

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:793/2022-T

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

SUMÁRIO:

1-O reembolso do IVA por meio do procedimento especificamente regulado pelo Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1/7 do Ministro das Finanças não impede que, sobre os mesmos factos e períodos de tributação, incidam novas ações inspetivas, não abrangidas pelo n.º 4 do art. 63.º da LGT, com as consequentes correções impostas na lei, que devem respeitar o prazo geral de caducidade do direito de liquidação. .

2-Constituí pressuposto da isenção de IVA das transmissões intracomunitárias, prevista no n.º 1 do art. 14.º do RITI, a saída física dos bens do território nacional para o território de outro Estado membro da União Europeia, não sendo suficiente o início da expedição ou transporte.

3- Para demonstração dessa saída física dos bens do território nacional, são admissíveis todos os meios de prova legalmente admitidos em cada Estado membro, compatíveis com a Diretiva IVA.

4- O ónus de prova da saída dos bens do território nacional é ao sujeito passivo do IVA, ao qual incumbiria a liquidação do imposto se a operação não estivesse isenta e deve ser satisfeito operação a operação, independentemente das características genéricas da atividade em causa.

5 -Quando seja o sujeito passivo ou terceiro por sua conta a efetuar o transporte dos bens, a saída dos bens do território nacional presume-se, a partir de 1/1/2020, data da entrada em vigor do art. 45.º - A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, aditado pelo art. 1.º do Regulamento de Execução(EU) 2018/19º, da posse de dos dois tipos de documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, que podem ser uma fatura emitida pelo transportador dos bens ou uma fatura do transporte aéreo e uma apólice de seguro, documentos bancários, documentos oficiais emitidos por uma entidade pública ou documento de receção que conforme a armazenagem dos bens no Estado-Membro do destino .

6- Quando o transporte seja efetuado pelo adquirente ou terceiro por sua conta, acresce à obrigatoriedade desses requisitos a posse de declaração emitida pelo adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos ou por terceiros agindo por conta do adquirente, mencionando o Estado-Membro de destino dos bens e a data de emissão, o nome e o endereço do adquirente, a quantidade e a natureza dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o NIF da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente

7. Uma declaração de expedição , para efeitos do n° 1 do art. 14° do RITI , faz parte integrante do contrato de transporte desde que contenha as indicações referidas no n° 1 do art. 6° da Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, concluída em Genebra a 18/5/56 .

8- Em caso de não apresentação dos meios de prova previstos no art. 45°- A do Regulamento de Execução (UE) n° 282/2011 , a saída dos bens do território nacional pode ser demonstrada por quaisquer outros meios de prova idóneos admitidos no direito nacional , desde que não incompatíveis com o Direito da União Europeia e não pelos meios de prova referidos no art. 45- A desse Regulamento, quando insuficientes.

9- Para esse efeito, não se considera idóneo o meio de prova consistente exclusivamente num único tipo de documento entre os referidos no n° 3 desse art. 45°- A, que não seja completado por **outro** documento de prova igualmente idóneo, com a consequente não elisão da presunção de transmissão intracomunitária isenta do n° 1 desse art..

10- Caso o legislador tivesse pretendido essa solução, à prova da saída dos bens do território nacional bastaria sempre um só documento, entre os aí mencionados, desde que credível, não se compreendendo a solução encontrada da exigência de outro meio de prova.

11- Um Documento T2L , emitido pela sucursal da estância aduaneira, no local onde ocorreram o carregamento e a movimentação das mercadorias, utilizado no transporte de mercadorias comunitárias entre portos da União Europeia, tanto por via marítima quanto aérea , prova que a mercadoria a que respeita está abrangida pelo estatuto da EU, mas não demonstra qualquer exportação do bem para países terceiros, abrangida pela isenção da alínea a) do n 1 do art. 14 do CIVA, por não preencher os requisitos do n 8 do art. 29° do CIVA.

12- De acordo com a jurisprudência do TJUE, quando, segundo 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 lhe incumbir transportar esse bem para o Estado-Membro de destino, tornando-se, assim, sujeito passivo do imposto ,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.

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

I – Relatório

1. Requerente.

A... , SA, número de pessoa coletiva ..., Zona Industrial de ..., lotes ... a ..., ...-... ..

2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

3- Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral.

3.1. O pedido de pronúncia arbitral (PI) foi apresentado a 27/12/2023 e aceite no mesmo dia, nos termos regulamentares aplicáveis, tendo a Requerente optado pela não designação de árbitro.

3.2. A 29/12/2023, o pedido seria notificado à AT.

3.3- A 3/1/2023, a AT designaria para a representarem no processo os juristas B... e C... .

3.4. A 10/2/2023, o presidente do Conselho Deontológico do CAAD designaria, no âmbito do presente processo arbitral, como árbitro singular, António Barros Lima Guerreiro.

3.5 A 18/2/2023; o Presidente do CAAD, nos termos do n.º 7 do art. 11º do RJAT, comunicaria às partes a constituição do Tribunal Arbitral;

3.6. Nesse dia, nos termos do art. 17º do RJAT, o Tribunal Arbitral notificaria a AT para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, requerer prova adicional, caso entenda, e juntar o Processo Administrativo (PA).

3.8. A 8/4/2023, a Requerida apresentou a sua Resposta e procederia à junção do Processo Administrativo (PA).

3.7. A 17/5/2023 e 22/5/2023, a Requerente juntaria novos documentos.

4- O Pedido .

A Requerente pretende a anulação do indeferimento da reclamação graciosa n.º ..., relativa aos atos de liquidação do IVA do ano de 2020 n.ºs ..., de 20/01, ..., de 20/02, ..., de 20/03, ..., de 20/04, ..., de 20/05, ..., de 20/06, ..., de 20/07, ..., de 20/08, ..., de 20/09, ..., de 20/10, ..., de 20/11, e ... de 20/12.

Solicita também a anulação do indeferimento da reclamação graciosa n.º ..., relativa aos atos de liquidação do IVA do ano de 2021 n.ºs ... de 21/01, ..., de 21/02, ..., de 21/03, ..., de 21/04, e ... de 21/05, no valor somado de € 51.420,56 (cinquenta e um mil quatrocentos e vinte euros e cinquenta e seis cêntimos).

Requer igualmente, em caso de procedência do presente pedido de pronúncia arbitral e consequente anulação das liquidações de IVA anteriormente identificadas subsequentes ao indeferimento do pedidos de reembolso do crédito de imposto deduzido pela requerente na declaração periódica de Maio de 2021, o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do art. 43º da LGT, sobre esse montante de € 51.420,56, contados da data desse indeferimento até ao seu pagamento.

5 Posição da Requerente

A Requerente chama a atenção, em primeiro lugar, para que o procedimento de inspeção que teria alegadamente dado origem aos subsequentes atos de liquidação agora impugnados ter tido por objeto **períodos** de tributação relativamente aos quais havia já tinham sido anteriormente emitidos reembolsos por parte da administração fiscal, abrangidos pelo nº 4 do art. 63º da LGT, e períodos de tributação posteriores a essa emissão, fora do âmbito de aplicação dessa norma.

É o que vem admitido a pg. 26 do Relatório Final de Inspeção Tributária (RIT), segundo o qual, *“nos períodos de 2017 09 e 2019 08 foram solicitados e concedidos à sociedade outros reembolsos de IVA (de 330.000 € e 400.000 €, respetivamente)”*

Em conformidade com esse facto, as correções efetuadas pela inspeção tributária recaíram sobre os créditos de IVA apurados nos anos de 2017, 2018 e parte do ano de 2019, que originaram tais reembolsos, solicitados nas declarações periódicas respetivamente de setembro de 2017 e agosto de 2019, bem como sobre os créditos posteriores apurados na declaração periódica de maio de 2021.

Assim, o pedido de reembolso de IVA no montante de € 210.000,00 solicitado na declaração periódica do mês de maio de 2021 não poderia ter abrangido créditos de IVA apurados nos anos de 2017, 2018 e parte do ano de 2019, que então já tinham anteriormente sido pagos à Requerente, pelo que já não poderiam ser reportados na declaração periódica de maio de 2021.

Ainda assim, caso a AT pretendesse sindicatar o crédito de imposto que originou os reembolsos em causa poderia ter aberto, nos termos do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) procedimento de inspeção específico interno ou externo relativo à legalidade dos reembolsos solicitados nas declarações periódicas de setembro de 2017 e de agosto de 2019, o que não teria feito.

No âmbito da isenção do nº 1 do art. 14º do RITI, viria o nº 2 do art. 45.º-A do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho, estabelecer, a partir de 1/1/2020, uma presunção

de transporte dos bens para fora do território nacional se o vendedor ou adquirente tiverem na sua posse os seguintes documentos:

-Quando os bens são transportados ou expedidos pelo vendedor ou por terceiro agindo por sua conta - dois elementos de prova não contraditórios (declaração de expedição CMR, apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens, documento oficial de autoridade pública que confirme a chegada dos bens ou um recibo emitido por um depositário no Estado membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado membro);

- Quando os bens são transportados ou expedidos pelo adquirente – para além dos dois elementos de prova atrás descritos, uma declaração escrita do adquirente dos bens, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, com as menções indicadas no referido preceito legal (Estado membro de destino, nome e endereço do adquirente, quantidade e natureza dos bens, etc.).

Admite a Requerente não ter apresentado a totalidade desses documentos na inspeção tributária a que foi sujeita .

Contudo, como resulta da 2ª parte do n 1 desse art 45.º-A do Regulamento de Execução(EU) nº 282/2011, , a referida exigência de prova vale meramente para efeitos de presunção da expedição, não podendo ao contribuinte ser negada a apresentação de outros meios de prova da saída dos bens do território nacional.

Aliás, seria o próprio RIT que assim admitiria ao referir que “Caso o vendedor não possua os elementos de prova exigidos pelo Artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (EU) nº 282/2011, para que possa beneficiar da presunção relativa à expedição ou transporte dos bens nas transmissões intracomunitárias posteriores a 01/01/2021, cabe-lhe a ele **demonstrar por outros meios de prova**, perante as autoridades fiscais, que a condição relativa ao transporte dos bens se encontra cumprida e que os bens foram efetivamente transportados do território nacional para outro Estado Membro”.

Admite o RIT a Requerente ter logrado apresentar perante a AT , no âmbito do procedimento inspetivo a que foi sujeita, declarações emitidas pelos adquirentes e agentes transitários “Certificados de Receção do Transitário” (“FCR”), declarações de expedição (“CMR”) e declarações T2L, relacionada com as exportações e transmissões intracomunitárias de bens efetuadas .

Tais declarações seriam , segundo a Requerente, prova cabal de que os bens foram efetivamente expedidos para outro Estado-Membro: os próprios adquirentes dos bens e agentes transitários envolvidos nas operações confirmam nesses documentos que os bens foram expedidos de Portugal para outro Estado-Membro.

No entanto, divergindo da Requerente, a AT concluiria, a pg. 14 do RIT, que essas declarações “não contêm todos os elementos previstos na subalínea i) da alínea b) do n.º 1 do art. 45-A do Regulamento de Execução (EU) nº 282/2011”, exigíveis para prova dessas operações.

Objeta a Requerente que as referidas declarações dos adquirentes e dos transitários não foram facultadas para efeitos de concretização da presunção prevista no art. 45.º-A do Regulamento de Execução EU) nº 282/2011, mas sim como meio alternativo de prova da expedição, como, aliás, refere o RIT, que a administração fiscal deveria ter aceite.

Assim, a AT teria transformado uma mera regra de presunção elidível de expedição numa obrigação imperativa de apresentação de dados documentos, o que não teria sido o propósito do atual 45.º-A do Regulamento de Execução(EU) nº 282/2011, de acordo com a interpretação anteriormente exposta .

Ainda que se considerasse insuficiente a documentação apresentada , sempre deveria ter sido a própria AT, ao abrigo do princípio do inquisitório e da busca da verdade material, , nos termos do art. 58º da LGT , a providenciar,, junto dos adquirentes ou agentes transitários, da documentação comprovativa da realização das exportações e transmissões intracomunitárias de

bens isentas, a que se referem os n.ºs 2 a 7 desse art. 45- A do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011, que não foi o caso.

Refere a Requerente, por último, que a própria Comissão Europeia, comentando a redação do referido art.45.º-A do Regulamento de Execução(EU) n.º 282/2011, fez menção à possibilidade de a prova da expedição poder ser efetuada através de outros meios que não aqueles especificamente previstos nessa norma.

Com efeito, consta expressamente do ponto 5.3.3 das notas explicativas do comité do IVA sobre o alcance dessa norma o seguinte:

“O que significa se as condições para presunção da expedição dos bens previstas no artigo 45º-A não estão cumpridas? Significa que nesse caso a isenção de IVA das transmissões intracomunitárias de bens prevista no artigo 138º da Diretiva IVA não se aplica?”

O facto das condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 45º-A do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 não estarem cumpridas, tal não significa que automaticamente a referida isenção de IVA das transmissões intracomunitárias de bens prevista no artigo 138º da Diretiva IVA não se aplicará. Nesse caso, caberá ao vendedor provar, para satisfação das exigências da autoridade tributária, que as condições para a aplicação da referida isenção (transporte incluído) do IVA estão cumpridas” .

A Requerente apresentou como única testemunha a diretora financeira D..., não identificando a PI os factos sobre os quais pretende que deponha.

3. Posição da Requerida.

Segundo a Requerida, a Requerente **não** comprovou adequadamente a expedição ou transporte dos bens pelo vendedor, conforme requisito da alínea a) do n.º 1 do art.º 14º do RITI, para que possa beneficiar a isenção do imposto nessa norma. prevista Essa comprovação

deveria ter sido efetuada documentalmente, nos termos do art. 45º-A do Regulamento de Execução m 282/2011, não podendo a prova em falta ser substituída por prova testemunhal.

Tal incumprimento foi justificado de acordo com os princípios gerais que regulam a fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária, segundo os quais esse dever visa permitir ao destinatário do ato conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo deste, permitindo-lhe ficar a saber quais os motivos que levaram a Administração à sua prática e a razão por que decidiu nesse sentido e não noutra

Fundamentar um ato não significaria uma exaustiva descrição de todas as razões que determinaram a sua prática, mas esclarecer devidamente o seu destinatário dos motivos que estão na sua génese e das razões que sustentam o seu concreto conteúdo, com a descrição expressa das premissas em que assenta.

Como demonstra a PI, a Requerente foi devidamente esclarecida dos fundamentos da decisão, que integralmente compreendeu e contestou.

O argumento da Requerente de que os créditos de IVA relativos aos anos de 2017, 2018 e parte de 2019, foram entretanto validados pela AT com a consequente concretização dos reembolsos consequentes dessa validação, não reflete, em especial, o facto de tais reembolsos terem sido concedidos essencialmente em função da matriz de risco da Requerente, nos estritos termos do Despacho Normativo do Ministro das Finanças nº 18-A/2010, de 1/7, com base na documentação apresentada.

Tal validação não implica uma apreciação definitiva sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo do IVA, tendo apenas por base um juízo de probabilidade elevada sobre os pressupostos desses reembolsos..

Inexiste, assim, qualquer impedimento legal a que a AT abra procedimento para os períodos anteriores da tributação, com vista a confirmar a veracidade dos valores declarados dos créditos

de imposto gerados naqueles períodos e posteriormente reportados para o exercício em que os reembolsos foram solicitados, maio de 2021.

Nos termos do n.º 11 do art. 22.º do CIVA, com efeito, os pedidos de reembolso apenas são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua atividade no período a que se refere o reembolso.

O facto de os pedidos de reembolso terem sido deferidos a com base na documentação do sujeito passivo comprovativa da legitimidade não prejudica a possibilidade de posteriormente, serem objeto de correção, caso se verifiquem incoerências ou ilegalidades, dentro naturalmente do prazo de caducidade do direito de liquidação.

A prova testemunhal oferecida pela Requerente não pode finalmente substituir a prova legal da expedição ou transporte dos bens, pelo que carece de justificação a audição da testemunha apresentada.

6- Saneamento

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT. e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão legalmente representadas

Não foram invocadas quaisquer nulidades ou anulabilidades de que o Tribunal deva conhecer de imediato e o pedido é tempestivo.

7- Decisão

I. Fundamentação de fato.

1.1-Factos provados.

1.1.1.A Requerente está enquadrada no regime geral, em sede de IRC, e no regime normal mensal, em sede de IVA, consistindo a sua atividade essencialmente, na transformação de

produtos da pesca e congelados em conservas e patés (CAE Principal 10203 – Conserv. Prod. Pesca e Aquic. em azeite, Óleos Veg. e Out.),efetuada em instalações na zona industrial do concelho de

1.1.2. Para além da produção, procede ao embalamento e comercialização das conservas e patés das suas marcas próprias, além de os produzir para serem comercializados com as marcas dos clientes.

1.1.3 Iniciou atividade a 10/10/1950.

1.1.4. Tem-se mantido numa posição de crédito de imposto perante a administração fiscal que resulta de a maioria da operações que realiza estar abrangida pela taxa reduzida da verba 1.3.2. da Lista I anexa ao CIVA ou serem exportações ou transmissões intracomunitárias de bens, abrangidas respetivamente no na alínea a) do nº 1 do art. 14º do CIVA e na alínea a) do nº 1 do art. 14º do RITI, ao passo que a maioria dos bens ou serviços destinados à sua atividade é tributada à taxa normal de 23 %, . nomeadamente investimentos de valor significativo, embalagens, serviços de transporte, pagamentos a cadeias de hipermercados relativas a campanhas, etc..

1.1.5. Nos anos mais recentes a Requerente solicitou reembolsos nas declarações periódicas de IVA de setembro de 2013, maio de 2016, setembro de 2016 e agosto de 2019 , concedidos no âmbito de procedimentos internos de inspeção

1.1.6 O ultimo pedido de reembolso que foi objeto de exame e confirmação pela inspeção tributária consta da declaração periódica de maio de 2016.

1.1.7.Na declaração periódica de maio de 2021, de cujo processamento resultaria um crédito de imposto de €234.701,05., a Requerente solicitou um reembolso de €210.000,00, que originou ações inspetivas também meramente internas e de âmbito parcial , promovidas a coberto das Ordens de Serviço n.ºs OI 2020..., OI 2020..., OI 2020... OI2021... e OI2021... , para

verificação dos seus pressupostos. Tais Ordens de Serviço foram emitidas nos termos dos Despachos DI 101331, relativo aos exercícios de 2016 a 2019, e DI 2021...,relativo aos exercícios de 2020 e 2021.

1.1.8 Os Serviços de Inspeção Tributária da direção de finanças do distrito de Faro verificaram a origem e legitimidade dos créditos de IVA constituídos no período compreendido entre junho de 2016 e maio de 2021, procedendo para esse efeito à análise dos elementos contabilísticos relativos às operações ativas e passivas nomeadamente balancetes analíticos, ao cruzamento entre os valores constantes dos extratos contabilísticos, as declarações periódicas e recapitulativas de IVA e os respetivos documentos de suporte, na sua totalidade e ainda ao cruzamento entre os montantes constantes do SAF-T de faturação e os registados contabilisticamente, recorrendo ainda aos dados constantes do sistema informático da AT.

1.1.9 As ações de inspeção iniciaram-se em 28/07/2021 e foram concluídas em 22/11/2021, com a notificação nesta data do relatório final e das inerentes correções à matéria tributável e as liquidações consequentes do indeferimento parcial do pedido de reembolso seriam notificadas a 7/12/2021 .

1.1.10-No exercício do direito de audição, a Requerente apresentou um conjunto de documentação que considera comprovativa da isenção das operações e foi considerada na decisão final..

1.1.11- A administração fiscal reduziu, no entanto, para € 188.288,98 o crédito a reembolsar, consequência da dedução aos referidos €234.701,05 apurados na declaração periódica de maio de 2021 do reporte apurado em agosto de 2019 de € 302,90 e das correções aos meses de setembro de 2019 a maio de 2021, no montante de 51.157,25.

1 1.12. Foi fundamento dessas correções, expresso na decisão final do procedimento inspetivo, em primeiro lugar, a ausência de prova pelos meios legais de exportações isentas, nos meses de maio de 2017, no montante de € 229,61, no mês de agosto de 2017, no montante de €

510,00, no mês de novembro de 2018, no montante de € 267,12 e no mês de novembro de 2109, no montante de € 143,75, num total de € 1.150, 48, já que não seriam de considerar como tais as declarações T2L na posse da Requerente.

1.1.13- Foi igualmente fundamento das correções a ausência de prova pelos meios legais das transmissões intracomunitárias isentas já que não seriam suficiente para esse efeito os “Certificados de Receção do Transitário” (CRTs), na posse da Requerente.

1.1.14. Relativamente às transmissões intracomunitárias realizadas em 2020 e 2021 , nos casos em que os bens foram expedidos pelo adquirente, a Requerente não apresentou declaração escrita do adquirente deste , indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, com as menções do Estado membro do país do destino, nome e endereço do adquirente, quantidade e natureza dos bens e outras.

1.1.15. Os Anexos 9 a 13 do RIT relacionam as aquisições intracomunitárias, respetivamente dos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e janeiro a maio de 2021, abrangidas pela isenção da alínea a) do n 1 do art. 14 do RITI.

1.1.16- O indeferimento das reclamações graciosas das correções aos exercícios de 2017 e 2018 a que essa ação inspetiva deu origem seria impugnado no processo arbitral n 795/2022-T, já decidido a 11/7/2023, em sentido desfavorável à ora igualmente Requerente.

1.2- Factos não provados

Não se consideram provados quaisquer outros factos relevantes para o conhecimento da causa não referidos a **1**.

1.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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. n.º 2 do art.º 123.º do CPPT e n.º

3 do art.º 607.º do Código de Processo Civil – CPC - aplicáveis “*ex vi*” alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29º 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. n.º 1 do art.º 511.º do CPC, correspondente ao atual art.º 596.º, aplicável “*ex vi*” da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do art.º 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

2. Fundamentação de direito

A Requerente apresentou no presente processo uma única testemunha , a diretora financeira D..., à qual está , por isso, ligada por uma evidente relação funcional. Não indicou , por outro lado, factos concretos e específicos sobre os quais essa testemunha devesse depor.

Estão em causa, por outro lado, meras questões de direito e não a prova de quaisquer factos, caso em que a prova testemunhal poderia, ou não, ter interesse. .

Ao contrário do que parece ser o entendimento da Requerente, por outro lado, o reembolso do IVA por meio do procedimento especificamente regulado pelo Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1/7, do Ministro das Finanças, não impede que, sobre os mesmos factos e períodos de tributação, incidam novas ações inspetivas, não abrangidas pelo n.º 4 do art. 63º da LGT, com as conseqüentes correções impostas na lei, desde que dentro do prazo de caducidade do direito de liquidação. regulado no art. 45º da LGT .

Em particular, o facto de os reembolsos terem sido concedido essencialmente em função da matriz de risco da Requerente, com base na documentação apresentada por este nos termos do art. 2º do Despacho Normativo do Ministro das Finanças n 18-A/2010, de 1/7, não prejudica que os pressupostos do crédito do imposto reportado sejam reapreciados a quando do reembolso do imposto, sem que o facto implique qualquer violação do caso resolvido. Apenas

as liquidações consequentes do indeferimento total ou parcial do pedido de reembolso têm de respeitar o prazo de caducidade.

Tal reapreciação , a ter lugar , só estaria limitada caso o procedimento inspetivo anterior que suscitou o reembolso tivesse natureza externa, o que acontece apenas, nos termos da alínea b) do art. 13º do RCPIT, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

Apenas quando o procedimento inspetivo tivesse natureza externa, seria aplicável o n.º 4 do art. 63º da LGT, de acordo com o qual o procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas

No entanto , figura entre os Factos Provados, a **1.1.5.**, que, nos anos mais recentes a Requerente solicitou reembolsos nas declarações periódicas de IVA de setembro de 2013, maio de 2016, setembro de 2016 , agosto de 2019 e maio de 2021, concedidos no âmbito de procedimentos **internos** de inspeção, com a consequente inaplicabilidade do n.º 4 do art. 63º da LGT.

É certo que, segundo o Acórdão do STA de 9/3/2022, proc. 0415/13.4BELRS, os atos de liquidação adicional consequentes da decisão dos procedimentos de reembolso da IVA estão sujeitos ao prazo de caducidade de 4 anos , regulado no art. 45º da LGT. Nos termos do n.º 3 dessa norma, o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano

em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Resulta do Facto Provado **1.1.9** que as liquidações impugnadas, conseqüentes da recusa parcial do reembolso, se realizaram dentro do prazo de caducidade, cuja eventual violação não é, aliás, quando não alegada pela parte interessada, do conhecimento oficioso do tribunal arbitral.

É à Requerente, que, nos termos do n.º 1 do art. 74 da LGT, provar os pressupostos das isenções a que pretende ter direito.

Tal obrigação abrange as exportações e as transmissões intracomunitárias de bens. Tal prova deve ser efetuada operação a operação, através, em princípio, da apresentação da documentação apropriada, o que a Requerente não fez, pelo menos com o rigor exigido.

Nos termos do n.º 8 do art. 29 do CIVA, 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. 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do art. 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.

Por documento alfandegário apropriado não pode ser considerado o chamado documento T2L, emitido em cada sucursal da estância aduaneira, utilizado no transporte de mercadorias comunitárias entre portos da União Europeia, tanto por via marítima quanto aérea. Tal documento não titula qualquer exportação, mas apenas demonstra o estatuto aduaneiro da mercadoria, conseqüente da sua sujeição ao regime de trânsito comunitário (ver o Manual de Trânsito de 19/4/2021, da Direção-geral da Fiscalidade e União Europeia da EU, pg. 88, disponível TAXUD/A1/TRA/005/2020-1-PT).

Com tal doc.T21, a mercadoria apenas entra em regime de trânsito comum que prevê a suspensão dos direitos aduaneiros e dos impostos especiais sobre o consumo, do IVA e de outras imposições sobre as mercadorias durante a sua circulação, desde a estância aduaneira de partida até estância aduaneira de destino, nos termos do nº 2 do art. 119º do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446, da Comissão de 28/7/ 2015 que completa o Regulamento (UE) n 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União.

Durante esse regime , a mercadoria pode sair provisoriamente do espaço aduaneiro da UA, mas tal saída não é uma exportação, não dando lugar ao pagamento definitivo dos direitos devidos.

Nessa medida, considera-se que a Requerente não demonstrou os pressupostos da isenção da alínea a) do nº 1 do art. 14º do CIVA: o documento apresentado não prova qualquer exportação, mas apenas que os bens indicados podem circular dentro do espaço aduaneiro da EU e temporariamente fora desse espaço, sem que a reentrada neste implica qualquer nova obrigação aduaneira..

Como é sabido , o Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 4/12/2018 aditou ao Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 /3, o arr 45.º-A, o qual vem estabelecer novas regras, de aplicação comum em todos os Estados-membros, com vista à prova dos requisitos necessários à isenção do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens -

As novas regras referentes aos elementos de prova para a aplicação da isenção de IVA a essas transmissões. entraram em vigor a partir de 1/1/ 2020 para os operadores económicos nacionais, pelo que são integralmente aplicáveis ao reembolso solicitado pela Requerente através da declaração periódica de maio de 2021.

Nos termos do regime anterior , até 31 /12/2019, as transmissões de bens efetuadas por um

sujeito passivo de IVA, apenas poderiam beneficiar da isenção referida na alínea a) do art. 14.º do RITI, quando estivessem reunidas cumulativamente as seguintes condições:

:

-Os bens fossem expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-membro;

-O adquirente estivesse registado para efeitos do IVA noutro Estado-membro, tivesse indicado o respetivo número de identificação fiscal(NIF)e aí se encontrasse abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Adicionalmente, o Ofício-Circulado n.º 30 009/1999, de 10 /12 , da Direção de Serviços do IVA, esclareceria quais os meios de prova que eram aceites para efeitos da aplicação da isenção prevista na alínea a) do art. 14.º do RITI:

de

A partir de 1 /1/2020, como já referiu e admitiria a Requerente, , a comprovação da isenção passou a ter que ser efetuada através de dois elementos emitidos por entidades independentes (antes apenas era necessário um meio de prova), do fornecedor e do adquirente, que comprovem a expedição dos bens com destino ao outro Estado-membro e, adicionalmente uma declaração emitida pelo adquirente, quando seja este a efetuar o transporte.

Quando seja o sujeito passivo ou terceiro por sua conta a efetuar o transporte dos bens , a saída dos bens do território nacional presume-se, a partir de 1/1/2020, como se torna a referir data da entrada em vigor do art. 45º - A do Regulamento de Execução (UE) n.o 282/2011 , aditado pelo art. 1º do Regulamento de Execução(EU) 2018/19º, da posse de dos dois tipos de documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, que podem ser uma fatura emitida pelo transportador dos bens ou uma fatura do transporte aéreo(1º Tipo de Documento) e uma apólice de seguro, documentos bancários, documentos oficiais emitidos por uma entidade pública ou documento de receção que conforme a armazenagem dos bens no Estado-Membro do destino(2º Tipo de Documento) .

Quando o transporte seja efetuado pelo adquirente ou terceiro por sua conta, acresce à obrigatoriedade desses requisitos a posse de declaração emitida pelo adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos ou por terceiros agindo por conta do adquirente, mencionando o Estado-Membro de destino dos bens e a data de emissão, o nome e o endereço do adquirente, a quantidade e a natureza dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o NIF da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente

Em caso de não apresentação dos meios de prova previstos no art. 45º- A do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 , a saída dos bens do território nacional pode ser demonstrada por **quaisquer outros meios de prova idóneos** admitidos no direito nacional , desde que não incompatíveis com o Direito da União Europeia e não pelos meios de prova que o legislador rejeitou, em virtude de insuficientes, de acordo com os critérios adotados.

Caso o legislador tivesse admitido essa possibilidade , da admissão da prova da saída dos bens do território nacional por todos os meios , à prova da saída dos bens do território nacional bastaria sempre um dos tipos de documento previstos no nº 3 do art. 45º- A , não se compreendendo, assim, a razão de ser das exigências adicionais do legislador

Um Certificado de Receção do Transitário (CRT) , como aqueles pelos quais a Requerente pretende demonstrar a existência de transmissões intracomunitárias isentas, através do qual o vendedor pretende demonstrar que cumpriu as suas obrigações perante o comprador /adquirente, nos termos do INCOTERMS FHW, não é, segundo a fundamentação das correções efetuadas . um documento de transporte internacionalmente aceite, para efeitos dos arts. 19º a 25º da Convenção sobre os Usos e Regras Uniformes relativos aos Créditos Documentários da Câmara do Comércio internacional. Tal não quer dizer, no entanto, que não seja apto a justificar a saída dos bens do território nacional, ao contrário do que pretende a Requerida..

Integra, sem dúvida, a consignação de um bem com instruções irrevogáveis de despacho para o consignado.

No entanto, de acordo com a jurisprudência do TJUE, quando, segundo o modelo de transação internacional adotado pelas partes, no presente caso o INCOTERMs o adquirente beneficie do poder dispor do bem como proprietário no território do Estado-Membro de entrega e lhe incumbir transportar esse bem para o Estado-Membro de destino, tornando-se, assim, sujeito passivo do imposto ,a omissão pelo adquirente do dever de declaração da aquisição intracomunitária no Estado da residência, que, no caso, não vem contestada pela Requerente, não deve prejudicar o direito à isenção do vendedor, salvo quando este tiver dolosa ou intencionalmente contribuído para essa omissão.

É certo que, nos termos do 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.

No entanto, quando seja do conhecimento público ou resulte das relações comerciais regulares mantidas com o cliente que este está estabelecido e exerce efetivamente a sua atividade noutro Estado membro, é, em princípio, do adquirente e não do vendedor o dever de controlar a circulação do bem a partir da expedição , até ao termo do transporte, sob pena de, em caso de incumprimento dessa obrigação, eventualmente ser considerado devedor do imposto.

Não se vislumbra, assim, como o fato de o CRT não ser um documento de transporte, bem como a falta de declaração do adquirente do transporte dos bens, possam justificar as correções efetuada, a não ser em caso de indícios de fraude da Requerente, que esta não demonstrou(ver em sentido idêntico a Decisão Arbitral nº 26/2021- T)..

8- Decisão

O Tribunal Arbitral concede provimento parcial à impugnação do indeferimento da reclamação graciosa n.º ..., relativa aos atos de liquidação do IVA do ano de 2020 n.ºs ..., de 20/01, ..., de 20/02, ... de 20/03, ... de 20/04, ..., de 20/05, ... de 20/06, ... de 20/07, ... de 20/08, ... de 20/09, ... de 20/10, ... de 20/11, e ... de 20/12.

Concede também provimento parcial à impugnação do indeferimento da reclamação graciosa n.º ..., relativa aos atos de liquidação do IVA do ano de 2021 n.ºs ... de 21/01, ... de 21/02, ..., de 21/03, ..., de 21/04, e ... de 21/05, no valor somado de € 51.420,56 (cinquenta e um mil quatrocentos e vinte euros e cinquenta e seis cêntimos).

São devidos juros indemnizatórios em função do decaimento da Requerida, a fixar em execução do julgado.

9. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €51.420,56 (cinquenta e um mil quatrocentos e vinte euros e cinquenta e seis cêntimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do 97.º-A, n.º 1, do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT)

10. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente e pela Requerida na proporção do respetivo decaimento de cada uma das partes, nos quais 96 % devem ser pagos pela Requerida e 4% pela Requerente, uma vez que o pedido foi julgado parcialmente procedente, nos termos do n.º 2 do art. 12.º, n.º 2, e do n.º 4 do 22.º ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 25/8/ 2023

O Árbitro Singular

(António de Barros Lima Guerreiro)