

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 50/2021-T

Tema: IVA – Envio de mercadorias à consignação

Sumário:

1. A presunção de veracidade das declarações apresentadas pelo contribuinte pode ser ilidida através da produção, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, de prova em sentido contrário.
2. O envio de mercadorias à consignação é realizado sem liquidação do IVA (vd. n.º 6 do artigo 7.º do CIVA).

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A... , LDA.**, CONTRIBUINTE FISCAL N.º ..., com sede na Rua ... , Lisboa (doravante, “REQUERENTE”), veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º e dos artigos 10.º e ss. do RJAT, bem como do art. 99.º e 102.º, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força do art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT, requerer, em 22/1/2021, a constituição de Tribunal Arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral, o qual tem como “objeto imediato a decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ..., a qual, por sua vez, teve por objeto o ato de liquidação de IVA n.º 2019 ..., referente ao período de maio de 2015 e do qual resultou o montante total a pagar no valor de € 14.598,58, e, bem assim, o respetivo ato de liquidação de juros compensatórios (cf. cit. Documentos n.º 1 e 2) – objeto mediato do presente pedido.”

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o presente signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 5/7/2021.

3. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente, alega, em síntese, o seguinte:

- a) «[A]o contrário daquilo que concluíram os Serviços de Inspeção Tributária, o documento com a referência ... n.º .../... de 30 de maio de 2014, no montante de € 63.462,93 (sessenta e três mil, quatrocentos e sessenta e dois euros e noventa e três cêntimos), foi efetivamente anulado através da devolução da guia de remessa ... n.º .../... de 31 de dezembro de 2014, (cf. Nota de Devolução constante do procedimento inspetivo como Anexo 4 do Termo de Declarações junto ao cit. Documento n.º 3).
- b) [A] Requerente [...] manteve as mercadorias, registadas na conta 326 – Mercadorias em poder de terceiros, por mero lapso contabilístico, sendo, no entanto, indiscutível ter-se feito prova, através da referida nota de devolução, que não decorreu o prazo de um ano após envio à consignação necessário para que a presunção de venda para efeitos de IVA invocada no Relatório de Inspeção Tributária pudesse operar.
- c) Nesse sentido, trata-se de um equívoco da equipa de inspeção, de facto originado num erro contabilístico da aqui Requerente (ou uma falta de comunicação entre a gestão e a

contabilidade externa), do qual, desde já, se penitencia. E não decorreu o mencionado prazo de um ano porque as mercadorias não chegaram a ser exportadas.

- d) Com efeito, a lei angolana não permite a importação de bens à consignação, pelo que se procedeu à anulação dos documentos de consignação. Nestes termos, não passou um ano desde o envio sem que a mercadoria fosse devolvida, simplesmente porque a mercadoria nunca chegou a ser enviada.
- e) Não obstante, ainda que a referida Nota de Devolução não fizesse fé, o que apenas por cautela de patrocínio se conjectura, sempre se dirá que o IVA hipoteticamente apurado em razão na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA não seria, se tivesse havido exportação, devido em qualquer caso.
- f) De facto, a haver expedição, a mercadoria em causa teria sido exportada (à consignação) pelo sujeito passivo para uma empresa de Angola. Pelo que se trataria de uma operação isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do respetivo Código. Assim, e ainda que se presumisse que os bens foram transmitidos no momento em que passou um ano desde a respetiva expedição, naturalmente que, sendo uma transmissão de bens isenta de IVA, o IVA liquidado adicionalmente não seria devido.
- g) Por fim, cumpre, ainda, referir que, em virtude da inspeção ocorrida relativamente ao ano de 2014 (OI2017...), foi liquidado IVA pela totalidade das faturas que dizem respeito a exportações para países terceiros, incluindo, naturalmente, a mercadoria supostamente exportada à consignação e cuja alegada não devolução no prazo de um ano deu origem ao IVA ora liquidado.
- h) Assim sendo, esta nova (dupla) tributação daria origem a uma duplicação de coleta. Pelo que, não pode a ora Requerente deixar, nesta sede, de sublinhar que a Autoridade Tributária e Aduaneira já deveria, também por este motivo, ter procedido à anulação desta correção.

- i) Em face do exposto, deve o despacho através do qual foi indeferida a reclamação graciosa n.º ... ser anulado, com as necessárias consequências legais, o que, desde já, se requer.»

3.1. A Requerente conclui que o presente pedido deve “ser julgado procedente, por provado e fundado, e, por conseguinte, ordenar a anulação do despacho através do qual foi indeferida a reclamação graciosa n.º ..., com todas as demais consequências legais.»

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “REQUERIDA” ou “AT”) apresentou resposta, invocando, em síntese, o seguinte:

- a) «Impugna-se toda a matéria de facto alegada pela Requerente, por não corresponder à verdade, ou por não poderem ser retirados os efeitos jurídicos pretendidos. Quanto aos factos com interesse para a boa decisão da causa, atento o alegado pelas partes e a prova documental junta, *maxime* o processo administrativo, será de considerar assente no probatório o seguinte: [...] A Requerente tem por objeto o comércio a retalho de calçado, marroquinaria e acessórios, CAE 47721, é sujeito passivo de IRC e está enquadrado no regime geral de tributação. [...] Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2018..., a Direção de Finanças de Lisboa realizou uma ação inspetiva externa, de âmbito geral, ao exercício de 2015 e do qual resultaram correções em matéria de IRC e IVA. [...] A Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, nos termos do qual a Administração Tributária propôs a seguinte correção, em sede de IVA em falta de € 14.596,49, quanto ao período de 2015.05. [...] A Requerente apresentou reclamação graciosa, a qual foi indeferida, tendo apresentado o presente pedido arbitral.
- b) Em sede inspetiva da comparação entre os valores contabilizados pela Requerente e os valores que constam na AT, declarados como exportações verificaram-se as seguintes diferenças: Exportações 2015: Contabilidade [€] 214.916,99; Sistema AT [€] 139.931,00; Diferença [€] 74.985,99.

- c) A partir dos documentos da contabilidade verificou-se, ainda, a existência de uma remessa de calçado efetuada no ano de 2014, já identificada na OI2017..., relativamente à qual não existe qualquer prova de que a mesma foi devolvida no prazo de um ano conforme determina o artigo 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA. Ainda no que respeita às mercadorias enviadas à consignação para Angola verificou-se que foram contabilizadas na conta 32.6.3, a débito, e 32113, a crédito.
- d) Daqui subsume-se que estas vendas não transitaram por uma conta de gastos ou de rendimentos, pelo que os respetivos valores não foram incluídos no apuramento do resultado do período, conforme previsto no artigo 18.º, n.º 1, do CIRC.
- e) Relativamente ao ano de 2015, constatámos que a sociedade enviou para Angola várias remessas de calçado, que estão identificadas na contabilidade através de documentos internos, que na sua maioria, não são mais do que listagens com a relação desses bens e onde consta como local de descarga da mercadoria, a Avenida ..., Luanda, [...] [t]otalizando [€] 229.321,35, no exercício de 2016, impondo-se a confirmação da venda destas mercadorias ou a sua devolução, para efeitos de apuramento de lucro tributável e de imposto.
- f) No que respeita ao IVA liquidado, verificou-se que no ano de 2015, além dos valores declarados pela Requerente, existe IVA a liquidar relativo à mercadoria enviada à consignação para Angola em 2014, documento ... N.º.../... de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00, a que corresponde € 14.596,49 de IVA, e relativamente à qual a sociedade não fez prova da devolução da mercadoria.
- g) A partir dos documentos da contabilidade, verificou-se a existência de uma remessa de calçado efetuada no ano de 2014, titulada por um documento interno com a indicação de Saída à Consignação Residence/...”, em nome da empresa B... LDA, NIF ..., com sede na Av. ..., Luanda, empresa que a sócia gerente assumiu ser sua.

- h) Relativamente ao referido documento no montante de [€] 63.463,00, datado de 2014/05/30, foi indagado o contabilista certificado sobre a possível devolução da mercadoria ou da existência da respetiva fatura, [e] a sua resposta, por e-mail de 2018/09/22, foi que “*A mercadoria não foi devolvida continuava a consignação em 31/12/2014*”.
- i) Considerando que não existe qualquer prova de que a mesma foi devolvida no prazo de um ano conforme determina o artigo 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA, pelo que o valor do IVA é exigível nos termos do artigo 7.º, n.º 6, do mesmo decreto.
- j) Em sede de IVA foi efectuada a correção de imposto em falta de € 14.596,49, no período de 05/2015, correspondente à venda à consignação, Consignação Residence/...., de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00, relativamente à qual a Requerente não fez prova da devolução no prazo de um ano, conforme determina o artigo 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA, pelo que o valor do IVA é exigível nos termos do artigo 7.º, n.º 6, do mesmo decreto.
- k) Sucede que nem em sede inspectiva, nem graciosa ou nos presentes autos, a Requerente fez prova da devolução da mercadoria ou sequer da alegada não saída da mercadoria do território português. Tal como não faz prova do eventual destino dos bens.
- l) Quer isto dizer que, pretendendo entender-se que estamos perante uma exportação, para efeitos da aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, a Requerente teria de munir-se do DAU (documento administrativo único) e carregá-lo aos autos.
- m) Para tanto, leia-se o n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA quando exige que, para este efeito, as exportações “(...) devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados (...) indicando o destino que lhes irá ser dado”.
- n) A única documentação que a AT reúne diz respeito a uma saída de mercadoria à consignação sem o seu retorno, pelo que dever-se-á aplicar a alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA, tal como defendido pelos serviços de inspeção.

- o) Atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, incumbe à Requerente fazer a prova cabal e inequívoca de tudo aquilo que alega, o que nunca aconteceu.»

4.1. A AT conclui, nos termos acima expostos, que “deve o pedido ser julgado improcedente, com as devidas consequências legais.»

5. Não tendo sido invocadas exceções, o Tribunal Arbitral, por despacho de 29/11/2021, prescindiu da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Foi, ainda, fixado o dia 17/12/2021 para a prolação da decisão arbitral.

II. Saneamento

6. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

7. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

8. Pelo exposto, e não havendo nulidades, impõe-se o conhecimento do mérito do pedido.

III. Questão a decidir

9. Na petição arbitral, a ora Requerente alega ser «indiscutível ter-se feito prova, através da referida nota de devolução [“Nota de Devolução constante do procedimento inspetivo como Anexo 4 do Termo de Declarações junto ao cit. Documento n.º 3”], que não decorreu o prazo de um ano após envio à consignação necessário para que a presunção de venda para efeitos de IVA invocada no Relatório de Inspeção Tributária pudesse operar.»

10. A ora Requerente alega, ainda, que, «ainda que a referida Nota de Devolução não fizesse fé, [...] sempre se dirá que o IVA hipoteticamente apurado em razão na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA não seria, se tivesse havido exportação, devido em qualquer caso», isto porque, «a haver expedição, a mercadoria em causa teria sido exportada (à consignação) pelo sujeito passivo para uma empresa de Angola. Pelo que se trataria de uma operação isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do respetivo Código.»

11. Por último, a ora Requerente alega que, «em virtude da inspeção ocorrida relativamente ao ano de 2014 (OI2017...), foi liquidado IVA pela totalidade das faturas que dizem respeito a exportações para países terceiros, incluindo, naturalmente, a mercadoria supostamente exportada à consignação e cuja alegada não devolução no prazo de um ano deu origem ao IVA ora liquidado», pelo que conclui que «esta nova (dupla) tributação daria origem a uma duplicação de coleta.»

12. Por seu lado, a Requerida alega que, em «sede inspectiva, da comparação entre os valores contabilizados pela Requerente e os valores que constam na AT, declarados como exportações [de 2015] [verificou-se uma diferença entre a contabilidade da Requerente e o Sistema AT de] [€] 74.985,99»; que, a «partir dos documentos da contabilidade verificou-se [...] a existência de uma remessa de calçado efetuada no ano de 2014, já identificada na OI2017..., relativamente à qual não existe qualquer prova de que a mesma foi devolvida no prazo de um ano conforme determina o artigo 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA»; e que, no que diz respeito ao ano de 2015, «existe IVA a liquidar relativo à mercadoria enviada à consignação para Angola em 2014, documento ... N.º.../... de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00, a que corresponde € 14.596,49 de IVA, e relativamente à qual a sociedade não fez prova da devolução da mercadoria.» Acrescenta, ainda, a Requerida que, «[r]elativamente ao referido documento no montante de [€] 63.463,00, datado de 2014/05/30, foi indagado o contabilista certificado sobre a possível devolução da mercadoria ou da existência da respetiva fatura, [e] a sua resposta, por e-mail de 2018/09/22, foi que “A mercadoria não foi devolvida continuava a consignação em 31/12/2014”.»

13. Pelo exposto, conclui-se que a questão essencial a decidir nos presentes autos diz respeito à avaliação da legalidade da correcção feita pela AT, em sede de IVA, relativamente ao ano de 2015, no montante *supra* referido de €14.596,49 – dado que a mencionada correcção está na origem do acto de liquidação de IVA n.º 2019 ... (e respectivo acto de liquidação de juros compensatórios), o qual foi confirmado por meio da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ... (como se pode ler na p.i., todos estes actos são aqui colocados em causa pela ora Requerente).

IV. Matéria de Facto

IV.1. Factos Provados

14. Com relevância para a decisão do presente processo, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas de direito português que tem por objecto social a comercialização, exportação, importação, representação e fabrico de calçado, vestuário, marroquinaria, acessórios, cd's, restauração e outras atividades hoteleiras similares (CAE 47721 – Comércio a retalho de calçado, em estabelecimentos especializados).
- B. A Requerente encontra-se sujeita ao regime geral de IRC, sendo que, para efeitos de IVA vigora o regime de tributação normal de periodicidade mensal (vd. PA apenso).
- C. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária, de natureza externa e âmbito geral, ao exercício de 2015, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2018..., do qual resultaram correções em matéria de IRC e IVA.
- D. A Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, nos termos do qual a AT concluiu existir “IVA a liquidar relativo à mercadoria enviada à consignação para Angola em 2014, documento ... N.º.../... de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00,

a que corresponde € 14.596,49 de IVA e relativamente à qual a sociedade não fez prova da devolução da mercadoria.” (vd. RIT constante do PA apenso).

- E. Na base da referida conclusão da AT está, nomeadamente, o facto de, “relativamente ao referido documento no montante de [€] 63.463,00, datado de 2014/05/30, [ter sido] indagado o contabilista certificado sobre a possível devolução da mercadoria ou da existência da respectiva factura, [e] a sua resposta, por e-mail de 2018/09/22, [ter sido] ‘A mercadoria não foi devolvida continuava à consignação em 31/12/2014.’» (vd. RIT constante do PA). Consequentemente, a AT propôs a “correção de imposto em falta de €14.596,49, no período de 05/2015”, porque não foi feita “prova da devolução no prazo de um ano, conforme determina o art. 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA”.
- F. Em resultado do referido procedimento inspectivo, a AT emitiu o acto de liquidação de IVA n.º 2019 ..., referente ao período de Maio de 2015, e do qual resultou o montante total a pagar de € 14.598,58, valor que reflecte a correção *supra* referida.
- G. Inconformada, a ora Requerente apresentou reclamação graciosa contra o referido acto de liquidação de IVA (vd. Doc. n.º 4 apenso aos presentes autos). Tendo a Requerente sido notificada da decisão final de indeferimento da referida reclamação graciosa (vd. Doc. n.º 1 apenso aos autos) e não se conformando com a mesma, interpôs o seu pedido de constituição de tribunal arbitral em 22/1/2021.

IV.2. Factos não provados

15.1. No âmbito da Audição Prévia (vd. art. 60.º ss. do RCPITA), a ora Requerente alegou, tal como o fez neste autos (vd. § 20.º da p.i.), que “o documento com a referência ... n.º .../... de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00, foi anulado através da devolução da guia de remessa ... n.º .../... de 31-12-2014, conforme anexo 4 do termo de declarações.” Verificou-se, contudo, nessa sede – e verifica-se, também, nestes autos – que a Requerente, não obstante o invocado doc. (constante do PA apenso como Anexo 4 e que não serve de factura), relativo à alegada devolução a 31/12/2014, não fez prova da mesma porque: i) manteve as mercadorias registadas

na conta 326 – Mercadorias em poder de terceiros (a Requerente, no § 21.º da sua p.i., reconhece tal registo mas alega ter-se tratado de um “mero lapso contabilístico”); ii) não apresentou comprovativo de onde estiveram as mercadorias entre 30/5/2014 e 31/12/2014 (atendendo ao teor do documento ... N.º.../..., de 30/5/2014); iii) não rebateu a afirmação, *supra* citada (v. ponto E da factualidade provada), do contabilista certificado em 22/9/2018; iv) não exibiu quaisquer documentos de transporte que comprovem o (por si alegado) regresso das mercadorias dentro do prazo legal.

15.2. A Requerente também não fez prova da alegação (que é, em si mesma, contraditória com a da invocada devolução) de que a mercadoria em causa nunca teria chegado a sair do território português. A este respeito, basta confrontar o que a Requerente diz no § 21.º da p.i. (“[é] indiscutível ter-se feito prova, através da referida nota de devolução”) e o que se refere, pouco adiante, no § 25.º da p.i. (“não passou um ano desde o envio sem que a mercadoria fosse devolvida simplesmente porque a mercadoria nunca chegou a ser enviada”).

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

16. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT, e art. 607.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

17. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objecto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

18. A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos e não contestados pelas Partes.

V. Matéria de Direito

19. Na petição arbitral, a ora Requerente alega ser «indiscutível ter-se feito prova, através da referida nota de devolução [“Nota de Devolução constante do procedimento inspetivo como Anexo 4 do Termo de Declarações junto ao cit. Documento n.º 3”], que não decorreu o prazo de um ano após envio à consignação necessário para que a presunção de venda para efeitos de IVA invocada no Relatório de Inspeção Tributária pudesse operar.»

20. A ora Requerente alega, ainda, que, «ainda que a referida Nota de Devolução não fizesse fé, [...] sempre se dirá que o IVA hipoteticamente apurado em razão na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA não seria, se tivesse havido exportação, devido em qualquer caso», isto porque, «a haver expedição, a mercadoria em causa teria sido exportada (à consignação) pelo sujeito passivo para uma empresa de Angola. Pelo que se trataria de uma operação isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do respetivo Código.»

21. Por último, a ora Requerente alega que, «em virtude da inspeção ocorrida relativamente ao ano de 2014 (OI2017...), foi liquidado IVA pela totalidade das faturas que dizem respeito a exportações para países terceiros, incluindo, naturalmente, a mercadoria supostamente exportada à consignação e cuja alegada não devolução no prazo de um ano deu origem ao IVA ora liquidado», pelo que conclui que «esta nova (dupla) tributação daria origem a uma duplicação de coleta.»

22. Por seu lado, a Requerida alega que, em «sede inspetiva, da comparação entre os valores contabilizados pela Requerente e os valores que constam na AT, declarados como exportações [de 2015] [verificou-se uma diferença entre a contabilidade da Requerente e o Sistema AT de] [€] 74.985,99»; que, a «partir dos documentos da contabilidade verificou-se [...] a existência de uma remessa de calçado efetuada no ano de 2014, já identificada na OI2017..., relativamente à qual não existe qualquer prova de que a mesma foi devolvida no prazo de um ano conforme determina o artigo 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA»; e que, no que diz respeito ao ano de 2015, «existe IVA a liquidar relativo à mercadoria enviada à consignação para Angola em 2014,

documento ... N.º.../... de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00, a que corresponde € 14.596,49 de IVA, e relativamente à qual a sociedade não fez prova da devolução da mercadoria.» Acrescenta, ainda, a Requerida que, «[atendendo ao documento ...N.º.../...], foi indagado o contabilista certificado sobre a possível devolução da mercadoria ou da existência da respetiva fatura, [e] a sua resposta, por e-mail de 2018/09/22, foi que “A mercadoria não foi devolvida continuava a consignação em 31/12/2014”.»

23. Vejamos, então.

24. Como se disse *supra*, no ponto **13** desta Decisão Arbitral, a questão essencial a decidir nos presentes autos diz respeito à avaliação da legalidade da correcção feita pela AT, em sede de IVA, relativamente ao ano de 2015, no montante acima referido de €14.596,49 – dado que a mencionada correcção está na origem do acto de liquidação de IVA n.º 2019 ... (e respectivo acto de liquidação de juros compensatórios), o qual foi confirmado por meio da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º (como se pode ler na p.i., todos estes actos são aqui colocados em causa pela ora Requerente).

25. Na origem da referida correcção está a conclusão, por parte da AT, de que «não existe qualquer prova de que a [mercadoria enviada à consignação para Angola em 2014, documento ... N.º.../... de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00, a que corresponde € 14.596,49 de IVA, tenha sido] devolvida no prazo de um ano conforme determina o artigo 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA.» Por seu lado, a ora Requerente alega que fez prova, através da «[“Nota de Devolução constante do procedimento inspetivo como Anexo 4 do Termo de Declarações junto ao cit. Documento n.º 3”], que não decorreu o prazo de um ano após envio à consignação necessário para que a presunção de venda para efeitos de IVA invocada no Relatório de Inspeção Tributária pudesse operar».

26. Apesar do que alega a Requerente, constata-se e conclui-se, nestes autos, que, tendo a AT identificado e fundamentado, como lhe cabia, os motivos para proceder à correcção ora em causa, a Requerente não fez prova da devolução, no prazo de um ano (vd. artigo 3.º, n.º 3, alínea d), do CIVA), da mercadoria no valor de € 63.463,00, a que corresponde € 14.596,49 de IVA.

27. Com efeito, e como se pode ler acima, na factualidade não provada (vd. ponto **15.1** desta Decisão Arbitral), no âmbito da Audição Prévia (vd. art. 60.º e ss. do RCPITA), a Requerente alegou, tal como o fez neste autos (vd. § 20.º da p.i.), que “o documento com a referência ... n.º .../... de 30-05-2014, no valor de € 63.463,00, foi anulado através da devolução da guia de remessa ... n.º .../... de 31-12-2014, conforme anexo 4 do termo de declarações.” Verificou-se, contudo, nessa sede – e verifica-se, também, nestes autos – que a Requerente, não obstante o invocado doc. (constante do PA apenso como Anexo 4 e que não serve de factura), relativo à alegada devolução a 31/12/2014, não fez prova da mesma porque: i) manteve as mercadorias registadas na conta 326 – Mercadorias em poder de terceiros (a Requerente, no § 21.º da sua p.i., reconhece tal registo mas alega ter-se tratado de um “mero lapso contabilístico”); ii) não apresentou comprovativo de onde estiveram as mercadorias entre 30/5/2014 e 31/12/2014 (atendendo ao teor do documento ... N.º.../..., de 30/5/2014); iii) não rebateu a afirmação, *supra* citada (v. ponto **E** da factualidade provada), do contabilista certificado em 22/9/2018; iv) não exibiu quaisquer documentos de transporte que comprovem o (por si alegado) regresso das mercadorias dentro do prazo legal.

28. Assim sendo, conclui-se que não está comprovada a devolução da referida mercadoria no prazo de um ano (vd. art. 3.º, n.º 3, al. d), do CIVA), pelo que o valor de IVA ora em causa é exigível nos termos do disposto no art. 7.º, n.º 6, do CIVA.

29. Mas não foi apenas a prova da devolução que não foi alcançada nestes autos – ainda que a Requerente alegue ter feito essa prova através da referida “nota de devolução” de 31/12/2014; foi, também, a prova da alegação (que é contraditória com a anterior) de que a mercadoria em causa nunca teria chegado a sair do território português.

30. A tal respeito, não pode deixar de se assinalar aqui (tal como se fez acima, na factualidade não provada: vd. ponto **15.2** desta Decisão Arbitral) a contradição entre o que a Requerente diz no § 21.º da sua p.i. (“[é] indiscutível ter-se feito prova, através da referida nota de devolução”) e o que se refere, pouco adiante, no § 25.º da mesma p.i. (“não passou um ano desde o envio sem que a mercadoria fosse devolvida simplesmente porque a mercadoria nunca chegou a ser

enviada”). (Sublinhados nossos.) Ora, como é que se pode pretender ter-se feito a prova da devolução da mercadoria em causa se, a fazer fé nas próprias palavras da Requerente (vd. § 25.º da p.i.), tal mercadoria “nunca chegou a ser enviada” para Angola? E, se a mercadoria “nunca chegou a ser enviada” para Angola, como alega a Requerente, por que razão foi emitido o doc. com a referência ... n.º .../... de 30/5/2014, no valor de € 63.463,00 (apesar de alegadamente anulado através da devolução da guia de remessa ... n.º .../... de 31/12/2014)? E por que razão a Requerente não rebateu, com provas, a afirmação, constante do RIT e aqui reproduzida pela Requerida (vd. § 12.º da sua resposta), de que, a “partir dos documentos da contabilidade, verifi[cou-se] a existência de uma remessa de calçado efetuada no ano de 2014, titulada por um documento interno com a indicação de ‘Saída à Consignação Residence/...’, em nome da empresa B... Lda., NIF ..., com sede na Av. ..., Luanda, empresa que a sócia gerente, assumiu ser sua”?

31. À referida contradição da posição da ora Requerente soma-se, ainda, uma outra (também inexplicada) contradição: se, nas palavras da ora Requerente, tal mercadoria “nunca chegou a ser enviada” para Angola, por que razão é que, uma vez indagado o contabilista certificado sobre a possível devolução da mercadoria ou da existência da respetiva factura, a sua resposta, por e-mail de 22/9/2018, foi que “*A mercadoria não foi devolvida continuava a consignação em 31/12/2014*”?

32. Estas contradições, somadas à falta de prova dos factos alegados pela ora Requerente – falta essa evidenciada no RIT apenso aos autos e na argumentação da Requerida, e que, como se disse acima, não foi suprida nestes autos –, permite justificar a actuação da AT, uma vez que a mesma demonstrou, inequivocamente, a existência de um facto tributário não reflectido nas declarações ou divergente do declarado (em razão da falta de prova da devolução, dentro do prazo de um ano, da mercadoria que foi contabilisticamente dada como tendo sido enviada para Angola no ano de 2014, através do doc. com a referência ... n.º .../... de 30/5/2014, no valor de € 63.463,00).

33. Neste sentido, vejam-se, entre muitos outros, os seguintes Acórdãos: “Dispõe o n.º 1 do art. 74.º da LGT que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Sobre a administração recai o ónus de provar a ocorrência de factos de que deriva o direito à liquidação do imposto e o sujeito passivo terá o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito que se arroga a Administração.” (Acórdão do TCA Norte de 28/1/2021, Processo 00189/18.2BEMDL); “Deve entender-se que os factos tributários expressos nas declarações apresentadas pelo contribuinte são verdadeiros e que nenhuns outros podem relevar, relativamente a esse contribuinte, para efeitos de incidência tributária e, por conseguinte, de sujeição a imposto. No entanto, tratando-se de uma presunção legal, o legislador admite, contudo, a sua ilisão através da produção, por parte da Administração Tributária, de prova em sentido contrário. Apenas se admite o afastamento da veracidade das declarações apresentadas quando a AT demonstre inequivocamente a existência de um facto tributário não reflectido nessas declarações ou divergente do declarado, através de elementos carreados para o procedimento, tendo em vista ilidir a presunção da veracidade das mesmas.” (Acórdão do TCA Sul de 8/2/2018, Processo 892/12.0BELRS). (Sublinhados nossos.)

34. Alega, ainda, a ora Requerente que: “a haver expedição, a mercadoria teria sido exportada (à consignação) pelo sujeito passivo para uma empresa de Angola pelo que se trataria de uma operação isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do respectivo Código” (vd. §§ 27.º e 28.º da p.i.); e que, “em virtude da inspeção ocorrida relativamente ao ano de 2014 (OI2017...), foi liquidado IVA pela totalidade das faturas que dizem respeito a exportações para países terceiros, incluindo, naturalmente, a mercadoria supostamente exportada à consignação e cuja alegada não devolução no prazo de um ano deu origem ao IVA ora liquidado. Assim sendo, esta nova (dupla) tributação daria origem a uma duplicação de coleta.” (vd. §§ 30.º e 31.º da p.i.).

35. A este propósito, convém lembrar, trazendo à colação o parecer técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) de 27/4/2021, que: i) o n.º 6 do art. 7.º do CIVA determina que, no caso previsto na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º do mesmo Código, o imposto “é devido e exigível no termo do prazo aí referido”; ii) a mencionada al. d) refere-se à “não devolução,

no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação”, para considerar este facto como uma transmissão de bens, bens estes “inicialmente [...] enviados à consignação e sem que tenha ocorrido a transferência onerosa por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.”; iii) face ao disposto neste artigo, “os bens enviados à consignação vão em suspensão de imposto (sem liquidação do IVA), devendo a respetiva fatura fazer referência que são mercadorias à consignação e colocando-se uma menção pela não aplicação de IVA («Não tributável nos termos do n.º 5 e 6 do artigo 7.º do CIVA»).”; iv) essa “fatura de entregas de bens à consignação pode ser processada através de uma série especial de faturação, para a diferenciar das faturas das vendas efetivas, devendo ser emitida até ao 5.º dia útil seguinte a essa entrega de mercadorias à consignação [vd. artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do CIVA].”; v) quando “as mercadorias são efetivamente vendidas pelo consignatário ou for atingido o prazo previsto de um ano sem que essas mercadorias tenham sido vendidas ou devolvidas, o consignante (fornecedor) está obrigado à emissão da fatura definitiva ao consignatário (alínea b) do n.º 1 do artigo 38.º do CIVA), liquidando o IVA à respetiva taxa.” (Sublinhados nossos.)

36. Note-se, ainda, que, para efeitos de aplicação do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, as exportações, como a que se julga ter existido, “devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados [...] indicando o destino que lhes irá ser dado” (vd. n.º 8 do artigo 29.º do CIVA). Tal obrigava a que, como refere a Requerida na sua resposta, “pretendendo entender-se que estamos perante uma exportação, para efeitos da aplicação da [referida alínea], a Requerente t[ivesse] de munir-se do DAU [...] e carregá-lo aos autos.” O que não aconteceu.

37. Tendo em consideração o acima exposto, fica evidente que: i) a operação em causa (envio de mercadorias à consignação) é realizada em “suspensão de imposto”, i.e., sem liquidação do IVA (vd. artigo 7.º, n.º 6, do CIVA); e que, ii) assim sendo, não ocorre a alegada duplicação de colecta.

38. Nestes termos, conclui-se nada haver a apontar à liquidação de IVA (e respectivos juros compensatórios) aqui em causa, bem como ao despacho que indeferiu a reclamação graciosa n.º

VI. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar totalmente improcedente o pedido formulado pela Requerente.

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 14.598,58 (catorze mil quinhentos e noventa e oito euros e cinquenta e oito cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do RCPAT.

VIII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), a pagar pela Requerente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2021.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.*