

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 292/2019-T

Tema: IVA – isenção nas exportações – prova da exportação.

Acordam os Árbitros José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Isaque Marcos Ramos e Raquel Franco (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., LDA., sociedade por quotas matriculada na Conservatória do Registo Comercial com o número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva ..., com sede na Rua ..., ..., ...-..., Porto («A...» ou «Requerente»), apresentou, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro («RJAT»), um pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado («IVA»), relativos aos anos de 2016 a 2018, com o valor total de imposto a pagar de €.295.565,54, acrescido de juros compensatórios no total de €.18.416,56, perfazendo o montante global de €.313.982,10, discriminados na listagem que juntou como documento n.º 1 ao pedido de pronúncia arbitral.

1. O pedido da Requerente tem como fundamento principal o entendimento de que as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora do território da UE e sobre as quais incidiram os atos de liquidação de IVA em crise devem beneficiar da isenção

prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, muito embora não existam DAUs (Documentos Alfandegários Únicos) para suporte para cada uma das operações.

2. Não obstante a ausência desse elemento probatório, a Requerente entende que todas transmissões de bens se encontram devidamente suportadas por documentos que estão ao dispor de um *e-commerce operator*, sendo que a ausência de DAUs não tem como consequência imediata a impossibilidade de aplicação da isenção de IVA.

3. Entende a Requerente que a tese da imprescindibilidade do DAU defendida pela AT consubstancia uma interpretação do disposto nos artigos 14.º, n.º 1, alínea a) e 29.º, n.º 8 do CIVA desconforme com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança e com os princípios da igualdade e da proporcionalidade constitucionalmente consagrados no artigo 2.º, no artigo 13.º e no n.º 2 do artigo 18.º, todos da Constituição da República Portuguesa («CRP») e incompatível com os princípios enformadores do sistema comum do IVA, nomeadamente com o princípio da neutralidade fiscal, por promover discriminações arbitrárias (e não justificadas) entre operações idênticas e operadores económicos que estão em concorrência entre si, provocando intoleráveis perturbações no funcionamento do mercado interno.

4. Como *ultima ratio*, na hipótese de persistirem dúvidas, para o Tribunal, sobre o preenchimento dos requisitos das isenções nas exportações e que sejam merecedoras de harmonização comunitária deverá, então, a questão ser remetida ao TJUE, a título de reenvio prejudicial, sendo formulada nos seguintes termos: «Pode um Estado-Membro negar a aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 146.º da Directiva do IVA, transposta para o ordenamento jurídico nacional na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, com fundamento no sujeito passivo não se fazer acompanhar de

certificados de saída para o expedidor/exportador (DAUs), quando se comprova a expedição efectiva dos bens em causa para um território fora da UE?».

5. No dia 23-04-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
7. Em 14-06-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
8. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 05-07-2019.
9. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta no dia 30-09-2019. Em síntese, alega que:
 - a) No ano de 2016 e até meados de outubro de 2017, a Requerente somente de forma esporádica cumpriu as formalidades legais inerentes à exportação. Da análise efetuada, a AT verificou que, no ano de 2016, foram emitidas um total de 7578 faturas em que o sujeito passivo não procedeu à liquidação de IVA, mencionando nas mesmas “Isento artigo 14.º do CIVA”. Dasquelas faturas só em relação a 69 o sujeito passivo possuía o documento comprovativo de saída a que se refere o artigo 29 n.º 8 do CIVA. No final do ano de 2017, o SP registou-se na plataforma STADA – Exportação, sendo que, na

generalidade das faturas emitidas posteriormente a esta data, a maioria das correspondentes mercadorias são objeto de declaração aduaneira de exportação por transmissão eletrónica de dados, efetuadas pelo SP por interligação da referida plataforma *Magento*.

b) O SP efetuou, no âmbito da atividade que desenvolve, transmissões de bens cuja expedição foi efetuada para fora do território aduaneiro da União, indicando como motivo justificativo da não liquidação de imposto a menção “Isento Artigo 14º do CIVA”. O SP não identificou em concreto a alínea daquele artigo a que se reporta a isenção.

c) Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, são isentas as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União. No entanto, nos termos do artigo 29.º n.º 8 do CIVA, essas operações devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados, ou seja documentos de certificação de saída. O n.º 9 do artigo 29º do CIVA prevê que “A falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços liquidar o imposto correspondente”.

d) Relativamente às faturas identificadas no anexo identificado como “Ficheiro formato excel denominado “III.5.2 Documentos de confirmação de saída de mercadoria do território da União”, o SP não dispõe dos correspondentes documentos de certificação de saída pelo que o SP deveria ter liquidado o imposto correspondente, às taxas correspondentes do artigo 18.º do CIVA.

e) A alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA prevê a isenção do IVA para as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União, mas apenas se cumpridas as obrigações previstas para o regime aduaneiro da exportação, nomeadamente se a declaração aduaneira (DAU) for feita em seu nome, independentemente da corrente de tráfego a utilizar e da qualidade do destinatário.

f) No caso das remessas postais, estas estão sujeitas às mesmas regras aplicáveis às mercadorias transportadas por outros meios de transporte.

g) As trocas comerciais entre a União Europeia e países terceiros regem-se pelo Código Aduaneiro da União (CAU) - Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013; e respetivos atos da Comissão Europeia: a) Ato delegado do CAU (AD-CAU - Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015), b) Ato de Execução do CAU (AE-CAU Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015); c) Ato Delegado de Medidas Transitórias do CAU (ADMT-CAU Regulamento Delegado (UE) 2016/341 da Comissão, de 17 de dezembro de 2015).

h) Nos termos destes diplomas: (i) A expedição de remessas postais para um país ou território que não faça parte do território aduaneiro da União constitui uma operação de exportação (artigo 269º do CAU); (ii) A expedição de remessas postais para um país ou território que não faça parte do território aduaneiro da União constitui uma operação de exportação (artigo 269º do CAU); (iii) As remessas postais contendo mercadorias cujo valor não exceda € 1 000, que não sejam passíveis de direitos de exportação e que não estejam sujeitas a proibições ou restrições ou a qualquer outra formalidade específica são consideradas como declaradas para exportação pela sua saída do território aduaneiro da União (artigos 141º n.º 4 e 142º do AD-CAU) - declaração aduaneira de exportação através do ato de saída do território aduaneiro da exportação.

h) Deste modo, tratando-se de mercadorias cujo exportador constitui um sujeito passivo de IVA, a forma da declaração aduaneira de exportação através do ato de saída não é aplicável, tendo em conta que a isenção de IVA fundada na exportação das mercadorias prevista no artigo 14º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), tem

de ser comprovada através do documento alfandegário apropriado por força do disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

i) A Requerente, sujeito passivo de IVA, procede à expedição de mercadorias, no âmbito da sua atividade comercial, via C... procedendo, apenas, ao preenchimento do impresso próprio dos C... para envios com destino fora da União Europeia, documento este que não comprova a exportação nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA - informação que o próprio site dos C... divulga referindo que para os envios extracomunitários de objetos, se estivermos perante mercadoria de natureza comercial, o remetente for uma empresa, sujeito passivo de IVA, que esteja a transmitir bens com isenção de IVA ao abrigo do artigo 14.º do IVA, é obrigatório entregar uma Declaração Aduaneira Única (DAU) e preencher um formulário de pré-aviso alfandegário CN23.

j) O Ofício-Circulado n.º 15327/2015 de 09/01/2015 - STADA- EXPORTAÇÃO: DOCUMENTOS DE AUTORIZAÇÃO E CERTIFICAÇÃO DE SAÍDA, da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira, devidamente publicitado, refere que: *"A sujeição de mercadorias a formalidades de exportação consubstancia-se na entrega de uma declaração aduaneira a qual é subsequentemente objecto de autorização de saída e, posteriormente, de certificação de saída" e que é a certificação de saída que comprova, para os devidos efeitos, a exportação das mercadorias, nomeadamente para efeitos de comprovação da isenção do IVA nos termos do artigo 29.º, n.º 8, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)".*

k) As declarações aduaneiras são entregues por transmissão eletrónica de dados e processadas através do Sistema de Tratamento Automático da Declaração Aduaneira de Exportação (STADA - Exportação), plataforma em que o SP se encontra registado desde finais de 2017, obtendo dessa forma a inerente certificação de saída da maioria das vendas efetuadas para mercado externo no ano de 2018.

l) Foi também divulgada a informação vinculativa referente ao processo n.º 10177, por despacho de 2016/03/31, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da Autoridade tributária e Aduaneira, relativa ao enquadramento de *"vendas, via internet (...) aos clientes situados (...) fora do território aduaneiro da união"* em que é referido, no ponto 11, que: *"pese embora não se poder concluir que tais expedições de bens para fora da União podem efetuar-se no âmbito do tráfego postal, importa, contudo, realçar, para efeitos de IVA, que a não certificação de saída, competência exclusiva das autoridades aduaneiras, impede o operador económico de comprovar as transmissões isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, conforme impõe o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA"*.

m) Pontualmente, em 2016 e 2017 e, na sua quase totalidade, em 2018 a Requerente obteve a correspondente certificação de saída das mercadorias, pelo que não pode alegar o desconhecimento da necessidade de obtenção da correspondente certificação de saída das mercadorias pelas competentes entidades aduaneiras.

n) Nos termos artigo 337.º do Ato de Execução do Código Aduaneiro da União é possível apresentar uma declaração de exportação *a posteriori*. Porém, o SP não obteve, até a conclusão do procedimento inspetivo, a declaração de exportação e da respetiva petição não se alcança que o sujeito passivo entretanto as tenha obtido.

o) À Requerida não se impunha outro comportamento senão proceder às correcções em apreço, pois que, a não ser assim, poria até em causa o princípio da neutralidade do imposto, uma vez que os demais operadores nas mesmas condições não beneficiam da isenção.

10. No dia 19-02-2020 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, onde se procedeu à inquirição de testemunhas e onde foram tratados alguns outros aspetos inerentes à dinâmica processual.

11. O processo administrativo foi junto aos autos no dia 26-02-2020.

12. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

13. Por despacho de 5 de Maio de 2020, o Tribunal prorrogou o prazo para proferir a decisão.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- A. A A... é uma empresa fundada em 2015 que, até meados de 2017, era denominada por «B... Unipessoal, Lda.»;
- B. A sociedade é uma *startup*, que opera no segmento das parafarmácias e se dedica ao *e-commerce*, mais concretamente à venda *online* de produtos cosméticos, de bem-estar e beleza originais e comprados directamente a fabricantes ou a revendedores autorizados;
- C. A sociedade funciona com base numa plataforma *online* onde o cliente escolhe os produtos que deseja comprar e faz a sua encomenda;
- D. Recebida a encomenda, a Requerente procede ao empacotamento das encomendas, assegura a recolha das mesmas pelas transportadoras e a expedição dos produtos até ao destino final;
- E. Para esse efeito, depois de concluída a compra (o que ocorre com o pagamento do preço por parte do cliente), as informações respeitantes à aquisição são redireccionadas para a «Magento», uma plataforma de comércio eletrónico que gere a logística do site, cataloga os produtos e as marcas, controla o stock e acompanha o estado das encomendas online;
- F. A «Magento» começa por confirmar se os produtos encomendados pelo cliente se encontram disponíveis em stock físico na A... e, caso não existam, procede às diligências necessárias para que esse produto seja solicitado ao fabricante ou revendedor autorizado;
- G. A propriedade dos produtos comercializados pela Requerente transfere-se para os clientes assim que os mesmos são entregues;
- H. Em paralelo, o software de facturação electrónica certificada da Requerente – o «InvoiceXpress», até Outubro de 2017 - emitia as faturas correspondentes;

- I. As facturas emitidas através do «InvoiceXpress», além de terem de ser datadas e numeradas sequencialmente, continham os seguintes elementos:
- (i) A identificação da empresa (in casu, da A...);
 - (ii) A identificação do cliente: nome, firma ou denominação social, morada do país de destino, NIF ou «Consumidor Final»;
 - (iii) A discriminação dos bens ou serviços facturados: denominação habitual dos bens ou serviços, descrição e quantidade dos bens ou serviços, preço dos bens ou serviços sem IVA, código da encomenda do site da A..., número de rastreio C... ou D..., método de pagamento; e, no caso de estar isento de IVA, indicação do motivo, entre outros;
- (*cfr.* os exemplos constantes do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral)
- J. A partir de outubro de 2017, a Requerente contratou o software «PHC Software» para a tarefa de emissão das facturas electrónicas, a qual contempla dados adicionais tais como:
- (i) A identificação do código da AT «ENTREGA NO ESTRANGEIRO»;
 - (ii) A identificação do sistema de facturação online que processou as facturas – no caso em apreço, o «PHC Software»;
 - (iii) A identificação do «Local de Carga» – a maioria das vezes, as instalações da Requerente –da «Data/Hora de Carga» e do «Local de Descarga» – a «Morada do destinatário»
- (*cfr.* exemplos juntos como documento n.º 10 com o pedido de pronúncia arbitral)
- K. De seguida, os produtos são empacotados, etiquetados, rotulados com os respetivos códigos de barras e ficam prontos para a expedição;
- L. Quanto à expedição, numa fase inicial da sua actividade, a Requerente recorria aos serviços normais dos C..., S.A., onde apresentava as encomendas para serem expedidas;
- M. Em maio de 2016, começou a recorrer em simultâneo à D... e aos C...; num caso e no outro, as encomendas eram levantadas por essas entidades no armazém físico da “A...” e expedidas até serem entregues ao cliente no país de destino;

- N. Na sequência da expedição ocorria a saída física dos bens do território nacional;
- O. As remessas efectuadas por D... e c... permitiam, regra geral, acompanhar o percurso das encomendas até ao destino;
- P. Quando tal não era possível, a ausência de reclamações dos destinatários (que pagavam os produtos previamente ao seu envio) fazia presumir a entrega em condições adequadas;
- Q. Nas 31267 expedições que estão em causa no presente processo, a Requerente aplicou a isenção prevista na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, ou seja, não procedeu à liquidação do imposto sobre estas operações (*cfr.* listagem das operações por ano junta como **documento n.º 22** ao pedido de pronúncia arbitral);
- R. Em sede de IVA, a Requerente foi um sujeito passivo enquadrado no regime trimestral até ao último trimestre de 2017 e, desde então, no regime de periodicidade mensal;
- S. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2018..., datada de 3 de Agosto de 2018, foi realizado um procedimento inspetivo externo, cujo âmbito foi posteriormente aumentado pelas Ordens de Serviço n.º OI2018... e n.º OI2018..., datadas de 27 de Setembro de 2018, da autoria da Direção de Finanças do Porto – Serviços de Inspeção Tributária – Divisão III;
- T. Através da verificação realizada na ação inspetiva, a AT concluiu que a Requerente não estava na posse de documentos alfandegários apropriados que comprovassem a saída efectiva dos bens vendidos do território da UE;
- U. Finda a ação inspetiva, foi notificado à Requerente o Relatório de Inspeção Tributária (*cfr.* **documento n.º 28** junto com o pedido de pronúncia arbitral];

V. Posteriormente, a AT emitiu os actos de liquidação adicional de IVA e correspondentes juros compensatórios discriminados infra, tendo por referência os anos de 2016 a 2018 – numa quantia total liquidada de €313.982,10, cujo termo do prazo para pagamento voluntário ocorreu no dia 4 de Março de 2019:

	TIPO	N.º LIQUIDAÇÃO / CORREÇÃO	PERÍODO
2016	IVA	2019	201603
	JC	2019	201603
	IVA	2019	201606
	JC	2019	201606
	IVA	2019	201609
	JC	2019	201609
	IVA	2019	201612
	JC	2019	201612
2017	IVA	2019	201703
	JC	2019	201703
	IVA	2019	201706
	JC	2019	201706
	IVA	2019	201709
	JC	2019	201709
2018	IVA	2017	201712
	IVA	2018	201801
	IVA	2018	201802
	IVA	2018	201803
	IVA	2018	201804
	IVA	2018	201805

W. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto e juros liquidados pela AT.

X. O pedido de pronúncia arbitral deu entrada no CAAD em 23 de Abril de 2019.

A.2. Factos dados como não provados

Com interesse para a decisão dos presentes autos, não há factos que não se tenham provado.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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 seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 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).

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 da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* 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).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

B. DO DIREITO

B.1. Questões a decidir

Nos exactos termos em os autos foram delimitados pelas partes no Requerimento de constituição de Tribunal Arbitral e na respectiva Resposta, o *thema decidendum* nos presentes autos consiste em saber se, para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, a prova da exportação deverá ser efectuada, em exclusivo, através de “documento Alfandegário apropriado” ou se, pelo contrário, poderão ser utilizados outros meios de prova.

B.2. Apreciação

Está em causa, nos presentes autos, a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, nos termos do qual, 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;”

Esta norma encontra fundamento na alínea a) do n.º 1 do artigo 146.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, nos termos do qual:

“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;”

Por outro lado, nos termos dos números 8 e 9 do artigo 29.º do Código do IVA:

“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 (...) 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.

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.”

Como é sabido, a isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do Código do IVA tem por objectivo garantir a tributação no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos¹ e foi já objecto de análise pelo Tribunal de Justiça em diversas ocasiões².

Assim, e com interesse para os presentes autos, por decisão datada de 18 de Outubro de 2012 e proferida no âmbito do processo C-563/12 (*BDV Hungary Trading kft*), o Tribunal considerou (§.24.º) que a aplicação da isenção prevista no artigo 146.º da Directiva IVA depende da verificação de três requisitos:

- (i) Transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário;
- (ii) Demonstração, pelo fornecedor, que o bem foi expedido ou transportado para fora da União;
- (iii) Saída física dos bens do território da União na sequência dessa expedição ou transporte³.

Mais tarde, por Acórdão datado de Novembro de 2018 e proferido no processo C-495/17 (*Cartrans Spedition*), o TJUE analisou um processo, com similitudes ao que nos ocupa. Estava em causa nesse processo aferir a compatibilidade com a Direito Europeu de uma disposição legal romena nos termos da qual era recusada a isenção de IVA, respetivamente, para as prestações de transporte diretamente ligadas a exportações de bens e para as prestações de serviços efetuadas por intermediários nessas prestações, caso o devedor não conseguisse provar a realização da exportação de bens em causa através do meio específico e exclusivo que consistia numa declaração aduaneira de exportação.

¹ Cfr. por exemplo, o Acórdão de 29 de junho de 2017, proferido no âmbito do processo C-288/16 (L.Č) §.19. Na doutrina, entre nós, por exemplo, a obra de referência de José Guilherme Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1991, 361, págs. 95 e segs.; e Maria Teresa Lemos, *O tratamento das exportações no imposto sobre o valor acrescentado*, CTF n.º 313/315, 12985, págs. 7 e segs.

² Um resumo aturado da Jurisprudência do TJUE relacionada com esta isenção pode ser encontrado em Ben Terra, Julie Kajus, *Introduction to European VAT*, págs. 515 e segs (Global Topics IBFD, consultado no dia 20 Abril de 2020).

³ Cfr. no mesmo sentido, o Acórdão datado de 28 de fevereiro de 2018 e proferido no âmbito do processo C-307/16 (*Pieńkowski*), §.25.º

A este respeito, começa o Tribunal por referir (§37.º) que, “*na falta de uma disposição da Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º desta diretiva, os requisitos de isenção das operações de exportação com vista a garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos.*” Porém, prossegue, “*no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se incluem os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade*”.

No que se refere, em especial, ao princípio da proporcionalidade, escreveu o TJUE: “*uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 34 e jurisprudência aí referida)*”.

Assim, “*quando aqueles requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 35 e jurisprudência aí referida).*”

E seguindo de perto a posição que já havia sido assumida no Acórdão datado de 9 de Fevereiro de 2017, e proferido no processo C-21/16 (*Euro Tyr*), reafirma o Tribunal que, face ao princípio da neutralidade que enforma a Directiva IVA, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de imposto: (i) quando o sujeito passivo tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA; e (ii) se a violação do requisito formal tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo de que depende a isenção (§.41.º e 42.º).

Com base neste entendimento, considerou o TJUE (§.49.º e 50.º) que a referida isenção não pode estar sujeita “à condição imperativa de que o transportador ou o intermediário em causa apresente, para demonstrar a realidade da exportação, uma declaração de exportação, excluindo, desse modo, qualquer outro meio de prova que permitisse formar a convicção exigida por parte da autoridade fiscal competente”.

Com efeito, prossegue, “impor tal modalidade probatória exclusiva de qualquer outra equivaleria a fazer depender o direito à isenção do cumprimento de obrigações formais (...) sem examinar a questão de saber se os requisitos de fundo impostos pelo direito da União foram ou não efetivamente satisfeitos. A simples circunstância de um transportador ou um intermediário envolvido numa operação de transporte não poder apresentar uma declaração de exportação não implica que essa exportação não tenha efetivamente tido lugar.”

Neste sentido, o raciocínio a seguir é, segundo o Tribunal (§.52.º): “analisar o conjunto de elementos de que dispõem para determinar se deles se pode inferir, com um grau de probabilidade suficientemente elevado, que os bens transportados com destino a um país terceiro aí foram entregues”, sendo certo que não se pode inferir que tal sucedeu “pelo simples facto de o transportador ou intermediário não apresentou uma declaração de exportação dos referidos bens”.

Assim, e não estando em causa, nesse processo, esquemas de fraude fiscal, nem se provando que a falta de cumprimento desse requisito formal por parte de um desses sujeitos passivos, impedia a comprovação da verificação do preenchimento dos requisitos materiais da isenção, conclui o TJUE (54.º) que a prática fiscal romena é incompatível com o Direito Europeu.

Mais recentemente, na mesma linha, no Acórdão datado de 28 de Março de 2019, proferido no âmbito do processo C-275/18, (*Milan Vinsš*), refere o Tribunal (§.27.º) que a qualificação de uma operação como entrega para exportação nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA “não pode depender da colocação dos bens em causa sob o regime

aduaneiro de exportação, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação”.

E prossegue o TJUE neste aresto apoiando-se na Jurisprudência do Acórdão *Cartrans Spedition*: “(...) em segundo lugar, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva IVA, as condições da isenção das operações de exportação com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva e evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. No exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se inclui o princípio da proporcionalidade”

E continua (§.29.º): “uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados.”

Concluindo, quanto ao caso concreto: “uma condição (...) que impede a concessão de uma isenção de IVA a uma entrega de bens que não tenham sido colocados sob o regime aduaneiro de exportação, ainda que seja ponto assente que esses bens foram efetivamente exportados em conformidade com os critérios recordados no n.º 24 do presente acórdão, e que, por conseguinte, esta entrega corresponde, pelas suas características objetivas, às condições de isenção previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, não respeita o princípio da proporcionalidade.”

Feito este breve excuro pela Jurisprudência do TJUE aplicável à isenção em apreço, resta subsumi-la aos factos assentes nos presentes autos.

Recorde-se que está aqui em causa aferir se, como refere a Requerida, a única prova admissível da exportação dos produtos será o “Documento Alfandegário apropriado” ou se, porventura, outros meios de prova serão admissíveis. Face à Jurisprudência do TJUE citada, não será difícil concluir que a resposta é negativa.

Como resulta do probatório, não subsistem dúvidas quanto à verificação, *in casu*, dos requisitos materiais de que depende a isenção vertida na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, porquanto: (i) a Requerente celebra com os seus clientes contratos de compra e venda translativos da propriedade dos produtos que comercializa; (ii) não subsistem dúvidas que os bens foram expedidos para fora da União e que; (iii) no âmbito dessa expedição, ocorreu a saída física dos bens do território da União.

A exigência do documento alfandegário comprovativo da exportação constitui a forma mais óbvia e simples de demonstrar a exportação mas não poderá deixar de ser considerada uma formalidade à luz da Jurisprudência do TJUE.

Como referiu a Advogada-Geral Eleanor Sharpston nas conclusões apresentadas em 12 de Julho de 2018 no âmbito do processo C-495/17, as isenções previstas no capítulo 6 da Diretiva IVA («Isenções na exportação») são imperativas, sendo que, na ausência de disposição expressa, os Estados-Membros não dispõem de margem de discricionariedade para introduzir condições materiais adicionais (§.27.º).

Em acréscimo os requisitos relativos à forma como o contribuinte demonstra a elegibilidade para efeitos da isenção (*in casu*, os previstos no n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA) não podem ser utilizados de modo a colocarem em causa a neutralidade do IVA.

Como resulta do já citado Acórdão do TJUE proferido no âmbito do processo C-21/16 (*Euro Tyre*)⁴, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção do IVA seja reconhecida se as condições materiais previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 146.º da Directiva IVA estiverem preenchidas, mesmo que o contribuinte não tenha cumprido certas formalidades.

Recorde-se que, de acordo com o TJUE, tal só não se verificará em duas condições particulares: (i) nos casos de fraude e, (ii) quando a violação dessas formalidades tiver por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das condições materiais da isenção.

⁴ §. 38.º, 39.º e 42.º.

No caso em apreço e face à ausência dos documentos alfandegários, a AT recusou automaticamente a isenção sem cuidar de analisar se as condições materiais da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA estava, ou não, efectivamente preenchidas.

Acresce que a recusa da isenção pela Requerida não foi motivada pela existência de fraude. Nada ressalta dos autos a esse propósito nem a AT o alega.

Por fim, a prova da exportação dos bens não dependia, *in casu*, também do formalismo exigido pela Requerida. Com efeito, a Requerente logrou provar, para além de qualquer dúvida, que os bens foram expedidos e saíram fisicamente do território da União Europeia com destino a países terceiros. Estes requisitos, adicionados à transmissão do direito de propriedade para o adquirente dos bens expedidos (não contestada), determinam a insustentabilidade da posição da AT e, em consequência, a ilegalidade das liquidações em apreço por errónea interpretação da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

Procede, assim, na sua totalidade, o pedido de Constituição de Tribunal Arbitral apresentado pela Requerente.

Tendo este Tribunal dado como procedente o vício de violação de lei invocado pelo Requerente, com a consequente anulação das liquidações impugnadas, fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios alegados.

Dos juros indemnizatórios

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticiona ainda o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT: “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração*”

tributária [...]: a) restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Por outro lado, e sob a epígrafe “*Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo*”, o artigo 100.º da Lei Geral Tributária determina que a “*administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*”.

Não obstante o âmbito material do RJAT não preveja, expressamente, decisões condenatórias, uma vez que o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT refere somente “*declaração de ilegalidade*”, a jurisprudência do CAAD entende que se integra na competência dos tribunais arbitrais a apreciação de pedidos de condenação no pagamento de juros indemnizatórios. Neste sentido, vejam-se, a título meramente exemplificativo, as decisões do CAAD proferidas nos processos n.ºs 142/2012-T (Jorge Lopes de Sousa), 303/2015-T (Jorge Lopes de Sousa), 681/2016-T (Fernanda Maçãs).

Com efeito, tratando-se o recurso à arbitragem de uma via alternativa de resolução de litígios, nomeadamente alternativa em relação à impugnação judicial, e sendo admissível na impugnação judicial peticionar juros indemnizatórios e, conseqüentemente, condenar a AT no seu pagamento, nada leva a que não seja possível condenar em sede de arbitral.

O artigo 43.º, n.º 1 da LGT dispõe que: “*[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Mais ainda, resulta do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios quando preceitua 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.”

No entanto, para que haja lugar ao pagamento de juros indemnizatórios torna-se necessária a verificação de quatro requisitos cumulativos, a saber:

- a) que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- b) que ele seja imputável aos serviços;
- c) que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- d) que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.⁵

No caso em apreço todos os requisitos legais se encontram preenchidos pelo que procede o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao montante a reembolsar.

III. Decisão

Em face de tudo quanto antecede, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando os actos de liquidação impugnados, com restituição à Requerente do imposto e juros compensatórios pagos; e
- b) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data do pagamento até à integral restituição.

⁵ Cfr. neste sentido, por exemplo, Jorge Lopes de Sousa, *Guia da Arbitragem Tributária – Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Coimbra, Almedina, 2017, pág. 230 e, do mesmo autor, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, I Volume, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, pág.530.

IV. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 313.982,10 (trezentos e treze mil, novecentos e oitenta e dois euros e dez cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 5.508,00 (cinco mil quinhentos e oito euros), a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de junho de 2020

O Árbitro Presidente

(José Poças Falcão)

O Árbitro Adjunto

(Isaque Ramos)

A Árbitro Adjunto

(Raquel Franco)