

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 657/2014-T

Tema: IVA – Declaração periódica de substituição; competência do tribunal arbitral
– Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a decisão arbitral de 02 de julho de 2015

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (Árbitro Presidente), Dr.ª Conceição Pinto de Sousa e Dr. Marcolino Pisão Pedreiro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

I. RELATÓRIO

1. No dia 03.09.2014, a sociedade **A..., SA**, com sede na ..., ..., ..., Ourém, NIPC ... apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 03.09.2014 e automaticamente notificado à AT em 04.09.2014.

3. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo o Conselheiro Jorge Lino Alves de Sousa, a Dr.ª Conceição Pinto de Sousa e o Prof. Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins, que comunicaram a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.
 4. Em 03.11.2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
 5. Através de despacho de 12.12.2014, foi decidido o seguinte: “Nada opondo as partes, o tribunal convida a Requerente a pronunciar-se, no prazo de 10 dias, sobre a matéria de natureza excecional alegada até ao artigo 15.º da resposta da AT, dispensando-se o tribunal da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.
- E, do mesmo passo, igualmente nada opondo as partes, o tribunal dispensa-se da inquirição das testemunhas arroladas na petição inicial, por se afigurar que o processo contém já os elementos necessários para se decidir de Direito.”
6. No dia 04.02.2015 foi decidido o seguinte: “O Conselho Deontológico do CAAD teve conhecimento de que o Exmo. Conselheiro Jorge Lino Alves de Sousa, árbitro-presidente do tribunal coletivo em funcionamento no processo em referência, está incapacitado, por motivo de doença, para o desempenho destas suas funções. Consequentemente, nos termos e ao abrigo do artigo 8.º, n.º 1 do Código Deontológico do CAAD, impõe-se-nos dar por findo o seu mandato e designar, em sua substituição, como árbitro-presidente, o Exmo. Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa, com observância do disposto no artigo 9.º do mesmo código.
- Dê conhecimento a todos os intervenientes no presente processo.”
7. No dia 05.02.2015 foi decidido o seguinte: “Uma vez que as Partes nada requereram relativamente ao despacho de 12-12-2014 em que se afirmou *que* «o processo contém já os elementos necessários para se decidir de Direito», o processo prosseguirá imediatamente para decisão.

Indica-se para a decisão a data de 16-03-2015, devendo até essa data ser paga pela Requerente a taxa de justiça subsequente.”

8. Não tendo sido possível proferir a decisão até à data anunciada, o prazo inicial foi sucessivamente prorrogado até à data final de 02.07.2015, pelos despachos de 11.03.2015, 14.04.2015, 29.04.2015, 22.05.2015 e 22.06-2015.
9. Em 02.07.2015 foi proferida decisão arbitral em que foi julgada totalmente procedente a exceção dilatória da incompetência absoluta deste tribunal arbitral invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e absolver a Requerida da instância, por se entender, em suma, que os vícios imputados no pedido de pronúncia arbitral não tinham, previamente sido invocados em reclamação graciosa necessária, dizendo-se, além do mais, o seguinte:

«De facto, nos casos de reclamação graciosa necessária (designadamente os previstos nos arts. 131.º, 132.º, 133.º e 133.º-A do CPPT), a situação da delimitação do âmbito da impugnação contenciosa pelo âmbito da impugnação administrativa coloca-se em termos diferentes.

Com efeito, o desígnio legislativo que visa satisfazer a obrigatoriedade de reclamação é permitir à Administração Tributária apreciar as questões de legalidade suscitadas pelo contribuinte antes de haver impugnação contenciosa e, por isso, está ínsito em tal obrigatoriedade que só os vícios que sejam imputados pelo contribuinte na reclamação graciosa necessária poderão ser fundamentos de impugnação contenciosa.

Na verdade, se fosse possível ao contribuinte invocar quaisquer vícios na reclamação graciosa e outros completamente diferentes na impugnação contenciosa frustrar-se-ia o objetivo de permitir à Administração Tributária a prévia apreciação das questões de legalidade que irão ser suscitadas contenciosamente.

Essa limitação do âmbito da impugnação contenciosa pelo âmbito da reclamação administrativa é também o regime que deriva linearmente do texto do art. 2.º alínea a) do RJAT ao estabelecer, para efeito da competência dos tribunais arbitrais que se excetua do seu âmbito «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de

autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário». Embora haja aqui um lamentável erro de concordância, ao dizer-se «precedidos» em vez de «precedidas», é manifesto que essa precedência se reporta às pretensões e não aos atos, pois estes nunca podem ser precedidos de reclamação deles próprios... E, assim, as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade», todas elas, têm de ser incluídas na reclamação graciosa antes de serem submetidas à apreciação dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, o que fecha a porta a que perante estes sejam apresentadas outras pretensões. Por outro lado, decorrendo naturalmente do regime de impugnação administrativa necessária a necessidade de submissão das pretensões à Administração Tributária antes da utilização da via contenciosa, não se colocam nestes casos as preocupações de compatibilidade com o direito constitucionalmente reconhecido à impugnação contenciosa de atos lesivos em termos adequados e claros».

10. O Sujeito Passivo impugnou a decisão perante o Tribunal Central Administrativo Sul, invocando “os vícios de falta e fundamentação e omissão de pronúncia, nos termos da alínea a) e alínea c) do art. 27º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)”, segundo se refere no acórdão que aquele Tribunal proferiu em 27-04-2017.
11. Neste acórdão o Tribunal Central Administrativo Sul veio a julgar procedente a impugnação, por entender, em suma, que podem ser invocados em processo arbitral fundamentos de anulação de actos tributários não invocados em reclamação graciosa necessária e recurso hierárquico.
12. O referido acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul não explicita em qual ou quais dos tipos de vícios de decisões arbitrais arrolados no artigo 28.º do RJAT (únicos que cabe aos tribunais centrais administrativos apreciar) se insere uma divergência sobre a competência do Tribunal Arbitral, designadamente se constitui vício de omissão de pronúncia, decerto sob uma perspectiva teórica inovadora, ou qualquer outro dos tipos de vícios arrolados no artigo 28.º do RJAT ou em qualquer outra disposição legal que se tenha entendido que prevê outras nulidades de decisões arbitrais que compete ao Tribunal Central Administrativo Sul apreciar.

13. De qualquer forma, apesar de não ser perceptível qual o fundamento típico de nulidade de decisão arbitral que terá hipoteticamente servido de suporte à decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, o certo é que acabou por decidir que *«a presente declaração de incompetência absoluta do tribunal arbitral para dirimir presente litígio não se pode manter, devendo a decisão que assim procedeu ser anulada e substituída por outra que conheça dos fundamentos do pedido de pronúncia arbitral se nada mais obstar»*.
14. A referida decisão não foi impugnada, transitou em julgado, pelo que tem força obrigatória no processo [artigo 620.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].
15. Na decisão arbitral impugnada tomou-se posição sobre duas questões suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira a título de exceção, que foram a de ser apresentada *«impugnação dos documentos de cobrança que correspondem à diferença de imposto entre a declaração periódica inicialmente entregue e a posterior declaração de substituição submetida pela Requerente para regularização da sua situação jurídico-tributária no decurso da aludida ação inspetiva»* e invocação pela Requerente de *«uma base legal (alínea b) do artigo 14.º do CIVA) que não invocou quer na reclamação graciosa, quer no recurso hierárquico»*. Quanto a ambas, o Tribunal Arbitral afirmou ter *«um entendimento unívoco»*, que justificou uma decisão no sentido da incompetência.
16. Neste contexto, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, ao dizer que a decisão arbitral deve ser *«substituída por outra que conheça dos fundamentos do pedido de pronúncia arbitral se nada mais obstar»*, anulando a decisão que declarou a incompetência, terá conhecido, pelo menos implicitamente, de ambos os fundamentos invocados para basear a decisão de incompetência.
17. Isto significa que nenhum daqueles fundamentos pode agora obstar ao conhecimento do mérito.
18. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros compensatórios resultante das autoliquidações de imposto resultantes das declarações

periódicas de IVA de substituição modelo C entregues pela Requerente para regularização voluntária da sua situação jurídico-tributária no decurso da ação inspetiva efetuada pela Direção de Finanças de ... nos exercícios de 2009 e 2010, as quais originaram os correspondentes documentos de cobrança de IVA e juros compensatórios, tudo num total de €180.015,46, sendo €169.063,29 de imposto e €10.952,17 de juros compensatórios.

19. Por requerimento de 12-03-2015, a Requerente veio dizer que desiste do pedido em relação às facturas n.ºs 15/2010, 17/2010 e 46/2010.

20. Em 21-09-2017, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD proferiu despacho nestes termos:

«No processo n.º 657/2014-T, o Exmo. Prof.º Doutor Guilherme de Oliveira Martins, árbitro adjunto do tribunal coletivo constituído neste processo, veio renunciar às funções de árbitro invocando para tanto razões que são de considerar como justificativas.

Em tal conformidade, determina-se a substituição, como árbitro adjunto no presente processo, do Exmo. Prof.º Doutor Guilherme d' Oliveira Martins pelo Exmo. Dr. Marcolino Pisão Pedreiro».

21. O Dr. Marcolino Pisão Pedreiro aceitou a designação que foi comunicada as partes que não deduziram oposição.

I.1. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros compensatórios resultante das autoliquidações de imposto resultantes das declarações periódicas de IVA de substituição modelo C entregues pela Requerente para regularização voluntária da sua situação jurídico-tributária no decurso da ação inspetiva efetuada pela Direção de Finanças de ... nos exercícios de 2009 e 2010, as quais originaram os correspondentes

- documentos de cobrança de IVA e juros compensatórios, tudo num total de €180.015,46, sendo €169.063,29 de imposto e €10.952,17 de juros compensatórios.
2. Para o efeito, invoca o vício de violação de lei por erro da AT quanto ao enquadramento jurídico-tributário das operações em apreço, as quais entende estarem sujeitas a IVA mas isentas ao abrigo da alínea b) do artigo 14.º do CIVA por estarem reunidos os pressupostos da exportação direta.
 3. A Requerente procedeu à venda de diversos blocos de mármore à B... SL, contribuinte B..., com sede em Espanha, considerando as operações isentas de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, ao assinalar as respetivas declarações periódicas de imposto o campo 7, destinado às transmissões intracomunitárias de bens.
 4. No âmbito da ação inspetiva de natureza externa efetuada pela Direção de Finanças de..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2011..., concluiu-se que as operações em referência constituem transmissões de bens sujeitas a IVA e não isentas, localizadas em território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, conjugado com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma legal.
 5. No decurso da ação inspetiva a Requerente regularizou a sua situação jurídico-tributária, entregando declarações periódicas de substituição e consequentes autoliquidações de imposto, acrescidas de juros compensatórios, refletidas nos documentos para cobrança identificados nos autos.
 6. Por requerimento de 28.09.2012, a Requerente apresentou reclamação graciosa das autoliquidações referidas, autuada no Serviço de Finanças de ... com n.º ...2012..., invocando genericamente que a venda dos blocos de mármore em causa tiveram como “destino a exportação”, não invocado para o efeito nos 20 artigos do texto qualquer referência legal para além do RITI. Esta reclamação foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de ..., de 05.02.2013.
 7. A 13.03.2013 a Requerente interpôs Recurso Hierárquico, autuado com o n.º ...2013..., contra aquele indeferimento, com o fundamento que “as exportações em causa beneficiam da isenção de IVA, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que devidamente comprovada através dos documentos alfandegários apropriados”, não sendo assim “devido o IVA e os juros compensatórios nos períodos

indicados nas liquidações reclamadas”. Recurso que foi indeferido, pela não aplicação do conceito de exportação (ainda que de forma indireta), nem em qualquer regime especial.

8. Demonstra no pedido inicial que estão em causa transmissões de bens com o seguinte método:
 - a. Expedição dos postos aduaneiros de Portugal em nome da B..., SL;
 - b. Embarcadas no Porto ... com destino à China;
 - c. Entregues nos portos da China constantes das BLs.
9. Enquadrando as respetivas operações como transmissões de bens isentas de IVA ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, sustentando que a isenção de IVA não é afastada pelo facto da requerente ter declarado nas declarações periódicas de IVA que se tratava de transmissões intracomunitárias e invocando nas faturas a isenção da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.
22. Impugna assim 11 liquidações referentes aos períodos 0906, 0909, 0912, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011, tudo num total de €180.015,46, sendo €169.063,29 de imposto e €10.952,17 de juros compensatórios

I.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:

a) Por Exceção

23. Na verdade, os documentos de cobrança identificados pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral correspondem à diferença de imposto entre a declaração periódica inicialmente entregue e a posterior declaração de substituição submetida pela Requerente para regularização da sua situação jurídico-tributária no decurso da aludida ação inspetiva.
24. Por sua vez, a impugnabilidade contenciosa da autoliquidação de imposto depende da prévia reclamação graciosa, nos termos no n.º 1 e 2 do 131.º do CPPT, a qual foi

deduzida pela Requerente e objeto de decisão de indeferimento, posteriormente mantida em sede de recurso hierárquico.

25. Neste contexto, a ilegalidade das autoliquidações é um corolário do ato de indeferimento do recurso hierárquico que manteve o indeferimento da reclamação graciosa, atos administrativos que confirmam aquelas autoliquidações, incorporando a sua alegada ilegalidade.
26. Daqui resulta que a Requerente deve formular o seu pedido visando expressamente a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento proferido no contencioso administrativo em causa, no caso o indeferimento do recurso hierárquico que manteve o indeferimento da reclamação graciosa, sem o que fica vedada ao Tribunal Arbitral a possibilidade de pronunciar-se sobre a ilegalidade daquelas decisões de indeferimento, uma vez que os poderes de cognição do Tribunal estão limitados pelo pedido que é formulado.
27. Para além de não pedir uma pronúncia arbitral sobre aquelas decisões proferidas em sede de contencioso administrativo, a Requerente também não invoca qualquer ilegalidade referente a essas pronúncias, conforme resultado do teor do seu articulado e do respetivo pedido formulado a final.
28. Termos em que o Tribunal Arbitral não poderá conhecer do pedido, por não estarem verificados os respetivos pressupostos processuais.
29. Sem conceder, invoca ainda que pelo facto de a Requerente no decurso do procedimento inspetivo, bem como em sede de reclamação graciosa e recurso hierárquico, não ter invocado o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, entende-se que a decisão de indeferimento do recurso hierárquico não é impugnável com os fundamentos e os meios de prova agora apresentados.

b) Por impugnação

1. A requerida impugna todos artigos 4.º a 115.º da impugnação e remete para a decisão proferida em sede de recurso hierárquico, invocando sumariamente que “em caso

algum a mercadoria foi vendida ou expedida/transportada de Portugal para Espanha ou outro país comunitário”, pelo que tais transmissões de bens não constituem transmissões intracomunitárias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, consubstanciando operações efetuadas em território nacional sujeitas a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 3.º do CIVA.’

2. Conforme se retira do relatório de inspeção, embora as mercadorias se destinassem a exportação, foram transmitidas para a empresa B..., SL, sediada em Espanha e expedidas para país terceiro, a partir de território nacional, por esta empresa, consubstanciando, desta forma, uma “exportação indireta” abrangida pela alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.
3. Esta exportação indireta deve ser contudo comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, conforme dispõe o n.º 8 do artigo 28.º do CIVA, não tendo a Requerente comprovado o alegado, posto que não carrou ao processo documentos comprovativos da saída dos bens em causa do território nacional, com destino a país terceiro, de acordo com aquela disposição, de forma a atestar que, na sua esfera jurídica, tais transações eram suscetíveis de aplicação da isenção prevista no âmbito das alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.
4. Devendo, em consequência, julgar-se improcedente o pedido da Requerente.

I.3. A Requerente apresentou a resposta à exceção, nos seguintes termos:

1. Invoca o teor da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
2. Refere que a notificação remetida à requerente a AT comunicou que aquela não concordando com o indeferimento do recurso hierárquico, tem o direito de deduzir impugnação judicial, nos termos da alínea a) do artigo 101.º da LGT.
3. Ora, conclui, o objeto da impugnação judicial consiste na ilegalidade dos atos tributários, incluindo a autoliquidação.

4. Daí que a presente ação constitui o meio próprio para a defesa dos direitos da requerente.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. 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 do artigo 1.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março.
3. O processo não enferma de nulidades.
4. A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita ainda, como exceção, a questão de a decisão do recurso hierárquico não ser impugnável com os fundamentos e meios de prova apresentados e de lhe não ser imputado qualquer vício.

Mas, nos processos arbitrais, as liquidações são sempre o objecto do processo (imediato ou mediato), como resulta do artigo 2.º alna), do RJAT, pelo que pode ser pedida directamente a declaração da sua ilegalidade, mesmo quando é apresentada reclamação graciosa e recurso hierárquico que as mantêm, pelo que não têm de ser imputados vícios às decisões dessa reclamação graciosa ou recurso hierárquico.

Aliás, é isso que se infere já da decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, pois, apesar da dificuldade em identificar o fundamento de nulidade, resulta com clareza do acórdão que se adopta o entendimento de que os vícios imputados às liquidações impugnadas em processo arbitral podem ser distintos do que foram invocados na

precedente reclamação graciosa necessária ou recurso hierárquico, o que implica que apenas tenham de ser imputados vícios às liquidações, mesmo novos, como é o caso.

Por isso, improcede esta excepção.

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Foi efectuada uma acção inspectiva à Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 96 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

VI - REGULARIZAÇÕES EFETUADAS PELO SUJEITO PASSIVO NO DECURSO DA AÇÃO DE INSPEÇÃO.

VI -1 Transmissões de bens sujeitas a IVA nos termos da alínea a) do n.º1 do artº 1º, n.º1 do art. 3.º e n.º 1 do artº 6.º todos do Código do IVA, de que resultou imposto em falta

Nos anos de 2009 e 2010, o sujeito passivo A..., SA efectuou transmissões de bens à empresa B..., SL, sediada em Espanha. Os bens que eram facturados a esta última sociedade, eram expedidos a partir do território nacional para um país terceiro – China e a exportação era feita pela empresa espanhola B... SL. Em caso algum a mercadoria vendida foi expedida/transportada de Portugal para Espanha ou outro país comunitário, pelo que estas operações não se consideram transmissões intracomunitárias, ao contrário do que o sujeito passivo fez, isentando-as nos termos da alínea a) n.º 1 do artigo 14.º do RITI. As transmissões de bens em causa, feitas pela A..., SA à B..., SL, foram transmissões de bens, que estavam no território nacional,

efectuadas a um cliente estabelecido noutra estado-membro - Espanha, em que os bens foram entregues à adquirente no território nacional e por esta expedidos/exportados, num porto português (Lisboa ou Sines), para um país Terceiro - China. Assim, estas transmissões de bens, feitas pela A..., SA à B..., SL, a título oneroso, consideram-se efectuadas no território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA, que dispõe que "São tributáveis as transmissões de bens que estejam situadas no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente", e estão sujeitas a IVA nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA, que definem respectivamente que - " Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado: a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;" 6 "Consideram-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade."

O sujeito passivo considerou estas transmissões isentas nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITTI, utilizando o campo 7 das Declarações Periódicas de IVA destinado às Transmissões intracomunitárias de Bens (TIB). Concluímos que a mercadoria não foi expedida/transportada de Portugal para Espanha, ou outro país comunitário, pelo que as operações não se consideram transmissões intracomunitárias. De referir ainda que nalgumas faturas emitidas à B..., SL não está indicado o motivo justificativo da não aplicação do imposto, a que obriga a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, no entanto as operações realizadas têm características idênticas às já referidas, e por isso também estão sujeitas a IVA.

VI -1.1 IVA em falta/Ano de 2009 - € 33.755,23

No quadro seguinte, relativo ao ano de 2009,) identificam-se as facturas que titulam transmissões de bens que o sujeito passivo isentou nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA, mas que respeitam a transmissões de bens sujeitas a IVA

nos termos do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 1.º e n.º1 do artigo 3.º," do Código do IVA e que se consideram localizadas em Portugal, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do mesmo Código (Quadro 1):

Quadro 1 - Transmissão de bens sujeita a IVA (que o sujeito passivo isentou) - Ano de 2009

N.º Factura	Data	Valor Líquido	IVA	Motivo da isenção indevidamente considerada
319	08-06-2009	€ 42.562,35	€ 8.512,47	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
		€ 118,33	€ 23,67	
TOTAL DE JUNHO		€ 42.680,68	€ 8.536,14	
356	28-09-2009	€ 47.036,62	€ 9.407,32	Sem motivo justificativo
TOTAL DE SETEMBRO		€ 47.036,62	€ 9.407,32	
379	27-12-2009	€ 79.058,84	€ 15.811,77	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
TOTAL DE DEZEMBRO		€ 79.058,84	€ 15.811,77	
TOTAL ANUAL		€ 168.776,14	€ 33.755,23	

O sujeito passivo efectuou a entrega das seguintes declarações de substituição Mod C de IVA, referente aos seguintes períodos, corrigindo as situações em falta:

09/06 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 8.536,14) 09/07 Declaração n.º ... (substituída apenas por erro declarativo valores declarados inicialmente no campo 7 que foram corrigidos para o campo 8, por se tratarem de exportações) 09/09 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 9.407,32) 09/12 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 15.811,77) VI -1.2 IVA em falta/Ano de 2010 -€ 135.308,06

No quadro seguinte, relativo ao ano de 2010, identificam-se as facturas que titulam transmissões que o sujeito passivo isentou nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA e alínea a) do n.º 1 do artigo 14º do RITTI, mas que respeitam a transmissões de bens sujeitas a IVA nos termos do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 3.º, ambos do Código do IVA e que se consideram localizadas em Portugal, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do mesmo código (Quadro 2):

Quadro 2 - Transmissões de bens sujeitas a IVA (que o sujeito passivo isentou) – Ano de 2010

N.º Factura	Data	Valor Líquido em Euros	IVA em falta	Motivo da isenção indevidamente considerada
✓ 15	09-03-2010	€ 1.000,00	€200,00	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
✓ 17	10-03-2010	€ 57.428,82	€11.485,76	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
TOTAL DE MARÇO		€ 58.428,82	€ 11.685,76	
✓ 26	21-05-2010	45.077,70	9.015,54	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
✓ 27	21-05-2010	32.287,09	6.457,42	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
✓ 28	21-05-2010	37.799,08	7.559,82	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
TOTAL DE MAIO		115.163,87	23.032,78	
✓ 31	05-06-2010	39.604,22	7.920,84	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
✓ 32	14-06-2010	26.079,02	5.215,80	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
✓ 33	15-06-2010	21.217,70	4.243,54	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
✓ 34	21-06-2010	37.422,00	7.484,40	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
TOTAL DE JUNHO		124.322,94	24.864,58	
↓ 35	02-07-2010	62.207,76	13.063,63	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
↓ 38	30-07-2010	27.591,00	5.794,11	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
TOTAL DE JULHO		89.798,76	18.857,74	
✓ 40	03-08-2010	51.698,02	10.856,58	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
✓ 41	07-08-2010	20.630,67	4.332,44	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
TOTAL DE AGOSTO		72.328,69	15.189,02	
✓ 43	17-09-2010	41.512,05	8.717,53	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
✓ 44	21-09-2010	2.302,89	483,61	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
TOTAL DE SETEMBRO		43.814,94	9.201,14	
✓ 46	04-10-2010	€ 6.486,38	€ 1.362,14	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
✓ 49	12-10-2010	€ 87.547,96	€ 18.385,07	Artigo 14.º n.º1 a) RITTI
TOTAL DE OUTUBRO		€ 87.547,90	€19.747,21	
✓ 52	17-11-2010-	€ 39.425,70	€ 8.279,40	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
✓ 53	18-11-2010	€ 21.192,54	€ 4.450,43	Artigo 14.º n.º1 a) CIVA
TOTAL DE NOVEMBRO		€ 60.618,24	€ 12.729,83	
TOTAL		€ 652.024,16	€ 135.308,06	

O sujeito passivo efectuou a entrega das seguintes declarações de substituição Mod C de IVA, referente aos seguintes períodos, corrigindo as situações em falta:

10/03 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de €11.685,76) 10/05

Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de €23.032,77) 10/06 Declaração

*n.º ... (regularizou IVA no montante de € 24.864,69) 10/07 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 18.857,74) 10/08 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 15.189,02) 10/09 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 9.201,13) 10/10 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 19.747,22) 10/11 Declaração n.º ... (regularizou IVA no montante de € 12.729,83)
Total das Regularizações: € 135.308,06*

b) Na sequência da acção inspectiva foram emitidas as liquidações de IVA e juros compensatórios juntas com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, relativas aos seguintes períodos e montantes:

- IVA do período 0906, liquidação n.º..., no montante de € 8.536,14;
- Juros compensatórios do período 0906, liquidação n.º..., no montante de € 873,73;
- IVA do período 0909, liquidação n.º..., no montante de € 9.407,32;
- Juros compensatórios do período 0909, liquidação n.º..., no montante de € 868,05;
- IVA do período 0912, liquidação n.º..., no montante de € 15,811,77;
- Juros compensatórios do período 0912, liquidação n.º..., no montante de € 1.299,60;
- IVA do período 1003, liquidação n.º ..., no montante de € 11.685,76;
- Juros compensatórios do período 1003, liquidação n.º..., no montante de € 846,50;
- IVA do período 1005, liquidação n.º..., no montante de € 23.032,77;
- Juros compensatórios do período 1005, liquidação n.º..., no montante de € 1.509,44;
- IVA do período 1006, liquidação n.º..., no montante de € 24.864,59;
- Juros compensatórios do período 1006, liquidação n.º..., no montante de € 1.550,46;
- IVA do período 1007, liquidação n.º..., no montante de € 18.857,74;
- Juros compensatórios do período 1007, liquidação n.º ..., no montante de € 1.111,83;
- IVA do período 1008, liquidação n.º..., no montante de € 15.189,02;
- Juros compensatórios do período 1008, liquidação n.º..., no montante de € 863,90;
- IVA do período 1009, liquidação n.º ..., no montante de € 9.201,13;
- Juros compensatórios do período 1009, liquidação n.º..., no montante de € 480,98;
- IVA do período 1010, liquidação n.º..., no montante de € 19.747,22;

- Juros compensatórios do período 1010, liquidação n.º..., no montante de € 967,34;
 - IVA do período 1011, liquidação n.º..., no montante de € 12.729,83;
 - Juros compensatórios do período 1011, liquidação n.º..., no montante de € 580,34;
- c) A Requerente apresentou reclamação graciosa que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, invocando, em suma, que as vendas de blocos de mármore foram encomendadas por clientes da B... SL e tiveram com destino a China, sendo expedidas por aquela empresa, pelo que, atendendo ao princípio da primazia da substância sobre a forma e o artigo 11.º, n.º 3, da LGT, as transmissões de bens em causa deveriam ser consideradas para efeitos fiscais como exportações e não como operações sujeitas a IVA, pois a Requerente possuía os documentos alfandegários;
- d) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho e que se manifesta concordância com um parecer cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

No que respeita à conclusão formulada pelo reclamante na qual o reconhecimento da isenção deve incidir sobre a realidade económica e não sobre o facto ou negócio jurídico "strictu serisu" e como tal ser consideradas para efeitos fiscais exportações e não como operações sujeitas a IVA, estribando a sua posição no n.º 3 do art.º 11.º da LGT, e que se refere à interpretação das normas tributárias, do nosso ponto de vista não podemos partilhar a mesma interpretação que é dada pelo reclamante.

Dispõe o n.º 3 do art.º 11,º da LGT que " Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários"

Ora, quanto à interpretação que se retira da norma em causa, a aplicação do referido preceito é residual, efectivamente as regras de interpretação contidas nos números 2 e 3 deste artigo são de aplicação sucessiva. Assim, apenas em caso de impossibilidade

de aplicação do n.º 2 que refere que " Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daqueles que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei" se aplica o n.º 3.

In casu, parece evidente que nem sequer será lícito enquadrar a interpretação das normas do IVA ora contestadas no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, e por maioria de razão, se poderá em caso algum fazer a aplicação do n.º 3 deste preceito, conforme o desejado pelo reclamante, porquanto, estamos indubitavelmente na presença de urna interpretação e aplicação de normas próprias, (Código do IVA) específicas da lei tributária sem paralelo em qualquer outra legislação que compõe nosso ordenamento jurídico nacional.

É pacífico segundo a doutrina que o ponto de vista consagrado no n.º 3, "enquadra-se numa ideia geral, não presente, sublinhe-se na lei geral tributária, de que o Direito Fiscal visa realidades a realidades económicas e não factos jurídicos" consequentemente "Esquecendo deliberadamente o "instrumento" através do qual o facto económico se transforma em elemento do tipo legal tributário. E conduzindo ao "inquinamento" económico da pesquisa e, assim, da interpretação da norma, e assim da interpretação da norma. Esta via conduz facilmente à derrogação das normas jurídicas pelo intérprete da norma, a pretexto, mais ou menos declarado, da sua inadequação aos resultados económicos que são erigidos, com largo subjectivismo, em sua finalidade.

Posição esta, que se compreende na sua plenitude, considerando que os diversos ordenamentos jurídicos, e o fiscal em concreto, deve conter nas suas normas e transmitir aos sujeitos passivos uma certeza, segurança jurídica fundamental para a relação tributária que se estabelece entre o estado os seus cidadãos.

- e) A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- f) O recurso hierárquico foi indeferido por decisão que remete para a fundamentação de um parecer, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

4.2. Parecer

4.2.1. *A ora recorrente, tendo reconhecido que as transmissões de bens, tinham, erradamente, sido contabilizadas e declaradas como isentas, no âmbito do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RITI, procedeu á entrega de declarações de substituição para os períodos em análise, onde fez constar os valores do imposto em falta apurados no relatório de inspeção, colmatando, dessa forma, as faltas detetadas pelos SIT.*

4.2.2. *No entanto, vem agora alegar que não existe fundamento legal para as liquidações adicionais ora em causa, pelo motivo de os bens se terem destinado a um país terceiro (China), tratando-se de verdadeiras exportações, enquadráveis na isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, desde que devidamente comprovadas através dos documentos alfandegários previstos no n.º 8 do art.º 29.º do CIVA.*

4.2.3. *Contudo, acrescenta-se, desde já, que na sequência da análise efetuada aos elementos disponíveis no processo, não se afigura existirem razões para revogar o ato recorrido, na medida em que aqueles elementos não comprovam, de forma concreta e inequívoca que as operações em causa observaram o quadro legalmente imposto, para aproveitar á isenção no âmbito do art.º 14.º do CIVA.*

4.2.4. *Determina o n.º 8 do art.º 29.º do CIVA que as operações isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º (entre outras ali referidas) devem ser comprovadas através de*

documentos aduaneiros apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declaração emitida pelo adquirente dos bens, indicando o destino que lhes irá ser dado. Sendo certo que a falta de tais documentos comprovativos implica, para o transmitente dos bens, a obrigação de liquidar o imposto correspondente, em conformidade com o estabelecido no n.º 9 do mesmo artigo.

4.2.5. Por outro lado, ainda que as operações em análise configurassem situações suscetíveis de enquadramento no art.º 6.º do DL n.º 198/90, de 19/06, diploma que regula o regime de isenção de IVA nas vendas a exportadores nacionais, pressupondo este regime de isenção a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens, teria que ter sido observado o quadro seguinte (o que não se verificou no caso em apreço).

- Existência de uma venda em território nacional, por um fornecedor também nacional, em que o adquirente seja um exportador português, seguida de uma venda por esse mesmo exportador a um adquirente situado em país/território terceiro (exportação);*
- A segunda operação (exportação) seria isenta de IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA;*
- A primeira operação, apenas poderia ser uma operação isenta, caso estivessem reunidas as condições fixadas pelo regime especial regulado pelo referido diploma legal e mediante a opção expressa dos intervenientes.*

4.2.6. No entanto, a aplicação do regime de isenção ao fornecedor do exportador tem por base a utilização de procedimentos e obrigações na emissão, designadamente, atestação pela alfândega e entrega ao fornecedor, dos certificados que comprovam a efetiva saída da mercadoria do território aduaneiro (exportação) - os Certificados Comprovativos de Exportação (CCE). Constituindo este certificado (CEE) o

documento utilizado no âmbito do regime especial de isenção nas vendas dos fornecedores a exportadores nacionais, previsto no DL n.º 198/90 de 19/06, que após ser visado pela alfândega, atesta a isenção de IVA na venda do fornecedor ao exportador.

4.2.7. Em síntese, encontrando-se claramente expresso na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA que a expedição ou transporte dos bens para fora da Comunidade tem de ser assegurada pelo próprio transmitente dos bens ou por terceira entidade por conta do vendedor, para além de reunidos os pressupostos anteriormente referidos, para se beneficiar da isenção de IVA na exportação é ainda necessária a comprovação de que os bens foram efetivamente transportados e expedidos a partir do território nacional, com destino a um país terceiro. Devendo tal comprovação ser efetuada através dos documentos aduaneiros apropriados, de acordo com p estabelecido no n.º 8 do art.º 29.º do CIVA, nomeadamente, o exemplar n.º 3 do Documento Único Aduaneiro (DAU) devidamente certificado pela estância aduaneira de saída do território aduaneiro da Comunidade.

4.2.8. Sendo assim, no caso da expedição ou transporte dos bens para fora do território nacional com destino a um país terceiro não ser efetuada pelo vendedor ou por um terceiro por sua conta, mas sim por um seu cliente que os adquiriu no território nacional para seguidamente proceder à sua exportação, só esta última operação pode beneficiar da isenção de IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, ficando o vendedor com a obrigação de liquidar o IVA na transmissão dos bens efetuada no território nacional, ainda que a subsequente operação de exportação dos mesmos bens possa ser comprovada através de documentos aduaneiros apropriados, que obviamente não estão em seu nome, mas sim no do seu cliente (o exportador).

4.2.9. Ora, conforme referiram os SIT "...os bens que eram facturados a esta última sociedade, eram expedidos a partir do território nacional para um país terceiro - China, e a exportação era feita pela empresa espanhola B... SL. Em caso algum a

mercadoria vendida foi expedida/transportada de Portugal para Espanha ou outro país comunitário ..." pelo que, tais transmissões de bens não constituíam transmissões intracomunitárias, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 14.º do RITI. E, acrescentaram que, estando os bens situados no território nacional no momento em que se iniciou o transporte ou expedição, conforme disposto no n.º 1 do art.º 6.º do CIVA, consubstanciavam operações efetuadas no território nacional, sujeitas a IVA, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 1.º e n.º 1 do art.º 3.º do CIVA.

4.2.10. Este enquadramento estaria correto se o adquirente dos bens fosse um sujeito passivo com sede ou estabelecimento estável em Portugal, ainda que os bens se destinassem a exportação, e não lhes fosse aplicável o disposto no art.º 6.º do DL n.º 198/90, de 19/06. Todavia, conforme se retira do relatório de inspeção e da descrição do negócio feita pela própria recorrente, embora as mercadorias se destinassem a exportação, foram transmitidas para a empresa B..., SL, sediada em Espanha e expedidas para um país terceiro, a partir do território nacional, por esta empresa, consubstanciando, desta forma, uma «exportação indireta» abrangida pela alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA. Realça-se que neste sentido vai o teor do Parecer n.º 54/2012, de 28 de novembro de 2012, do Centro de Estudos Fiscais, emitido na sequência da análise sobre situação similar, em que a mesma empresa exportadora era também a B..., SL.

4.2.11. Convirá no entanto referir que a situação de exportação indireta prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA deve ser comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, conforme dispõe o n.º 8 do art.º 28.º do CIVA. Podendo para o efeito, ser observado o esquema comprovativo definido na Informação n.º 198, de 1985/06/26, Proc. EN1270/85, desta Direção de Serviços, que mereceu despacho concordante de 1985/07/22, relativa a caso similar, ou seja, o sujeito passivo não estabelecido em Portugal (exportador – B... S.L.) devia ter indicado o nome e o endereço do fornecedor dos bens e anexado ao bilhete de despacho um exemplar da fatura da venda dos bens e depois de efetuada a exportação deveria ter remetido á

recorrente (fornecedor dos bens) cópia do DAU (Documento Aduaneiro Único) apresentado aos Serviços Aduaneiros para constituir, na esfera desta, documento comprovativo da «exportação indireta».

4.2.12. Ou seja, para que as transmissões em questões pudessem beneficiar da isenção prevista na alínea b) do nº 1 do CIVA era necessário, por um lado, que a empresa fornecedora (a ora recorrente) indicasse nas faturas emitidas que se tratava de uma operação isenta por via do disposto nesta norma e, por outro lado, que o exportador (B... SL) indicasse o nome e endereço do fornecedor dos bens e anexasse ao bilhete de despacho de exportação um exemplar da fatura emitida pela ora recorrente. E, depois de efetuada a exportação o exportador deveria ter-lhe remetido cópia do DAU apresentado nos Serviços Aduaneiros para constituir, na esfera da recorrente documento comprovativo da «exportação indireta».

4.2.13. No entanto, tal não se verificou, pois, no caso em apreço, para além de a ora recorrente afirmar que as operações consubstanciaram efetivas exportações, não comprovou o alegado, posto que não carregou ao processo documentos comprovativos da saída dos bens em causa do território nacional, com destino a país terceiro, de acordo com o disposto no nº 8 do artº 29º do CIVA, de forma a atestar que, na sua esfera jurídica, tais transações eram suscetíveis de aplicação da isenção prevista no âmbito das alíneas a) ou b) do nº 1 do artº 14º do CIVA.

4.2.14. Nesta conformidade, verifica-se que, as operações em causa, não reuniam os requisitos para beneficiarem da isenção prevista na alínea a) do nº 1 do artº 14º do RITI (conforme tinham sido contabilizadas), nem, por outro lado, embora configurando transmissões de bens enquadráveis na isenção prevista na alínea b) do nº 1 do artº 14º do CIVA (exportação indireta), foram apresentados os elementos comprovativos legalmente exigidos.

4.2.15. *Salienta-se ainda, que, em sede de recurso hierárquico, não foram acrescentados quaisquer elementos novos suscetíveis de alterar o sentido da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, limitando-se a recorrente a afirmar que "A expedição e envio da mercadoria foi feita pela recorrente directamente para a alfândega / porto e expedida pela B..., SL, com destino à China" e que tinha na sua posse os documentos alfandegários apropriados exigidos pelo n.º 8 do art.º 29.º do CIVA, que já tinha exibido aos SIT no decurso da ação inspetiva.*

4.2.16. *Face ao exposto, na medida em que da análise aos elementos constantes no processo, não resulta a comprovação, de forma clara e inequívoca que, na esfera jurídica da ora recorrente, as operações em causa consubstanciaram exportações (ainda que de forma indireta), no conceito genérico previsto nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, nem em qualquer regime especial, nomeadamente o estipulado no art.º 6.º do DL n.º 198/90, de 19/06, conclui-se que as operações em análise não reúnem os pressupostos para aplicação da isenção prevista nas citadas normas, pelo que se propõe o indeferimento do pedido.*

4.2.17. *Resta referir que, tendo em conta as instruções sobre o direito de audição veiculadas através do n.º 3 do art.º 60.º da LGT e do n.º 3 da Circular n.º 13, de 1999/07/08, da Direção de Justiça Tributária e considerando que a recorrente já foi notificada para exercer o direito de audição, acerca da matéria em questão, somos de parecer que é de dispensar nova audição acerca dos mesmos factos.*

5. CONCLUSÃO

Face ao exposto e atendendo a que os fundamentos do presente Recurso Hierárquico em nada alteram o sentido da decisão proferida, não tendo sido acrescentados quaisquer elementos novos suscetíveis de comprovar que, por um lado, as operações em causa se subsumiam a efetivas exportações no âmbito da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA e, por outro lado, que eram passíveis de aplicação da isenção prevista

na alínea b) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, somos de parecer não se verificarem razões para revogar o ato recorrido, propondo-se, assim, o indeferimento do pedido.

- g) No presente processo a Requerente apresentou documentos alfandegários comprovativos da exportação para a China das mercadorias referidas nas seguintes facturas:
- 319/2009, relativa ao período 0906 (documentos n.ºs 1 a 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 356/2009, relativa ao período 0909 (documentos n.ºs 6 a 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 379/2009, relativa ao período 0912 (documentos n.ºs 11 a 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 26/2010, relativa ao período 1005 (documentos n.ºs 18 a 22 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 27/2010, relativa ao período 1005 (documentos n.ºs 23 a 27 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 28/2010, relativa ao período 1005 (documentos n.ºs 28 a 32 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 31/2010, relativa ao período 1006 (documentos n.ºs 33 a 37 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 32/2010, relativa ao período 1006 (documentos n.ºs 38 a 42 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 33/2010, relativa ao período 1006 (documentos n.ºs 43 a 47 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 34/2010, relativa ao período 1006 (documentos n.ºs 48 a 52 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 35/2010, relativa ao período 1007 (documentos n.ºs 53 a 57 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - 38/2010, relativa ao período 1007 (documentos n.ºs 58 a 62 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- 40/2010, relativa ao período 1008 (documentos n.ºs 63 a 67 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- 41/2010, relativa ao período 1008 (documentos n.ºs 68 a 72 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- 43/2010, relativa ao período 1009 (documentos n.ºs 73 a 77 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- 44/2010, relativa ao período 1009 (documentos n.ºs 78 junto com o pedido de pronúncia arbitral e documentos juntos pela Requerente em 16-02-2015, cujos teores se dão como reproduzidos);
- 49/2010, relativa ao período 1011 (documentos n.ºs 81 a 85 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- 52/2010, relativa ao período 1011 (documentos n.ºs 86 a 90 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- 53/2010, relativa ao período 1011 (documentos n.ºs 91 a 95 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

III.2. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos foram dados como provados com base nos documentos referidos.

Não foram juntos dos comprovativos da exportação relativamente às restantes facturas.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

As mercadorias em causa foram vendidas pela Requerente à empresa B... SL, sediada em Espanha, que exportou para a China, a partir de Portugal, as que se reportam às facturas relativamente às quais a exportação foi dada como provada.

A Requerente referiu nas facturas a isenção de IVA com fundamento no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, que se reporta às *«transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste»*.

Esta isenção não é aplicável, pois não foi a Requerente quem exportou as mercadorias nem a B... SL actuou por conta da Requerente.

No entanto, perante a documentação apresentada apenas no presente processo arbitral é possível concluir que, relativamente às facturas referidas na matéria de facto provada, se verifica possibilidade de enquadramento na isenção prevista na alínea b) do mesmo n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, que estabelece, no que aqui interessa que estão isentas de imposto *«as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional»*.

Neste tipo de situações em que um sujeito passivo nacional efectua uma transmissão de mercadorias para um adquirente com sede num Estado Membro da União Europeia que as transporta para fora do território aduaneiro, está-se substancialmente perante uma exportação indirecta, em que deve ser aplicada a isenção da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, como a própria Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece na decisão do recurso hierárquico ao dizer:

Todavia, conforme se retira do relatório de inspeção e da descrição do negócio feita pela própria recorrente, embora as mercadorias se destinassem a exportação, foram transmitidas para a empresa B..., SL, sediada em Espanha e expedidas para um país terceiro, a partir do território nacional, por esta empresa, consubstanciando, desta forma, uma «exportação indirecta» abrangida pela alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA. Realça-se que neste sentido vai o teor do Parecer n.º 54/2012, de 28 de

novembro de 2012, do Centro de Estudos Fiscais, emitido na sequência da análise sobre situação similar, em que a mesma empresa exportadora era também a B..., SL.

A própria Autoridade Tributária e Aduaneira tem vindo a aplicar generalizadamente este entendimento, como se infere do ponto 3.2 alínea b) da Circular n.º 8/2015. ⁽¹⁾

Trata-se de um entendimento que encontra suporte na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, através de interpretação extensiva, permitida pelo artigo 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Assim, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto às liquidações que se basearam nas facturas indicadas na matéria de facto fixada, nestes termos:

- quanto a IVA do período 0906, liquidação n.º..., no montante de € 8.536,14;
- quanto a juros compensatórios do período 0906, liquidação n.º..., no montante de € 873,73;
- quanto a IVA do período 0909, liquidação n.º..., no montante de € 9.407,32;
- quanto a juros compensatórios do período 0909, liquidação n.º..., no montante de € 868,05;
- quanto a IVA do período 0912, liquidação n.º..., no montante de € 15,811,77;
- quanto a juros compensatórios do período 0912, liquidação n.º..., no montante de € 1.299,60;
- quanto a IVA do período 1005, liquidação n.º..., no montante de € 23.032,77;
- quanto a juros compensatórios do período 1005, liquidação n.º..., no montante de € 1.509,44¹;
- quanto a IVA do período 1006, liquidação n.º..., no montante de € 24.864,59;
- quanto a juros compensatórios do período 1006, liquidação n.º..., no montante de € 1.550,46;
- quanto a IVA do período 1007, liquidação n.º..., no montante de € 18.857,74;

¹ Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8E36E834-AD6B-45D3-B2A9-8113B4594EEB/0/Circular_8_2015.pdf.

- quanto a juros compensatórios do período 1007, liquidação n.º..., no montante de € 1.111,83;
- quanto a IVA do período 1008, liquidação n.º..., no montante de € 15.189,02;
- quanto a juros compensatórios do período 1008, liquidação n.º..., no montante de € 863,90;
- quanto a IVA do período 1009, liquidação n.º..., no montante de € 9.201,13;
- quanto a juros compensatórios do período 1009, liquidação n.º..., no montante de € 480,98;
- quanto a IVA do período 1011, liquidação n.º..., no montante de € 12.729,83;
- quanto a juros compensatórios do período 1011, liquidação n.º..., no montante de € 580,34.

Em face da matéria de facto fixada improcede, assim o pedido de pronúncia arbitral quanto às liquidações:

- de IVA do período 1003, liquidação n.º..., no montante de € 11.685,76;
- de juros compensatórios do período 1003, liquidação n.º..., no montante de € 846,50;
- de IVA do período 1010, liquidação n.º..., no montante de € 19.747,22;
- de juros compensatórios do período 1010, liquidação n.º ..., no montante de € 967,34.

V. DECISÃO

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade das seguintes liquidações:

- de IVA do período 0906, liquidação n.º..., no montante de € 8.536,14;
montante de € 873,73;
- de IVA do período 0909, liquidação n.º..., no montante de € 9.407,32;
- de juros compensatórios do período 0909, liquidação n.º..., no montante de € 868,05;
- de IVA do período 0912, liquidação n.º ..., no montante de € 15,811,77;
- de juros compensatórios do período 0912, liquidação n.º..., no montante de € 1.299,60;
- de IVA do período 1005, liquidação n.º..., no montante de € 23.032,77;
- de juros compensatórios do período 1005, liquidação n.º..., no montante de € 1.509,44;
- de IVA do período 1006, liquidação n.º..., no montante de € 24.864,59;
- de juros compensatórios do período 1006, liquidação n.º..., no montante de € 1.550,46;
- de IVA do período 1007, liquidação n.º ..., no montante de € 18.857,74;
- de juros compensatórios do período 1007, liquidação n.º..., no montante de € 1.111,83;
- de IVA do período 1008, liquidação n.º..., no montante de € 15.189,02;
- de juros compensatórios do período 1008, liquidação n.º..., no montante de € 863,90;
- de IVA do período 1009, liquidação n.º..., no montante de € 9.201,13;
- de juros compensatórios do período 1009, liquidação n.º..., no montante de € 480,98;
- de IVA do período 1011, liquidação n.º..., no montante de € 12.729,83;

montante de € 580,34.

- b) Julgar parcialmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações:
- de IVA do período 1003, liquidação n.º..., no montante de € 11.685,76;

- de juros compensatórios do período 1003, liquidação n.º..., no montante de € 846,50;
- de IVA do período 1010, liquidação n.º ..., no montante de € 19.747,22;
- de juros compensatórios do período 1010, liquidação n.º..., no montante de € 967,34.

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de € 180.015,46, correspondente a soma dos valores das liquidações impugnada.

VII.CUSTAS

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.672,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

A responsabilidade por custas cabe integralmente à Requerente, que deu causa ao processo, pois não apresentou os documentos comprovativos das exportações durante a inspeção tributária, nem na reclamação graciosa, nem no recurso hierárquico, só os tendo apresentado no pedido de pronúncia arbitral.

Lisboa, 20 de Outubro de 2017

O Árbitros

Jorge Lopes de Sousa

Conceição Pinto Rosa

Marcolino Pisão Pedreiro

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 657/2014-T

Tema: IVA – Declaração periódica de substituição; competência do tribunal arbitral.

*Substituída pela decisão arbitral de 20 de outubro de 2017.

Decisão Arbitral

Acordam os Árbitros Jorge Lopes de Sousa (Árbitro Presidente), Conceição Pinto de Sousa e Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

I. Relatório

1. No dia 03.09.2014, a sociedade **A... – ..., SA**, com sede na Estrada ..., ..., ..., Ourém, NIPC ... apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 03.09.2014 e automaticamente notificado à AT em 04.09.2014.
3. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os ora signatários, que comunicaram a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.

4. Em 03.11.2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. Através de despacho de 12.12.2014, foi decidido o seguinte: “Nada opondo as partes, o tribunal convida a Requerente a pronunciar-se, no prazo de 10 dias, sobre a matéria de natureza excecional alegada até ao artigo 15.º da resposta da AT, dispensando-se o tribunal da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

E, do mesmo passo, igualmente nada opondo as partes, o tribunal dispensa-se da inquirição das testemunhas arroladas na petição inicial, por se afigurar que o processo contém já os elementos necessários para se decidir de Direito.”

6. No dia 04.02.2015 foi decidido o seguinte: “O Conselho Deontológico do CAAD teve conhecimento de que o Exmo. Conselheiro Jorge Lino Alves de Sousa, árbitro-presidente do tribunal coletivo em funcionamento no processo em referência, está incapacitado, por motivo de doença, para o desempenho destas suas funções. Consequentemente, nos termos e ao abrigo do artigo 8.º, n.º 1 do Código Deontológico do CAAD, impõe-se-nos dar por findo o seu mandato e designar, em sua substituição, como árbitro-presidente, o Exmo. Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa, com observância do disposto no artigo 9.º do mesmo código.

Dê conhecimento a todos os intervenientes no presente processo.”

7. No dia 05.02.2015 foi decidido o seguinte: “Uma vez que as Partes nada requereram relativamente ao despacho de 12-12-2014 em que se afirmou que *«o processo contém já os elementos necessários para se decidir de Direito»*, o processo prosseguirá imediatamente para decisão.

Indica-se para a decisão a data de 16-03-2015, devendo até essa data ser paga pela Requerente a taxa de justiça subsequente.”

8. Não tendo sido possível proferir a decisão até à data anunciada, o prazo inicial foi sucessivamente prorrogado até à data final de 02.07.2015, pelos despachos de 11.03.2015, 14.04.2015, 29.04.2015, 22.05.2015 e 22.06.2015.

9. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros compensatórios resultante das autoliquidações de imposto resultantes das declarações periódicas de IVA de substituição modelo C entregues pela Requerente para regularização voluntária da sua situação jurídico-tributária no decurso da ação inspetiva efetuada pela Direção de Finanças de ... nos exercícios de 2009 e 2010, as quais originaram os correspondentes documentos de cobrança de IVA e juros compensatórios, tudo num total de €180.015,46, sendo €169.063,29 de imposto e €10.952,17 de juros compensatórios.

I.1. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros compensatórios resultante das autoliquidações de imposto resultantes das declarações periódicas de IVA de substituição modelo C entregues pela Requerente para regularização voluntária da sua situação jurídico-tributária no decurso da ação inspetiva efetuada pela Direção de Finanças de ... nos exercícios de 2009 e 2010, as quais originaram os correspondentes documentos de cobrança de IVA e juros compensatórios, tudo num total de €180.015,46, sendo €169.063,29 de imposto e €10.952,17 de juros compensatórios.
2. Para o efeito, invoca o vício de violação de lei por erro da AT quanto ao enquadramento jurídico-tributário das operações em apreço, as quais entende estarem sujeitas a IVA mas isentas ao abrigo da alínea b) do artigo 14.º do CIVA por estarem reunidos os pressupostos da exportação direta.
3. A Requerente procedeu à venda de diversos blocos de mármore à B... SL, contribuinte ..., com sede em Espanha, considerando as operações isentas de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, ao assinalar as respetivas declarações periódicas de imposto o campo 7, destinado às transmissões intracomunitárias de bens.
4. No âmbito da ação inspetiva de natureza externa efetuada pela Direção de Finanças de ..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2011..., concluiu-se que as operações em

referência constituem transmissões de bens sujeitas a IVA e não isentas, localizadas em território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, conjugado com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma legal.

5. No decurso da ação inspetiva a Requerente regularizou a sua situação jurídico-tributária, entregando declarações periódicas de substituição e consequentes autoliquidações de imposto, acrescidas de juros compensatórios, refletidas nos documentos para cobrança identificados nos autos.
6. Por requerimento de 28.09.2012, a Requerente apresentou reclamação graciosa das autoliquidações referidas, autuada no Serviço de Finanças de ... com n.º ...2012..., invocando genericamente que a venda dos blocos de mármore em causa tiveram como “destino a exportação”, não invocado para o efeito nos 20 artigos do texto qualquer referência legal para além do RITI. Esta reclamação foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de ..., de 05.02.2013.
7. A 13.03.2013 a Requerente interpôs Recurso Hierárquico, autuado com o n.º ...2013..., contra aquele indeferimento, com o fundamento que “as exportações em causa beneficiam da isenção de IVA, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que devidamente comprovada através dos documentos alfandegários apropriados”, não sendo assim “devido o IVA e os juros compensatórios nos períodos indicados nas liquidações reclamadas”. Recurso que foi indeferido, pela não aplicação do conceito de exportação (ainda que de forma indireta), nem em qualquer regime especial.
8. Demonstra no pedido inicial que estão em causa transmissões de bens com o seguinte método:
 - a. Expedição dos postos aduaneiros de Portugal em nome da B..., SL;
 - b. Embarcadas no Porto de Sines com destino à China;
 - c. Entregues nos portos da China constantes das BLs.
9. Enquadrando as respetivas operações como transmissões de bens isentas de IVA ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, sustentando que a isenção de IVA não é afastada pelo facto da requerente ter declarado nas declarações

periódicas de IVA que se tratava de transmissões intracomunitárias e invocando nas faturas a isenção da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

10. Impugna assim 11 liquidações referentes aos períodos 0906, 0909, 0912, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011, tudo num total de €180.015,46, sendo €169.063,29 de imposto e €10.952,17 de juros compensatórios.

I.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:

a) Por Exceção

11. Na verdade, os documentos de cobrança identificados pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral correspondem à diferença de imposto entre a declaração periódica inicialmente entregue e a posterior declaração de substituição submetida pela Requerente para regularização da sua situação jurídico-tributária no decurso da aludida ação inspetiva.
12. Por sua vez, a impugnabilidade contenciosa da autoliquidação de imposto depende da prévia reclamação graciosa, nos termos no n.º 1 e 2 do 131.º do CPPT, a qual foi deduzida pela Requerente e objeto de decisão de indeferimento, posteriormente mantida em sede de recurso hierárquico.
13. Neste contexto, a ilegalidade das autoliquidações é um corolário do ato de indeferimento do recurso hierárquico que manteve o indeferimento da reclamação graciosa, atos administrativos que confirmam aquelas autoliquidações, incorporando a sua alegada ilegalidade.
14. Daqui resulta que a Requerente deve formular o seu pedido visando expressamente a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento proferido no contencioso administrativo em causa, no caso o indeferimento do recurso hierárquico que manteve o indeferimento da reclamação graciosa, sem o que fica vedada ao Tribunal Arbitral a possibilidade de pronunciar-se sobre a ilegalidade daquelas decisões de indeferimento,

uma vez que os poderes de cognição do Tribunal estão limitados pelo pedido que é formulado.

15. Para além de não pedir uma pronúncia arbitral sobre aquelas decisões proferidas em sede de contencioso administrativo, a Requerente também não invoca qualquer ilegalidade referente a essas pronúncias, conforme resultado do teor do seu articulado e do respetivo pedido formulado a final.
16. Termos em que o Tribunal Arbitral não poderá conhecer do pedido, por não estarem verificados os respetivos pressupostos processuais.
17. Sem conceder, invoca ainda que pelo facto de a Requerente no decurso do procedimento inspetivo, bem como em sede de reclamação graciosa e recurso hierárquico, não ter invocado o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, entende-se que a decisão de indeferimento do recurso hierárquico não é impugnável com os fundamentos e os meios de prova agora apresentados.

b) Por impugnação

1. A requerida impugna todos artigos 4.º a 115.º da impugnação e remete para a decisão proferida em sede de recurso hierárquico, invocando sumariamente que “em caso algum a mercadoria foi vendida ou expedida/transportada de Portugal para Espanha ou outro país comunitário”, pelo que tais transmissões de bens não constituem transmissões intracomunitárias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, consubstanciando operações efetuadas em território nacional sujeitas a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 3.º do CIVA.
2. Conforme se retira do relatório de inspeção, embora as mercadorias se destinassem a exportação, foram transmitidas para a empresa B..., SL, sediada em Espanha e expedidas para país terceiro, a partir de território nacional, por esta empresa, consubstanciando, desta forma, uma “exportação indireta” abrangida pela alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.
3. Esta exportação indireta deve ser contudo comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, conforme dispõe o n.º 8 do artigo 28.º do CIVA, não tendo

a Requerente comprovado o alegado, posto que não carrou ao processo documentos comprovativos da saída dos bens em causa do território nacional, com destino a país terceiro, de acordo com aquela disposição, de forma a atestar que, na sua esfera jurídica, tais transações eram suscetíveis de aplicação da isenção prevista no âmbito das alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

4. Devendo, em consequência, julgar-se improcedente o pedido da Requerente.

I.3. A Requerente apresentou a resposta à exceção, nos seguintes termos:

1. Invoca o teor da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
2. Refere que a notificação remetida à requerente a AT comunicou que aquela não concordando com o indeferimento do recurso hierárquico, tem o direito de deduzir impugnação judicial, nos termos da alínea a) do artigo 101.º da LGT.
3. Ora, conclui, o objeto da impugnação judicial consiste na ilegalidade dos atos tributários, incluindo a autoliquidação.
4. Daí que a presente ação constitui o meio próprio para a defesa dos direitos da requerente.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. 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 do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O processo não enferma de nulidades.

III. DECISÃO

Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros compensatórios resultante das autoliquidações de imposto resultantes das declarações periódicas de IVA de substituição modelo C entregues pela Requerente para regularização voluntária da sua situação jurídico-tributária no decurso da ação inspetiva efetuada pela Direção de Finanças de ... nos exercícios de 2009 e 2010, as quais originaram os correspondentes documentos de cobrança de IVA e juros compensatórios, tudo num total de €180.015,46, sendo €169.063,29 de imposto e €10.952,17 de juros compensatórios.

Para o efeito, invoca o vício de violação de lei por erro da AT quanto ao enquadramento jurídico-tributário das operações em apreço, as quais entende estarem sujeitas a IVA mas isentas ao abrigo da alínea b) do artigo 14.º do CIVA por estarem reunidos os pressupostos da exportação direta, juntando os documentos comprovativos da exportação.

E para isso, a Requerente:

1. Apresenta impugnação dos documentos de cobrança que correspondem à diferença de imposto entre a declaração periódica inicialmente entregue e a posterior declaração de substituição submetida pela Requerente para regularização da sua situação jurídico-tributária no decurso da aludida ação inspetiva;
2. Invoca uma base legal (alínea b) do artigo 14.º do CIVA) que não invocou quer na reclamação graciosa, quer no recurso hierárquico.

Quer quanto à primeira questão, quer quanto à segunda temos um entendimento unívoco. De facto, nos casos de reclamação graciosa necessária (designadamente os previstos nos arts. 131.º, 132.º, 133.º e 133.º-A do CPPT), a situação da delimitação do âmbito da impugnação contenciosa pelo âmbito da impugnação administrativa coloca-se em termos diferentes.

Com efeito, o desígnio legislativo que visa satisfazer a obrigatoriedade de reclamação é permitir à Administração Tributária apreciar as questões de legalidade suscitadas pelo contribuinte antes de haver impugnação contenciosa e, por isso, está ínsito em tal obrigatoriedade que só os vícios que sejam imputados pelo contribuinte na reclamação graciosa necessária poderão ser fundamentos de impugnação contenciosa.

Na verdade, se fosse possível ao contribuinte invocar quaisquer vícios na reclamação graciosa e outros completamente diferentes na impugnação contenciosa frustrar-se-ia o objetivo de permitir à Administração Tributária a prévia apreciação das questões de legalidade que irão ser suscitadas contenciosamente.

Essa limitação do âmbito da impugnação contenciosa pelo âmbito da reclamação administrativa é também o regime que deriva linearmente do texto do art. 2.º alínea a) do RJAT ao estabelecer, para efeito da competência dos tribunais arbitrais que se excetua do seu âmbito «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário». Embora haja aqui um lamentável erro de concordância, ao dizer-se «precedidos» em vez de «precedidas», é manifesto que essa precedência se reporta às pretensões e não aos atos, pois estes nunca podem ser precedidos de reclamação deles próprios... E, assim, as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade», todas elas, têm de ser incluídas na reclamação graciosa antes de serem submetidas à apreciação dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, o que fecha a porta a que perante estes sejam apresentadas outras pretensões.

Por outro lado, decorrendo naturalmente do regime de impugnação administrativa necessária a necessidade de submissão das pretensões à Administração Tributária antes da utilização da via contenciosa, não se colocam nestes casos as preocupações de compatibilidade com o direito constitucionalmente reconhecido à impugnação contenciosa de atos lesivos em termos adequados e claros.

Não estão, pois, reunidas as condições para se apreciar o mérito do pedido.

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se julgar totalmente procedente a exceção dilatória da incompetência absoluta deste tribunal arbitral invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e absolver a Requerida da instância.

Fixa-se o valor do processo em €180.015,46 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3 672.00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar integralmente pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de julho de 2015

O Árbitros

Jorge Lopes de Sousa

Conceição Pinto Rosa

Guilherme W. d'Oliveira Martins