mostrava devido porque enquadrou tais transmissões de bens na da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

Acontece que, tais transmissões de bens não se enquadram na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, dado que os bens não foram expedidos ou transportados para fora da comunidade pelo vendedor ou por conta deste, mas sim pelo adquirente.

Quanto muito, tais transmissões poderiam beneficiar da isenção prevista na alínea b) do mesmo artigo, porquanto a expedição ou transporte das mercadorias para fora da comunidade foi efetuada pelo adquirente.

Porém, para que a transmissão pudesse beneficiar de tal isenção, teria de ser comprovada através dos documentos aduaneiros apropriados - Certificação de saída para o fornecedor nacional - emitidos pela Estância Aduaneira competente, nos termos do disposto do art.º 29.º, n.º 8 do Código do IVA, devendo esta certificação mencionar no seu campo 44 os seguintes elementos:

- Código: K ;
- Referência: *número da factura do fornecedor nacional*;
- Data de emissão: *data da emissão da factura do fornecedor nacional*;
- Tipo de entidade emissora: 4;
- Entidade emissora: *número de identificação fiscal do fornecedor nacional*.

No entanto, a A... não possui tais Certificações, sendo que os documentos de suporte apresentados consistem na Certificação de Saída para o expedidor/exportador, emitido à F... nos quais não há qualquer referência aos elementos supra elencados.

Encontram-se nesta situação as faturas registadas na contabilidade nas subcontas 71212000 – Vendas de Produtos Acabados para o grupo sector bancário e ... – Vendas para o grupo de produtos semiterminados para sector bancário, identificadas no quadro infra:

N.º da Conta	N.º Doc. Diário de Vendas	Data de Emissão	N.º da Fatura	Nome do Cliente	Valor Tributável	Taxa de IVA aplicável	Valor do IVA em Falta
	300288	26-06-2013	300288	B...	51.963,50	23,00%	11.956,21
Total de IVA em falta no período 201306							11.956,21
	300357	01-08-2013	300357	B...	22.330,86	23,00%	5.136,10
Total de IVA em falta no período 201308							5.136,10
Total de IVA em falta no ano de 2013							17.092,31

Não possuindo a Certificação supra referida, o sujeito passivo deveria ter procedido à liquidação do imposto que se mostrava devido conforme determina o n.º 9 do artigo 29.º do Código do IVA, por aplicação da taxa prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, sobre o valor tributável determinado nos termos do artigo 16.º do citado Diploma.

Não o tendo efectuado nos termos das supracitadas normas, mais não resta à Administração Tributária que proceder à sua liquidação, considerando, ainda, que o imposto é devido e torna-se exigível na data da emissão da fatura, de acordo com o preceituado nos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA.

IX – Direito de Audição

IX.3 – IVA Liquidado

O sujeito passivo discorda das correcções efectuadas

IX.3.1 - Ano de 2013

IX.3.1.1 - Vendas ao abrigo do disposto no art.º 14.º, n.º 1 alínea a) do Código do IVA

Relativamente às faturas identificadas no quadro infra, não foram apresentados documentos comprovativos de exportação apropriados até à presente data, pelo que, mais não resta à Autoridade Tributária que proceder à sua liquidação, considerando, ainda, que o imposto é devido e torna-se exigível na data da emissão da fatura, de acordo com o preceituado nos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA mantendo-se a fundamentação da correção constante no capítulo III.2.2.1.1.

O imposto que deixou de ser liquidado totaliza € 13.136,02, de acordo com os cálculos efectuados no referido quadro.

N.º da Conta	N.º Doc. Diário de Vendas	Data de Emissão	N.º da Fatura	Nome do Cliente	Valor Tributável	Taxa de IVA aplicável	Valor do IVA em Falta
	300186	10-05-2013	300186	E...	100,78	23,00%	23,18
	300237	28-05-2013	300237	C... (Switzerland)	555,00	23,00%	127,65
Total de IVA em falta no período 201305							150,83
	300369	22-08-2013	300369	C... (Switzerland)	1.814,22	23,00%	417,27
	300370	22-08-2013	300370	C... (Switzerland)	775,00	23,00%	178,25
	300371	22-08-2013	300371	C... (Switzerland)	72,25	23,00%	16,62
	300372	22-08-2013	300372	C... (Switzerland)	752,70	23,00%	173,12
	300373	22-08-2013	300373	C... (Switzerland)	2.571,36	23,00%	591,41
	300374	22-08-2013	300374	C... (Switzerland)	55,75	23,00%	12,82
Total de IVA em falta no período 201308							1.389,49
	1300408	23-09-2013	1300408	D...	3.680,95	23,00%	846,62
Total de IVA em falta no período 201309							846,62
	300442	14-10-2013	300442	E...	93,03	23,00%	21,40
Total de IVA em falta no período 201310							21,40
	300546	27-11-2013	300546	E...	5,00	23,00%	1,15
	1300555	29-11-2013	300555	E...	35.892,00	23,00%	8.255,16
	1300556	29-11-2013	300556	E...	372,00	23,00%	85,56
	300557	29-11-2013	300557	E...	5.952,00	23,00%	1.368,96
	1300558	29-11-2013	300558	E...	3.988,00	23,00%	917,24
	300559	29-11-2013	300559	E...	106,23	23,00%	24,43
Total de IVA em falta no período 201311							10.652,50
	G1300572	10-12-2013	300572	E...	273,80	23,00%	62,97
	G1300573	10-12-2013	300573	E...	53,07	23,00%	12,21
Total de IVA em falta no período 201312							75,18
Total de IVA em falta no ano de 2013							13.136,02

IX.3.1.2 - Transmissões de bens para não residente e subsequente exportação

N.º da Conta	N.º Doc. Diário de Vendas	Data de Emissão	N.º da Fatura	Nome do Cliente	Valor Tributável	Taxa de IVA aplicável	Valor do IVA em Falta
	300288	26-06-2013	300288	B...	51.983,50	23,00%	11.956,21
Total de IVA em falta no período 201306							11.956,21
	300357	01-08-2013	300357	B...	22.330,88	23,00%	5.136,10
	300358	01-08-2013	300358	B...	37.634,56	23,00%	8.655,95
Total de IVA em falta no período 201308							13.792,05
Total de IVA em falta no ano de 2013							25.748,26

De salientar que, no que que respeita à fatura 1300358, a mesma, no projecto de relatório foi enquadrada no subcapítulo III.2.2.1.1 - Vendas ao abrigo no disposto no art.º 14, n.º 1 al. a) do Código do IVA, contudo face à documentação apresentada pelo sujeito passivo em sede do direito de audição, verifica-se que deverá ser enquadrada na al. b) do mesmo artigo.

Conforme já explanado no projecto de relatório e de acordo com o disposto no art.º 788.º, n.º 1 das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), exportador é "a pessoa por conta da qual é feita a declaração de exportação e que, no momento da aceitação dessa declaração, é proprietária ou tem um direito similar de dispor das mercadorias em causa" - neste caso concreto, F...

Segundo o art.º 796.º - E das DACAC, as autoridades aduaneiras certificam a saída das mercadorias ao declarante, sendo que em Portugal, esta certificação é efectuada por transmissão electrónica de dados e através do Sistema de Tratamento Automático da Declaração Aduaneira de Exportação (STADA - Exportação) e consubstancia o documento aduaneiro apropriado.

É pois necessário assegurar que esta certificação seja relevante tanto para o exportador (F...) como para o fornecedor nacional (A...), pelo que na declaração aduaneira de exportação, para além da fatura comercial do exportador, é necessário que seja identificado o vendedor nacional e o n.º da sua fatura.

Nos documentos alfandegários apresentados pelo sujeito passivo, não há qualquer referência, nem ao nome do fornecedor nacional, nem às suas faturas. Contudo, entende o sujeito passivo que relativamente às faturas do quadro supra, a fim de comprovar a saída das mercadorias, se deverão estabelecer as seguintes correspondências:

- faturas 300288 e 300357: "... através do n.º de série dos produtos, validar a sua correspondência entre a fatura e o «Shipping Invoice» e (...) através do número de expedição, validar a sua correspondência com o DAU...";
- fatura 300358: "... o n.º de série dos produtos identificado na fatura (...) é mencionado no «Shipping Invoice»... o número do «Shipping Invoice» é mencionado no DAU..."

Assim conclui-se que os documentos apresentados pelo sujeito passivo, não cumprem as formalidades que lhe permitem beneficiar da isenção de imposto, pelo que mais não resta à Autoridade Tributária que proceder à sua liquidação, considerando, ainda, que o imposto é devido e torna-se exigível na data da emissão da fatura, de acordo com o preceituado nos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA mantendo-se a fundamentação da correção constante no capítulo III.2.2.1.2 do projecto de relatório.

O imposto que deixou de ser liquidado totaliza € 25.748,26, de acordo com os cálculos efectuados no quadro que antecede.

IX.3.2 - Ano de 2014

IX.3.2.1 - Vendas ao abrigo do disposto no art.º 14.º, n.º 1 alínea a) do Código do IVA

Relativamente às faturas identificadas no quadro infra, não foi apresentado o documento comprovativo da exportação apropriado até à presente data pelo que, mais não resta à Autoridade Tributária que proceder à sua liquidação, considerando, ainda, que o imposto é devido e torna-se exigível na data da emissão da fatura, de acordo com o preceituado nos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA mantendo-se a fundamentação da correção constante no capítulo III.2.2.1.

O imposto que deixou de ser liquidado totaliza € 412,06, de acordo com os cálculos efectuados no referido quadro.

N.º da Conta	N.º Doc. Diário de Vendas	Data de Emissão	N.º da Fatura	Nome do Cliente	Valor Tributável	Taxa de IVA aplicável	Valor do IVA em Falta
	400110	12-03-2014	400110	C... (Switzerland)	541,20	23,00%	124,48
	400111	12-03-2014	400111	C... (Switzerland)	31,80	23,00%	7,31
	100128	20-03-2014	400128	C... (Switzerland)	1.218,55	23,00%	280,27
Total de IVA em falta no ano de 2014							412,06

- j. Foram emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em 28.03.2017, os atos tributários de liquidação adicional de IVA com os n.ºs. ... (período de tributação

06.13), ... (período de tributação 08.13), ... (período de tributação 09.13), ... (período de tributação 11.13), ... (período de tributação 12.13), e ... (período de tributação 03.14) (*cf.* doc. 1 junto com o PPA).

- k. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais de imposto de forma voluntária (*cf.* artigo 12.º do PPA, admitido pela Requerida).
- l. A Requerente apresentou, em 18.09.2017, Reclamação Graciosa contra os atos de liquidação de IVA (*cf.* Doc. 2 junto com o PPA).
- m. A Requerente foi notificada em 12.09.2018, por VIA CTT, mediante ofício de 06.09.2018, do indeferimento expresso da Reclamação Graciosa (*cf.* artigo 4.º do PPA e Doc. 2 junto com o PPA).
- n. A Requerente apresentou no CAAD, em 10.12.2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

Quanto às correções e correspondentes liquidações adicionais mencionadas no ponto 20 desta decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

Fatura ... 300357

- o. A correção impugnada do período **08.13**, no valor de € **5.136,10** respeita à menção de isenção de IVA aplicada na fatura ... 300357 de **01.08.2013**, relativa a transmissão de bens entre a Requerente e a B... (*cf.* Anexo 15.1 do Direito de Audição junto ao processo administrativo).
- p. Quanto a esta fatura ... 300357:
 - a mesma contém no canto inferior esquerdo da 1ª página a indicação:
“J...
...
... *INC (WATERFRONT)*
... *WATERTOWN*
WI...”;
 - a mesma contém na 2ª página a indicação: “*Lin Code / Serial Number* I...– *VERTERA 6G ALARM KP*” e que estão em causa 143 unidades;

- a mesma está relacionada com o documento “**Packing List**”..., de 05.08.2013 emitido pela B... (cfr. Anexo 15.2 do Direito de Audição junto ao processo administrativo), cujo corpo principal refere o mesmo número de série do equipamento mencionado na fatura ...300357, i.e. ..., o mesmo tipo de bens 6G ALARM e o mesmo número de unidades 143:

<i>Contract Reference</i>	<i>Payment Terms</i>	<i>Consignment / Invoice Ref.</i>	<i>Contract No.</i>
...	ICD15	...	INCDIGM
<i>Contract Order No.</i>	...	<i>Invoice Date</i>	<i>Our Order No.</i>
...	CPT
<i>Contract Part No.</i>	<i>Ship Via</i>		<i>Country of Final Destination</i>
...	EXPRESS		US

<i>Line</i>	<i>Part Number</i>	<i>Description</i>	<i>Quantity</i>
1	...	Interim 6G Silent Alarm	143.00
	<i>Subcontract Order:</i> ...		
	<i>Purchase Order:</i> 233507		
	<i>Country of Origin:</i> PT		
Weights and Dimensions			
	1 qd 433 kg 120 x 80 x 80		
	1 qd 160 kg 120 x 80 x 80		
Type:	Billet		
Total Net Weight:	kg		
Total Gross Weight:	395 kg		
Total Cube:	1.54 m ³		

- a mesma está associada ao documento **certificação de saída para o expedidor/exportador** do DAU n.º 2013..., versão 1, de **07.08.2013** (cfr. Anexo 15.2 do Direito de Audição junto ao processo administrativo) no qual:
 - é identificado como Expedidor/Exportador, na casa 2, a B..., i.e. a mesma adquirente da fatura ...300357;
 - é identificado na casa 8 como local de destino o mesmo que o indicado na fatura ...300357 emitida pela Requerente para J... :
“ ...
... ..
US – ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA;
 - é referido na casa 44, relativa a Referências Especiais/Documentos Apresentados/ Certificados e Autorizações o mesmo número de Packing List ... emitido pela B... e relacionado com a fatura ...300357:

N.º 390 2013.08.05 : N.º 40 135/56706403-LIST : 2013.08.05 :
N830.125/4 : -1519008473_2013.08.05 :
EORI:

- (iv) está preenchido o campo D “Controlo pela Estância Aduaneira de Partida” com o seguinte teor: Resultado: Considerado Conforme AUT: Data 2013-08-07 C. SAÍDA: Data: 2013-08-08.
- a mesma está incluída no pedido de revisão do DAU n.º 2013... (documento 7 junto ao PPA) apresentado pela B... à Diretora da Alfândega do Aeroporto de Lisboa em **4.08.2017** com o seguinte teor:

B...
T 441 01
P 441 01

Exma Senhora
Diretora da Alfândega do Aeroporto de Lisboa

B... Limited, com o numero EORI

GB: com morada em ...
United Kingdom, vêm expor e requerer o seguinte;

- Em 04/08/2013 procedemos a uma compra à nossa associada em Portugal, A... S.A., com NII ... e sede social na ... para a qual emitiram a fatura n.º 1300357.
- Dado que a mercadoria saiu diretamente de Portugal para o nosso cliente F... nos EUA (alteração de denominação por extinção de G...), foi solicitado que o processo aduaneiro se processasse em Portugal, tendo para isso enviado para o declarante a nossa fatura n.º 8002458 de 05/08/2013.
- Quando o declarante processou o DAU ordem 2013 ... de 07/08/2013 por lapso não averbou a fatura da nossa associada A... S.A. devendo o respectivo campo 44 do DAU estar preenchido da seguinte forma; Código- N ... Referência- 1300357, Data - 01-08-2013, tipo de entidade emissora - 4 e NIF Entidade Emissora - conforme Art. 29 n.º 8 do Código do IVA.

Para que todo o processo contabilístico da nossa associada A... S.A. referente à fatura 1300357 de 01/08/2013 seja corrigido juntando os devidos documentos aduaneiros de certificação associados às vendas feitas à nossa empresa vimos solicitar a V.Exa. se digno autorizar a revisão do despacho com o n.º ordem 2013 ... de 07/08/2013 e confirme o ponto 3 deste requerimento, ao abrigo do Art.º 173 do CAU.

Junto copia dos seguintes documentos:

- .Cópia do DAU 2013 ... de 07/08/2013
- .Cópia da fatura 1300357 de 01/08/2013
- .Cópia da fatura 8002458 de 05/08/2013
- .Cópia do Packing List de 05/08/2013

Basingstoke, 2/08/2017,
Pedido deferimento

B...

- q. A resposta a este pedido, de agosto de 2017, conforme documento 7 do PPA tem o seguinte teor: “*Sendo este DAU do ano de 2013, e a regulamentação a que se refere o pedido somente foi vertida em Ofício-Circulado a 10/11/2014 (15309/2014) e o seu enquadramento no STADA-EXPORTAÇÃO no Ofício-Circulado 15327/2015, de 9 de janeiro de 2015. Penso ser irrelevante o pedido, visto a situação em apreço ter o seu enquadramento próprio, em vigor à data do Despacho. Em 19/08/2017*”.

Fatura ...300358

- r. A correção impugnada do período **08.13**, no valor de € **8.655,95** respeita à menção de isenção de IVA aplicada na fatura ...1300358, de **01.08.2013**, relativa a uma transmissão de bens entre a Requerente e a B... (cfr. Anexo 3 do Direito de Audição junto ao processo administrativo).
- s. Quanto a esta fatura ... 300358:
- a mesma contém no canto inferior esquerdo da 1ª página a indicação:
“*J... ...
...- E...
LTD
... SHANGAI ...
201203
CHINA*”
 - a mesma contém na 2ª página a indicação dos seguintes bens transmitidos: “*Lin Code / Serial Number 1 ... VERTERA 6G Alarm KP*”;
 - a mesma está relacionada com o documento denominado “**SHIPPING INVOICE**” ... emitido pela B... (cfr. Anexo 3 do Direito de Audição junto ao processo administrativo), o qual refere no corpo principal o mesmo número de série do equipamento mencionado na fatura

...300358, i.e. 1..., o mesmo tipo de bens 6G ALARM e o mesmo número de unidades 241:

Line	Part Number	Description	Quantity	Price	Value
1		Interim 6G Silent Alarm	241,00	204,00	49164,00
<i>Sales Order:</i> <i>Purchase Order:</i> Enroll on 06/August/13 <i>Tariff Code:</i> <i>Country of Origin:</i> PT					
Weights and Dimensions Pallet 1 -- 120x80x80 - 310kgs Pallet 2 -- 120x80x80 - 135kgs Pallet 3 -- 120x80x105 - 254kgs Total 3 Pallets Type: Total Net Weight: Total Gross Weight: 999kgs Total Cube: m3 Comment: FOC upgrade kits, no commercial value, custom purpose only					

- a mesma está relacionada com o Documento de Acompanhamento de Exportação (“DAE”), NRM..., de 2013.08.08 – (cfr. Anexo 3 do Direito de Audição junto ao processo administrativo), o qual:
 - (i) identifica como Expedidor/Exportador, na casa 2, a B..., i.e. a mesma adquirente da fatura ...300358;
 - (ii) identifica, na casa 8 o mesmo Destinatário e local de destino indicado na fatura ...300358 emitida pela Requerente para J...:
E... LTD
... .. SHANGAI
 - (iii) identifica como país expedidor PT, Portugal, e como país de destino CN, China, os mesmos locais indicados na fatura ...1300358;
 - (iv) identifica no quadro 1 o código N380 e a menção a “8002491”, mesmo número que a “SHIPPING INVOICE” ... relacionada com a fatura ...1300358;
 - (v) identifica na casa E “Controlo pela Estância Aduaneira de Expedição /Exportação” Resultado: A2, Prazo (data limite): 2015-08-26;

-
- (vi) está em branco na casa (K) relativa a “Controlo pela Estância de Saída”;
 - a mesma está relacionada com o documento titulado de Air ... LIS... (junto pela Requerente nas Alegações) o qual identifica:
 - (i) como expedidor, a A...;
 - (ii) como destinatário a E..., LTD., mesmo destinatário indicado na fatura ...1300358 emitida pela Requerente, parte relativa a J...;
 - (iii) como empresa de transporte a K... S.A.;
 - (iv) o código do agente autorizado ... :...;
 - (v) a Fatura 8002491, mesmo número que a Shipping Invoice 8002491 emitida pela B... e relacionada com a fatura ...1300358;
 - (vi) como aeroporto de partida o aeroporto de Lisboa, até LHR, (Heathrow), voo BA503/08, como primeiro transporte, tendo como aeroporto de destino Pudong/Shangai, voo ... /09;
 - (vii) que estão a ser transportadas 3 peças, com o peso de 999 Kg, com a nomenclatura “6G Silent Alarm” correspondente à mesma nomenclatura 6G ALARM e ao mesmo peso indicado na Shipping Invoice ... emitida pela B... e relacionada com a fatura ...1300358;
 - (viii) como data de execução 07.08.2013, tendo a fatura ...1300358 a data de 01.08.2013;
 - a mesma foi incluída no pedido de revisão do DAU n.º 2013... apresentado em 2.08.2017 (documento 8 junto ao PPA) pela B... à Diretora da Alfândega do Aeroporto de Lisboa com o seguinte teor:

Exma senhora
Directora da Alfândega do Aeroporto de Lisboa

B...
T +44 (0)17
F +44 (0)

OB B... com o número EORI
com morada em pack R
, United Kingdom, vêm expor e requerer o seguinte:

- 1- Em 01/08/2013 procedemos a uma compra à nossa associada em Portugal,
A... S.A., com NIF... sede social na
Rua...
..., para a qual emitiram a fatura nº 13003584
- 2- Dado que a mercadoria saiu directamente de Portugal para o nosso cliente
E... LTD, foi solicitado que o processo
aduaneiro se processasse em Portugal, tendo para isso enviado para o declarante
a nossa fatura nº 8002491 de 07/08/2013.
- 3- Quando o declarante processou o DAU ordem 2013... do
08/08/2013 por lapso não averbou a fatura da nossa associada
A... devendo o respectivo campo 44 do DAU estar
preenchido da seguinte forma: Código-N... Referência- 1300358, Data -
01-08-2013, tipo de entidade emissora - 4 e NIF Entidade Emissora -
conforme Art. 29 nº 8 do Código do IVA.

Para que todo o processo contabilístico da nossa associada A...
S.A. referente à fatura 1300358 de 01/08/2013 seja corrigido juntando os
devidos documentos aduaneiros de certificação associados às vendas feitas à nossa
empresa vimos solicitar a V.Exa. se digne autorizar a revisão do despacho com o nº
ordem 2013... de 08/08/2013 e conforme o ponto 3 deste
requerimento, ao abrigo do Artº 173 do CAU.

Junto copia dos seguintes documentos
.Cópia do DAU 2013... de 08/08/2013
.Cópia da fatura 1300358 de 01/08/2013
.Cópia da fatura 8002491 de 07/08/2013
.Cópia do Packing List 8002491 de 07/08/2013

Peço deferimento
Basio-stoko, 2/08/2017

B...

- t. A Autoridade Aduaneira respondeu a este pedido da seguinte forma: “*Sendo este DAU do ano de 2013, e a regulamentação a que se refere o pedido somente foi vertida em Ofício-Circulado a 10/11/2014 (15309/2014) e o seu enquadramento no STADA-EXPORTAÇÃO no Ofício-Circulado 15327/2015, de 9 de janeiro de 2015. Penso ser irrelevante o pedido, visto a situação em apreço ter o seu enquadramento próprio, em vigor à data do Despacho. Em 19/09/2017*”.

Faturas ...1300369, ...1300371 e ...1300374

- u. As correções impugnadas do período **08.13**, no valor de € 412,27, € 16,62, e € 12,82, respeitam à menção de isenção de IVA aplicada nas faturas ...1300369, ...1300371 e ...1300374, relativas a transmissão de bens entre a Requerente e a B... (cfr. artigo 31.º do PPA, Relatório de Inspeção ponto IX.31.1 e cópias das faturas constantes no anexo VI do processo administrativo).
- v. Quanto a estas faturas ...1300369, ...1300371 e ...1300374 a Requerente apresentou um pedido de revisão respeitante ao DAU 2013..., recebido a 01.03.2017 pela Alfândega de ... e sem resposta nos autos, no sentido de este documento passar a mencionar as faturas ...1300369, ...1300371 e ...1300374 na respetiva casa 44 (cfr. anexo 21 do Direito de Audição e documento 4 do PPA que contém o corpo do pedido de revisão mas não o DAU).

Fatura ...1300408

- w. A correção impugnada do período **09.13**, no valor de € 846,62, respeita à menção de isenção de IVA aplicada na fatura ...1300408, de 23.09.2013, relativa a uma transmissão de bens entre a Requerente e a D... com morada em Belgrado, República da Sérvia (cfr. artigo 34.º do PPA, Relatório de Inspeção ponto IX.31.1 e cópia da fatura constante no doc. 5 do PPA e anexo VI do processo administrativo).
- x. Quanto a esta fatura ...1300408:

- a mesma respeita à transmissão dos seguintes bens:

“Lin Code / Serial Number Qty Un Preço Item Amount w/o Tax

(...)

...

GÁS SPRING 082503 20 UN 7.01 140.20

...

TCHSCR UPGRD 15” + 5 UN 564.39 2,821,95

CNTRL BRD

*** Cont ***

...

LCD 15" B... BA150XD 2 UN 359.40 718.80
DVI + VGA W/O PSU&VGA"

- a mesma foi complementada pelo documento emitido pela Requerente titulado **Shipping Note n.º...**, de 18.09.2013, que explicita que os bens são objeto do Inconterms: EX-WORKS |..., que se tratam de 21 KGS e que os bens têm como destino Belgrado;
- ficou demonstrado que os respetivos bens saíram do território da União Europeia e entraram no território Sérvio, conforme Documento Aduaneiro Único, cópia 8 destinada a Importador/Destinatário, emitido em 21.10.2013, junto com o documento 5 do PPA, objeto de tradução certificada (língua sérvia para língua portuguesa) junta ao processo em 11.09.2019, documento 5 do PPA este que não impugnado pela Requerida, a qual admite mesmo que este documento respeita a uma declaração de importação no ponto 92, página 15 do Despacho n.º 1275 de 29.03.2019 proferido pelo Sub-Diretor da área de gestão tributária-IVA: *“No entanto, o documento em causa não se trata de uma declaração de exportação, mas sim de uma declaração de importação, documento inapropriado a comprovar a ocorrência da exportação”*. A suportar a entrada dos bens em território Sérvio estão em particular as seguintes menções desta declaração:
 - (i) Documento Aduaneiro Único, 8, Cópia para Importador/Destinatário
 - (ii) Alfândega de Destino: Estação Ferroviária de Belgrado 11118/ 10.21.2013;
 - (iii) Casa 2: Expedidor A.../PT;
 - (iv) Casa 8: Destinatário D...;
 - (v) Casa 15: País Expedidor Portugal;
 - (vi) Casa 20: Condições de Entrega ... |...;
 - (vii) Casa 29: Estância Aduaneira de entrada 25011;

- (viii) Casa 31 (3 entradas): Amortecedor para Cobertura de Caixa Eletrónico, Painel de Ecrã Tátil com Controlo de Painel, 15 LCD Monitor ... (respetivamente), que coincidem com as referências dos bens constantes da fatura ...1300408;
- (ix) Casa 35: Massa Bruta kg 21;
- (x) Casa 44 – documentos anexos: ...1300408/2013 (mesmo número da fatura aqui em causa);
- (xi) Casas 41 e 42 (3 entradas): N.º de unidades 20, 5 e 2 (respetivamente) e Preço 140.20, 2,821.95 e 718.80 (respetivamente), que coincidem com as referências de unidades e bens constantes da fatura...;
- (xii) Local e data: Belgrado 10/21/2013. Carimbo das autoridades competentes, não impugnado nem contradito pela Requerida.

Faturas ...1400110, ...1400111 e ...1400128

- y. As correções impugnadas do período **03.14**, no valor de € 124,48, € 7,31, e € 280,27 respeitam à menção de isenção de IVA na exportação aplicada nas faturas ...1400110, ...1400111 e ...1400128, relativas à transmissão de bens entre a Requerente e a C... (cfr. artigo 31.º do PPA, Relatório de Inspeção ponto IX.31.1 e cópias das faturas constantes no anexo VI do processo administrativo).
- z. Quanto a estas faturas, a Requerente apresentou um pedido de revisão respeitante ao DAU 2014..., apresentado a 03.03.2017 à Alfândega de ..., sem resposta junta aos presentes autos, no sentido de este documento passar a mencionar as faturas ...1400110, ...1400111 e ...1400128 no respetivo campo 44 (cfr. documento 11 do PPA e Anexo 22 do direito de audição junto ao processo administrativo, que contém o corpo do pedido de revisão mas não o DAU).

Faturas ...1300555, ...1300556, ...1300557, ...1300558, ...1300559

- aa. Quanto às faturas ...1300555, ...1300556, ...1300557, ...1300558, ...1300559, do período de **11.13**, comprovou-se que as mesmas foram objeto de um pedido de

revisão de despacho alfandegário DAU n.º 2013..., efetuado à Alfândega do Aeroporto de Lisboa em **03.03.2017**, o qual foi deferido em **08.04.2017** por responsáveis daquela mesma Alfândega (documentos 6 e 6-A juntos ao PPA).

B. Factos não provados

42. Não foram comprovados mais documentos alfandegários ou de suporte de expedição internacional dos bens com relevo para a causa, designadamente no que se refere às faturas ...1300370, ...1300372, ...1300373, ...1300546, ...1300572, ...1300573.

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

43. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
44. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
45. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.
46. Relativamente aos factos dados como não provados, os mesmos têm por base a inexistência de prova documental bastante para se extrair a verificação dos mesmos.

47. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas ou de direito, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

D. Ónus da prova

48. Dispõe o artigo 74.º da LGT que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”.

49. Tendo presente que está em causa um direito da Requerente à isenção de IVA, o ónus da prova dos pressupostos de direito que pretende exercer recairão sobre si (tanto para mais que, como demonstrado no Relatório Final de Inspeção e admitido pela Requerente, existindo vendas extracomunitárias registadas nas declarações de IVA e contabilidade para a qual não existia suporte de qualquer documentação alfandegária ou de expedição internacional, não funciona a seu favor a presunção estabelecida no artigo 75.º n.º 1 da LGT¹).

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

A. Delimitação da questão *decidenda material*

50. Na presente ação arbitral a Requerente contesta essencialmente dois tipos de correções:

- (i) correções efetuadas na aplicação da isenção a exportações ditas indiretas, em que é o cliente da Requerente que atua como exportador; estão nesta situação as correções

¹ Que dispõe que “*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.*”

efetuadas às faturas ...1300357 e ...1300358 em que os bens foram exportados a partir de Portugal não pela Requerente mas sim pela empresa B..., estabelecida no Reino Unido.

- (ii) correções efetuadas na aplicação da isenção a exportações ditas diretas, em que é a Requerente que atua como exportador; estão nesta situação as demais correções efetuadas e aqui objeto de impugnação.

51. Não obstante a existência de dois tipos de correções, a questão decidenda material é uma só e transversal: face à matéria dada como provada, estão ou não preenchidos os pressupostos do artigo 29.º n.º 8 do CIVA que dispõe (redação dada pelo DL 102/2008 de 20 de junho) que:

“8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.”.

52. Na falta de comprovação, deve liquidar-se imposto adicionalmente, nos termos do artigo 28.º n.º 9 do CIVA.

Vejamos.

B. Quadro normativo nacional

53. A questão *decidenda* material tem o seu enquadramento legal central nos artigos 14.º e 29.º do CIVA os quais dispõem da seguinte forma à data dos factos:

“Artigo 14.º do Código do IVA (DL 394-B/84, de 26 de Dezembro)

Isonções nas exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais

1 - Estão isentas do imposto:

a) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;

(Redação dada pelo DL 290/92 de 28 de Dezembro)

b) As 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, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efetuados por terceiros agindo por conta do adquirente, com exceção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro;

(Redação dada pelo DL 82/94, de 14 de Março)

“Artigo 29.º do Código do IVA (DL 394-B/84, de 26 de Dezembro)

Obrigações em geral

...

8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.

(Redação dada pelo DL 102/2008, de 20 de Junho)

9 - *A falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.*

(Redação dada pelo DL 323/98, de 30 de Outubro)”

C. Quadro normativo europeu

54. O regime nacional, em particular o artigo 14.º n.º 1 alíneas a) e b) do CIVA, está balizado pelo artigo 146.º n.º 1 da Diretiva IVA², incluído no capítulo 6 desta Diretiva sob a epígrafe **“Isenções na Exportação”**. Este artigo determina que:

“

Artigo 146º

“Isenções na Exportação”

1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado;”

55. Por sua vez, o artigo 29.º n.º 8 do CIVA está balizado pelos artigos 131.º e 273.º da Diretiva IVA os quais estabelecem:

Artigo 131.º

² DIRECTIVA DO CONSELHO 2006/112/CE de 28/11/2006, publicada no JOCE L347, de 11.12.2006.

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso»

Artigo 273.º

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

D. Ratio legis das isenções de IVA à exportação e sua delimitação

56. Nesta sede, é entendimento claro da jurisprudência comunitária – a qual já se pronunciou por diversas vezes nos últimos anos sobre a *ratio legis* das isenções de IVA na exportação – que a isenção de IVA prevista no artigo 146.º n.º 1, alíneas a) e b) da Diretiva IVA:
- i. Visa garantir a tributação das prestações no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos³;
 - ii. Visa a isenção das entregas de bens quando o fornecedor demonstrar que os bens foram expedidos ou transportados para fora da União e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União⁴;
 - iii. Apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhe são conferidos pelo artigo 131.º da Diretiva IVA, no estrito cumprimento do princípio da proporcionalidade, não sendo aqui admitidas medidas que façam depender, no essencial, o direito à dedução do IVA do cumprimento de obrigações

³ V., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 34.

⁴ V., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, n.º 25 e V. neste sentido Acórdão de 28 de março de 2019, Vinš, C-275/18, ECLI:EU:C:2019:265, n.º 24.

formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais ou a substância das operações realizadas⁵.

- iv. Apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhes são conferidos pelo artigo 273.º da Diretiva IVA, com base em incumprimento de requisitos formais, quando estejam em causa situações de fraude fiscal que põem em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA⁶.

E. Aplicação da *ratio legis* das isenções de IVA em causa às regras nacionais de exportação e sua delimitação

57. Aplicando o acima exposto ao nosso caso concreto – e lembrando que o IVA português é sempre balizado pelo sistema harmonizado do IVA comunitário – resulta que a validação da isenção de IVA aplicada a uma determinada operação como exportação, em situações que não se levantam suspeitas de fraude ou evasão fiscal, depende da prova da saída efetiva dos bens em causa do território da União.
58. Resulta ainda que a exigência do cumprimento de requisitos formais em sede aduaneira não pode ser imposta para negar a isenção de IVA na exportação, quando outros elementos, que decorrem dos próprios documentos alfandegários ou de documentos de suporte da expedição internacional dos bens, demonstram os requisitos materiais da isenção à exportação e a efetiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da união.
59. O que equivale a dizer que não pode ser admitida a negação da isenção de IVA por parte da Autoridade Tributária meramente: (i) com base no incumprimento das formalidades aduaneiras de inclusão na casa 44 do Código N380, número da fatura do operador económico Português, data de emissão da fatura, indicação de entidade emissora do tipo

⁵ V., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 37 e Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 38.

⁶ V. neste sentido Acórdão de 28 de março de 2019, Vinš, C-275/18, ECLI:EU:C:2019:265, n.ºs 32 a 34.

4 e NIF do operador económico Português e meramente (ii) com base na ausência da apresentação do documento de certificação de saída para o fornecedor nacional.

60. A conclusão a que se chega no ponto acima, é tanto mais verdade quanto as formalidades requeridas pela Autoridade Tributária parecem ser exigidas com base no Ofício-Circulado n.º 15309/2014, de 10.11.2014, Ofício-Circulado n.º 15327/2015 de 09.01.2015 e Circular n.º 8/2005 de 27.07.2015 (que revoga o Ofício-Circulado n.º 15309/2014) (cfr. parágrafo 4 da pág. 17 do Relatório Final de Inspeção e pág. 9 da Resposta da Requerida).
61. Ora a exigência destas formalidades com base nos ofícios referidos nunca poderia ser admitida no caso concreto: (i) em primeiro lugar, porque as formalidades aduaneiras em causa constam de orientações genéricas que vinculam apenas a Autoridade Tributária e não os contribuintes (ii) em segundo lugar porque as correções aqui em causa se reportam a períodos anteriores (períodos entre 06.13 a 03.14) à publicação (e entrada em vigor) destas orientações (10.11.14, 09.01.2015 e 27.07.2015), (iii) de forma mais importante, como aqui já vimos, porque decorre da *ratio legis* das isenções de IVA aqui em causa que o cumprimento de tais requisitos formais em sede aduaneira não pode ser imposto por uma administração pública para negar uma isenção de IVA na exportação, quando outros elementos, nos próprios documentos alfandegários ou em documentos de suporte da expedição internacional dos bens, demonstram os requisitos materiais da isenção à exportação e a efetiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da união.
62. Este tribunal adere assim à jurisprudência Arbitral No processo 88/2017-T de 13.12.2017, em que o Tribunal Coletivo Arbitral decidiu:

“Posto isto, e no caso, considera-se que, devidamente interpretada a norma em questão, do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA aplicável, não resulta da mesma a imposição de uma prova legal, na forma determinada pela AT, que redundaria numa violação do princípio da livre apreciação da prova, tal como formulado no artigo 607.º/5 do Código de Processo Civil, que prescreve que “O juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente

convicção acerca de cada facto; a livre apreciação não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem aqueles que só possam ser provados por documentos...”.

Como se escreveu no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 23-06-2015, proferido no processo 1534/09.7TBFIG.C1, por exemplo, “Em certos casos, a lei impõe ao juiz a conclusão que há-de tirar de certo meio de prova e, portanto, a relevância que deve dar a esse mesmo meio de prova. É nisto que consiste a prova legal ou tarifada.”.

Ora, não é isso que se passa no artigo 29.º/8 do CIVA aplicável.

(...)

Assim, em primeiro lugar, a norma do artigo 29.º/8 do CIVA aplicável, ao falar em “documentos alfandegários apropriados”, permite a leitura de que haja mais do que um tipo de documento alfandegário apto à prova em questão.”

63. Vejamos então se, no caso concreto, foi demonstrado que os bens saíram efetivamente do território comunitário na sequência das respetivas transmissões de bens.

Fatura ...1300357

64. Face à matéria de facto provada quanto a esta fatura (alíneas o) a q) dos Factos Provados da Matéria de Facto desta decisão), designadamente a correlação entre a fatura ...1300357 e o documento de suporte ... referido na casa 44 do documento de certificação de saída para o expedidor do DAU n.º 2013..., o qual está devidamente visado pelas autoridades aduaneiras atestando a saída dos bens do território comunitário, não restam dúvidas a este Tribunal que as mercadorias deixaram o território comunitário com destino aos Estados Unidos da América sendo que nada indica que as mercadorias tivessem sido colocadas em circulação ou consumidas em território nacional, forjando assim o espírito da isenção de IVA na exportação.

65. Nesta sede, a Requerida invoca que a resposta da Autoridade Aduaneira ao pedido de revisão do DAU – no sentido de que não é de rever o DAU em causa na medida em que não é aplicável ao caso concreto o Ofício-Circulado n.º 15309/2014, de 10.11.2014 e o Ofício-Circulado n.º 15327/2015 de 09.01.2015 – não atesta a materialidade das operações, limitando-se a considerar que, do ponto de vista formal, não era necessária a menção à fatura nos referidos documentos de certificação de saída para o expedidor/exportador.
66. Com o devido respeito, reconhecendo a Autoridade Tributária que o cumprimento das formalidades aduaneiras por si invocadas não era devido à data dos factos, perante os demais elementos que comprovam a efetiva expedição dos bens do território comunitário é devido o reconhecimento da isenção, sob pena de se estar a exigir ao contribuinte condições formais para a aplicação de uma isenção impossíveis de cumprir.
67. E sempre se diga que não se compreende a dicotomia de tratamento com as operações tituladas pelas faturas ...1300555, ...1300556, ...1300557, ...1300558, ...1300559 as quais, também respeitantes a 2013 – e para as quais se aplicaria o mesmo racional formal pelo qual foi negada a revisão do DAU respeitante à fatura ...1300357 - viram deferido o pedido de revisão do respetivo DAU pela mesma Alfândega do Aeroporto de Lisboa (com a consequente revogação das liquidações adicionais de IVA).
68. Pelo que nesta parte procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

Fatura ...1300358

69. A matéria de facto provada quanto a esta fatura (alíneas r) a t) dos Factos Provados da Matéria de Facto desta decisão) demonstra a correlação entre a fatura ...1300358, o DAE NRM ... e a Air ... LIS ...

70. Não obstante, os documentos alfandegários - DAE NRM ... e de suporte de transporte internacional ...- apresentados não comprovam a saída efetiva dos bens do território comunitário.
71. Com efeito o DAE apresentado está em branco no campo relativo à certificação de saída dos bens.
72. E o Air ... apresentado apenas demonstra que os bens foram entregues ao agente aéreo indicado em Portugal e que ficaram à sua guarda no âmbito do contrato de transporte internacional aéreo.
73. Não está assim demonstrada, sem dúvidas, a saída efetiva dos bens do território comunitário, apenas que os mesmos tiveram autorização de saída das mercadorias do território comunitário para exportação (conforme aliás resulta do regime do Documento de Acompanhamento de Exportação constante dos artigos 796.º-A a 796.º-E das DACAC7, aplicável ao caso concreto, em particular os artigos 796.º-A, 796.º-DA e 796.º-E).
74. Pelo que nesta parte não procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

Faturas ...1300369, ...1300371 e ...1300374

75. Face à matéria de facto provada quanto a estas faturas (alíneas u) a v) dos Factos Provados da Matéria de Facto desta decisão) o Tribunal considera que não foi comprovada a exportação dos bens, uma vez que não foram apresentados documentos alfandegários ou de suporte de expedição internacional que permitam comprovar a efetiva saída dos bens em causa do território comunitário.

⁷ REGULAMENTO (CEE) N.º 2454/93 DA COMISSÃO, de 2 de julho de 1993.

76. Pelo que nesta parte não procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

Fatura ...1300408

77. Face à matéria de facto provada quanto a esta fatura (alíneas w) a x) dos Factos Provados da Matéria de Facto desta decisão), designadamente a correlação entre a fatura ...1300408, o incoterm EX-WORKS ... (que significa que as formalidades de exportação ficaram a cargo do cliente da Requerente) e a comprovação da importação dos respetivos bens na República da Sérvia atestada pelo respetivo documento de importação neste país, não restam dúvidas a este Tribunal que as mercadorias saíram do território comunitário e entraram na República da Sérvia, sendo que nada indica que as mercadorias tivessem sido colocadas em circulação ou consumidas em território nacional, forjando assim o espírito da isenção de IVA na exportação.

78. Pelo que nesta parte procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

Faturas ...1400110, ...1400111 e ...1400128

79. Face à matéria de facto provada quanto a esta fatura (alíneas y) a z) dos Factos Provados da Matéria de Facto desta decisão), o Tribunal considera que não foi comprovada a exportação dos bens, uma vez que não foram apresentados documentos alfandegários ou de suporte de expedição internacional que permitam comprovar a efetiva saída dos bens em causa do território comunitário.

80. Pelo que nesta parte não procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

Restantes correções

81. Quanto às demais correções aqui em causa, o Tribunal considera que não foi comprovada a exportação dos bens, uma vez que não foram apresentados documentos alfandegários ou de suporte de expedição internacional que permitam comprovar a efetiva saída dos bens em causa do território comunitário.

82. Pelo que nesta parte não procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

F. Da falta de fundamentação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa

83. A Requerente, no PPA, imputa vício de falta de fundamentação ao ato de indeferimento da Reclamação Graciosa.

84. Indica para tal que é por demais evidente que a correção não se encontra devidamente fundamentada na medida em que a Autoridade Tributária não apresenta uma fundamentação mínima para as correções que efetuou, limitando-se a referir que faltam elementos a “título de exemplo” sem os especificar.

85. Invoca, quanto aos elementos novos que foram juntos à reclamação, que a Autoridade Tributária se limita a dizer que permanece a falta de cumprimento de todos os requisitos legalmente exigidos, mas não faz referência expressa a qualquer dos documentos nem os aprecia.

86. A exigência de fundamentação de atos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, em que se estabelece que *“os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”*.

87. Especialmente para a fundamentação dos atos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que *“a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta*

exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária” e que “a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

88. Nesta sede, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, em jurisprudência uniforme, que a fundamentação do ato administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação⁸.
89. Ora na decisão que fundamenta o indeferimento da Reclamação Graciosa, a Autoridade Tributária identifica não só as razões de facto e de direito que levaram às correções efetuadas, remetendo para os fundamentos explanados pelos SIT no Relatório Final de Inspeção (parágrafos 1º a 4º da página 5 da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa), como também se dirige expressamente aos novos documentos apresentados pela Requerente (ora Reclamante) em sede daquela Reclamação, indicando que os mesmos apresentam incongruências como por exemplo, quanto à data das faturas e dos documentos aduaneiros, que não permitem a correlação entre os diversos documentos pela falta de correspondência direta entre referências, designações, quantidades e até valores dos bens faturados pela reclamante os restantes documentos, não se cumprindo

⁸ V. neste sentido os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

os requisitos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA (parágrafo 5º da página 5 e 1.º da página 6 da decisão de indeferimento em causa).

90. Conclui a Autoridade Tributária que “(...) *atendendo aos elementos carreados ao processo não se apresentam suscetíveis de poder contrariar as correções dos SIT, as quais se encontram devidamente fundamentadas no relatório de inspeção (...). Em conclusão, (...) a reclamante não carrou para o processo dados suficientemente fidedignos, que permitam a comprovação, de forma clara, concreta e inequívoca que as operações em causa observaram o quadro legalmente imposto, para aproveitar a isenção no âmbito do art.º 14.º do CIVA*” (parágrafos 2º e 3.º da página 6 da decisão de indeferimento em causa).
91. Decorre do que aqui foi exposto que a Autoridade Tributária expôs as razões de facto pelas quais não deu razão à Reclamante, ora remetendo para os factos já devidamente explanados no Relatório Final de Inspeção, ora indicando que os novos documentos apresentados são incongruentes no cruzamento das diversas referências entre os mesmos, ora concluindo pela não apresentação de documentos alfandegários válidos nos termos já indicados pelos SIT, os quais estavam mais do que percebidos e compreendidos pela Ora Requerente.
92. Fundamentou ainda em sede de direito quais as regras que não se verificam cumpridas.
93. Aliás, os fundamentos da Autoridade Tributária para o indeferimento foram bem compreendidos pela Requerente que se multiplicou em esforços adicionais para recolha da prova que lhe era exigida para suportar a saída dos bens do território comunitário, já em sede de pronúncia arbitral.
94. Razões pelas quais este Tribunal entende que a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa não enferma de vício de falta de fundamentação.

G. Do pagamento de juros indemnizatórios

95. A Requerente pede que a AT seja condenada à restituição de todas as quantias pagas, acrescidas do pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre esse valor.
96. Nos termos do artigo 24.º, n.º 1 e respetiva alínea b) do RJAT (em linha com o artigo 100.º da LGT), a decisão arbitral a favor da pretensão do sujeito passivo, tem por efeito restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.
97. O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT ao dispor que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, permite, em caso de procedência da pretensão do sujeito passivo, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º do RJAT.
98. Dispõe o artigo 43º, nº1 da Lei Geral Tributária (LGT) que: *"São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"*.
99. No presente caso, ficou provado que o pagamento da dívida tributária em que procede a pretensão de anulação do respetivo ato de liquidação, ocorreu pelo pagamento (abrangendo aqui esta expressão tanto de pagamento efetivo como de compensação de crédito de IVA com valor de imposto adicionalmente liquidado) da liquidação adicional n.º °..., no valor de € 5.136,1 (correção da fatura ...1300357) e da liquidação adicional n.º °..., no valor de € 846,62 (correção da fatura ...1300408), ambas emitidas em 28.03.2017 na sequência da conclusão do procedimento de inspeção tributária.

100. Nessa data resulta dos elementos de prova enumerados supra quanto às faturas ...1300357 e ...1300408:

- (i) Que a Autoridade Tributária estava, quanto à fatura ...1300357, na posse dos documentos apropriados que lhe permitiam concluir pela comprovação da efetiva saída dos bens do território comunitário (e conseqüente isenção de IVA na exportação), cfr. anexo 3 do Direito de Audição, pelo se considera ter existido, nesta parte, erro nos pressupostos de facto e de direito aplicados pela Autoridade Tributária do qual resultou pagamento do IVA em momento superior ao legalmente devido, o que determina o pagamento de juros indemnizatórios quanto à liquidação adicional de IVA correspondente, sobre o valor de € 5.136,1;
- (ii) Que quanto à fatura ...1300408, os documentos apropriados que permitem comprovar a saída dos bens do território comunitário foram apenas apresentados pela Requerente – a quem cabia o respetivo ónus de prova – em momento posterior aos atos de liquidação do tributo, designadamente em sede de PPA aquando da junção da tradução para Português do documento de importação sérvio que permite o cruzamento de uma série de informações que demonstram a saída dos bens. Pelo que nesta parte não pode este Tribunal considerar verificado que *“houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

101. Resulta assim do supra exposto que o pedido de pagamento de juros indemnizatórios sobre as liquidações adicionais impugnadas procede de forma parcial sobre o valor de € 5.136,1, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

V. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide relativamente à liquidação adicional n.º..., respeitante ao período de junho 2013, no montante de €

11.965,21 e liquidação adicional n.º ... respeitante ao período de novembro de 2013, pela quantia de € 10.651,35.

- b) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral, e anular a liquidação adicional n.º..., respeitante ao período de agosto de 2013, no montante de € 5.136,1, correção efetuada quanto à fatura ...1300357 e anular a liquidação adicional n.º..., respeitante ao período de setembro de 2013, no montante de € 846,62, correção efetuada quanto à fatura ...1300408;
- c) Anular, em consequência, parcialmente, o ato de indeferimento da Reclamação Graciosa acima identificado, na parte respeitante à liquidação adicional n.º..., no montante de € 5.136,1, e na parte respeitante à liquidação adicional n.º ... no montante de € 846,62;
- d) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios devidos sobre o montante de € 5.136,1, contados até ao processamento da respetiva nota de crédito, calculados nos termos do disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT;
- e) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral nas demais pretensões da Requerente;

Tudo com as devidas consequências legais, designadamente:

- f) De restituição, pela Requerida à Requerente, do montante de € 5.982,72 correspondente ao valor das liquidações adicionais aqui parcialmente anuladas e pagas pela Requerente.

* * *

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o **valor do processo** em € **39.124,13**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1,

alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

O montante das Custas é fixado em € 1.836,00, o qual, segundo as regras gerais de proporção no decaimento e regras especiais de repartição no caso de impossibilidade superveniente da lide, fica a cargo da Requerente em 84,71%, no valor de € 1.555,28 e a cargo da Requerida em 15,29%, no valor de € 280,72, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT e do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, 536.º n.º 3 e 537.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 26 de setembro de 2019

O Árbitro,

(Catarina Belim)