

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 3/2022-T

Tema: IVA – presunção de veracidade da contabilidade ou escrita - transmissões de bens fora de Portugal – ónus da prova.

Sumário

1. O artigo 74.º da LGT estabelece o princípio geral quanto ao ónus da prova, ao consignar que a prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1).
2. O artigo 75.º da LGT estabelece uma presunção legal de veracidade dos dados que constam da contabilidade e escrita do contribuinte.
3. Quando o Requerente, contribuinte, se arroga um direito a não aplicar IVA, cabe-lhe provar a ocorrência dos factos em que assenta esse direito cabendo-lhe a si o ónus da prova.

Decisão Arbitral

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 15.03.2022, decide o seguinte:

1. Relatório

1. A..., doravante designada por “Requerente”, número de identificação fiscal..., com morada em Rua ..., n.º ..., ... esquerdo frente, ...-... ..., Viana do Castelo, tendo sido notificada, a 08.10.2021, do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as

1.

liquidações de IVA e de juros compensatórios com os números 2021 ... e 2021 ..., relativas aos períodos de 2020/06T e 2020/09T, no montante global de € 22.850,52, apresentou, em 03.01.2022, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b), 10.º e 2.º n.º 1 alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais em referência. A Requerente pede ainda o reembolso das quantias pagas, acrescido de juros indemnizatórios.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 01.04.2022.
4. Em 25.02.2022, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação da Árbitra, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.
5. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes se pronunciassem, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 15.03.2022.
6. A Requerida apresentou Resposta e juntou “Processo Administrativo” (“PA”) no dia 21.04.2021.
7. Foi realizada a Reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT com inquirição da testemunha arrolada no Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) da Requerente no dia 11.07.2022.
8. A Requerente apresentou, a 20.07.2022, Alegações, reiterando o invocado no PPA e a confirmação da factualidade aí invocada pela produção de prova testemunhal. Na mesma

data foram juntos Desenhos exemplificativos de peças do tipo das que estão referenciadas nas faturas objeto dos autos (cuja junção havia sido previamente aceite pela Requerida em sede da reunião do artigo 18.º do RJAT).

9. A Requerida apresentou, a 13.09.2022, Alegações, sustentando que não existe prova de que os bens em causa tenham saído de Portugal.

10. A Requerida entende que o Requerente apresenta faturas sem liquidação de IVA ao abrigo das isenções de imposto aplicáveis a transmissões intracomunitárias de bens mas não foi apresentada documentação que comprovasse a isenção definida nos termos do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

11. O Requerente contrapõe que se tratam, não de transmissões intracomunitárias, mas sim de operações internas localizadas em França.

12. A Requerida entende que ainda assim, o Requerente não logrou apresentar qualquer documentação que validasse/comprovasse/localizasse estas operações no território francês.

Em face do exposto, importa delimitar as questões a decidir:

- Saber se as liquidações de IVA e Juros Compensatórios aqui em causa estão feridas de ilegalidade; e,
- Direito do Requerente aos juros indemnizatórios.

2. Saneamento

3.

13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
14. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.
15. O processo não enferma de nulidades.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A. A Requerente exerceu, entre 09.03.2020 e até 30.11.2020 atividade em nome individual, tendo como principal atividade, a atividade de mecânica geral, CAE 25620.
- B. A Requerente, neste período, estava enquadrada no regime normal do IVA com periodicidade trimestral.
- C. A Requerente emitiu as seguintes 9 faturas entre 14.05.2020 e 10.07.2020:

DATA	PER	VAT N.º	NOME CLIENTE	N.º DOC	BASE TRIBUTÁVEL
14-05-2020	06T	FR57318798857	B...	FT 2	4.958,70
05-06-2020	06T	FR57318798857	B...	FT 15	6.148,00
10-06-2020	06T	FR92318882321	C...	FT 16	11.200,00
22-06-2020	06T	FR92318882321	C...	FT 17	12.800,00
28-06-2020	06T	FR57318798857	B...	FT 18	7.997,70
				Sub_Total	43.104,40
01-07-2020	09T	FR57318798857	B...	FT 19	5.031,20
01-07-2020	09T	FR92318882321	C...	FT 20	46.100,00
07-07-2020	09T	FR57318798857	B...	FT 24	1.849,50
10-07-2020	09T	FR57318798857	B...	FT 25	3.265,00
				Sub_Total	56.245,70
				Total	99.350,10

- D. As faturas são referentes a transmissões de bens – peças de mecânica sobre encomenda.
- E. Os clientes dos bens são as empresas estabelecidas em França: B... e C... .
- F. As faturas estão registadas na contabilidade dos clientes e estes atestaram, por declaração, que receberam os bens nas suas instalações em território Francês (cfr. Doc. 3, 3-A, 4 e 4ª juntos com Reclamação Graciosa, anexa ao PA).
- G. As faturas não apresentam nenhum valor de IVA e contêm a seguinte menção escrita em língua portuguesa:
- “Isento de IVA ao Abrigo do artigo 14 do RITT”* (doc. 5 anexo à Reclamação Graciosa junta no PA).
- H. A Requerente reportou o valor total das faturas referidas em C. no campo 7 das suas declarações periódicas de IVA correspondentes aos períodos de 2020.06T e 2020.09T, correspondente a transmissões intracomunitárias de bens e prestações de serviços isentas de IVA (cfr. PA págs. 45 e seguintes).
- I. A Requerente solicitou um reembolso de IVA na declaração periódica de 2020.12T no valor de € 14.845,65.
- J. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção sob a Ordem de Serviço Externa n.º OI2021..., de 08-02-2021.

K. A ação inspetiva emitiu Relatório de Inspeção em maio de 2021, cujo teor, na parte que releva para a presente decisão, é o seguinte:

“I.4. – Conclusões da ação inspetiva

Da análise efetuada, explicitada nos capítulos III e VI deste relatório, para efeitos de informação do pedido de reembolso de IVA, N.º .../..., no montante € 14.845,65, relativo ao período 2020.12T, foram identificadas irregularidades, em sede de IVA, nas declarações periódicas dos períodos 2020.06T, 2020.09T e 2020.12T, traduzindo-se nas seguintes correções:

Método de determinação da matéria tributável		Natureza do Imposto	Período de Imposto	Valor (€)	Ref.
Correções Aritméticas	Imposto em falta	IVA - Falta liquidação	2020.0 6T	9.914,01	III.1.1
		IVA - Falta liquidação	2020.0 9T	12.936,51	III.1.1
		IVA - Falta liquidação	2020.1 2T	41,89	III.1.2
		IVA - Dedução indevida	2020.0 9T	4,37	III.1.3

Em resultado destas correções, o reembolso solicitado é indeferido na totalidade, pois o crédito de imposto é absorvido, na totalidade, pelas mesmas.

I.4.1. Documentos emitidos:

Documento de correção (DCU) de IVA para os períodos de 2020.06T, 2020.09T e 2020.12T. Autos de notícia pelas infrações referidas no capítulo VII deste relatório.

II – Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção

II. 1. Credencial e período em que decorreu a ação

A presente ação de inspeção tributária deu cumprimento à Ordem de Serviço Externa n.º OI2021..., de 08-02-2021, código de atividade 1122210501, tendo os atos inspetivos sido iniciados em 18-02-2021, com a assinatura da Ordem de Serviço pelo sujeito passivo. Os actos de inspeção serão dados como concluídos com a notificação da nota de diligência (cfr. artigoº 61.º do RCPITA).

II. 2. Motivo, âmbito e incidência temporal

O procedimento de inspeção externa teve como origem o pedido de reembolso de IVA, relativo ao período 2020.12T. O âmbito é parcial nos termos do artigo 14º, n.º 1, al. b) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Dec. Lei n.º 413/98, de 31/12.

Posteriormente, por Despacho do Diretor de Finanças, datado de 06-04-2021, o âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2021..., foi alargado para os períodos 2020.06T e 2020.09T, tendo o sujeito passivo sido notificado desse alargamento em 08-04-2021.

Os atos de inspeção serão dados como concluídos com a notificação da nota de diligência (art.º 61.º do RCPITA).

II. 3. Outras situações

Caraterização da atividade

- O sujeito passivo desenvolve a atividade em nome individual, estando inscrito para o exercício de Atividades de Mecânica Geral, a que corresponde o CAE 25620. Iniciou a

atividade em 2020-03-09 e cessou em 2020-11-30, por se terem deixado de praticar habitualmente actos relacionados com a atividade empresarial e profissional, nos termos do artigo 114.º, n.º1, alínea a) do CIRS.

- Em sede de IVA, a atividade foi cessada porque se esgotou o ativo da empresa, pela venda dos bens que o constituem ou pela sua afetação a uso próprio do titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, bem como pela sua transmissão gratuita, de acordo com o artigo 34.º, n.º1, alínea b) do CIVA.
- Não possui contabilidade organizada.

Enquadramento fiscal

No período analisado, o sujeito passivo encontra-se enquadrado para efeitos de IVA (Imposto Sobre o Valor Acrescentado) no Regime normal com periodicidade trimestral e para efeitos de IRS (Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) no Regime simplificado.

III – Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

III.1. Falta de Liquidação de IVA - Ausência de elementos comprovativos da saída ou expedição dos bens para o território Francês – artigo 14.º do RITI

- O sujeito passivo declarou no campo 7 das declarações periódicas dos períodos (2020.06T e 2020.09T) um conjunto de transmissões intracomunitárias de bens (TIB), com destino ao território Francês, cujo valor tributável ascende a € 99.350,10, sem, contudo, apresentar documentação que comprovasse a saída ou expedição dos bens para esse território, de acordo com o preconizado no Ofício Circulado n.º 30218, de 03-02-2020, conforme quadro seguinte:

DATA	PE R	VAT N.º	NOME CLIENTE	N.º DOC	BASE TRIBUTÁVE L
14-05- 2020	06 T	FR...	B...	FT 2	4.958,70
05-06- 2020	06 T	FR...	B...	FT 15	6.148,00
10-06- 2020	06 T	FR...	C...	FT 16	11.200,00
22-06- 2020	06 T	FR...	C...	FT 17	12.800,00
28-06- 2020	06 T	FR...	B...	FT 18	7.997,70
				Sub_Tota l	43.104,40
01-07- 2020	09 T	FR...	B...	FT 19	5.031,20
01-07- 2020	09 T	FR...	C...	FT 20	46.100,00
07-07- 2020	09 T	FR...	C...	FT 24	1.849,50
10-07- 2020	09 T	FR...	C...	FT 25	3.265,00
				Sub_Tot al	56.245,70
				Total	99.350,10

- Quando notificamos o sujeito passivo para apresentar elementos que atestassem a saída ou expedição daqueles bens para França, este declarou que não se trataram de TIB's, mas de diversas operações internas localizadas na França, já que referiu que as peças indicadas nas faturas em questão foram produzidas e entregues em França por pessoas amigas que disponibilizaram instalações, equipamentos e mão-de-obra (cf. declaração constante do Anexo I).
- No entanto, o sujeito passivo também não apresentou documentação comprovativa da situação que alegou, assim como não existe na contabilidade qualquer elemento que o ateste, nomeadamente faturas de compras de matérias-primas e outras despesas suportadas em França).
- Por outro lado, considerando que as referidas transmissões foram declaradas nas declarações periódicas e nas declarações recapitulativas respetivas como sendo TIB's e que as faturas em causa mencionam a isenção de IVA nos termos do artigo 14.º do RITI, por se tratarem de transmissões intracomunitárias de bens, então, só podemos concluir que essas operações, declaradas como TIB's, não reúnem os requisitos para beneficiar da isenção do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), pelo que se verifica falta de liquidação de IVA no valor de € 22.850,52 [€ 99.350,10 x 23%]:

PER	CAMPO 3	CAMPO 4
2020.0 6T	43.104,40	9.914,01
2020.0 9T	56.245,70	12.936,51
Total	99.350,10	22.850,52

(...)

4. Conclusão

Tendo em conta o exposto no capítulo III, nomeadamente as correções em sede de IVA, o crédito de imposto objeto desta análise vai ser totalmente consumido pelo IVA liquidado em falta (períodos 2020.06T - € 9.914,01; 2020.09T - € 12.936,51 e 2020.12T - € 41,89) e pelo IVA deduzido indevidamente (período 2020.06T - € 4,37), pelo que se propõe o indeferimento total do pedido de reembolso n.º 21179802/0 relativo ao período 2020.12T.

IX – Direito de Audição - Fundamentação

Face aos artigos 60.º da Lei Geral Tributária e 60.º do Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovados pelo D.L. n.º 398/98, de 17/12 e 413/98 de 31/12, respetivamente, notificou-se o sujeito passivo, através do ofício n.º ... de 22-04-2021, para, no prazo de 15 (quinze) dias, exercer o direito de audição sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

No dia 06-05-2021, deu entrada nesta Direção de Finanças, um documento enviado pelo sujeito passivo, relativo ao exercício do direito de audição – Anexo III.

Analísado o documento indicado, cujo conteúdo aqui se considera integralmente reproduzido, nos pontos seguintes iremos expor a apreciação que nos merecem os argumentos apresentados pelo sujeito passivo.

Em primeiro lugar importa referir que o sujeito passivo não apresenta qualquer argumento sobre as correções referidas nos pontos III.2 e III.3, pelo que as conclusões constantes desses pontos não se alteram.

No que concerne à correção constante do ponto III.1, o sujeito passivo referiu, resumidamente que:

- as vendas a clientes franceses, no montante de € 99.350,10, foram efetivamente realizadas e faturadas, e correspondem a operações isentas que conferem direito à dedução do IVA;

- as faturas em causa respeitam a peças produzidas e entregues a clientes em França, expediente utilizado para poder ultrapassar e honrar compromissos num período de fortes limitações à mobilidade por causa da pandemia – COVID 19;
- foi uma solução pontual e de curta duração por ser manifestamente inviável a prazo, o que levou a requerente, também por isso, a cessar a atividade pouco tempo depois de iniciada.
- as operações estavam sujeitas a imposto em França, pelo que o imposto devia ser liquidado pelas empresas francesas na qualidade de adquirentes;
- as transmissões de bens e inerentes encargos suportados em França deviam ser registados como tal em Portugal, concorrendo para a determinação de eventual lucro tributável em sede de IRS;
- todavia, a determinação dos seus rendimentos empresariais era com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado. Neste regime, o rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente 0,15 às vendas de mercadorias, sem ponderação de quaisquer custos de matérias-primas ou encargos;
- os lapsos apontados são fruto do momento e das condições especiais em que se desenvolveu a sua atividade em 2020, bem como fruto de uma estrutura organizativa típica do Regime Simplificado, mas sem que isso tenha, em momento algum, posto em causa a economia do imposto em Portugal, quer do IRS quer, principalmente, do IVA.

Posição da AT

- Conforme já referimos no capítulo III.1 deste relatório, aquilo que fundou as nossas correções foi a ausência de documentação que suportasse os requisitos para beneficiar da isenção do IVA, à luz dos normativos fiscais. Ou seja, estando em causa Transmissões Intracomunitárias de Bens (TIB's) (conforme consta das faturas emitidas pelo SP), não foi apresentada documentação que comprovasse a isenção definida nos termos do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI). Por outro lado, uma vez que o SP vem alegar que se tratam, não de TIB's, mas sim de operações internas

localizadas em França, aquele não logrou apresentar qualquer documentação que validasse/comprovasse/localizasse estas operações nesse território, seja no decurso do procedimento inspetivo, seja mesmo agora, no âmbito do exercício do seu direito de audição.

- Efetivamente, durante a análise inspetiva, não foi apresentada documentação comprovativa das justificações apresentadas pelo SP, apesar de a termos solicitado (Anexo IV). Acresce também que o direito de audição exercido pelo sujeito passivo e agora em análise, também não traz ao procedimento qualquer documento que ateste a natureza das operações que ele diz realizadas, assim como, o cumprimento dos requisitos para beneficiar da isenção do IVA.

- Nessa medida, só podemos concluir que essas operações, declaradas como TIB's, não reuniam os requisitos para beneficiar da isenção do artigo 14.º do Regime do RITI;

- O sujeito passivo veio alegar que a ausência de documentação capaz de comprovar que as operações se localizaram em França, nomeadamente encargos suportados em França, está relacionada com a aplicação do Regime Simplificado.

- Contudo, o artigo 116.º do CIRS, refere no seu n.º 1, alínea a) que os titulares dos rendimentos da categoria B, quando não possuam contabilidade organizada, são obrigados a efetuar os registos a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 50.º do Código do IVA;

- Por sua vez, o n.º 4, alínea c) do artigo 116.º, refere ainda que os lançamentos devem ser sempre suportados por documentos comprovativos.

- Por outro lado, estando em causa o IVA (em concreto, a falta de liquidação), temos de atender ao disposto no artigo 50.º do CIVA, já referido no âmbito das obrigações de registo dos titulares de rendimentos da categoria B;

- Ora este artigo estabelece que “Os sujeitos passivos não enquadrados nos regimes especiais previstos na secção iv do presente capítulo ou que não possuam contabilidade organizada nos termos do Código do IRS ou do IRC utilizam, para cumprimento das exigências constantes dos n.ºs 1 dos artigos 45.º e 48.º, os seguintes livros de registo:

- a) Livro de registo de compras de mercadorias e ou livro de registo de matérias-primas e de consumo;
- b) Livro de registo de vendas de mercadorias e ou livro de registo de produtos fabricados;
- c) Livro de registo de serviços prestados;
- d) Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento;
- e) Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e de consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de dezembro de cada ano.”

- Pelo que o registo contabilístico, com documentação comprovativa, relativo à compra de matérias-primas e outros encargos necessários para produzir e distribuir os produtos vendidos aos clientes franceses, constituía uma obrigação legal do sujeito passivo.

- Contudo, o sujeito passivo, não efetuou qualquer registo, assim como não possui qualquer documento comprovativo de operações realizadas para a produção e distribuição dos produtos vendidos aos clientes franceses.

- Por último, importa referir que os argumentos relacionados com as limitações provocadas pela pandemia e por se tratar de uma solução inviável a prazo, que levou à cessação da atividade, não tem fundamento, uma vez que o sujeito passivo, efetivamente cessou a atividade individual em 30-11-2020, mas já tinha iniciado a mesma atividade em 01-08-2020, no âmbito da empresa D... LDA, NIPC ..., onde assumiu as funções de gerente. Para além disso, estas operações verificaram-se em alternância com TIB's (os n.ºs das faturas e das datas de emissão não são sequenciais), que cumpriam com os requisitos para beneficiar da isenção do IVA, tendo continuado a praticar estas operações no âmbito da sociedade.

Tendo em conta o exposto, os argumentos apresentados pelo sujeito passivo no âmbito do exercício do direito de audição, pelas razões apontadas, não alteram as conclusões constantes do capítulo III deste relatório, que se reiteram na íntegra.”

L. A Requerente não anulou ou creditou as faturas aqui em causa.

M. A Requerente não entregou declarações periódicas de substituição quanto aos períodos 2020.06T e 2020.09T.

- N. Na sequência da ação inspetiva realizada, foram efetuadas as correções que originaram as liquidações de imposto e juros compensatórios em sede de IVA aqui contestadas.
- O. A Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra as liquidações aqui em causa no dia 26.08.2021 (cfr. PA).
- P. A Reclamação Graciosa foi indeferida por despacho do Director de Finanças de Viana do Castelo de 07.10.2021, notificado através do Ofício n.º ... datado de 08.10.2021.
- Q. A Requerente pagou as liquidações adicionais aqui em causa.
- R. A Requerente apresentou, em 03.01.2022, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular.

3.2 Factos não provados

- 16. Não foi provado o transporte intracomunitário dos bens de Portugal para França.
- 17. Não foi provado que a produção e transmissão dos bens apenas ocorreu em território francês.

3.3 Fundamentação da decisão da matéria de facto

- 18. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (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).

19. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
20. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental, a prova testemunhal e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.
21. Nesta sede importa relevar que:
 - não foi apresentada nenhuma guia de transporte, CMR, fatura de serviço de transporte, fatura de seguro dos bens transportados, fatura de gasolina, gasóleo, portagens, estacionamento, título de transporte quanto aos bens em causa ou às suas componentes ou matérias primas, (i) quer quanto a transporte intracomunitário Portugal-França, (ii) quer quanto a deslocações internas em território francês; não é credível que em 9 faturas que totalizam quase € 100.000 e entregas no mundo empresarial não existam documentos comprovativos do transporte dos bens e que o mesmo seja – como invocado pela Requerente – realizado a título pessoal, através de veículos pessoais de amigos e a título gratuito, tanto para mais quando, na data dos fatos – Maio de 2020 e Julho de 2020 existiam restrições de circulação devido à COVID-19 e, como é do conhecimento público, controlos na circulação;
 - não foi apresentado qualquer documento comprovativo de aquisição, gastos, compra das matérias e/ou materiais necessários ao fabrico das peças em território francês, o que seria expeável se, como invocado pela Requerente, a produção apenas ocorreu naquele território e por encomenda; não é credível que em 9 faturas que totalizam quase € 100.000 de materiais por encomenda –

que regra geral, requer a aquisição de matérias específicas para satisfazer as especificidades da encomenda – todos os materiais – como invocado pela testemunha apresentada pela Requerente, que se identificou como fabricante manual dos bens – tenham sido fabricados a partir de sobras cedidas a título gratuito, trabalhados a partir de equipamentos emprestados por terceiros, que eram, por sua vez, utilizados em instalações cedidas também a título gratuito; diz o senso e experiência comum que, no mínimo, tais materiais seriam objeto de reembolso a preço de custo e que o expetável seria parte dos materiais serem objeto de compra para permitir o fabrico;

- não foram junto aos autos os desenhos específicos das encomendas em causa – mas sim desenhos exemplificativos de peças tipo e com base nos quais eram feitos os bens;
- a testemunha arrolada pela Requerente, que se identificou como fabricante manual dos bens, não soube indicar como lhe foram transmitidos, desde Portugal, os desenhos que permitiram o fabrico das peças em causa – email, carta correio ou outro, não existindo comprovativos nesta sede, o que seria expetável caso os bens tivessem sido fabricados em França como invocado pela Requerente;
- de igual modo não foi apresentada nenhuma prova das encomendas realizadas pelos clientes a partir de França quanto às peças em causa – nem ordem de encomenda, nem email, carta, agendamentos de reuniões, troca de mensagens a agendar videochamadas por zoom ou teams, a combinar a entrega dos bens, nem proposta de preços das mesmas, como é típico das relações comerciais;
- a testemunha arrolada pela Requerente, que se identificou como fabricante manual dos bens, indicou, na inquirição, que prestou os serviços de fabrico dos bens em causa a título gratuito e integralmente no território francês, em nome da sua amizade com a Requerente; no entanto, a mesma testemunha indicou, quando questionado sobre a sua relação com a Requerente que em julho de 2020 (sendo as operações em causa correspondentes a faturas emitidas entre março e julho de 2020) passou a deter 50% da empresa D..., LDA. (conforme

base de dados pública do Ministério da Justiça) sendo os restantes 50% detidos pela Requerente; ora a detenção de uma empresa “a meias” com a Requerente determina interesse direto da testemunha na questão aqui em causa; a testemunha indicou que efetuou o serviço durante 3 semanas, não sendo crível 3 semanas de serviço não remunerado a título de amizade, tanto para mais quando não existe qualquer documentação do processo de fabrico e da realização da encomenda ao longo de 3 semanas (mensagens, troca de desenhos, confirmação de entregas, agradecimentos, entre outros);

- a testemunha arrolada pela Requerente, que se identificou como fabricante manual dos bens, indicou aos autos a sua residência em França, reiterando durante a inquirição que sempre viveu nesse país; no entanto, registos de contribuinte da AT constantes do PA e confrontados à testemunha pela Requerida durante a inquirição demonstram que, em 15.09.2021, a testemunha estava registada com domicílio fiscal em Portugal; para mais, no período entre 2020.01.01 e 2020.04.16 a testemunha teve atividade de mecânica geral aberta junto da AT, o que demonstra atividade em território nacional, facto que a testemunha, quando confrontada pela Requerida, não soube explicitar nem detalhar, o que levanta dúvidas a este Tribunal sobre a sua permanência e residência entre território de Portugal e/ou França à data dos factos.

4. Matéria de direito

22. No caso em apreço estão em causa operações de transmissões de bens tituladas por 9 faturas emitidas pela Requerente que aplicam a isenção de IVA constante do artigo 14.º do RITI para transmissões de bens intracomunitárias.
23. Estas faturas não foram anuladas ou objeto de nota de crédito pela Requerente tendo as operações nelas constantes sido reportadas (e mantidas como tal) no campo 7 das

respetivas declarações periódicas como transmissões intracomunitárias realizadas a partir de Portugal e isentas (isenção completa).

24. Nos termos do artigo 75.º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações do contribuinte que estiverem em conformidade com os elementos constantes da sua contabilidade e desde que esta se mostre organizada nos termos da lei e não se verifiquem erros, inexatidões, ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade.
25. Vigora, no nosso sistema fiscal, o princípio da verdade declarativa, que coloca na esfera de atuação dos contribuintes a iniciativa no procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos. A administração fiscal está vinculada a liquidar os tributos com base na declaração do contribuinte, sem prejuízo do direito que lhe é concedido de proceder, a posteriori, ao controlo dos factos declarados.
26. No presente caso a AT demonstrou que falta um dos requisitos legais que permitem aplicar a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens: a comprovação do transporte intracomunitário.
27. Nos termos do artigo 14.º do RITI, uma operação de transmissão intracomunitária é isenta de IVA quando:
 - (i) O transmitente seja sujeito passivo de IVA no Estado-membro de expedição ou transporte dos bens;
 - (ii) O adquirente seja igualmente sujeito passivo de IVA, mas num outro Estado-membro e utilize o respetivo número para validação da aquisição e se encontre aí registado para efetuar aquisições intracomunitárias;
 - (iii) Os bens sejam de facto expedidos para outro Estado-membro;
 - (iv) A transmissão seja declarada nas declarações recapitulativas do transmitente.

-
28. A prova do ponto (iii), i.e. que os bens foram de facto expedidos para outro Estado-Membro, é efetuada por documentos comprovativos do transporte ou expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo, uma fatura emitida do transportador dos bens ou do seguro no âmbito do transporte.
29. A exigência da prova do transporte intracomunitário tem a sua razão de ser no controlo da evasão e abuso fiscal: evitar que o reporte de uma operação como transmissão intracomunitária de bens seja utilizado para não liquidar e pagar IVA em operações que não o são ou para recuperar IVA indevidamente (na medida em que estamos perante uma isenção completa permite-se a recuperação do IVA dos inputs afetos a estas operações).
30. Ora no presente caso, não foi provado o transporte intracomunitário dos bens de Portugal para França:
- (i) as declarações apresentadas pelos clientes (ponto F dos Factos Provados), emitidas em 16 de junho de 2021, demonstram que estes receberam os bens nas suas instalações em França mas não referem quem foi responsável pelo seu transporte até lá, qual o trajeto dos bens, qual o momento em que esse transporte ocorreu, qual o local de carga ou descarga, qual o modo de transporte (carro privado, camião, carrinha?). Com base nas declarações apenas podemos concluir que os bens em causa chegaram às instalações dos clientes em França, desconhecendo, no entanto, o modo, o como e o momento em que chegaram;
 - (ii) não foi apresentada nenhuma guia de transporte, CMR, fatura de serviço de transporte, fatura de seguro dos bens transportados, fatura de gasolina, gasóleo, portagens, estacionamento, título de transporte quanto aos bens em causa.
31. Como já aqui referido, o artigo 75.º da LGT estabelece uma presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes, bem como dos dados que constam da sua

contabilidade e escrita: “presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”.

32. O que significa que, se a AT não demonstrar a falta de correspondência com a realidade do teor das declarações, contabilidade e da escrita, estas são consideradas verdadeiras (nesse sentido, cfr. Diogo Leite de campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.^a ed., Vislis, 2012, p. 664).
33. No presente caso, ainda que se possa considerar que a AT expôs que o reporte no campo 7 das declarações periódicas de IVA dos períodos 2020.06T e 2020.09T não foi o correto, em nenhum momento a AT demonstra ou invoca que a contabilidade ou escrita do Requerente não é verdadeira: antes a AT invoca que um dos requisitos formais para beneficiar de uma isenção (e em consequência reportar a mesma no campo das operações isentas) não estão verificados.
75. O artigo 74.º da LGT estabelece o princípio geral quanto ao ónus da prova, ao consignar que a prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1).
76. O corolário do princípio da legalidade administrativa, de acordo com o qual a Administração só pode agir se isso lhe permitir a lei, e não pode fazê-lo contra ela sendo que os pressupostos da sua atuação são, pois, factos constitutivos do seu direito a agir, cuja prova lhe compete.
77. A AT demonstrou que não estão verificados os requisitos que legitimam a isenção do IVA aplicada quanto a transmissões intracomunitárias.

-
78. A Requerente contrapôs que tem na mesma direito a não aplicar IVA porque as operações afinal ocorreram integralmente em território francês.
79. Ora se no caso vertente, é a Requerente que se arroga um direito a não aplicar IVA, cabe-lhe provar a ocorrência dos factos em que assenta esse direito cabendo-lhe a si o ónus da prova - pelo que não vale aqui, a invocação da Requerente, de que deveria ter sido a AT, ao abrigo do princípio do inquisitório (58.º LGT), a validar a localização das transmissões ao abrigo de mecanismos de cooperação internacional.
80. E nesta sede a Requerente não logrou cumprir o ónus de provar que as operações se localizaram apenas e integralmente em território francês:
- em nenhum momento anulou ou creditou (i.e. retificou, como seria a sua opção nos termos do artigo 78.º do Código do IVA) as faturas em causa que titulam vendas realizadas a partir de Portugal;
 - em nenhum momento entregou declarações periódicas de substituição (sendo opção a entrega de declarações fora de prazo nos termos do artigo 41.º do CIVA em conjugação com 117.º e 119º do RGIT, sem prejuízo das penalidades aplicáveis), e manteve o reporte das operações como transmissões intracomunitárias;
 - juntou ao processo extratos contabilísticos pelos quais demonstrou que essas mesmas faturas foram contabilizadas como tal, i.e. como isentas de IVA nos termos do artigo 14.º do RITI, pelos respetivos clientes;
 - não apresentou prova documental – o que senso comum, em bens correspondentes a quase € 100.000 e vendas comerciais seria expeável como enumerado no ponto 3.3. supra – de despesas incorridas em território francês para o fabrico destes bens – nem em matéria-prima, nem em serviços, os quais se invocaram todos como gratuitos e não documentados;
 - apresentou prova testemunhal que, pelas contradições enumeradas acima no ponto 3.3. deixou dúvidas, quer quanto ao conhecimento quer quanto ao interesse direto da

testemunha na causa, não podendo ser valorada no sentido de concluir que a produção, fabrico e entrega dos bens ocorreu integralmente em território francês.

81. Neste sentido:

- Presumem-se verdadeiras as faturas que titulam vendas realizadas a partir de Portugal nos termos do artigo 75.º da LGT;
- Falta a comprovação de um dos requisitos para a aplicação da isenção de IVA prevista na lei para transmissões intracomunitárias, i.e. a contrario sendo devida a liquidação de IVA português sobre as operações aqui em causa;

Improcede assim o pedido de pronúncia arbitral apresentado.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na totalidade;
- b) Absolver a AT de todos os pedidos.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **22.850,52**, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 22-09-2022

A Árbitra singular

(Catarina Belim)