

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 26/2021-T

Tema: IVA – Transmissão intracomunitária; Exportação; Prova da saída dos bens do território nacional.

SUMÁRIO:

1-É pressuposto da isenção de IVA das transmissões intracomunitárias prevista no n.º 1 do art. 14.º do RITI , bem como das exportações diretas ou indiretas, consagrada respetivamente na alínea a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA e no art. 6.º do Decreto-lei n.º 198/90, de 31 de Dezembro, a saída física - dos bens do território nacional para o território de outro Estado membro da União Europeia ou de país terceiro, não bastando o início da expedição ou transporte, podendo tal saída ser demonstrada pelo fornecedor ou adquirente dos bens pelos meios de prova legalmente admitidos em cada Estado membro, compatíveis com a Diretiva IVA.

2- A prova da saída dos bens do território nacional em transmissões intracomunitárias é atualmente regulada pelo art.º 1.º do Regulamento da Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 04/12/2018, que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, que, por força do su art. 2.º, não as transmissões efetuadas em 2017, exercício em que ainda não estava em vigor;

3- Aplicava-se então o n.º 4 do Ofício-circulado n.º 30218/2020, de 3 de Fevereiro, que vinculava a administração fiscal a aceitar para o efeito do preenchimento dos pressupostos da isenção desse n.º 1 do art. 14.º, além dos enunciados na referida orientação administrativa, todos os meios gerais de prova legalmente admissíveis

4- De acordo com a jurisprudência do TJUE, quando, de acordo com o modelo de transação internacional adotado pelas partes, o adquirente beneficie do poder dispor do bem como proprietário no território do Estado-Membro de entrega e de lhe incumbir transportar esse bem para o Estado-Membro de destino, a omissão pelo adquirente do dever de declaração da aquisição intracomunitária no Estado da residência não deve

prejudicar o direito à isenção do vendedor, salvo quando este tiver dolosa ou intencionalmente contribuído para essa omissão.

5- Quando é de conhecimento público ou resulte das relações comerciais regulares mantidas com o cliente que este está estabelecido e exerce efetivamente a sua atividade noutra Estado membro, é, em princípio, do adquirente e não do vendedor o dever de controlar a circulação do bem a partir da expedição e até ao termo do transporte, sob pena de, em caso de incumprimento dessa obrigação, eventualmente ser considerado devedor do imposto.

6- O n.º 8 do art.º 29.º do CIVA estabelece um regime de prova legal das exportações, não aplicável sempre que a mercadoria possa legalmente deixar o território comunitário sem ser objecto de uma declaração de exportação, como previam o art.º 161.º do Código Aduaneiro Comunitário (Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12/10/92) e as respectivas disposições de aplicação (art.ºs 795.º, 796.º e 796.º-A do Regulamento CEE n.º 2454/93, de 2/7/93) e prevêm n.º 2 do art.º 178.º do Código Aduaneiro Modernizado, e as respectivas disposições de aplicação constantes do Regulamento Delegado (UE) 2015/1446, da Comissão) com a consequente sujeição da mercadoria a um específico regime aduaneiro, igualmente aplicável às exportações indiretas, nos termos do n.º 2 do art. 6.º desse Decreto-lei n.º 198/90.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 11 de Janeiro de 2021, A..., S.A., NIPC ..., com sede na ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante,

abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do seguintes actos de liquidação de IVA, no valor total de € 45.813,80:

- i. 2020 ... no valor de €4.487,75;
- ii. 2020 ... no valor de €9.031,24;
- iii. 2020 ... no valor de €2.448,48;
- iv. 2020 ... no valor de €1.347,99;
- v. 2020 ... no valor de €156,87;
- vi. 2020 ... no valor de €5.009,83;
- vii. 2020 ... no valor de € 147,76;
- viii. 2020 ... no valor de € 2.241,14;
- ix. 2020 ... no valor de € 650,10;
- x. 2020 ... no valor de € 1.317,57;
- xi. 2020 ... no valor de € 18.975,07.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que as referidas liquidações se reportam a transmissões de bens objecto de transações intracomunitárias ou exportações, nas quais aqueles saíram, efectivamente, do território nacional.
3. No dia 12-01-2021, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente procedeu à indicação de árbitro, tendo indicado a Exm.a Sr.^a Dr.^a Cláudia Rodrigues, nos termos do artigo 11.º n.º 2 do RJAT. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a Requerida indicou como árbitro o Exm.º Sr. Dr. António de Barros Lima Guerreiro.
5. Os árbitros indicados pelas partes foram nomeados e aceitaram os respectivos encargos.

6. Na sequência do requerimento apresentado pelos árbitros designados pelas partes, foi designado árbitro-presidente o ora relator, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro e do artigo 5.º do Regulamento de Selecção e de Designação de Árbitros em Matéria Tributária, que, no prazo aplicável, também aceitou o encargo.
7. Em 15-06-2021, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
8. Em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 05-07-2021.
9. No dia 23-11-2021, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
10. No dia 24-03-2022, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
11. 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 processuais.
12. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

13. 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 b), 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

- 1- A Requerente é uma sociedade anónima que, no âmbito do seu objecto social, prossegue a actividade de produção de faiança, porcelana e grés fino, CAE 23412.
- 2- A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal mensal, registada para o exercício da actividade supra no âmbito da qual celebrou vários contratos para transmissão de bens, por si produzidos na sua Fábrica sita na .../..., para entidades sedeadas na UE e países terceiros.
- 3- As liquidações adicionais de IVA objecto da presente acção arbitral foram promovidas, pelos Serviços de Inspecção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Leiria, a coberto da ordem de serviço n.º OI2019..., extensiva ao ano de 2017.
- 4- Na sequência da referida ordem de serviço foi efectuada uma acção inspectiva, constando do respectivo relatório final, para além do mais, o seguinte:

“III.3.1. IVA não liquidado em transmissões intracomunitárias de bens – Clientes não registados para efeitos de operações intracomunitárias

(Vide ponto IX – Direito de Audição)

O sujeito passivo declarou vendas de produtos aos clientes intracomunitários B... SA, NIF ES-... e C..., NIF ES-..., no montante global de €94.665,96 (...).

[...]

Consultado o sistema informático verifica-se que os clientes em causa não se encontram registados para efeitos de operações intracomunitárias (...), conforme consulta ao VAT Informations Exchange System (VIES) ou, em português, sistema de informação e trocas intracomunitárias.

Ora, por não se tratar de um sujeito passivo registado noutra estado membro para efeitos de operações intracomunitárias, não estão reunidos os requisitos necessários à dispensa de liquidação de IVA por aplicação do artigo 14º do RITI.

[...]

Como se verifica pela leitura da alínea a) do artigo 14º do RITI, para que a operação seja isenta de IVA é preciso que o sujeito passivo adquirente seja sujeito passivo de IVA registado noutra estado membro para efetuar aquisições intracomunitárias de bens e que os bens sejam transportados do território nacional para outro estado membro com destino ao adquirente.

Relativamente a estas vendas o sujeito passivo apresentou os CMR comprovativos do transporte das mercadorias do território português para Espanha com destino aos clientes. Porém, como já referimos, para que o sujeito passivo possa aproveitar a isenção de IVA constante do artigo 14º do RITI, é necessário que o adquirente seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutra Estado membro que tenha utilizado o respetivo NIF para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Nestes termos, a A..., S.A. está obrigada à liquidação de IVA nas faturas em causa.

O sujeito passivo deveria ter liquidado IVA à taxa normal nas faturas em apreço por aplicação da regra geral constante do artigo 1º, nº 1, a), conjugado com os artigos 8º, nº 1, 16º, nº 1 e 18º, nº 1, c), todos do CIVA. O imposto exigível deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 10 do 2º mês seguinte ao da realização das operações, por força do estabelecido no artigo 41º, nº 1, a) conjugado com o artigo 27, nº 1, ambos do CIVA.

O IVA não liquidado por incorreta aplicação do artigo 14º do RITI ascende a €21.773,17 (...). [...]

III.3.2. IVA não liquidado em transmissões intracomunitárias de bens – Não comprovação do transporte com destino a outro Estado membro

(Vide Ponto IX – Direito de Audição)

Além das vendas identificadas no ponto anterior, o sujeito passivo declarou transmissões intracomunitárias de bens a outros clientes intracomunitários. As transmissões intracomunitárias totais representam 60,07% do total do volume de negócios do sujeito passivo (base tributável das declarações periódicas de IVA do ano de 2017).

Nas operações em causa, TIB's, o sujeito passivo não liquidou IVA tendo invocado, para o efeito, a isenção constante do artigo 14º, a) do RITI. (...)

Pela consulta efetuada ao sistema informático, os clientes intracomunitários da A... estão registados para a realização de operações intracomunitárias e apresentaram os respetivos NIF para a realização das operações em causa (com exceção dos NIF ES-... e ES-..., já explicado no ponto anterior).

No entanto, para que se esteja perante uma transmissão intracomunitária de bens isenta de IVA é necessário que a mercadoria seja expedida a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao cliente.

A legislação fiscal não define os meios de prova necessários para comprovar o transporte intracomunitário. Para colmatar a falta de norma fiscal, a Autoridade Tributária e Aduaneira (à data DGCI) emitiu o Ofício Circulado no 30.009, de 1999/12/10, onde são elencados os meios de prova de que o sujeito passivo se pode socorrer para demonstrar que a mercadoria foi transportada do território nacional para outro Estado membro. (...)

Este mesmo entendimento está veiculado na informação vinculativa relativa ao processo T909 ...6 com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 31-03-2009.

No decurso da ação inspetiva foram solicitados pessoalmente e por mail (para financeira@...com) os documentos que permitam verificar o cumprimento dos pressupostos da isenção de IVA constante da alínea a) do artigo 14º do RITI. Para parte

das vendas intracomunitárias foram apresentados os documentos de transporte que acompanharam as mercadorias (CMR, Waybill ou FCR).

No entanto, há diversas faturas para as quais o sujeito passivo não apresentou estes documentos. Assim, em 2020/02/04, reforçámos o pedido (...). (...) Os elementos em causa deveriam ter sido apresentados no dia 2020/02/20. Porém, nesta data foram apresentados apenas alguns dos documentos.

Em 2020/03/05, voltámos a enviar e-mail a solicitar a exibição dos comprovativos que permitem ao sujeito passivo aproveitar a isenção de IVA constante do artigo 14º, a) do RITI - os documentos comprovativos do transporte, os contratos de transporte celebrados, as faturas das empresas transportadoras, as guias de remessa ou a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária. Após esta data, foram exibidos vários documentos comprovativos das transmissões intracomunitárias de bens, seja os documentos comprovativos do transporte intracomunitário, seja as declarações dos clientes onde afirmam ter recebido as mercadorias vendidas pela A..., S.A. nas suas instalações existentes nos Estados membros.

Porém, à presente data, ainda persiste a falta de exibição dos documentos que permitam ao sujeito passivo aproveitar a isenção de IVA constante da alínea a) do artigo 14º do RITI, relativamente a parte das faturas emitidas.

[...]

Nestes termos, e na falta dos elementos comprovativos do cumprimento dos requisitos da isenção de IVA do artigo 14º do RITI, o sujeito passivo deveria ter liquidado IVA à taxa normal nas faturas em apreço por aplicação da regra geral constante do artigo 1º, nº 1, a), conjugado com os artigos 8º, nº 1, 16º, nº 1 e 18º, nº 1, c), todos do CIVA. O imposto exigível deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 10 do 2º mês seguinte ao da realização das operações, por força do estabelecido no artigo 41º, nº 1, a) conjugado com o artigo 27º, nº 1, ambos do CIVA. O IVA não liquidado ascende a €94.566,04 (...).

[...]

III.3.3. IVA não liquidado em exportações – Falta do documento alfandegário (Vide Ponto IX – Direito de Audição)

O sujeito passivo em análise efetua exportações no âmbito do exercício da sua atividade que representam 35,75% do volume de negócios total do ano de 2017 (base tributável das declarações periódicas de IVA).

Estas operações estão isentas de IVA ao abrigo do disposto no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA (...). “As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do nº 1 do artigo 14º (...) 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”. Esta obrigação consta no nº 8 do artigo 29º do CIVA.

No sentido de clarificar os documentos alfandegários necessários para comprovar as isenções de IVA constantes dos artigos 14º e 15º do CIVA, a Direção de Serviços de Regulação Aduaneira emanou o Ofício Circulado no 15.327/2015 e a circular 8/2015 onde são indicados os documentos que os operadores económicos devem ter, apresentando inclusive alguns exemplos.

No caso da alínea a) do nº 1 do artigo 14º do CIVA, que se aplica nas exportações efetuadas pela A..., S.A., é necessário que a empresa tenha na sua posse o exemplar de “certificação de saída para expedidor / exportador”, constando no documento como exportador a A..., S.A., e onde está ainda averbada a data da certificação de saída dos bens.

No decurso da ação inspetiva solicitámos ao sujeito passivo a exibição destes documentos (primeiro por e-mail enviado para financeira@...com em 2019/12/12 e em 2020/01/03). Uma vez que os documentos alfandegários de certificação de saída para o exportador de diversas faturas emitidas pela A..., S.A. com isenção de IVA ao abrigo do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA, não foram exibidos, notificámos a empresa, ..., para exibir os documentos alfandegários em falta, relativos às faturas identificadas na notificação (...). A exibição dos documentos pedidos deveria ter ocorrido no dia 2020/02/20, data em que foram exibidos mais alguns documentos alfandegários, mas não a globalidade dos documentos em falta.

Reforçámos uma vez mais o pedido dos documentos alfandegários de certificação de saída para o Expedidor / Exportador, por e-mail enviado em 2020/03/05, onde identificámos as

faturas relativamente às quais ainda se encontrava em falta a exibição do documento alfandegário apropriado para comprovar a isenção de IVA prevista no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA, em cumprimento do disposto no artigo 29º, nº 8 do CIVA conjugado com o Ofício Circulado no 15.327/2015 e a circular 8/2015, ambos da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira.

Até à presente data, falta apresentar o documento alfandegário de certificação de saída para o exportador (...).

[...]

Relativamente às faturas identificadas ... importa referir alguns aspetos referentes aos elementos apresentados pelo sujeito passivo e que passamos a descrever.

- Faturas 120, 121, 122 – foi apresentado o documento alfandegário no 2017PT... onde o sujeito passivo acrescentou, de forma manuscrita, a identificação destas faturas. O documento emitido pela Alfândega faz menção, no campo 44, à fatura no 8, da série FA. Ora, sendo este o campo onde é feita a referência dos documentos que suportam o processo de exportação, o documento alfandegário apenas é válido para os documentos identificados neste campo 44. Por isso, não é de aceitar o documento no 2017PT... para justificar a exportação dos bens identificados nas faturas 120, 121 e 122. Acresce que a data de certificação de saída dos bens é 2017/01/21, anterior à data de emissão das faturas, que foi em 2017/01/23.

- Fatura 252 – foi apresentado o documento alfandegário no 2017PT...onde o sujeito passivo acrescentou, de forma manuscrita, a identificação desta fatura. O campo 44 do documento alfandegário, onde são indicados os documentos que suportam o processo de exportação apenas indica a fatura no 218. Portanto, o documento alfandegário apenas valida

as exportações dos bens constantes das faturas identificadas no campo 44. Assim, não será de aceitar o documento alfandegário no 2017PT... para justificar a exportação dos bens constantes da fatura no 252.

- Fatura 751 – Foi apresentado o documento alfandegário no 2017PT... onde o sujeito passivo acrescentou, de forma manuscrita, a identificação desta fatura. O documento emitido pela Alfândega faz menção, no campo 44, à fatura no 707, da série FA. Ora,

sendo este o campo onde é feita a referência dos documentos que suportam o processo de exportação, o documento alfandegário apenas é válido para os documentos identificados neste campo 44. Por isso, não é de aceitar o documento no 2017PT...para justificar a exportação dos bens identificados na fatura 751. Acresce que o valor indicado no campo 22 do documento alfandegário corresponde ao valor da fatura no 707 (€15.261,00) e não ao valor da fatura no 751, que é de €14.378,40.

- Fatura 954 – foi apresentado o documento alfandegário no 2017PT...onde o sujeito passivo acrescentou, de forma manuscrita, a identificação desta fatura. O documento emitido pela Alfândega faz menção, no quadro 44, às faturas 896, 897, 898, 951 e 953, todas da série FA. Refira-se que é neste campo 44 que os serviços alfandegários identificam os documentos que integram o processo de exportação. Por este facto, entendemos não ser de aceitar este documento alfandegário para a fatura 954, uma vez que não ficou demonstrado que ela foi incluída no processo de exportação uma vez que não foi identificada pelos serviços alfandegários.

- Fatura 1150 – Foi apresentado o documento alfandegário no 2017PT...onde o sujeito passivo acrescentou, de forma manuscrita, a identificação desta fatura. Como já vem sendo referido, os documentos que suportam o processo de exportação são identificados pelos serviços alfandegários no campo 44. Neste campo estão identificadas as faturas 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1159, 1160, 1161, 1162, 1263, 1164, 1165, 1166, 1167 e 1193, não havendo qualquer referência à fatura 1150. Assim, parece-nos não ser de aceitar o documento alfandegário no 2017PT... para justificar a exportação dos bens constantes da fatura 1150.

- Faturas 1452, 1453 e 1455 – Foi apresentado o documento alfandegário no 2017PT... onde o sujeito passivo acrescentou, de forma manuscrita, a identificação destas faturas. O campo 44 do documento aduaneiro faz referência às faturas 1376, 1377 (anulada), 1378, 1379, 1380 (anulada), 1381 (anulada), 1382, 1383 (anulada), 1384, 1385 (anulada), 1386, 1426, 1427, 1428, 1429, 1430, 1431, 1432 e 1433 e às notas de crédito nos 98, 99, 100, 101 e 102, notas de crédito estas que anulam as faturas com a indicação de anuladas. O campo 22 do documento aduaneiro corresponde à soma algébrica dos documentos identificados no campo 44. Ora, face a tudo isto, não se comprova que os bens constantes

das faturas nos 1452, 1453 e 1455 integram o processo de exportação certificado pelo documento alfandegário no 2017PT... .

- Faturas 1932, 1933 e 1934 – Foi apresentado o documento alfandegário no 2017PT... onde o sujeito passivo acrescentou, de forma manuscrita, a identificação destas faturas. O documento da alfândega faz referência, no campo 44, às faturas nos 1817, 1820, 1910, 1911 e 1912, como sendo os documentos que suportaram o processo de exportação referente a este documento. Também o valor inscrito no campo 22, no montante de €4.922,20, corresponde à soma do valor destas faturas. Em face disto podemos afirmar que ... não justifica a exportação dos bens identificados nas faturas 1932, 1933 e 1934.

Junta-se ... os documentos alfandegários nos 2017PT..., 2017PT..., 2017PT..., 2017PT..., 2017PT..., 2017PT... e 2017PT..., apresentados pelo sujeito passivo para justificar as exportações subjacentes às faturas indicadas de modo manuscrito nestes documentos.

Ora, como já descrevemos, o sujeito passivo não reúne as condições para aproveitar a isenção de IVA constante da alínea a), do nº 1 do artigo 14º do CIVA relativamente às vendas tituladas pelas faturas identificadas ..., por não ter apresentado o documento alfandegário apropriado à comprovação de que a mercadoria saiu do território da Comunidade, conforme se encontrava obrigado pelo disposto no artigo 29º, nº 8 do CIVA. Acresce que “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”, conforme imposto pelo nº 9 do artigo 29º do CIVA.

Assim, o sujeito passivo deveria ter liquidado IVA à taxa normal nas faturas em apreço por aplicação da regra geral constante do artigo 1º, nº 1, a), conjugado com os artigos 8º, nº 1, 16º, nº 1, 18º, nº 1, c) e nº 9 do artigo 29º, todos do CIVA. O imposto exigível deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 10 do 2º mês seguinte ao da realização das operações, por força do estabelecido no artigo 41º, nº 1, a) conjugado com o artigo 27, nº 1, ambos do CIVA. O IVA não liquidado ascende a €52.854,10 (...). [...]

III.3.4. IVA não liquidado em exportações – Falta do certificado comprovativo de exportação (Vide Ponto IX – Direito de Audição)

O sujeito passivo efetuou vendas, tituladas pelas faturas nos 88, 236, 683, 1374 e 1812, todas da série FA, a exportadores nacionais nas quais não liquidou IVA tendo invocado para o efeito o artigo 6º do DL 198/90, de 19/06. (...)

O ofício circulado no 15.327/2015 da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira (DSRA), também exemplifica as situações em que o Certificado Comprovativo de Exportação (CCE) é obrigatório e apresenta ... um exemplar deste CCE.

A A... deveria ter um CCE para cada uma das vendas tituladas pelas faturas nos 88, 236, 683, 1374 e 1812, de forma a poder aproveitar a isenção de IVA prevista no artigo 6º do DL 198/90. Da análise efetuada verifica-se que o sujeito passivo tem os CCE referentes às faturas nos 236, 683, 1374 e 1812.

Porém, relativamente às vendas de bens tituladas pela fatura no 88, da série FA, emitida em 2017/01/17, no montante de €5.843,34 o sujeito passivo apresentou um documento que não cumpre com o estabelecido no artigo 6º do DL 198/90 porque não está visado pelos serviços aduaneiros (...). Acresce que o documento apresentado para esta fatura 88, não é o que vigora em 2017, conforme estabelece o Ofício Circulado 15.327/2015 e a circular 8/2015, ambos da DSRA, que apresentam os documentos alfandegários que vigoram com a entrada em vigor do novo Código Aduaneiro da União e a informatização dos procedimentos e documentos alfandegários.

Nestes termos, não estão reunidos os pressupostos de aplicação da isenção de IVA constante do artigo 6º do DL 198/90 nas vendas de bens tituladas pela fatura 88, de 2017/01/17, no montante de €5.843,34.

Por isso, o sujeito passivo deveria ter liquidado IVA no limite após os 90 dias seguintes da data da fatura (abril), no montante de €1.343,97 (€5.843,34 * 23%), por aplicação do artigo 1º, nº 1, a), conjugado com os artigos 16º, nº 1 e 18º, nº 1, c), todos do CIVA e n.º 7 do artigo 6.º do DL 198/90.

III.3.5. IVA deduzido indevidamente

O sujeito passivo deduziu IVA das comissões suportadas pela compra dos vales de refeição à empresa D..., S.A. (...).

[...]

De acordo com o Código do IVA, concretamente o artigo 20º, (...).

O sujeito passivo não comprovou que os tickets refeição foram utilizados no exercício da atividade ao não identificar as pessoas que deles beneficiaram.

Nestes termos, o IVA não é dedutível por força do disposto no artigo 20º, nº 1 por não estar demonstrado que esta aquisição está relacionada com a realização das operações identificadas nas alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 20º do CIVA.

A exceção respeita à comissão debitada pela A..., S.A. ao cliente E..., Lda, pela venda de tickets de refeição através das faturas nos FS1 2017/1, FS1 2017/5, FS1 2017/12, FS1 2017/15 e FS1 2017/28. Dado que o sujeito passivo liquidou IVA nestas comissões, também tem direito à dedução do imposto suportado por aplicação do disposto no artigo 20º, nº 1, a) do CIVA.

Sabendo que a comissão suportada pela A..., S.A. corresponde a 1% do valor do vale, que tem o valor unitário de €5,00, e que a taxa de IVA é de 23%, o sujeito passivo tem direito à dedução do IVA (...).

[...]

Portanto o sujeito passivo tem direito a deduzir IVA das comissões suportadas na aquisição dos vales de refeição, no valor de €4,73.

O IVA restante, no montante €44,76 (€49,49 - €4,73) não é dedutível (...).

[...]

IX – Direito de audição – Fundamentação [...]

IX.3. Apreciação dos fundamentos apresentados pelo contribuinte [...]

Ponto III.3.1 - IVA não liquidado em transmissões intracomunitárias de bens - Clientes não registados para efeitos de operações intracomunitárias

B... SA, NIF ES...

O sujeito passivo vem apresentar os comprovativos do transporte intracomunitário, comprovativos estes que já tinham sido validados no decurso da ação inspetiva, conforme se refere no projeto de relatório. Porém, o transporte da mercadoria de Portugal para Espanha com destino aos clientes é um dos requisitos estabelecidos na alínea a) do artigo 14º do RITI para que a empresa possa aproveitar a isenção de IVA subjacente.

O outro requisito é que o adquirente seja sujeito passivo de IVA registado noutra estado membro para efetuar aquisições intracomunitárias de bens.

Lembramos o que dispõe a alínea a) do artigo 14º do RITI: (...)

Ora o que esteve e está em causa, no caso concreto, é a qualidade do cliente enquanto sujeito passivo registado para efeitos de IVA em Espanha, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Sendo este requisito obrigatório para que o sujeito passivo veja as suas vendas isentas de IVA ao abrigo do artigo 14º, a) do RITI, cabe à empresa validar os NIF dos clientes intracomunitários por consulta ao sistema VIES em

https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html e assegurar que os dados das faturas estão corretos, o que não aconteceu no caso em apreço.

Ora, o facto é que o NIF ES..., do cliente B... SA indicado nas faturas nº 666 e 1686, e nas declarações recapitulativas de maio e outubro de 2017, não se encontra registado para efeitos de operações intracomunitárias.

Também a declaração que terá sido emitida pelo cliente B... SA, apresenta inconsistências uma vez que a declaração diz que a empresa adquirente é portadora do NIF ..., devidamente registado no VIES (“and bearer of VAT number B... duly registered with VIES”), enquanto que o carimbo junto à assinatura desta declaração identifica o NIF Esta declaração servirá para atestar que o cliente recebeu na sua sede em Espanha a mercadoria vendida pela A... através das faturas nos 666 e 1686 mas não afirma que o NIF indicado pela A... nas fatura emitidas está errado, como pretende a empresa ao afirmar no direito de audição que “a empresa “B... SA”, emitiu uma declaração onde refere que a A... fez constar nas faturas o NIF errado”.

Por outro lado, o seguro de crédito feito em maio de 2017, por ocasião da primeira aquisição, identifica o cliente B... SA, NIF..., NIF este que se encontra registado no VIES para a realização de operações intracomunitárias desde junho de 2015.

Em conclusão, a responsabilidade por garantir que os requisitos exigidos para a aplicação da isenção de IVA constante no artigo 14º, a) do RITI é da empresa vendedora, que para o

efeito deve, antes da efetivação das vendas, confirmar que o cliente é um operador registado para efeitos do VIES.

Porém, e dado que o NIF indicado no seguro de crédito feito em maio de 2017 está correto e coincide com o constante no carimbo da declaração do cliente que consta na fatura e declaração de receção da mercadoria, admitimos que se trate de um erro de introdução do NIF na ficha do cliente por simples troca do “A” pelo ”B”, podendo aceitar-se a isenção invocada, devendo ser corrigida a declaração recapitulativa.

C... S.A., NIF ES...

O que se afirmou para o cliente B.. S.A aplica-se de igual forma ao cliente C... S.A. Ou seja, para que as vendas tituladas pelas faturas 1988 e 2026 sejam isentas de IVA ao abrigo do artigo 14º, a) do RITI é necessário que o cliente seja um sujeito passivo registado para efeitos de operações intracomunitárias e que a mercadoria seja transportada de Portugal para outro Estado membro, com destino ao cliente.

Também neste caso, não se coloca em causa o facto da mercadoria ter sido transportada para Espanha, mas sim o facto do cliente não se encontrar registado no VIES para efeitos de operações intracomunitárias.

A empresa vem invocar no direito de audição que houve lapso na emissão das faturas, uma vez que as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome de F... com o NIF ES-.... Acrescenta que, inclusive, o CMR no 09... indica como destinatário a F... e não a C..., S.A..

Ora, neste caso, estamos perante uma situação em que não só o NIF constante das faturas é completamente diferente do NIF que a A..., S.A. invoca ser o correto, como também o nome do cliente é diferente. De acordo com o invocado pelo sujeito passivo onde se lê “C..., S.A., NIF ES-...” deveria ler-se “F..., NIF ES-...”.

Se olharmos à faturação da empresa em análise, verificamos que a F... já era cliente da A..., S.A.. Refira-se que o primeiro documento emitido a este cliente em 2017 é a nota de crédito nº 5, de 2017/01/24. Quanto às faturas, a primeira tem o nº 233 e foi emitida em 2017/02/14. Trata-se de um cliente que regista em 2017 um volume de faturação líquido superior a meio milhão de euros e com vendas regulares ao longo do ano.

Em dezembro de 2017 surge um novo cliente: a C..., S.A, NIF ES-..., para quem foram efetuadas vendas, num total de €80.730,96, através das faturas nºs 1988 e 2026. Se não se tratasse efetivamente de um novo cliente, porque é que a A..., S.A. iria criar uma nova ficha de cliente e alterar o procedimento que tinha até então?

O facto do documento de transporte indicar que o destinatário da mercadoria é a F..., não significa que a A..., S.A. tenha feito as vendas a esta entidade. Basta que o cliente C..., S.A., tenha informado a A..., S.A. que os bens seriam entregues à F... . O que esteve e está em causa é a qualidade do cliente enquanto sujeito passivo registado para efeitos de IVA, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens. O sujeito passivo junta uma declaração do cliente F..., em que este afirma que as faturas nºs 1988 e 2026 foram incorretamente emitidas com o NIF ... e que as mercadorias mencionadas nestes documentos foram transportadas para o armazém da F... em ..., Espanha em dezembro de 2017. Afirma ainda que a declaração foi feita a pedido da A..., S.A, em 2020/07/24, já no decurso do direito de audição.

Sabendo que a obrigação de autoliquidar o imposto nas AIBs é do adquirente constante na fatura e não de outro, que alegadamente deveria constar, consegue-se compreender a dificuldade em poder aceitar-se os argumentos do sujeito passivo. Se a fatura tinha sido mal emitida porque não a substituíram?

Ora, se as vendas constantes das faturas nos 1988 e 2026 fossem para um cliente habitual, porque haveria a A..., S.A de criar um novo cliente? Lembramos que o nome do cliente é diferente e que o NIF também é diferente, não se tratando de um mero erro ou lapso.

Nestes termos, não podemos aceitar a isenção de IVA nas vendas efetuadas através das faturas nºs 1988 e 2026, no valor de €80.730,96 uma vez que o cliente não é sujeito passivo registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, conforme obriga o estabelecido na alínea a) do artigo 14º do RITI.

Portanto, propõe-se a manutenção da correção de IVA não liquidado no montante de €18.568,12 (€80.730,96 * 23%).

Ponto III.3.2 - IVA não liquidado em transmissões intracomunitárias de bens – não comprovação do transporte com destino a outro estado membro

No ponto III.3.2 do projeto de relatório propuseram-se correções ao IVA não liquidado nas transmissões intracomunitárias de bens pelo facto do sujeito passivo não ter feito prova de que a mercadoria foi transportada do território nacional para outro Estado membro com destino ao cliente. Ora, a prova de que a mercadoria foi expedida ou transportada a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente é um dos requisitos exigidos na alínea a) do artigo 14º do RITI para que as transmissões intracomunitárias de bens possam estar isentas de IVA. O outro requisito é que o adquirente seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutro Estado membro e tenha utilizado o respetivo NIF para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das AIB.

No exercício do direito de audição, a A..., S.A. apresenta diversos documentos para justificar que os bens constantes das faturas identificadas no quadro no 8, foram entregues aos clientes com sede noutro Estado membro.

Das faturas indicadas no quadro nº 8, o sujeito passivo não se pronuncia e não junta quaisquer documentos relacionados com as faturas nºs 174, 256, 891, 892 e 1466, emitidas em nome de G..., no 871 emitida em nome de H... Ltd, e nº 938 emitida em nome de I... SAS. Portanto, relativamente a estas faturas continua a não ser feita prova de que a mercadoria foi expedida ou transportada com destino a outro Estado membro, pelo que não estão reunidos os requisitos estabelecidos no artigo 14º, a) do RITI, devendo por isso ser liquidado IVA. Quanto aos documentos apresentados no direito de audição e após a sua

+++ análise e apreciação, referimos o seguinte:

Cliente J...

O destinatário e o local de descarga identificado nas faturas do transportador K..., S.A. corresponde aos dados constantes das faturas emitidas pela A..., S.A., designadamente quanto ao cliente e ao local de descarga. As faturas das empresas transportadoras é um dos documentos elegíveis para comprovar a saída dos bens de território nacional constante do Ofício Circulado nº 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, e dado que foi feita prova do transporte intracomunitário, o sujeito passivo pode aproveitar da isenção de IVA constante do artigo 14º, a) do RITI nas faturas nos 2017/104, 2017/1434, 2017/1905 e 2017/1906.

Cliente L...

O sujeito passivo apresentou uma declaração do seu cliente a atestar que recebeu os bens constantes da fatura no 2017/162 no armazém sito na Suécia, ficando desta forma demonstrado que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício Circulado nº 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA na venda titulada por esta fatura.

Cliente M...

O sujeito passivo apresentou uma declaração do seu cliente a atestar que recebeu os bens constantes da fatura nº 2017/186 no armazém sito na Suécia, ficando desta forma demonstrado que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício Circulado nº 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA na venda titulada por esta fatura.

Cliente N...

O sujeito passivo apresentou uma declaração do seu cliente a atestar que recebeu os bens constantes da fatura no 2017/240 no armazém sito em França, ficando desta forma demonstrado que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício Circulado nº 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA na venda titulada por esta fatura.

Cliente O... Limited

O sujeito passivo junta no direito de audição documentos justificativos do transporte marítimo de Portugal para o Reino Unido, comprovativos da isenção de IVA das faturas 1483, 1922 e 1923 e o CMR nº 84200 relativo ao transporte terrestre da mercadoria identificada nas faturas 281 e 282. Os documentos comprovativos do transporte marítimo identificam as faturas da A..., S.A., e o destino dos bens em ..., sendo possível comprovar o transporte dos bens indicados nas faturas nos 2017/1483, 2017/1922, 2017/1923 para outro país da União Europeia.

Quanto ao CMR, que pretende justificar o transporte das mercadorias constantes das faturas 2017/281 e 2017/282, verifica-se que o campo 3 – lugar de entrega da mercadoria, está em branco, ou seja, não foi preenchido. Por outro lado, também o campo 24 - receção da mercadoria, onde deve ser averbada a informação do local, data e identificação da entidade recetora na data da efetiva receção da mercadoria por parte do destinatário, também não se encontra preenchido. Acresce que o destinatário identificado no campo 2 é a empresa O... Limited, Hong Kong, e não uma das suas sucursais na Europa.

Assim, não se encontra demonstrado que os bens constantes das faturas 2017/281 e 2017/282 foram transportados do território nacional com destino a outro Estado membro, pelo que se mantém a proposta de correção em IVA, pelo facto de não estarem reunidos os requisitos estabelecidos no artigo 14º, a) do RITI.

Quanto à fatura 1760 o sujeito passivo alega que a mercadoria foi enviada para a Eslováquia conforme documento que junta ao complemento do direito de audição. Alega que o documento de transporte indica a fatura no 521 que foi anulada pela nota de crédito no 137 e que deu origem à fatura no 1760, e que por isso, o documento de transporte indicado deve ser aceite para a fatura no 1760.

A fatura no 521 foi emitida em 2017/04/07, a mesma data que está no documento de transporte. A nota de crédito no 137 foi emitida em 2017/10/11 e a fatura no 1760 tem data de emissão de 2017/11/03.

Ainda que o sujeito passivo não tenha justificado o porquê de uma transmissão de bens vir a ser titulada por uma fatura emitida 7 meses depois, quando já existia fatura de suporte aquando do transporte da mercadoria, o facto é que o seu valor aparentemente foi anulado pela NC 137 e substituída pela fatura 1760, do mesmo montante e mercadorias, pelo que se atenderá à pretensão do SP.

Cliente P...

O sujeito passivo apresentou uma declaração do seu cliente a atestar que recebeu os bens constantes da fatura no 2017/520 no armazém sito na Roménia, ficando desta forma demonstrado que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício

Circulado n.º 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14.º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA na venda titulada por esta fatura.

Cliente F... S.A.

O sujeito passivo apresentou uma declaração do seu cliente a atestar que recebeu os bens constantes das faturas n.º 2017/582, 2017/583, 2017/769, 2017/1304, 2017/1876 e 2017/1877 no armazém sito em Espanha, ficando desta forma demonstrado que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício Circulado n.º 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14.º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA nas vendas tituladas por estas faturas.

Cliente Q...

O sujeito passivo apresentou duas declarações do seu cliente (uma relativa à fatura 1496 e outra relativa à fatura 1744) a atestar que recebeu os bens constantes das faturas no 2017/1496 e 2017/1744 no armazém sito na Dinamarca, ficando desta forma demonstrado que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício Circulado n.º 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14.º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA nas vendas tituladas por estas faturas.

Cliente R...

O sujeito passivo junta ao direito de audição dois documentos emitidos pela R... AG onde afirma que os bens constantes das faturas identificadas na listagem foram rececionados pela R... numa das instalações que possui nos países da União Europeia, conforme indicado na coluna “Rcv Cty”. Nas listagens que integram a declaração da R... constam as faturas 1941 e 2045 com entrega na Suécia e na Alemanha, respetivamente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício Circulado n.º 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14.º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA nas vendas tituladas por estas faturas.

Cliente S...

O sujeito passivo apresentou uma declaração do seu cliente a atestar que recebeu os bens constantes da fatura n.º 2017, não identificando a fatura em causa, com o n.º 2017/2014, no

armazém sito em Espanha, no dia 2017/02/14, quando a fatura em crise é de dezembro de 2017.

Pelo exposto, não se encontra demonstrado que os bens constantes da fatura 2017/2014 foram transportados do território nacional com destino a outro Estado membro, pelo que mantém a proposta de correção em IVA, pelo facto de não estarem reunidos os requisitos estabelecidos no artigo 14º, a) do RITI.

Cliente T... Ltd

O sujeito passivo afirma no direito de audição que a mercadoria constante das faturas 2017/2084, 2017/2085, 2017/2086, 2017/2087, 2017/2088, 2017/2088, 2017/289, 2017/2090, 2017/2091, 2017/2092, 2017/2093, 2017/2094 e 2017/2095, foi transportada por barco para Londres enviando o Sea Waybill no MS... para comprovar o respetivo transporte. Analisado o Sea Waybill, percebe-se que o expedidor da mercadoria é a A..., S.A e que o destinatário é a T..., que o porto de embarque é Sines, em Portugal e o porto de desembarque é Felixstowe, em Inglaterra. É ainda possível perceber que o transporte aconteceu no início de janeiro de 2018. As faturas da A... foram emitidas em 2017/12/22. Comparando a descrição dos bens das faturas com a descrição dos bens da lista de embarque emitida pela empresa U..., S.A é possível perceber a relação de ambos os documentos. Considera-se, portanto, que o Sea Waybill nº MS...corresponde ao transporte marítimo dos bens identificados nas faturas nºs 2084 a 2095. Nestes termos, encontram-se reunidos os pressupostos da isenção prevista no artigo 14º, a) do RITI pelo que as vendas tituladas por estas faturas estão isentas de IVA.

Cliente G...

No quadro no 8 estão identificadas as faturas nºs 174, 256, 383, 620, 891, 892, 1056, 1466, 1791, 1865 e 1866, todas emitidas ao cliente G... . Destas, o sujeito passivo apenas se pronuncia no direito de audição relativamente às faturas nºs 2017/383, 2017/620, 2017/1056, 2017/1791, 2017/1865 e 2017/1866, relativamente às quais junta os documentos de transporte que entende serem comprovativos do transporte intracomunitário.

Quanto ao transporte dos bens da fatura 383 a A..., S.A. junta fotocópia da guia de transporte nº 17022 que não tem os locais de carga e de descarga preenchidos. Já para os

bens identificados na fatura 1865 e 1866, é apresentada fotocópia da guia de transporte nº..., com indicação do local de carga em Fátima, mas sem indicação do local de descarga. Ambos os documentos de transporte indicam que o expedidor dos bens é a A..., S.A. e o destinatário a G... . Ora, o facto do local de descarga não estar preenchido não nos permite conhecer o local para onde a mercadoria foi transportada. Refira-se que acontece frequentemente o local de descarga não coincidir com a morada do destinatário, já que a morada indicada no campo do destinatário corresponderá à sede, e a mercadoria pode ser entregue noutra local que não seja a sede, como acontece quando as empresas têm armazéns em diferentes locais, e por vezes em diferentes países.

Por outro lado, as guias de transporte apresentadas são, normalmente utilizadas no transporte interno (dentro do território nacional). Quando está em causa o transporte internacional, é normalmente utilizado o CMR, documento criado na sequência do acordo da Convenção CMR, das Nações Unidas assinado em Genebra em 1956/05/19. Em Portugal foi publicado o DL 46235, em 1965/03/18 que transpõe a Convenção CMR para o direito português. Já o depósito do instrumento de adesão à Convenção aconteceu com o Aviso de 1970/07/03.

De acordo com a Convenção (e DL 46235) o CMR é o documento de acompanhamento das mercadorias nos transportes terrestres quando o local de carga e o local de descarga se situam em dois países diferentes, desde que um dos países tenha aderido à convenção CMR.

Portanto, o facto de os documentos de transporte apresentados não terem qualquer indicação ao local de descarga da mercadoria, conjugado com o facto de se tratar de documentos utilizados no transporte interno e não no transporte internacional, não nos permite validar que a mercadoria identificada nas faturas 383, 1865 e 1866 foi transportada a partir do território nacional com destino a outro Estado membro, mantendo-se a correção proposta.

No que respeita à fatura 1056, foi apresentado o respetivo CMR com indicação do local de descarga em França e data do início do transporte em 2017/07/14, mesma data da emissão da fatura.

Relativamente à fatura 620, foi apresentado o CMR no 102042, cujo transporte se iniciou em 2017/05/02, sendo a data de emissão da fatura 2017/04/28.

Para a fatura no 1791, o sujeito passivo apresenta um documento da transportadora V..., de 2017/11/10 demonstrativo de que a mercadoria foi transportada até ao Parque Logístico da ..., em Espanha. Embora, não se possa dizer que a mercadoria foi transportada com destino ao cliente, já que o documento de transporte apresentado não o permite, pode-se afirmar que a mercadoria saiu do território nacional para outro Estado membro, pelo que se aceita a isenção de IVA do artigo 14º, a) do RITI invocada na fatura nº 1791.

Assim, o transporte intracomunitário dos bens constantes das faturas 620, 1056 e 1791 encontra-se justificado o que não acontece com o transporte dos bens identificados nas faturas 383, 1865 e 1866.

Pelo exposto, das faturas identificadas no quadro 8, emitidas ao cliente G..., o sujeito passivo apenas justificou o transporte intracomunitário dos bens das faturas 620, 1056 e 1791, pelo que apenas estas faturas reúnem os requisitos de isenção de IVA previstos no artigo 14º, a) do RITI. Relativamente às restantes permanece a obrigação de liquidação de IVA pelo facto de a empresa não ter feito prova de que a mercadoria foi transportada a partir do território nacional com destino a outro Estado membro.

Cliente W...

O sujeito passivo apresentou um documento de transporte da X..., atendendo ao peso reduzido da mercadoria, que confirma que a mercadoria foi entregue em ..., em França, pelo que estão reunidos os pressupostos do artigo 14º, a) do RITI para aplicação da isenção de IVA na venda titulada pela fatura nº 2017/1451.

Cliente Y... “...”

De acordo com os documentos apresentados pelo sujeito passivo no direito de audição, verifica-se que a mercadoria foi transportada para Riga, na Letónia, pelo que estão reunidos os pressupostos do artigo 14º, a) do RITI para aplicação da isenção de IVA na venda titulada pela fatura nº 2017/890.

Cliente Z..., SRL

O sujeito passivo apresentou uma declaração do seu cliente a atestar que recebeu os bens constantes da fatura no 2017/2104 no armazém sito em Itália, ficando desta forma

demonstrado que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente. Refira-se que a declaração do cliente é também um dos meios de prova elencado no Ofício Circulado nº 30.009, de 1999/12/10. Nestes termos, estão reunidas as condições do artigo 14º, a) do RITI, havendo lugar à isenção de IVA na venda titulada por esta fatura.

Após a apreciação dos argumentos e dos documentos apresentados pela A..., S.A. no exercício do direito de audição, há ainda algumas faturas de transmissões intracomunitárias de bens relativamente às quais o sujeito passivo não logrou fazer prova de que a mercadoria saiu do território nacional com destino ao cliente, estabelecido noutra Estado membro.

[...]

Nestes termos, e na falta dos elementos comprovativos do cumprimento dos requisitos da isenção de IVA do artigo 14º, a) do RITI, o sujeito passivo deveria ter liquidado IVA à taxa normal nas faturas indicadas no quadro 20 por aplicação da regra geral constante do artigo 1º, nº 1, a), conjugado com os artigos 8º, nº 1, 16º, nº 1 e 18º, nº 1, c), todos do CIVA. O IVA não liquidado ascende a €21.558,01 (...).

[...]

Ponto III.3.3 IVA não liquidado em exportações – falta de documento alfandegário

Quanto aos argumentos e documentos apresentados pelo sujeito passivo no direito de audição, relativamente às liquidações de IVA nas exportações relativamente às quais não foi exibido até à elaboração do projeto de relatório, o competente documento alfandegário, somos a pronunciarmos conforme a seguir se indica.

Fatura nº 127

O sujeito passivo exibiu o DU no 2017PT..., a via da certificação de saída para o exportador, onde está devidamente identificada, no campo 44, a fatura em apreço. Tendo feito prova da exportação, estão reunidas as condições para a isenção de IVA nesta venda.

Fatura nº 167

O sujeito passivo apresenta os documentos comprovativos do transporte marítimo da mercadoria para Inglaterra, demonstrando que a mercadoria sai do território nacional. Tratando-se de uma exportação de IVA ao abrigo da alínea a) do nº 1 do artigo 14º do CIVA, não é suficiente que seja comprovado que a mercadoria é expedida a partir do

território nacional para outro país. É necessário que a mercadoria tenha sido transportada para fora da União Europeia o que se demonstra com a apresentação do respetivo documento alfandegário.

Aliás, o nº 8 do artigo 29º do CIVA é claro (...).

Portanto, sem o documento alfandegário respetivo não há lugar à isenção de IVA prevista no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

No entanto, o sujeito passivo pode pensar que pode aproveitar a isenção estabelecida no artigo 14º, a) do RITI uma vez que comprova que a mercadoria foi transportada a partir do território nacional para Inglaterra, outro Estado membro. Mas como o cliente desta fatura não é um sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutro Estado membro e aí abrangido por um regime de AIB, que tenha utilizado o respetivo NIF para efetuar a aquisição, também não reúne os requisitos estabelecidos no artigo 14º, a) do RITI para que a venda titulada pela fatura nº 167 seja isenta de IVA. Ou seja, a A..., S.A. está obrigada a liquidar IVA na fatura nº 167.

Fatura nº 295

O sujeito passivo afirma que a fatura em causa respeita a amostras que foram enviadas para os Estados Unidos da América por transportadora, juntando documento comprovativo.

Uma vez mais se reforça que no caso da isenção nas exportações o nº 8 do artigo 29º do CIVA exige documento alfandegário apropriado que, no caso em apreço, não foi apresentado, pelo que não se pode aplicar a isenção de IVA do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA, sendo a A..., S.A. obrigada à liquidação do imposto por força do disposto no nº 9 do artigo 29º do CIVA.

Fatura nº 393

O sujeito passivo apresenta o documento comprovativo do transporte marítimo do porto de Leixões (Portugal) para o porto de Busan (Coreia do Sul), bem como a packing list onde é indicada a fatura nº 393 da A..., S.A.

Mas, uma vez mais, não junta documento alfandegário apropriado (documento alfandegário de certificação de saída para o expedidor/ exportador), nos termos do nº 8 do artigo 29º do CIVA.

Sem esta apresentação, a A..., S.A. não está a cumprir os requisitos para aproveitar da isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA ficando, por isso, obrigada a liquidar o imposto devido por força do disposto no nº 9 do artigo 29º do CIVA.

Fatura nº 476

O sujeito passivo apresenta o DU 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, demonstrando desta forma a isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

Faturas nº 660 e 732

Os documentos apresentados pelo sujeito passivo (documentos da transportadora e relação de bens transportados), ainda que pudessem confirmar o transporte da mercadoria para fora do território nacional, não comprovam para efeitos da isenção de IVA do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA porque não são os documentos estabelecidos no artigo 29º, nº 8 do CIVA.

No caso concreto, o documento a exhibir seria o documento aduaneiro de certificação de saída para o exportador, o que não aconteceu, uma vez que o sujeito passivo não juntou este documento ao direito de audição.

Assim, a A..., S.A. está obrigada à liquidação de IVA nestas faturas por força do disposto no 9 do artigo 29º do CIVA.

Fatura nº 743

O sujeito passivo apresenta o DU 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, demonstrando desta forma a isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

Faturas nº 1314, 1494, 1570, 1571, 1618, 1620, 1859, 1989, 1990, 1991 e 1992

O sujeito passivo junta ao direito de audição documentos de transporte afirmando no direito de audição que, atendendo ao pouco peso, a mercadoria foi enviada por transportadora e não em contentor. Porém, o que está em causa, é a necessidade de comprovar a isenção de IVA do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA o que apenas pode ser feito com os documentos definidos no nº 8 do artigo 29º do CIVA. Ora, a A..., S.A., não apresentou nenhum destes documentos, concretamente o documento alfandegário de

certificação de saída para exportador, pelo que se encontra obrigada a liquidar IVA nestas vendas por aplicação do nº 9 do artigo 29º do CIVA.

Faturas nº 1764 e 1765

O sujeito passivo junta o packing list relativo ao transporte das mercadorias identificadas nestas faturas. Junta ainda o documento de acompanhamento de exportação nº 17PT... relativamente à fatura nº 1764.

Como temos vindo a afirmar, o documento comprovativo da exportação efetiva é o documento de certificação de saída para o exportador por se tratar do documento onde é averbada, em baixo, a data de certificação de saída. Ou seja, é neste documento que os serviços aduaneiros confirmam a saída da mercadoria com destino a um país externo. O documento de acompanhamento da mercadoria, como o apresentado pela empresa em análise, permite perceber que foi iniciado um processo de exportação, mas não confirma que a mercadoria foi expedida para fora da União Europeia.

Assim, a A..., S.A. está obrigada a liquidar IVA nas vendas tituladas pelas faturas nº 1764 e 1765.

Fatura nº 954

O sujeito passivo apresenta o DU 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, demonstrando desta forma a isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

Refira-se que, no decurso da ação inspetiva, o sujeito passivo apresentou o DU 2017PT... com a indicação manuscrita de que deveria também considerar a fatura 954 (...). Ora, como referido no projeto de relatório, tal facto não foi aceite por se entender não estar comprovado que a fatura 954 tinha sido incluída no processo de exportação suportado por este documento alfandegário.

Como se percebe agora, a mercadoria constante da fatura 954 foi objeto de um outro processo de exportação, o DU 2017PT... .

Fatura 972

O sujeito passivo junta fotocópia do documento de transporte, comprovativo do envio da mercadoria para o México. Este documento refere a fatura 728, que foi anulada pela nota de crédito 56 e deu origem à fatura 972, aqui em apreço.

As transmissões de bens isentas de IVA ao abrigo do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA, como acontece com a fatura 972, são comprovadas através de documento alfandegário apropriado 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 (nº 8 do artigo 29º do CIVA).

O facto do sujeito passivo demonstrar, com a apresentação do documento de transporte, que a mercadoria foi transportada para o México, não é suficiente para comprovar a isenção de IVA do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA. É necessário o documento alfandegário, via de certificação de saída para o exportador, em cumprimento do disposto no nº 8 do artigo 29º do CIVA.

Não tendo apresentado o documento alfandegário comprovativo da isenção de IVA do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA, a A..., S.A. fica obrigada a liquidar imposto por força do disposto no nº 9 do artigo 29º do CIVA.

Faturas nº 795, 1485, 1664, 2098 e 1352

O sujeito passivo apresenta os DU 2017PT..., 2017PT..., 2017PT..., 2017PT... e 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, demonstrando desta forma a isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

Fatura nº 470

O sujeito passivo apresenta o DU 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, demonstrando desta forma a isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

Fatura nº 751

O sujeito passivo apresenta o DU 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, demonstrando desta forma a isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

Refira-se que a empresa em análise já tinha apresentado este documento durante a ação inspetiva, sem que a fatura em causa fosse mencionada no campo 44 (...). Tratava-se da versão 1, revisão 1 do documento. No direito de audição foi apresentada a versão 1, revisão 2, onde, além da fatura indicada na revisão 1, está também referenciada a nota de crédito 44, que anula a fatura 707, e a fatura 751.

Fatura nº 1772

O sujeito passivo apresenta o DU 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, demonstrando desta forma a isenção de IVA estabelecida no artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

Fatura nº 1954

O sujeito passivo afirma que a fatura inicial, com o nº 303, foi anulada pela nota de crédito nº 137, tendo sido emitida a fatura nº 1954. Tendo dado pelo lapso, no complemento ao direito de audição vem corrigir que a fatura 303 é uma pro-forma que deu origem à fatura 1954. Acrescenta que a mercadoria foi expedida para o Chile conforme comprova o DU 2017PT... (certificação de saída) que faz referência à fatura pro-forma, mas que é igual, em quantidades e valor à fatura 1954.

O facto de o documento alfandegário não fazer referência, no campo 44, à fatura no 1954, não nos permite validar que a mercadoria constante desta fatura foi autorizada pelos serviços aduaneiros competentes a sair para o mercado externo. Acresce que, havendo alterações aos documentos que titulam as vendas das mercadorias apresentadas na alfândega para exportação, estas devem ser comunicadas aos serviços aduaneiros com a exibição dos documentos competentes (notas de crédito e / ou novas faturas), que averbam essas mesmas alterações no campo 44 do documento aduaneiro. Refira-se também que a fatura 1954 foi emitida na mesma data da fatura FP 303, em 30/11/2017, antes da saída das mercadorias, não se percebendo a razão desta fatura não constar expressamente no DU.

Deve ser preocupação de quem quer aproveitar da isenção, reunir os documentos exigidos ao seu acesso, expressamente previstos na lei.

Contudo, no caso específico em apreço, correspondendo a fatura FP 303 (cuja certificação de saída foi apresentada) à transação titulada pela fatura 1954, irá atender-se à pretensão do SP de justificação da isenção.

Faturas nº 1452, 1453, 1455

O sujeito passivo vem afirmar que as faturas nºs 1452, 1453 e 1455 foram emitidas na sequência de faturas para as quais foram emitidas notas de crédito. Assim, a nota de crédito 104 anulou a fatura 1428 e deu origem à fatura 1452; as notas de crédito 105 e 109

anularam as faturas 1429 e 1379 e deram origem à fatura 1453; a nota de crédito 108 anulou a fatura no 1382 e deu origem à fatura 1455. Acrescenta que a mercadoria foi expedida para os Estados Unidos da América com base no DU 17PT...9.

Ora, o documento aduaneiro apresentado no direito de audição é o documento de acompanhamento de exportação. Ou seja, este documento permite perceber que terá sido dado início a um processo de exportação.

Já anteriormente, durante a ação inspetiva, o sujeito passivo tinha apresentado este DU 2017PT..., via de certificação para o exportador, onde tinha incluído de forma manuscrita as faturas no 1452, 1453 e 1455. O campo 44 deste documento referencia algumas faturas que foram anuladas por nota de crédito e deram origem à emissão de novas faturas, estando todos estes documentos referidos neste campo 44. Neste campo constam referenciadas as faturas anuladas 1428, 1429, 1379 e 1382.

Salienta-se que, no caso da fatura 954, já referida, o sujeito passivo pretendia também que a IT aceitasse um DU com a indicação manuscrita da fatura, tendo-se vindo a demonstrar que o processo de exportação foi feito com base noutro DU.

Portanto, quer o documento apresentado no direito de audição (que não é o documento de certificação de saída para o exportador), quer o documento apresentado anteriormente (que é efetivamente a via de certificação para o exportador onde está averbada a data de autorização de saída da mercadoria da União Europeia), não fazem qualquer referência às faturas nº 1452, 1453 e 1455.

Mais uma vez se refere, que deve ser preocupação de quem quer aproveitar da isenção, reunir os documentos exigidos ao seu acesso, expressamente previstos na lei.

Ainda assim, verificando-se para o caso específico, que as transações tituladas pelas faturas 1452, 1453 e 1455 correspondem às mesmas tituladas pelas faturas anuladas 1428, 1429, 1379 e 1382, cuja certificação de saída já havia sido apresentada, irá atender-se à pretensão do SP de justificação da isenção.

Faturas nº 1932, 1933 e 1934

O sujeito passivo refere no direito de audição que o DU comprovativo da exportação das mercadorias constantes destas faturas é o 2017PT..., sem juntar fotocópia do documento.

Este documento já tinha sido apresentado à IT com a indicação manuscrita das faturas nºs 1932, 1933 e 1934 (...), tendo sido desconsiderado pelo facto de não ter sido demonstrado que estas faturas fizeram parte do processo de exportação ao não estarem indicadas no campo 44 do DU. Para além disso, o valor do campo 22, corresponde ao total dos documentos indicados no campo 44.

Em face do exposto, mantemos o entendimento de que o sujeito passivo não demonstrou que as mercadorias constantes das faturas nºs 1932, 1933 e 1934, foram efetivamente exportadas para efeitos da isenção prevista no art.º 14.º, n.º 1 a) do CIVA, pelo facto de não ter exibido o documento alfandegário de certificação de saída para o exportador (n.º 8 do art.º 29.º do CIVA) onde estas faturas estejam indicadas no campo 44.

Fatura nº 1150

No complemento do direito de audição o sujeito passivo junta fotocópia do DU 2017PT... para comprovar a exportação das mercadorias constantes da fatura 1150. Consultado o campo 44 do DU verifica-se que a fatura em causa incluiu o processo de exportação feito com base neste documento.

Refira-se que este DU já tinha sido apresentado à IT com a indicação manuscrita desta fatura. Trata-se da versão 1, revisão 0 do documento alfandegário. No direito de audição foi apresentada a versão 1, revisão 1, que tem o campo 44 atualizado com a fatura 1150.

Com a apresentação do documento alfandegário, comprova-se a isenção de IVA do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA, não se mantendo a correção proposta.

Faturas nº 120, 121 e 122

O sujeito passivo afirma que a fatura nº 8 foi anulada pela nota de crédito nº 1 e deu origem às faturas nº 120, 121 e 122 conforme documentos que junta. Acrescenta que a mercadoria foi expedida para a África do Sul através da declaração de expedição 2017PT... que faz referência à fatura inicial e cujo documento já tinha sido apresentado durante a ação inspetiva (...). Acrescenta ainda que a nota de crédito e as novas faturas foram emitidas após o embarque da mercadoria que ocorreu em 2017/01/13 e que o valor aduaneiro corresponde ao valor das faturas.

De facto, os documentos mostram que a nota de crédito 1 anula a fatura nº 8 e que as faturas 120, 121 e 122, no conjunto, respeitam à mercadoria da fatura nº 8. Porém, e

sabendo que precisa do documento aduaneiro de certificação de saída para o exportador, a A..., S.A. deveria ter diligenciado junto dos serviços aduaneiros para que eles confirmassem o alegado e corrigissem o documento aduaneiro em conformidade.

Aliás, houve casos em que isso aconteceu e casos em que se verificou que a inscrição manuscrita não coincidia com a verdade, como se verificou no caso da fatura nº 954, já descrito.

Mais uma vez se refere, que deve ser preocupação de quem quer aproveitar da isenção, reunir os documentos exigidos ao seu acesso, expressamente previstos na lei, ainda mais quando parte significativa das vendas do sujeito passivo se destinam ao mercado externo, pelo que não se tratam de situações pontuais, como podemos constatar ao longo deste relatório.

Contudo, no caso específico em apreço, comprovando-se que a transação titulada pelas faturas 120, 121 e 122 corresponde à transação titulada pela fatura anulada nº 8, cuja certificação de saída se comprovou, irá atender-se à pretensão do SP de justificação da isenção.

Fatura nº 252

O sujeito passivo vem indicar ter havido um lapso na identificação do cliente no projeto de relatório onde está indicado o cliente BB... em vez do cliente AA... e junta fotocópia da fatura a comprovar o facto.

Os elementos das faturas foram retirados do SAFT da faturação e, da análise de conformidade com os documentos da contabilidade não se detetaram irregularidades. Mas, de facto, há aqui uma divergência uma vez que a fatura apresentada pelo sujeito passivo indica efetivamente o cliente AA... Inc e no SAFT a fatura em causa indica o cliente BB... (...).

[...]

Comparando os dados ... com a fatura remetida pelo sujeito passivo, verifica-se que a única diferença está na identificação do cliente. Refira-se que o cliente AA... não consta da base de dados do SAFT da faturação.

Na contabilidade esta fatura está registada no cliente AA... .

Portanto, a falha na identificação do cliente da fatura nº 252, dever-se-á a informação incorreta do SAFT da faturação, que terá ocorrido provavelmente através de alteração, por parte da empresa, na base de dados de clientes e que teve influência nos documentos emitidos anteriormente.

Em todo o caso, o sujeito passivo apresenta o DU 2017PT... que pretende comprovar a exportação da mercadoria constante da fatura nº 252, documento que já tinha sido apresentado durante a ação inspetiva (...). Da análise ao DU, campo 44, verifica-se que a fatura 252 não fez parte do processo de exportação deste documento. A empresa refere ainda que foi efetuado um pedido de revisão do CAU pelo despachante oficial de forma a que este documento alfandegário inclua a fatura nº 252. Em todo o caso, e enquanto não for exibido um documento aduaneiro que faça referência no campo 44 à fatura 252, entendemos que não se comprova a isenção de IVA.

Mais uma vez se refere, que deve ser preocupação de quem quer aproveitar da isenção, reunir os documentos exigidos ao seu acesso, expressamente previstos na lei, ainda mais quando parte significativa das vendas do sujeito passivo se destinam ao mercado externo, pelo que não se tratam de situações pontuais, como podemos constatar ao longo deste relatório. Recorde-se também que desde dezembro de 2019 (há mais de 7 meses) que tem sido solicitado ao sujeito passivo a apresentação dos documentos alfandegários apropriados, tendo o alegado requerimento para correção do DU, agora invocado, data do recente dia 18 de junho de 2020.

Contrariamente aos casos anteriores, não se trata de uma substituição do n.º da fatura que titula a transação, mas inclusão de uma nova transação, não expressamente incluída no DU.

Assim, a A..., S.A não reúne os requisitos estabelecidos no artigo 14º, nº 1, a) conjugado com o nº 8 do artigo 29º, ambos do CIVA, estando obrigada à liquidação de IVA nesta fatura por força do estabelecido no nº 9 do artigo 29º do CIVA.

Em conclusão:

A isenção de IVA para as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade a que se refere a alínea a) do nº 1 do artigo 14º do CIVA, depende da

exibição dos comprovativos definidos no nº 8 do artigo 29º, também do CIVA, ou seja, nos casos em apreço, de documento alfandegário apropriado.

No sentido de clarificar os documentos alfandegários necessários para comprovar a isenção de IVA do artigo 14º do CIVA a Direção de Serviços de Regulação Aduaneira emanou o Ofício Circulado 15.327/2015 e a Circular 8/2015 onde são indicados os documentos que os operadores económicos devem ter. No caso concreto da A..., S.A. o exemplar exigido é o de “certificação de saída para o expedidor / exportador”, constando a A..., S.A. como exportador e onde está, ao fundo e ao meio do documento, a data de certificação de saída dos bens.

Havendo alteração dos documentos que suportam o processo de exportação, os mesmos devem ser apresentados junto dos serviços aduaneiros para serem validados e para que os documentos comprovativos da exportação sejam alterados em conformidade, de forma a que o exportador fique na sua posse com o comprovativo a que se refere o nº 8 do artigo 29º do CIVA.

Ora, para as faturas nºs 137, 167, 252, 295, 393, 660, 732, 780, 972, 1314, 1494, 1570, 1571, 1618, 1620, 1621, 1764, 1765, 1859, 1932, 1933, 1934, 1989, 1990, 1991, 1992 e 2102 o sujeito passivo não fez prova da efetiva exportação dos bens constantes destas faturas pelo que não pode aproveitar a isenção de IVA constante do artigo 14º, nº 1, a) do CIVA.

[...]

Assim, o sujeito passivo deveria ter liquidado IVA à taxa normal nas faturas indicadas ... por aplicação da regra geral constante do artigo 1o, no 1, a), conjugado com os artigos 8º, nº 1, 16º, nº 1, 18º, nº 1, c) e nº 9 do artigo 29º, todos do CIVA. O IVA não liquidado ascende a €4.304,50 (...).

[...]

Ponto III.3.4. IVA não liquidado em exportações – falta do certificado comprovativo de exportação

Vem o sujeito passivo apresentar como prova da isenção de IVA para a fatura nº 88 o DU 2017PT..., via de certificação de saída para o exportador, em que figura como exportador a empresa CC... Unipessoal, Lda, empresa cliente da A..., S.A. para esta fatura 88. No

complemento do direito de audição vem demonstrar que o DU refere que a mercadoria se encontra na sede da A..., S.A. e que os pesos de mercadoria, seja o bruto seja o líquido, também são coincidentes com a fatura nº 88.

Ora, a fatura 88 foi emitida com isenção de IVA ao abrigo do artigo 6º do DL 198/90, de 19/06.

Este artigo 6º do DL 198/90, já transposto no ponto III.3.4, define as condições que devem ser cumpridas nas vendas efetuadas por um fornecedor a um exportador nacional, para poder beneficiar de isenção na liquidação de IVA. Do disposto neste artigo voltamos a destacar os seus nºs 4, 5, 6 e 7:

[...]

Portanto, a lei estabelece, no caso concreto o nº 4 do artigo 6º do DL 198/90, que o documento comprovativo nas vendas efetuadas ao abrigo deste normativo legal, é o certificado comprovativo de exportação (CCE) que deve ser entregue pelo exportador ao fornecedor, neste caso, pela CC..., Lda à A..., S.A. Logo, o documento de certificação de saída para o exportador não é o documento adequado. Este documento comprova a isenção de IVA para o exportador.

A forma de comprovação da isenção de IVA exigida pelo artigo 6º do DL 198/90 é o Certificado Comprovativo de Exportação devidamente visado pelos serviços aduaneiros e onde consta, entre outros elementos, o nome e NIF do exportador e do fornecedor e ainda a identificação da fatura do fornecedor, no e data.

Acresce que o sujeito passivo sabe que é este o documento exigido pois apresentou os CCE respetivos para comprovar a isenção das faturas nºs 236, 683, 1374 e 1812, todas emitidas com isenção de IVA ao abrigo deste artigo 6º do DL 198/90.

Desta forma, e não tendo apresentado o CCE relativo à venda das mercadorias constantes da fatura 88, não estão reunidos os pressupostos de aplicação da isenção de IVA, obrigando o sujeito passivo a liquidar o IVA devido, no limite, após os 90 dias seguintes ao da emissão da fatura, conforme estabelece o nº 7 do artigo 6º do DL 198/90.

Assim, permanece a correção proposta no montante de €1.343,97 (€5.843,34 * 23%), com exigibilidade do IVA em abril de 2017, por aplicação do artigo 1º, nº 1, a), conjugado com os artigos 16º, nº 1 e 18º, nº 1, c), todos do CIVA e nº 7 do artigo 6º do DL 198/90. [...]”.

5- Por despacho de 22-03-2021, proferido pelo Subdirector Geral da Direcção de Serviços do IVA, ainda antes, portanto, da constituição do Tribunal Arbitral, a 5-07-2021, foram revogados parcialmente os actos de liquidação adicional de IVA, respeitantes ao mês de Fevereiro, Novembro e Dezembro do ano de 2017, no valor de, respectivamente, €4.263,88, €566,32 e €18.568,12 objecto da presente acção arbitral, nos seguintes termos:

“IV. PRONÚNCIA DA DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

Em conformidade com os elementos dos autos, estão em causa os atos de liquidação adicional, respeitantes ao ano de 2017, no valor global de €45.813,80, decorrentes das seguintes correções promovidas pelos SIT, no valor total de €45.819,36:

- Ponto III.3.1 e IX do RIT - IVA não liquidado em transmissões intracomunitárias de bens (TICB) – Clientes não registados para efeitos de operações intracomunitárias - €18.568,12;
- Ponto III.3.2 e IX do RIT - IVA não liquidado em TICB – Não comprovação do transporte com destino a outro Estado-Membro - €21.558,01;
- Ponto III.3.3 e IX do RIT - IVA não liquidado em Exportações – Falta de documento alfandegário - €4.304,50;
- Ponto III.3.4 e IX do RIT - IVA não liquidado em Exportações – Falta do certificado comprovativo de exportação - €1.343,97;
- Ponto III.3.5 - IVA deduzido indevidamente – €44,76.

Não obstante a Requerente invocar o direito à dedução, nada advoga, em concreto, contra as correções efetuadas com fundamento em IVA deduzido indevidamente.

Se bem compreendemos as alegações apresentadas, está apenas em causa a liquidação adicional de IVA com referência às transmissões de bens, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), artigo 3.º, n.º 1 e artigo 6.º, n.º 1 do Código do IVA, por não se comprovarem os requisitos de isenção, previstos no artigo 14.º, alínea a) do RITI, no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), conjugado com o artigo 29.º, n.º 8, ambos do Código do IVA, e artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho.

De qualquer modo, quer se trate do direito à isenção de imposto, quer se trate do direito à dedução, sendo a Requerente quem os invoca, impende sobre si o correspondente ónus de prova, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

IV.1 IVA NÃO LIQUIDADO – TICB (...)

No caso vertente, começamos pelas correções efetuadas com base nas faturas emitidas à C... SA, NIF ES

Segundo os SIT, “não se coloca em causa o facto da mercadoria ter sido transportada para Espanha, mas sim o facto do cliente não se encontrar registado no VIES para efeitos de operações intracomunitárias” (relatório de inspeção tributária, p. 40).

Por sua vez, a Requerente “(...) vem invocar ...que houve lapso na emissão das faturas, uma vez que as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome de F... com o NIF ES-... . Acrescenta que, inclusive, o CMR nº 09... indica como destinatário a F... e não a C..., S.A.”, juntando ainda, nesse sentido, “(...) uma declaração do cliente F..., em que este afirma que as faturas nºs 1988 e 2026 foram incorretamente emitidas com o NIF A...e que as mercadorias mencionadas nestes documentos foram transportadas para o armazém da F... em ..., Espanha em dezembro de 2017. Afirma ainda que a declaração foi feita a pedido da A..., S.A, em 2020/07/24, já no decurso do direito de audição” (relatório de inspeção tributária, p. 41).

Não parece haver dúvidas que a C... SA atuou como sujeito passivo, quer tenha ou não comprado as mercadorias para as vender, em Espanha, à F... .

Ainda que se percebam as dúvidas dos SIT, importa ter em conta que se aceitaram as declarações da F..., quanto às faturas emitidas a esta entidade e para dar como demonstrados os requisitos materiais de que depende isenção idêntica à que aqui está em causa.

Atento o disposto no artigo 138.º da Diretiva IVA e a interpretação que dele fazem o TJUE e o STA, bem como as alegações e prova apresentados pela Requerente, parece-nos que os fundamentos apresentados pelos SIT não se mostram suficientes para sustentar as correções em crise.

Assim sendo, propõe-se a anulação das correções relativas às faturas n.ºs 1988 e 2026, emitidas a C... SA, de 2017-12-06 e 2017-12-19, no valor de €18.568,12 (€80.730,96×23%).

Quanto às demais faturas emitidas a clientes comunitários, relativamente às quais não se reconheceu a isenção, está em causa a não comprovação de que os bens foram expedidos ou transportados, a partir do território nacional, para outro Estado-Membro, com destino ao adquirente.

A este respeito, importa referir que, contrariamente ao alegado, as menções das faturas, bem como o pagamento das mesmas, só por si, não comprovam tal expedição ou transporte.

Não está aqui em causa que as transações descritas nas faturas tenham ocorrido, mas antes que os bens foram expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, com destino ao adquirente, requisito previsto na alínea a) do artigo 14.º do RITI.

Por outro lado, e como é sabido, não raras vezes, as faturas não acompanham o circuito dos bens, pelo que tais documentos desacompanhados de documentos adicionais de prova, não se mostram suficientes para comprovar a isenção que se pretende ver aplicada.

Ora, analisados os documentos juntos à petição em análise, verifica-se que, com exceção do Doc. 15, não foi apresentado qualquer comprovativo que se mostra em falta, de acordo com o relatório de inspeção tributária.

Os Doc. 14 e Doc. 14_1 não foram disponibilizados, pelo que não nos pronunciaremos sobre tais documentos.

Em Doc. 15, junta a Requerente os documentos que entende comprovar a isenção de IVA relativamente às faturas emitidas ao Cliente O... Limited, sob os n.ºs 2017/281 e 2017/282.

Quanto ao CMR apresentado para justificar o transporte das mercadorias a que se referem tais faturas, e tal como referem os SIT, o campo 3 – lugar de entrega da mercadoria e o campo 24 – receção da mercadoria não se encontram preenchidos, não se encontrando averbada a informação relativa ao local, data e assinatura da entidade que rececionou os bens.

Porém, o “Forwarder’s cargo receipt n.º TCO-FTM-...”, menciona a fatura n.º 2017/281 e documenta a expedição e transporte dos bens para outro Estado-Membro, mostrando-se coerente com a fatura a que se refere.

Conforme consta da Informação n.º 23/2021, de 2021-02-01, da Direção de Finanças de Leiria, “Para a fatura 281 a requerente vem apresentar um documento (Forwarder’s cargo receipt no TCO-FTM-...) que permite identificar o transporte marítimo de Portugal até Middlesbrough e que identifica o n.º da fatura e contém a descrição dos bens transportados (que correspondem à fatura em causa). Também o peso indicado no documento apresentado para justificar o transporte marítimo coincide com o peso bruto indicado na fatura. Este documento foi aceite pela IT em sede de direito de audição para justificar o transporte intracomunitário das faturas 1483, 1922 e 1923.”.

Por conseguinte, não obstante a correção dos SIT ter sido correta, com a apresentação deste documento, por se mostrarem reunidas as condições elencadas na alínea a) do artigo 14.º do RITI, deve ser reconhecida a isenção e anulada a correção efetuada, no valor de €4.263,88 (€18.538,60×23%), com referência à fatura n.º 281, com data de 2017-02-23, emitida a O... Limited.

Em Doc. 16 e 17, junta a Requerente apenas cópias das faturas e respetivos comprovativos de recebimento, referentes, respetivamente, a I... SAS e H... Ltd.

Em face do exposto, serão de considerar apenas as propostas de anulação suprarreferidas, de modo que, quanto às demais correções relativas a esta matéria, mantêm-se integralmente válidas as conclusões da ação inspetiva, sendo de manter os correspondentes atos tributários reclamados.

IV.2 IVA NÃO LIQUIDADO – EXPORTAÇÕES (...)

Com efeito, quanto a cada uma das situações que aqui está em causa, relativamente às quais a Requerente se pronuncia, verifica-se que:

- Fatura 167 – A Requerente não apresentou os documentos alfandegários apropriados, nem quaisquer outros elementos que comprovem a saída dos bens do TAC, tendo apresentado apenas documentos que demonstram que a mercadoria foi transportada, por via marítima, para Inglaterra (Doc 18_1, pp. 3 a 8, anexo à PI);

- Fatura 295 – O documento que junta não permite relacionar o transporte com a fatura, ao não ser possível conhecer os dados dos bens que terão sido transportados a coberto daquele “tracking”, tais como as embalagens, o peso ou mesmo a identificação da fatura (Doc. 18_2, p. 2, anexo à PI);
- Fatura 393 – Não obstante ter apresentado o documento relativo ao transporte marítimo dos bens constantes da fatura n.º 393 para a Coreia do Sul (Doc. 18_2, pp. 8 a 12, anexo à PI), a Requerente continua a não apresentar o documento alfandegário apropriado, não cumprindo o disposto no n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA;
- Faturas 660 e 732 – Os documentos apresentados (Doc 18_2, pp. 18 a 24, anexo à PI), não constituem os documentos alfandegários apropriados, nem sequer atestam a saída da mercadoria do TAC. No caso do documento relativo à receção de carga para navio que pretende justificar a exportação da mercadoria da fatura 660, é indicado que a mercadoria se destina aos EUA e não à Coreia (Doc 18_2, pp. 18 e 19, anexo à PI). Registam-se também divergências nas datas e pesos da mercadoria, as quais aliadas ao facto de o documento de transporte não averbar o número da fatura, não permitem validar a correspondência entre os dois documentos. O mesmo se diga, quanto à fatura 732, o documento apresentado para a justificação da exportação (um e-mail) não permite conhecer o itinerário da mercadoria, ao não indicar o local de carga nem o local de descarga (Doc 18_2, pp. 22 a 24, anexo à PI), ou sequer o expedidor e o destinatário dos bens;
- Faturas n.º 1314, 1494, 1570, 1571, 1618, 1620, 1859, 1989, 1990, 1991 e 1992 – Também para estas faturas, os documentos que pretendem justificar o transporte são “CVS shipment receipt”, ou seja, recibos de receção da mercadoria, que não identificam o número da fatura a que supostamente respeitam, e pelos elementos que deles constam também não se consegue estabelecer qualquer correspondência com as faturas em causa (Doc. 18_2, pp. 32, 33, 48 a 50, e Doc. 18_3, pp. 1, 2, 4, 5, 20 a 28, 36, 37, 43 a 48). Continuam em falta os documentos alfandegários apropriados;
- Faturas 1764 e 1765 – Ainda que tenha sido apresentado o documento de acompanhamento da mercadoria com o n.º 17PT..., não foi apresentada a respetiva certificação de saída. A Requerente juntou também o manifesto de carga do navio “...”

com local de descarga em Busan, na Coreia do Sul, onde estão identificadas as faturas 1764 e 1765, e em que o número de embalagens de ambos os documentos (faturas e manifesto de carga) é coincidente. Mas, como referem os SIT, tais documentos não são aptos para se poder comprovar a isenção nos termos e para efeitos do disposto no artigo 29.º, n.º 8 do Código do IVA. Não obstante, e atenta a prova apresentada pela Requerente (Em Doc. 18_1, pp. 24 a 38, anexo à PI), nomeadamente a existência de pedido de revisão à declaração de exportação, foi obtida “ex officio” e junta aos presentes autos, a respetiva certificação de saída para o expedidor/exportador (versão 1 revisão 1), onde se faz referência às faturas aqui em causa e à Requerente como expedidor/exportador, deixando, assim, de ser devida a correção promovida pelos SIT, no valor de €566,32 [(€1.436,17+ €1.026,09)×23%], referente ao mês de novembro de 2017;

- Fatura 972 – A Requerente junta fotocópia do documento de transporte comprovativo do envio da mercadoria para o México, documento este que respeita à fatura n.º 728, que foi anulada pela nota de crédito n.º 56 e que deu origem à fatura n.º 972 (Doc. 18_1, pp. 14 a 16, anexo à PI). O documento de transporte apresentado indica que a mercadoria foi transportada para fora do TAC. Porém, não se apresenta o documento alfandegário apropriado como se impõe, no artigo 29.º, n.º 8 do Código do IVA;
- Faturas 1932, 1933 e 1934 – Tal como referem os SIT, o documento alfandegário n.º 2017PT..., não identifica estas faturas como fazendo parte integrante do processo de exportação. Alias, os seus números foram acrescentados de forma manuscrita. Inclusive, o valor do campo 22 corresponde à soma das faturas indicadas no campo 44 (faturas nos 1817, 1820, 1910, 1911 e 1912), comprovando-se que só estes documentos é que fizeram parte do processo de exportação. Em Doc. 19 anexo à PI, as fotocópias das faturas e dos comprovativos dos pagamentos das mesmas, não fazem prova da efetiva exportação da mercadoria, nem sequer do transporte da mesma para fora do TAC;
- Fatura 252 – A Requerente junta, em Doc. 21 anexo à PI, fotocópia da fatura e dos comprovativos do pagamento, documentos que não comprovam a exportação, nem constituem os documentos alfandegários apropriados. O pagamento da fatura não faz prova de que a mercadoria saiu do território da UE, condição essencial para haja uma exportação. O mesmo acontece, com um documento aduaneiro que não refere a fatura em

causa. Como se refere na Informação n.º 23/2021, da Direção de Finanças de Leiria, junto aos autos, a indicação manuscrita é “prova em causa própria”, nem sempre verdadeira, como verificaram os SIT, para a fatura n.º 954. Ademais, relativamente às faturas 751 e 1150, comprovou-se ter a Requerente obtido a revisão à declaração de exportação, o que não se verifica relativamente à declaração 2017PT... apresentada para esta fatura, constando do respetivo sistema informático, apenas a versão 1 revisão 0 de tal documento, que menciona, no campo 44, a fatura 218;

- Fatura 1621 – A Requerente junta, em Doc. 20 anexo à PI, apenas fotocópia da fatura e dos comprovativos do pagamento, os quais, por si só, não se mostram aptos a comprovar a isenção, nos termos e para efeitos do artigo 29.º, n.º 8 do Código do IVA.

IV.3 IVA NÃO LIQUIDADO – VENDAS A EXPORTADORES NACIONAIS (...)

No caso vertente, não se comprova a verificação da condição estabelecida na alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, na medida em que a Requerente não apresenta o certificado comprovativo da exportação (CCE), mostrando-se devida a liquidação de imposto que vem reclamada.

A certificação de saída para o expedidor/exportador não comprova a isenção aqui em causa, ainda que mencione como local de origem as instalações da Requerente, porquanto não demonstra que tenham sido cumpridas as condições do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, para o reconhecimento da isenção, não fazendo qualquer referência ao fornecedor ou à fatura aqui em causa.

O regime legal em causa não foi invocado, em infração ao disposto no artigo 6.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 198/90, motivo pelo qual não foi emitido o respetivo CCE.

Assim sendo, não podia a Requerente aplicar a isenção que aplicou, nem qualquer outra, designadamente a prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA, dado que esta opera de forma direta e na última operação realizada no território nacional.

IV.4 CONCLUSÃO

Em face do expandido, propõe-se a anulação das correções com referência à fatura n.º 281, com data de 2017-02-23, emitida a O... Limited, no valor de €4.263,88 (€18.538,60×23%), bem como as correções relativas às faturas 1764 e 1765, com data de 2017-11-07, emitidas a DD... LTD, no valor de €566,32 [(€1.436,17+ €1.026,09)×23%], e

às faturas n.ºs 1988 e 2026, de 2017-12-06 e 2017-12-19, emitidas a C... SA, no valor de €18.568,12 (€80.730,96×23%). (...)

VI. PROPOSTA DE DECISÃO

Em face do exposto, e para efeitos da (re)apreciação prevista no artigo 13.º do RJAT, propõe-se manutenção dos atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, com exceção das liquidações adicionais de IVA, respeitantes ao mês de fevereiro, novembro e dezembro do ano de 2017, relativamente à quais será de propor a anulação parcial do valor de, respetivamente, €4.263,88, €566,32 e €18.568,12, sem conceder, no entanto, o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, por não se encontrarem verificados os requisitos previstos no artigo 53.º da LGT.”.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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 (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual 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/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do

TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, o “*relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”. Tal força probatória verifica-se em particular, nos termos do nº 1 do art. 76º da LGT, quando as informações prestadas pela inspeção tributária sejam fundamentadas e se basearem em critérios objetivos nos termos da lei, cuja aplicação não foi posta em causa pela Requerente .

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

B. DO DIREITO

Questão prévia: da inutilidade superveniente da lide

Conforme resulta dos factos dados como provados, por despacho de 22-03-2021, proferido pelo Subdirector Geral da Direcção de Serviços do IVA, foram revogados parcialmente os actos de liquidação adicional de IVA, respeitantes ao mês de Fevereiro, Novembro e Dezembro do ano de 2017, no valor de, respectivamente, €4.263,88, €566,32 e €18.568,12, bem como os correspondentes juros, objecto da presente acção arbitral, nos seguintes termos.

Face ao ocorrido, torna-se inútil, nessa parte, o prosseguimento da presente lide, quanto às correcções já objecto de anulação por parte da Requerida, na medida em que, do prosseguimento daquela, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida, no que as partes estão, de resto, de acordo.

Como se sabe, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277.º, al. e), do Código de Processo Civil). Como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide “*dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos*

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

sujeitos ou do objecto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio”.

Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, parte do escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, pelo que a decisão a proferir não envolve efeito útil, ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

Decorre da actuação administrativa dada como provada que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal do acto sindicado, ficou, em parte, prejudicada porquanto a anulação das correcções e dos seus efeitos foi conseguida por outra via, depois de iniciada a instância. Na verdade, a revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessa liquidação na parte respeitante às correcções relativas aos gastos financeiros não aceites fiscalmente e gastos com depreciações e amortizações, se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.

Permanecendo, porém, parcialmente na ordem jurídica o acto de liquidação, não tendo a Requerente encontrado totalmente na via administrativa a satisfação da sua pretensão, sempre se deverá manter a instância para apreciação das restantes liquidações.

Nestes termos, este Tribunal julga verificar-se a inutilidade superveniente parcial da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário relativamente à apreciação dos actos de liquidação adicional de IVA, respeitantes ao mês de Fevereiro, Novembro e Dezembro do ano de 2017, objecto do presente processo, no valor de, respectivamente, €4.263,88, €566,32 e €18.568,12, o que implica a extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277.º, al. e) do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

Não se coloca qualquer questão prévia de tempestividade: o termo do prazo de pagamento voluntário de todas as liquidações impugnadas foi a 12 de Outubro de 2020 e o

pedido de pronúncia arbitral foi deduzido a 11 de Janeiro de 2021, dentro do prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário(CPPT), aplicável “ex vi” do n.º 1 do art. 10.º do RJAT, independentemente de causas de suspensão que entretanto possam ter ocorrido.

*

Da questão de fundo

A Requerente no presente processo arbitral põe em causa, sem prejuízo da inutilidade superveniente da lide atrás constatada, os seguintes actos de liquidação adicional, respeitantes ao ano de 2017, no valor global de €45.813,80:

- i) IVA relativo a transmissões intracomunitárias de bens (TICBs), com fundamento em os adquirentes dos bens não estarem registados para efeitos da realização de operações intracomunitárias;
- ii) IVA relativo, também, a TICBs , em virtude de não comprovação da saída dos bens consequente transporte com destino a outro Estado-Membro;
- iii) IVA relativo a exportações que directamente realizou, por falta de documento alfandegário comprovativo idóneo;
- iv) IVA relativo a transacções com exportadores nacionais que beneficiaram da isenção prevista no art.º 6.º do DL n.º 198/90, de 19/6, mas não apresentaram o certificado de exportação nos termos e condições previstas nessa norma legal.

*

Conforme referido já, por despacho de 22/03/2021, foi determinada a anulação do IVA respeitante à factura n.º 281, com data de 23/02/2017, emitida a O... Limited, no valor de €4.263,88 (€18.538,60×23%), às facturas 1764 e 1765, com data de 7/11/2017, emitidas a DD... LTD, no valor de €566,32 [(€1.436,17+ €1.026,09)×23%], e às facturas n.ºs 1988 e 2026, de 06/12/2017 e 19/12/2017, emitidas a C... SA, no valor de €18.568,12 (€80.730,96×23%).

Resta, assim, em causa, no Processo Arbitral, verificar o preenchimento dos pressupostos das isenções previstas, na redacção em vigor aquando dos factos que suscitaram

o presente pedido de pronúncia arbitral, da alínea a) do n.º 1 do art.º 14º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), na redação anterior à dada pelo art.º 3º da Lei n.º 49/2020, de 24/8, que abrange as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, e na alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) que abrange as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.

Tais isenções são distintas, sendo igualmente diferentes os respectivos pressupostos.

Nos termos do n.º 1 do art.º 138.º da Directiva IVA, os Estados Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a outro sujeito passivo, ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo agindo como tal, num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

Por sua vez, segundo a alínea a) do n.º 1 do art.º 146º dessa Directiva, os Estados Membros isentam, entre outras operações, as entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade. Nos termos do 1º Parágrafo do n.º 1 do art.º 147.º da Directiva IVA, em caso de bens transportados na bagagem pessoal dos viajantes, a prova da exportação é feita mediante apresentação da factura, ou de um documento comprovativo que a substitua, munida do visto da estância aduaneira de saída da Comunidade.

A isenção da transmissão intracomunitária depende, assim, das seguintes circunstâncias:

- a) Uma transmissão intracomunitária titulada por documento preenchendo os requisitos legais da factura, nos termos do n.º 2 do art.º 19º e do art.º 36º do CIVA, bem como dos n.ºs 2 a 5.º do art.º 27.º do RITI, que, em princípio, é um requisito

substantial do direito à dedução dos “inputs” que recaiam sobre as operações isentas²;

- b) Os bens objecto da transmissão serem expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia;
- c) O adquirente estar registado para efeitos de IVA noutro Estado membro da União Europeia.

Em qualquer caso, é pressuposto da isenção a saída física - dos bens do território nacional para o território de outro Estado membro da União Europeia ou de país terceiro, não bastando o início da expedição ou transporte. Tal saída, em princípio, deve ser demonstrada pelo fornecedor ou adquirente dos bens pelos meios de prova legalmente admitidos em cada Estado membro, compatíveis com a Diretiva IVA.

Assim, segundo a consolidada jurisprudência do TJUE, sintetizada no Acórdão C-273/11, a isenção da entrega intracomunitária de um bem só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, o que é um requisito inerente a qualquer entrega de bens, independentemente do carácter comunitário ou não da operação, ou seja, é necessário que o fornecedor ou adquirente prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e um ou outro demonstrem também que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.

Deste modo, tal isenção pressupõe:

- a) Uma transmissão fiscal da mercadoria para o adquirente;
- b) A expedição ou transporte dessa mercadoria para outro país da UE;
- c) A consequente saída dos bens do território nacional.

O RITI não tem disposição paralela à do n.º 9 do art.º 28.º do CIVA, de acordo com a qual 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 art.º 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do art.º 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos

² Cfr. Acórdão do TCA Norte de 15/4/2021, proc. 01645/09BEBRC.

bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado. Por outro lado, a Directiva IVA não contém quaisquer disposições sobre o tipo de prova que os sujeitos passivos devem fornecer para efeitos de beneficiarem da isenção da alínea a) do n.º 1 do art.º 14º do CIVA.

No entanto, segundo o n.º 3 do Ofício-Circulado 30.009, de 10/12/1999 da Direção de Serviços do IVA intitulado “IVA - COMPROVAÇÃO DAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS”, que apenas seria revogado pelo Ofício-circulado n.º 30218/2020, de 03/02, a não submissão das isenções previstas no RITI às formas específicas de comprovação estabelecidas no n.º 8 do artigo 28.º do CIVA, apenas aplicáveis às exportações e não às transmissões intracomunitárias de bens, não implica que não seja necessário comprovar a verificação dos pressupostos das isenções destas transmissões, necessidade essa que resultaria sempre do n.º 1 do art.º 7.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aplicável ao IVA por força do artigo 1.º do mesmo Estatuto, bem como do n.º 1 do art.º 74.º da Lei Geral Tributária (LGT), de acordo com o qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

De acordo com o n 4 desse Ofício-circulado, perante a falta de norma que indicasse expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, ou seja, na ausência de prova legal, seria, assim, de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional pudesse ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:

- documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderiam ser respectivamente, a declaração de expedição (CMR), nos termos da Convenção relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada, aprovada pelo art.º único do DL n.º 42.635, de 13/11/57, a carta de porte ("Airwaybill"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing"-B/L);

- contratos de transporte celebrados;
- facturas das empresas transportadoras;
- guias de remessa; ou

- declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.

Como resulta da expressão “nomeadamente”, em conjugação com a remissão para os meios gerais de prova, a saída dos bens do território nacional pode ser comprovada por outros documentos ou outros elementos, além dos previstos no n.º 4 do Ofício-circulado n.º 30.009, desde que relacionados com o transporte ou expedição dos bens e sejam adequados a esse fim, o que não quererá dizer, necessariamente, que todos esses elementos tenham o mesmo valor probatório.

Nessa medida, esse Ofício-circulado n.º 30.009 limitou-se a interpretar o direito aplicável, não criando novas obrigações acessórias dos contribuintes, o que, dado o princípio da legalidade da actividade tributária, careceriam sempre de eficácia externa.

O quadro legal em que se apoiou aquela orientação administrativa está, actualmente, ultrapassado pelo art.º 1º do Regulamento da Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 04/12/2018, que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias, norma que tem a seguinte redação:

“1) No capítulo VIII é inserida a seguinte secção:

«Secção 2-A

Isenções relacionadas com as operações intracomunitárias

(Artigos 138.º A 142.º da Diretiva 2006/112/CE)

Artigo 45.º-A

1. Para efeitos da aplicação das isenções previstas no artigo 138.º da Diretiva 2006/112/CE, presume-se que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para fora do respectivo território mas na Comunidade em qualquer dos seguintes casos:

a) O vendedor indica que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por sua conta, e que está na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se

refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra do vendedor e do adquirente;

b) O vendedor está na posse do seguinte:

i) uma declaração escrita do adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por conta do adquirente, e mencionando o Estado-Membro de destino dos bens e a data de emissão, o nome e endereço do adquirente, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos meios de transporte, e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente; e

ii) pelo menos dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;

O adquirente deve fornecer ao vendedor a declaração escrita a que se refere a alínea b), subalínea i), até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega.

2.As administrações fiscais podem ilidir as presunções estabelecidas no n.º 1.

3.Para efeitos do n.º 1, são aceites como prova do transporte ou da expedição os seguintes elementos:

a) Documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo, uma fatura emitida pelo transportador dos bens;

b) Outros documentos:

i) uma apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens ou documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte ou da expedição dos bens;

ii) documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino;

iii) um recibo emitido por um depositário no Estado-Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro.”

Este art.º 45º-A é directamente aplicável, não podendo a prova da expedição ou transporte ser efectuada por outro modo para além daquele aí regulamentados. É o que resulta do art.º 288.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, TFUE, e do Acórdão do TJUE C-43/71, que consagram essa aplicabilidade direta dos regulamentos comunitários.

Tal norma apenas é aplicável às operações intracomunitárias, deixando de lado as operações com Estados terceiros.

Tal conclusão extrai-se igualmente dos Considerandos 1 a 5 do Regulamento 2018/1912, nos seguintes termos:

“(1) Na sua comunicação de 07/04/2016 sobre o plano de acção para o IVA, a Comissão anunciou a intenção de apresentar uma proposta relativa ao regime definitivo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para as trocas comerciais transfronteiriças entre empresas efetuadas entre Estados-Membro. Nas suas conclusões de 8/11/2016, o Conselho convidou a Comissão a propor, entretanto, algumas melhorias relativas às regras da União em matéria de IVA para as operações transfronteiriças, nomeadamente para efeitos das isenções aplicáveis às operações intracomunitárias.

(2) A Directiva 2006/112/CE estabelece uma série de condições para isentar de IVA as entregas de bens no contexto de certas operações intracomunitárias. Uma dessas condições é que os bens têm de ser transportados ou expedidos de um Estado-Membro para outro.

(3) No entanto, a abordagem divergente entre os Estados-Membros na aplicação dessas isenções às operações transfronteiriças criou dificuldades e insegurança jurídica para as empresas. Trata-se de uma situação contrária ao objectivo de reforçar as trocas comerciais intra-União e de abolir as fronteiras fiscais. Importa, por conseguinte, especificar e harmonizar as condições em que as isenções podem ser aplicadas.

(4) Dado que a fraude transfronteiriça ao IVA está essencialmente ligada à isenção das entregas intracomunitárias, é necessário especificar determinadas circunstâncias em que os bens deverão ser considerados como tendo sido transportados ou expedidos a partir do território do Estado-Membro de entrega.

(5) A fim de proporcionar uma solução prática às empresas e também proporcionar garantias às administrações fiscais, são introduzidas no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho duas presunções ilidíveis”.

Ficaria, obviamente, prejudicado o propósito de harmonização inscrito nesse Considerando 3) se cada Estado membro, ainda que invocando a preponderância da substância sobre a forma, admitisse meios de prova da isenção das transmissões intracomunitárias à margem de, ou alternativos a, esse art.º 45- A, que terá natureza imperativa.

Na linha do regime globalmente mais exigente do Regulamento de Execução n.º 2018/1912, que acentuou a necessidade de repressão da fraude e evasão fiscal, o art.º 3.º da Lei n.º 49/2020, de 24/8, em cumprimento do art.º 1.º, 3) alínea a), da Directiva 2018/1910, alteraria a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, no sentido de que, além do transporte dos bens para fora do Estado-Membro onde ocorreu a transmissão, a inclusão do número de identificação, para efeitos de IVA do adquirente dos bens, atribuído por um Estado diferente do Estado-Membro de início do transporte dos bens, no sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA e a sua comunicação ao transmitente dos bens constituam igualmente condições substantivas para a aplicação daquela isenção e não meros requisitos formais.

O incumprimento desse requisito não será, assim, apenas fundamento de mera responsabilidade contra-ordenacional, fazendo, antes, cessar o direito à isenção.

A jurisprudência do TJUE, desenvolvida nos Acórdãos C-24/15 e C-21/16, que fundamentaram a revogação parcial do acto impugnado, efectuada por despacho do subdiretor-geral da AT da área do IVA de 22/03/2021, vinha sustentando, até ao Regulamento de Execução n.º 2018/1912, o carácter meramente formal desse requisito, cuja inobservância apenas poderia originar responsabilidade contra-ordenacional, sem comprometer o direito à dedução. Essa foi a orientação do Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 3/5/2019, proc. 696/17).

Essa alteração vem justificada no n.º 7 do Considerando 7) do texto preambular da Directiva 2018/1910 do seguinte modo:

“No que diz respeito ao número de identificação IVA relativo à isenção das entregas de bens nas trocas comerciais intracomunitárias, propõe-se que a inclusão do número de identificação IVA do adquirente dos bens no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA («VIÉS»), atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado de partida do transporte

dos bens, passe a constituir, para além da condição relativa ao transporte dos bens para fora do Estado-Membro de entrega, uma condição substantiva para a aplicação da isenção, em vez de um requisito formal. Além disso, o registo no VIES é essencial para informar o Estado-Membro de chegada da presença de bens no seu território, sendo, por conseguinte, um elemento fundamental da luta contra a fraude na União.

Assim sendo, os Estados-Membros deverão assegurar que a isenção não seja aplicada quando o fornecedor não cumprir as suas obrigações em matéria de registo no VIES, exceto quando o fornecedor atuar de boa fé, ou seja, quando puder justificar devidamente, perante as autoridades fiscais competentes, as suas falhas”.

O mesmo artigo, também em cumprimento do art.º 1.º, 3) alínea a), da Directiva 2018/1910, daria nova redacção ao n.º 2 daquele art.º 14.º do RITI, que passaria a determinar que a isenção prevista no n.º 1 não se aplica caso o fornecedor não tiver cumprido as obrigações relativas à Declaração Recapitulativa da previstas na alínea c) do n.º 1 do art.º 23º, a menos quando o fornecedor possa justificar as suas falhas a contento das autoridades competentes.

No entanto, o art.º 2.º do Regulamento de Execução 2018/1912 limita a sua aplicação a partir de 01/01/2020, pelo que abrange, assim, apenas as operações realizadas a partir dessa data.

De resto, violaria os princípios da confiança e segurança jurídica submeter retroactivamente os operadores económicos, sujeitos passivos do IVA, a exigências probatórias inaplicáveis aquando da realização das operações isentas, que eventualmente já não estaria em condições de obter na data da entrada em vigor do Regulamento de Execução 2018/1912.*

Aqui chegados, há que aplicar esses princípios legais ao caso concreto, de acordo com os quais é ainda de acordo com o quadro legal ao abrigo do qual foi emitido o Ofício-circulado n.º 30.009, que deve ser aferida a legalidade das liquidações impugnadas.

Relativamente às transmissões intra-comunitárias identificadas no artigo 28.º da petição inicial (PI), a Requerente apresentou, nos termos do n.º 5 do art.º 35º do CIVA, as facturas com os n.ºs 174, 256, 383, 891, 892, 1466, 1865 e 1866, com as datas da transmissão da propriedade dos bens para o adquirente, G..., de que resultou do pagamento do preço, e das

quais constam a natureza e o número dos bens vendidos, bem como comprovativo da expedição desses bens na modalidade FCA 2020, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs.

Relativamente às transmissões intra-comunitárias com o cliente O... Limited, a factura n.º 282, de 23/02/2017, data da transmissão da propriedade dos bens para o adquirente, de que resultou do pagamento do preço, e da qual constam a natureza e o número dos bens vendidos, bem como comprovativo da expedição desses bens na modalidade FCA 2020, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs.

Relativamente às transmissões intra-comunitárias identificadas no artigo 30.º da petição inicial (PI), a Requerente apresentou, nos termos do n.º 5 do art.º 35º do CIVA, a factura n.º 938, de 28/06/2017, data da transmissão da propriedade dos bens para o adquirente, Galerias ..., de que resultou do pagamento do preço, e da qual constam a natureza e o número dos bens vendidos, bem como comprovativo da expedição desses bens na modalidade CIF 2020, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs.

Relativamente à transmissão intra-comunitária identificada no artigo 31.º da PI, a Requerente apresentou, nos termos do n.º 5 do art.º 35º do CIVA, a factura n.º 871, de 22/6/2017, data da transmissão da propriedade dos bens para o adquirente H..., de que resultou do pagamento do preço, e da qual constam a natureza e o número dos bens vendidos, e comprovativo da sua expedição na modalidade “EX-WORKS”, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs.

“*Incoterms FCA*” é a regra livre no transportador, em que o vendedor entrega a mercadoria ao comprador no transporte por este indicado e disponibilizado, sendo o risco daquela transferido para o comprador a partir daí.

“*Incoterms CIF*” é a regra custo-seguro-frete, em que o vendedor suporta todos os custos de transporte e seguro até ao porto de destino.

De acordo com o Incoterm CIF, o vendedor entrega a mercadoria ao comprador:

- A bordo do navio
- Ou quando adquira a mercadoria já entregue dessa forma.

Essa entrega é uma transmissão fiscal nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 7.º do CIVA, ainda que isenta nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 14º do CIVA e da alínea a) do n.º 1 do art. 14º do RITI, quando aplicáveis ao caso concreto.

O risco de perda ou danos à mercadoria transfere-se do vendedor para o comprador a partir do momento em que a mercadoria se encontra a bordo da embarcação, após o cumprimento pelo vendedor da obrigação de entregar a mercadoria, independentemente de essa mercadoria chegar ou não ao seu destino em boas condições, na quantidade prevista, ou até jamais chegar a esse destino.

A isenção depende de a natureza e o número dos bens expedidos corresponderem aos bens transmitidos de acordo com a factura emitida pelo vendedor, o que à administração fiscal cabe confirmar.

“EX WORKS” (EXW) é um termo de comércio internacional utilizado quando um vendedor disponibiliza um produto em um local designado, em geral à saída da fábrica, cabendo ao comprador do produto cobrir os custos de transporte, efectuado por sua conta.

EXW é um dos 11 Incoterms, o referido conjunto de termos padronizados de comércio internacional publicados pela Câmara Internacional de Comércio.

Para demonstrar essa entrega, cabe ao vendedor certificar-se de que o veículo de transporte foi carregado nas suas instalações. A isenção depende também de a natureza e o número dos bens expedidos corresponderem aos bens transmitidos de acordo com a factura emitida pelo vendedor, o que à administração fiscal cabe confirmar.

Cabe depois ao comprador contratar e custear o transporte, incluindo seguro.

O risco de extravio ou avaria da mercadoria, a partir do momento em que a carga é colocada à disposição no local e data combinados, é do adquirente.

As obrigações aduaneiras, quando existam, não são da conta do vendedor, mas do comprador ou do transitário contratado. Essas obrigações são aplicáveis, conforme os casos, tanto no país do vendedor como no país do comprador como em terceiros países para onde os artigos sejam exportados.

Cabe ao vendedor, quer quando aplicável a modalidade FCA 2020, quer quando aplicável a modalidade CIF 2020, quer quando aplicável a modalidade “*ex-works*”, provar, além da transmissão, a entrega dos bens ao adquirente para expedição.

O ónus de prova desse posterior transporte, após a expedição, é do adquirente e não do vendedor.

É o que resulta do Acórdão C-273/11 do TJUE, que justamente recai sobre venda na modalidade “EX WORKS”, mas cuja doutrina é igualmente aplicável quando o transporte siga a modalidade FCA 2020 ou CIF 2020.

Outra solução colocaria o vendedor numa situação de incerteza quanto à possibilidade de aplicar a isenção à sua entrega intracomunitária ou quanto à necessidade de incluir o IVA no preço de venda.

Com efeito, no caso de o adquirente beneficiar do poder dispor do bem como proprietário no território do Estado-Membro de entrega e de lhe incumbir transportar esse bem para o Estado-Membro de destino, a prova que o vendedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito.

Segundo a jurisprudência do TJUE, a omissão pelo adquirente do dever de declaração da aquisição intracomunitária no Estado da residência não deve prejudicar o direito à isenção do vendedor, salvo quando este tiver dolosa ou intencionalmente contribuído para essa omissão.

Assim, o Tribunal de Justiça considerou, nesse Acórdão C-273/2011, que, uma vez que o vendedor tenha cumprido as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo o adquirente cumprido a sua obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega, é este último, em vez do vendedor, que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado-Membro.

Fica, assim, obrigado a demonstrar, pelos meios de prova geralmente admitidos, a saída do bem do território nacional, sob pena de a transmissão efectuada ser tributada nos termos gerais, como operação puramente interna, desde que respeitado o prazo de caducidade do direito de liquidação.

Apenas pode igualmente ser considerado devedor do imposto o vendedor que tivesse agido de má fé ou negligentemente, o que acontece caso se conclua, à luz de elementos objectivos, que este não cumpriu as obrigações que lhe incumbem em matéria de prova ou que sabia ou devia saber que a operação que efectuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e que não tinha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua própria participação nesta fraude³.

Será, assim, salvo em caso de má fé ou grosseira negligência do vendedor, ao adquirente residente em outro Estado membro da UE que a administração fiscal deve exigir, em princípio, a prova da saída dos bens do território nacional que aquele, violando as suas obrigações contratuais e legais, não tiver fornecido ao vendedor.

Assim, o vendedor tem a obrigação de verificar, para que lhe não possa ser imputada negligência ou má fé, que o adquirente, dispõe de número de identificação fiscal concedido noutra Estado membro, de onde resulta que, em princípio exerce efectivamente a sua actividade nesse Estado membro, através de uma estrutura própria, e dispõe de capacidade de armazenagem dos bens transmitidos.

Nessas circunstâncias, pode a administração fiscal liquidar e exigir o imposto devido ao adquirente, nos termos do Regulamento de Execução nº 1189/2011, de 28/11/2011 e da Directiva 2010/24/CE , de 16/03/2010, aplicáveis à cobrança coerciva dos créditos do IVA, no quadro da assistência mútua entre os Estados membros da EU.

O facto de o vendedor não ter meios para saber se, posteriormente à transferência dos bens, efectivamente os bens saíram ou não do território nacional não se deverá, necessariamente, a qualquer comportamento negligente ou doloso seu, podendo resultar de, após a transferência da propriedade, ter deixado de poder controlar a circulação do bem.

Deste modo, o dever de controlar a circulação do bem a partir da expedição e até ao termo do transporte é, em princípio, do adquirente e não do vendedor que tiver cumprido adequadamente essas obrigações.

Cumpridas pelo vendedor aquelas obrigações, é ao adquirente que cabe, então, provar, como devedor do imposto, a saída dos bens do território nacional.

³ Cfr. Xavier de Basto, “A prova da expedição e o direito à isenção das transações intracomunitárias “, Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra, LVII,2014, pp. 703 a 736.

Para efeitos de aproveitamento desse regime, basta, assim, ao vendedor demonstrar a transferência do poder de disposição do bem e a sua entrega à saída da fábrica ou no navio, para expedição ao comprador, tendo em conta de acordo o contratualizado aquando da aquisição, confirmadas por critérios objectivos.

O incumprimento, não devidamente sanado, do dever de comunicação ao vendedor da saída dos bens do território nacional pode, assim, implicar que seja considerado devedor do imposto o adquirente, tudo dependendo a idoneidade e adequação da prova produzida, incluindo os indícios de fraude e evasão recolhidos pela administração fiscal.

A declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária não é, por outro lado, o único meio de prova legal da saída dos bens do território nacional, podendo esta ser demonstrada por outros meios⁴.

No presente Processo Arbitral, as transmissões a favor da G..., da O... Limited, das Galerias ... e da H... foram tituladas por facturas, identificando a natureza e o número dos bens transportados, bem como de documentação adicional comprovativa da realização efectiva das operações.

Ficou demonstrada também a entrega desses bens às empresas adquirentes, à saída da fábrica ou na embarcação, para subsequente expedição para outros países da União Europeia, faltando apenas declaração do adquirente da data da conclusão do transporte para o Estado membro em que está estabelecido.

Prima facie, estarão, assim, reunidos os pressupostos da isenção, não sendo praticável a exigência ao vendedor de uma demonstração mais completa, que reclamaria uma indagação relativamente exaustiva do circuito dos bens após a saída da fábrica ou do embarque (Acórdão do TJUE C-409/2004).

De acordo com a troca de correspondência junta ao Processo Arbitral, a 17/01/2022, as sociedades adquirentes declaram dificuldade em encontrar nos seus arquivos, mais de 3 anos depois da emissão das faturas, indicação da data exata da conclusão do transporte, que não negam ter ocorrido.

⁴ Cfr. acórdão do TCA Norte de 13/12/2018, proferido no processo 00927/15.5BEPNF.

É do conhecimento público que as sociedades adquirentes dos bens em causa exercem efectivamente a sua actividade, através de estrutura própria, em múltiplos países da EU e dispõem de armazéns nos locais para onde os bens foram expedidos, motivo pelo qual não ficou provada qualquer má fé ou negligência da Requerente na identificação do adquirente.

Nessa medida, a liquidação do IVA sobre essas transmissões intracomunitárias deve ser considerada indevida, procedendo, conseqüentemente, nessa parte, o pedido arbitral.

*

Relativamente às transmissões identificadas a no ponto iii), da PI, que são exportações directas ou indirectas, deve ser referido nomeadamente que:

- A Requerente apresentou, nos termos do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, as facturas n.º 167/2017, 295/2017, 393/2017, 660/2017, 732/2017, 1314/2017, 1494/2017, 1570/2017, 1571/2017, 1618/2017, 1620/2017, 1859/2017, 1989/2017, 1990/2017, 1991/2017, e 1992/2017, relativas à transmissão da propriedade dos bens para o adquirente DD... Singapura, de que resultou do pagamento do preço, e das quais constam a natureza e o número dos bens vendidos, e comprovativo da sua expedição na modalidade FOB, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs, com destino a país terceiro (Doc. n.º 18 anexo à PI).
- A Requerente apresentou, nos termos do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, as facturas n.ºs 2017/1932, 2017/1933 e 2017/1934, de 28/11/2017, datas da transmissão da propriedade dos bens para o adquirente EE..., de que resultou do pagamento do preço, das quais constam a natureza e o número dos bens vendidos, e comprovativo da sua expedição na modalidade FOB, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs, com destino a país terceiro (Doc. n.º 19 anexo à PI).
- A Requerente apresentou, nos termos do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, a factura 2017/252, de 17/2/2017 data da transmissão da propriedade dos bens para o adquirente AA..., de que resultou do pagamento do preço, e da qual constam a natureza e o número dos bens vendidos, e comprovativo da sua expedição na

modalidade “EX WORK”, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs, com destino a país terceiro (Doc. nº 20 anexo à PI).

- A Requerente apresentou, nos termos do nº 5 do art.º 35.º do CIVA, a factura 2017/1621, de 18/10/2017, data da transmissão da propriedade dos bens para o adquirente FF..., de que resultou do pagamento do preço, e da qual consta a natureza e o número dos bens vendidos, e comprovativo da sua expedição na modalidade “EX WORK”, prevista nas cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional designadas por INCOTERMs, com destino a país terceiro (Doc. 21 anexo à PI).

Relativamente às transmissões identificadas a no art.º 34.º da PI, que são exportações directas ou indirectas, deve ser referido que a Requerente apresentou, nos termos do nº 5 do art.º 35.º do CIVA, as facturas nº 88/2017 e 1621/2017, emitidas à CC..., que intermediou transação do bem para Angola, e de que resultou do pagamento do preço, e das quais constam a natureza e o número dos bens vendidos.

Nos termos do nº 8 do art.º 28º do CIVA, as transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do nº 1 do art.º 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do nº 1 do art.º 15.º, devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado. Segundo a jurisprudência do TFUE a seguir referida, essas declarações, quando não sejam adequadas à comprovação das exportações realizadas sem intervenção dos serviços aduaneiros, podem ser substituídas por outros meios de prova com idêntica segurança.

Havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, as exportações já estão sujeitas a um regime de prova legal através do documento alfandegário apropriado.

Sucedem que a Requerente não documentou por esse meio, ou seja, pela prova legal adequada, uma parte das exportações directas isentas, bem como uma parte das exportações indirectas abrangidas pelo regime do DL nº 198/90, de 31/12, invocando para o efeito, entre outros fundamentos, dificuldades de relacionamento com os clientes e o procedimento dos

despachantes oficiais que não se contesta terem sido demonstradas pela prova testemunhal admitida.

Tal norma legal distingue duas situações distintas: as exportações de bens ou serviços sujeitas a controlo aduaneiro e as exportações de bens ou serviços não abrangidas por esse controlo.

Apenas a isenção das exportações sujeitas a controlo aduaneiro carece de certificação pelos serviços aduaneiros, bastando nos restantes casos mera declaração do adquirente ou utilizador indicando o fim das operações ou meio de prova igualmente seguro.

Desse n.º 8 do art.º 28.º, resulta a prova das operações isentas apenas poder ser efetuada pelos meios aí previstos (prova legal) e não por todos os meios de prova geralmente admitidos em direito, referidos no Ofício-circulado n.º 30.009, aplicável apenas às transmissões intracomunitárias.

Nos termos do n.º 9, a falta dos documentos referidos no n.º 8 determina, assim, a obrigação para o transmitente dos bens ou prestadores de serviços pagar o imposto correspondente.

A redação dessa norma, que integra uma medida anti-fraude obrigando o sujeito passivo normalmente responsável pela liquidação a conhecer e transmitir à administração fiscal os motivos do seu legal afastamento, ainda é a dada pelo art. 1º do DL n.º 394/B-84, de 26/12.

Cabe, assim, ao exportador demonstrar a realização da operação isenta através do documento alfandegário apropriado, salvo quando a transmissão não estiver sujeita a qualquer controlo aduaneiro, em que a isenção depende de declaração emitida pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino contrário, que lhes irá ser dado, ou, como se referirá, de outro meio de prova adequado.

De acordo com o n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, 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;
- b) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma

reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efetuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com exceção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro, ou seja, as exportações indirectas. Por contraposição com as isenções previstas no art.º 9.º tal isenção é completa, abrangendo o imposto suportado a montante.

À luz dessa norma legal, ao contrário do que acontece nas transmissões intracomunitárias, a entrega da mercadoria nas instalações do vendedor com vista ao seu ulterior transporte para país terceiro, na modalidade “Ex WORKS” não está abrangida por essa isenção.

É ao comprador que cabe o cumprimento das formalidades de exportação e deduzir, a quando desta, o IVA liquidado pelo vendedor, nos termos da alínea b), i, do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA⁵.

No entanto, nos termos do n.º 2 do art.º 788.º das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário integrantes do Regulamento CEE nº 2454/93, de 2/7/93, quando a propriedade ou o benefício de um direito similar de dispor das mercadorias pertencerem a uma pessoa estabelecida fora da Comunidade nos termos de um contrato no qual se baseie a exportação, considera-se como exportador a parte contratante estabelecida na Comunidade, quando o adquirente dos bens estiver estabelecido fora da EU, e é, também, ao vendedor que cabe cumprir as formalidades de exportação e deduzir o IVA, se for caso disso.

Essa solução seria mantida essencialmente pelo Regulamento Delegado (EU) 2015/2446 da Comissão de 28/7/2015, que completaria o Regulamento (UE) nº 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 09/10/2013, que integra o Código Aduaneiro Comunitário Modernizado, que substituiu o aprovado pelo Regulamento nº 2913/92, do Conselho, de 12/12/93.

Já as operações realizadas em termos FOB são um transporte porta-a-porta.

⁵ Cfr. Ana Pinelas Pinto e Lília Tomé de Azevedo, “Os Incoterms e o Direito Aduaneiro”, in *Temas de Direito Aduaneiro*, Coimbra, 2014, pp. 317 e ss.

Quando negocia em termos de FOB, o fornecedor é responsável pelo custo da transporte para o porto, manipulação da carga, e obrigações alfandegárias na origem.

O mero embarque das mercadorias não configura qualquer transferência do poder de disposição sobre as mesmas, não sendo abrangido pela incidência do IVA.

Cabe, assim, também ao vendedor pagar os direitos aduaneiros a quando do desembarço alfandegário, momento em que a exportação se deve considerar realizada.

É nesse momento que se constitui o direito à dedução do IVA nos termos gerais.

O n.º 8 do art.º 29.º não é aplicável, no entanto, nos casos que a mercadoria, por não estar sujeita a controlo aduaneiro, possa ser legalmente deixar o território comunitário sem ser objecto de uma declaração de exportação, como previam o art.º 161.º do Código Aduaneiro Comunitário (Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12/10/92) as respectivas disposições de aplicação (art.ºs 795.º, 796.º e 796.º-A do Regulamento CEE n.º 2454/93, de 2/7/93 e preveem o n.º 2 do art.º 178.º do Código Aduaneiro Modernizado, e as respectivas Disposições de Aplicação constantes do Regulamento Delegado (IU)2015/1446, da Comissão) com a consequente sujeição da mercadoria a um específico regime aduaneiro .

Nesse caso, cessa o regime de prova legal, podendo a exportação ser comprovada por todos os meios de prova admissíveis nos termos do Direito Comunitário.

O legislador comunitário excepcionalmente, por exemplo, do controlo aduaneiro, nos termos do art.º 114.º do Regulamento/CE n.º 1186/2009, de 16/12/2009, que estabelece um regime comunitário de franquias aduaneiras, as remessas expedidas para o destinatário como objectos de correspondência postal ou encomendas postais contendo mercadorias cujo valor global não exceda €10,00. Tais remessas gozam, com efeito, de acordo com essa norma, de uma franquia geral de direitos de exportação, não estando sujeitas a qualquer regime aduaneiro específico previsto no Código de Aduaneiro Comunitário e respectivas disposições de aplicação.

Deste modo, no caso de remessas expedidas por via postal, segundo o Acórdão proferido no proc. C- 275/18, basta, para confirmar os pressupostos da isenção, a informação dos serviços postais sobre a recepção da mercadoria. Não é, nesse caso, por natureza, exigível qualquer documento alfandegário comprovativo da saída das mercadorias, que não existe (cfr. as decisões dos processos arbitrais 202/2019-T e 201/2021-T).

O Acórdão do TJUE C– 495/2017 considerou que a alínea e) do n.º 1 do art.º 146.º da Directiva IVA, conjugado com o art.º 153.º, deveria ser interpretada no sentido de que se opõe a uma prática fiscal de um Estado-Membro nos termos da qual a isenção do IVA, respectivamente, para as prestações de transporte directamente ligadas à exportação de bens e para as prestações de serviços efectuadas por intermediários em tais prestações de transporte, estar condicionada à apresentação pelo devedor da declaração aduaneira de exportação das mercadorias em causa.

Neste contexto, uma caderneta TIR visada pelas autoridades aduaneiras do país terceiro de destino dos bens apresentada pelo devedor constituiria um elemento que as referidas autoridades devem, em princípio, ter na devida conta, a menos que tivessem razões concretas para duvidar da autenticidade ou da fiabilidade desse documento.

Efectivamente, o art.º 4.º da Convenção TIR prevê que as mercadorias transportadas ao abrigo do regime TIR por ela estabelecido não serão sujeitas ao pagamento ou ao depósito dos direitos e imposições de importação ou de exportação nas estâncias aduaneiras de passagem.

Para a aplicação destas facilidades, a Convenção TIR exige, conforme a alínea b) do seu art.º 3.º, que as mercadorias sejam acompanhadas, durante todo o seu transporte, por um documento de expedição uniforme, a caderneta TIR, que serve para controlar a regularidade da operação.

A caderneta TIR visada pelas autoridades aduaneiras seria, assim, um documento oficial comprovativo de uma operação de exportação.

Assim, essa passagem de fronteiras e a chegada dos bens aos países terceiros de destino certificadas pela caderneta TIR constituiriam elementos suficientes para a demonstração de uma operação de exportação, que a distinguiriam de uma operação que tem lugar no interior da EU.

No caso de a estância aduaneira de saída dos bens se situar em Estado membro do Estado membro da estância aduaneira de exportação, nos termos do art.º 247.º do Regulamento Delegado nº 2015/1446, a prova da saída dos bens pode ser apresentada à estância aduaneira de exportação por todos os meios admissíveis em direito comunitário, salvo os que sejam técnicas de processamento eletrónico de dados.

De acordo com a informação vinculativa P.393, e 24/5/2012, que mantém toda a actualidade, tais provas podem ser, isoladamente ou em conjunto:

- a) Uma cópia da nota de entrega assinada ou autenticada pelo destinatário localizado fora do território aduaneiro da Comunidade;
- b) A prova de pagamento ou factura ou nota de entrega devidamente assinada ou autenticada pelo operador económico que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
- c) Uma declaração assinada ou autenticada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
- d) Um documento certificado pelas autoridades aduaneiras de um Estado-Membro ou de um país fora do território aduaneiro da Comunidade;
- e) Registos dos operadores económicos referentes a mercadorias fornecidas a plataformas de perfuração e de produção de petróleo e de gás ou a turbinas eólicas.

Assim, quando suceda que a estância aduaneira de exportação, onde o exportador estiver estabelecido, na qual é apresentada a declaração respectiva e cumpridas as formalidades inerentes à exportação, não coincida com a estância aduaneira de saída e esta última se situa noutro Estado membro, não competirá aos serviços aduaneiros nacionais a verificação da saída efectiva dos bens do território aduaneiro da Comunidade.

No entanto, a Requerente não demonstrou a apresentação de qualquer declaração de exportação, a prova de qualquer declaração de saída nos casos em que esta ser processada sem prévia declaração de exportação, nem quaisquer elementos demonstrativos da não sujeição ao regime de exportação nos termos do n.º 2 do art.º 245.º do Regulamento Delegado 2015/1446.

Do mesmo modo, ela não provou pela forma legal a realização das exportações indirectas isentas, com direito à dedução.

Segundo o n.º 1 do art.º 6.º do DL n.º 198/90, estão isentas de IVA, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do CIVA, as vendas de mercadorias, efectuadas por um fornecedor a um exportador que possua no território nacional sede, estabelecimento estável, domicílio ou um registo para efeitos do IVA, expedidas ou transportadas no mesmo estado para fora da União Europeia, por este ou por um terceiro por conta deste, desde que:

a) A aceitação da declaração aduaneira de exportação ocorra até 30 dias, a contar da data da factura emitida pelo fornecedor;

b) A saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias, a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação; e

c) O certificado comprovativo da exportação (CCE) seja entregue ao fornecedor no prazo de 90 dias, a contar da data da factura por ele emitida.

Nos restantes casos, incluindo as vendas para exportação isentas nos termos do DL 198/90, é exigível o documento alfandegário apropriado referido no n.º 9 do art.º 28.º do CIVA, enquanto meio de prova legal, que não pode ser substituído por meio de prova com força inferior, em especial prova testemunhal (cfr. decisão do processo arbitral n.º 476/2019-T).

Segundo o n.º 4, se findo o prazo de 30 dias referido no n.º 2, o vendedor não estiver na posse do certificado, deve, no prazo referido no n.º 1 do artigo 35.º do Código do IVA, proceder à liquidação do IVA, debitando-o à empresa exportadora em factura emitida para o efeito. Tal IVA assim debitado pode ser deduzido pela empresa exportadora desde que venha posteriormente a realizar a exportação.

Não estando a Requerente na posse desse CGE, até ao termo desse prazo, e da acção inspectiva de que foi objeto, não se vislumbra fundamento para a declaração da ilegalidade das liquidações ora em causa.

Note-se que, nos termos do n.º 1 do art.º 92.º do RGIT, quem, por qualquer meio importar ou exportar ou, por qualquer modo, introduzir ou retirar mercadorias do território nacional sem as apresentar às estâncias aduaneiras ou recintos directamente fiscalizados pela autoridade aduaneira para cumprimento das formalidades de despacho ou para pagamento da prestação tributária aduaneira legalmente devida; é punido com pena de prisão ou multa,

A introdução ilegal de uma mercadoria em país terceiro sem cumprimento das formalidades aduaneiras quando exigíveis, ainda que a exportação não esteja sujeita a direitos aduaneiros, poderá constituir crime de contrabando, salvo quando não dolosa, em que se reconduz a mera contra-ordenação .

Nessa medida, é o agente que cabe demonstrar a licitude da exportação caso pretenda aproveitar da isenção de IVA, sob pena de se premiar o agente do contrabando com o

benefício adicional de uma isenção completa, com reembolso, do IVA, que não ficaria prejudicada com o incumprimento, doloso ou negligente, das formalidades legais que visam assegurar o controlo do imposto.

*

A Requerente cumula, com o pedido anulatório principal, com o pedido acessório de fixação de indemnização por prestação de garantia bancária indevida.

No entanto, o que se verifica é que a Requerente não apresentou qualquer elemento de prova relativo quer quanto aos custos que haja suportado com a prestação da alegada garantia, quer quanto à sua existência e efectiva prestação.

Assim, não poderá este pedido acessório ser julgado procedente, sem prejuízo de, em eventual sede de execução do presente julgado ser peticionada a indemnização que se mostre correspondente ao prejuízo que a exigência indevida de imposto lhe haja causado.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide relativamente aos actos de liquidação adicional de IVA, oficiosamente anulados pela AT, respeitantes ao mês de Fevereiro, Novembro e Dezembro do ano de 2017, objecto do presente processo, no valor de, respectivamente, €4.263,88, €566,32 e €18.568,12;
- b) Anular os actos de liquidação adicional de IVA, objecto do presente processo, na parte correspondente às correcções relativas a IVA não liquidado nas transacções intracomunitárias, no valor de €16.727,81;
- c) Julgar improcedente a restante parte do pedido arbitral.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em **€ 22.415,68**, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 13.º do RJAT, artigo 97.º-A, n.º 1, 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.

F. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 6.000,00, nos termos da Tabela II do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos n.º 1 e 2 do art. 3.º do respetivo Regulamento e do n.º 2 do art. 12.º, n.º 2, e do n.º 4 do 22.º ambos do RJAT, a pagar integralmente pela Requerente, segundo o art. 5.º daquele Regulamento .

Notifique-se.

Lisboa, 04 de Julho de 2022

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Cláudia Rodrigues)

O Árbitro Vogal

(António de Barros Lima Guerreiro)