

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 822/2023-T

**Tema:** IVA – Art.º 14 RITI, transações intracomunitárias de bens, número de IVA do adquirente dos bens no Estado-membro de destino, condição substantiva da aplicação da isenção de imposto desde 2020

**SUMÁRIO:** A comprovação da validade do número de IVA do adquirente de uma transação intracomunitária de bens no Estado-membro de destino configura, desde janeiro de 2020, uma condição substantiva da aplicação da isenção de IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI.

## DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra do Tribunal Singular, Dra. Raquel Montes Fernandes, designada pelo Conselho Deontológico do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 30.01.2024, decide o seguinte:

### I. RELATÓRIO

A A..., UNIPESSOAL, LDA, doravante designada por “Requerente”, com o número de identificação fiscal ... e sede na ..., n.º ..., ..., ---... ..., tendo sido notificada da liquidação adicional de IVA resultante de correções ao reembolso solicitado na declaração periódica de fevereiro de 2023, no valor de € 20.259,78, apresentou, em 16.11.2023, pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto no art.º 2, n.º 1, alínea e) e art.º 10, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, conjugado com o art.º 99, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT” ou “Requerida”).

1.

Os atos tributários objeto do pedido de declaração de ilegalidade são os seguintes (juntos aos autos sob a designação de documentos n.ºs 1 a 4, e que aqui se dão por reproduzidos):

- Demonstração de liquidação de IVA n.º 2023..., de 17.08.2023, que apurou um valor a reembolsar de € 159.433,80;
- Demonstração de liquidação de IVA n.º 2023..., de 08.08.2023, que informa da concretização da transferência do reembolso de IVA no valor acima referido (€ 159.433,80);
- Demonstração de acerto de contas n.º 2023..., de 21.08.2023;
- Documento de correção n.º..., de 17.08.2023, que subtraiu o montante de € 20.259,78 ao valor total em crédito de imposto.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, de acordo com os art.ºs 5, n.º 2, alíneas a) e b) e 6, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitra singular deste Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo a mesma sido aceite pelas partes.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, em 30.01.2024, tendo a Requerida apresentado Resposta em 06.03.2024, defendendo por impugnação que o pedido de pronúncia arbitral *sub judice* devia ser julgado improcedente. O respetivo processo administrativo foi junto no dia seguinte.

Em 09.03.2024 foi proferido despacho arbitral a designar o dia 12 de abril, pelas 15h30, para a realização da reunião prevista no art.º 18 do RJAT e inquirição da testemunha a apresentar pela Requerente, a qual foi, entretanto, reagendada para 18.03.2024 por impossibilidade de agenda da Requerente.

A Requerente apresentou alegações escritas em 26.04.2024, e a Requerida em 07.05.2024.

## II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea b) do CPPT.

As Partes estão devidamente representadas, têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

## III. MATÉRIA DE FACTO

### A. Factos provados

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, constituída em 20.07.2018, que exerce a atividade principal de *confeção de vestuário exterior* (CAE 14140).
- b) A Requerente é sujeito passivo de IRC e de IVA, enquadrada, no que respeita a este último, no regime normal de periodicidade mensal.
- c) A Requerente tem sede social na freguesia de ..., concelho de Loures.
- d) Na declaração periódica de IVA de 2023/02 solicitou o reembolso de um crédito de IVA, no montante de € 179.693,58, que vinha a ser formado desde 2020/06.
- e) Na sequência desse pedido de reembolso, a AT instaurou um processo inspetivo, de âmbito interno e parcial, com o n.º de serviço interno OI2023..., para o ano de 2023, com incidência sobre o IVA, com início a 21.04.2023.

- f) Ao abrigo da *supra* ordem de serviço, foram solicitados à Requerente vários elementos e documentos referentes às suas operações (extratos de conta corrente, cópias de faturas, etc.), dos períodos entre 2020 e 2023.
- g) A Requerente efetuou, em 2021, transmissões de bens à entidade B..., que também atua sob a designação de C..., a quem foi atribuído o número de identificação fiscal NL ..., com morada em Amesterdão, nos Países Baixos, e aplicou a isenção de IVA da alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI.
- h) As transmissões de bens à C... foram objeto de faturação nos meses de julho e setembro de 2021, conforme descrição *infra* (documento 6 do pedido arbitral):
1. Fatura n.º FT PA21/00062, emitida em 2021/07/16, no montante de 19.277,50 EUR, sem liquidação de IVA, indicando como motivo “Isento Artigo 14.º do RITI (ou similar)”;
  2. Fatura n.º FT PA21/00063, emitida em 2021/07/21, no montante de 68.350,90 EUR, sem liquidação de IVA, indicando como motivo “Isento Artigo 14.º do RITI (ou similar)”;
  3. Fatura n.º FT SV21/00055, emitida em 2021/07/26, no montante de 275,40 EUR, sem liquidação de IVA, indicando como motivo “Isento Artigo 14.º do RITI (ou similar)”;
  4. Fatura n.º FT SV21/00077, emitida em 2021/09/24, no montante de 182,19 EUR, sem liquidação de IVA, indicando como motivo “Isento Artigo 14.º do RITI (ou similar)”;
- a) A Requerente juntou ao processo, como documento 7 do pedido arbitral, uma consulta efetuada ao número de identificação fiscal NL ... no VIES, em 19.04.2021 (aquando da contratação das transações com o cliente), que refere que este número de IVA se encontrava, nessa data, válido.
- b) Não obstante, o referido número de identificação fiscal NL ... encontra-se cessado no VIES desde 29.06.2021 (i.e., em data anterior à emissão das faturas acima identificadas, objeto deste pedido arbitral).
- c) Os bens em causa foram expedidos, via UPS, de Portugal para outros Estados-Membros, entre julho e setembro de 2021 (conforme documento 9 do pedido arbitral).
- d) Os Serviços de Inspeção da Requerida entenderam, quanto às quatro faturas acima identificadas, não estarem reunidos os pressupostos legais para a aplicação da isenção de IVA da alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI, uma vez que o adquirente dos bens não

se encontrava, à data das transações em causa, validamente registado no VIES para efeitos de operações intracomunitárias.

- e) Nessa sequência, a AT efetuou correções ao montante em crédito em imposto, emitindo o documento de correção n.º..., de 17.08.2023, que subtraiu o montante de € 20.259,78 ao valor total em crédito de imposto.
- f) Por não se conformar com a correção efetuada, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 16.11.2023, o qual foi aceite em 20.11.2023.

## **B. Factos não provados**

Com relevo para a decisão do presente processo, não existem factos que se tenham considerado como não provados.

## **C. Fundamentação da decisão da matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, ao invés, o dever de (i) selecionar os factos que importam para a decisão e (ii) 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].

Os factos foram dados como provados ou não provados com base (i) nos documentos juntos aos autos, (ii) no processo administrativo apresentado e (iii) na prova testemunhal em audição realizada em 18.04.2024, pelas 10h, nas instalações do CAAD, onde foi ouvida a seguinte testemunha:

1. D... (Diretora Financeira).

A testemunha aparentou depor com isenção e conhecimento dos factos que relatou.

Todas as provas deste processo foram criticamente analisadas por este Tribunal.

#### **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

##### **A. Questão decidenda**

É solicitado a este Tribunal que determine se a obrigatoriedade de o adquirente de uma transação intracomunitária de bens estar validamente registado para efeitos de IVA noutro Estado-membro constitui condição substantiva, ou meramente formal, para a aplicação da isenção de IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI, em operações efetuadas entre julho e setembro de 2021.

##### **B. Breve resumo dos fundamentos das Partes**

A AT baseia as correções efetuadas no facto de a Requerente ter transmitido bens, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI – e, portanto, sem liquidação de IVA – ao seu cliente dos Países Baixos, C..., sem que estivessem cumpridos os requisitos para a não liquidação do respetivo imposto nessas operações. Em particular, alega a AT que o número de IVA desta entidade dos Países Baixos se encontrava, à data dessas transações, com atividade cessada no sistema VIES<sup>1</sup>. As operações em causa, recorde-se, foram objeto de faturação entre julho e setembro de 2021 e a cessação do número de IVA da C... ocorreu em momento anterior, i.e., em 29.06.2021.

---

<sup>1</sup> O sistema VIES é o sistema europeu de informação de registos de números de IVA de sujeitos passivos da União Europeia, para efeitos de controlo de operações intracomunitárias de bens.

---

Por sua vez, a Requerente alega que cumpriu o requisito de confirmação do número de IVA do seu cliente no VIES quando solicitou, à data da contratação do mesmo (abril de 2021), os documentos necessários à formalização dessa contratação, e que, nessa altura, o referido número se encontrava válido nesse sistema. Em depoimento testemunhal foi, ainda, referido que alguém da equipa financeira da Requerente (que não a testemunha apresentada) teria, antes da emissão das faturas, promovido nova pesquisa no VIES, comprovando, uma vez mais, a validade do respetivo número de IVA do cliente, sem, no entanto, ter arquivado o respetivo *print screen* como comprovativo (pelo que inexistente prova desse facto).

Em todo o caso, entende igualmente a Requerente que o facto de o adquirente dos bens não ter um número de IVA válido no sistema VIES aquando das mencionadas aquisições de bens que efetuou não pode, por si só, comprometer a aplicação da isenção de IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI, porquanto todos os requisitos materiais da operação, para aplicação da isenção de imposto, se encontram preenchidos.

### **C. Apreciação do Tribunal**

Como vimos *supra*, estão em causa transmissões de bens efetuadas pela Requerente, entre julho e setembro de 2021, a um cliente sediado nos Países Baixos. Estas operações foram reportadas pela Requerente como transmissões intracomunitárias de bens, isentas de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI, uma vez que os bens foram expedidos de Portugal para outro Estado-Membro (Países Baixos), tendo como destinatário um sujeito passivo de IVA.

#### *1. Contexto e enquadramento jurídico*

Na reunião do ECOFIN de outubro de 2018, com o intuito de reforçar o controlo e a monitorização das operações intracomunitárias de bens e, em particular, a luta contra a fraude no espaço da União, os Estados-Membros acordaram a implementação, com efeitos a partir de

---

1 de janeiro de 2020, de um pacote legislativo em sede de IVA, compreendendo quatro medidas tendentes à melhoria do funcionamento do mercado interno. Esse pacote legislativo ficou conhecido por "*quick fixes*"<sup>2</sup>.

Entre as medidas adotadas consta a revisão dos critérios substantivos que subjazem à aplicação da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, com o objetivo de lhe acrescentar dois requisitos adicionais – a obrigação de (i) o adquirente dos bens ter um número de IVA válido no Estado-Membro de destino dos bens e de (ii) o fornecedor reportar a operação, de forma atempada e correta, na respetiva declaração recapitulativa. Estas alterações foram concretizadas pela adoção da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 04.12.2018, que alterou a redação do art.º 138 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006 (“Diretiva IVA”).

A adoção deste *quick fix* pretendeu contrariar a jurisprudência que o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) havia firmado sobre os requisitos substantivos desta isenção, a qual defendia que a aplicação da isenção de IVA prevista na norma do n.º 1 do art.º 138 da Diretiva IVA dependia (apenas) do cumprimento dos requisitos substantivos elencados no mesmo, os quais não incluíam uma obrigação de o adquirente dos bens disponibilizar previamente o seu número de IVA noutra Estado-Membro. Neste sentido, a jurisprudência consolidada do TJUE entendia, até à referida alteração legislativa de 2018, que a existência de um número de IVA válido (no sistema VIES) do adquirente dos bens constituía um requisito de natureza meramente formal, o qual não prejudicava a aplicação da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens se, na sua ausência, os requisitos substantivos constantes do mencionado art.º 138 (em particular, os relativos à prova do transporte dos bens entre Estados-Membros) estivessem preenchidos.

Tendo em vista, pelos motivos acima referidos de combate à fraude, reforçar o controlo das transações de bens no mercado da União, os Estados-Membros acordaram, então, em 2018, transformar a disponibilização ao fornecedor, pelo adquirente dos bens, de um número de IVA

---

<sup>2</sup> Para mais informações sobre esta temática, *vide* Raquel Montes Fernandes, Estudos em Homenagem a Rui Pena, *A prova dos nove do sistema do IVA*, Almedina, 2019.



---

válido no sistema VIES, atribuído por um Estado-Membro diferente do de partida dos bens, em condição substantiva (e já não meramente formal) para a aplicação da isenção de IVA prevista no art.º 138 da Diretiva IVA.

Neste sentido, a redação do referido art.º 138 da Diretiva IVA, alterada pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2020, tornou exigível que o sujeito passivo adquirente dos bens esteja (validamente) registado, para efeitos de IVA, num Estado-Membro diferente do de expedição dos bens, e tenha atempadamente comunicado esse mesmo número ao seu fornecedor. Conforme clarificou o VAT Committee – *“The VAT Committee unanimously confirms that the amendment made by Council Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2018 to Article 138(1) of the VAT Directive adds a substantive condition for the application of the exemption of an intra-Community supply of goods. The VAT Committee unanimously agrees that this addition means that where the person acquiring the goods does not indicate his VAT identification number to the supplier or where the VAT identification number indicated has been issued by the Member State from which the goods are dispatched or transported, the conditions for applying the exemption of Article 138 must be seen as not being fulfilled and the supplier shall have no other option but to charge VAT”*<sup>3</sup>.

Face ao exposto, à data dos factos (julho a setembro de 2021), o n.º 1 do art.º 138 da Diretiva tinha a seguinte redação:

*“Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, se estiverem reunidas as seguintes condições:*

- a) Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;*
- b) O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida*

---

<sup>3</sup> U. E., Commission guidelines, *Explanatory Notes 2020 - Quick fixes*.

*da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor”.*

Esta nova redação do art.º 138 da Diretiva IVA, adotada pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, foi transposta para a alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI pela Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, nos seguintes termos:

*“Estão isentas de imposto as transmissões de bens, efetuadas por um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro, que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens”.*

## 2. Subsunção do caso às normas aplicáveis

De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 74 da Lei Geral Tributária, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Como tal, compete à Requerente provar o cumprimento dos requisitos legais para aplicação da isenção de IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI, nas vendas de bens efetuadas ao seu cliente C..., sedado nos Países Baixos.

Como se viu *supra*, a identificação válida, para efeitos de IVA, do adquirente de transações intracomunitárias de bens é, desde janeiro de 2020, uma condição substantiva para a aplicação da isenção de IVA do n.º 1 do art.º 138 da Diretiva IVA e, conseqüentemente, da alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI.

*In casu*, a Requerente não provou que o requisito de identificação de IVA do adquirente dos bens estivesse cumprido à data das transações em causa, porquanto o número de IVA identificado nas faturas por esta emitidas entre julho e setembro de 2021 não correspondia,

nesse período, a um número de IVA válido no sistema do VIES, nem a Requerente apresentou qualquer prova alternativa desse facto.

Face ao exposto, e conforme se decidiu no processo arbitral n.º 701/2023-T, de cujo Coletivo a signatária fez parte, apesar de se ter demonstrado que os bens saíram de Portugal com destino a outro Estado-membro (Países Baixos), a Requerente não efetuou uma transmissão intracomunitária de bens subsumível na norma da alínea a) do n.º 1 do art.º 14 do RITI, porquanto não se encontravam verificados todos os pressupostos legalmente exigidos para o efeito. E, como tal, não estavam reunidas as condições para aplicar a respetiva isenção de imposto.

Conclui-se, assim, que a Requerente não cumpriu com o ónus de prova de um requisito essencial à procedência do seu pedido, pelo que os atos tributários em crise devem ser mantidos na ordem jurídica. Pelas mesmas razões, improcede, igualmente, o pedido da Requerente no pagamento de juros indemnizatórios.

## **V. DECISÃO**

Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide julgar integralmente improcedente o pedido arbitral e, em consequência, manter os atos tributários *sub judice* na ordem jurídica, condenando a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no art.º 97-A, n.º 1, do CPPT e art.º 3, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **20.259,78**.

## VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **1.224,00** (mil, duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de junho de 2024.

(Raquel Montes Fernandes)