

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 576/2023-T

Tema: IVA. Artigos 14.º, n.º 1, al. a) e 29.º n.ºs 8 e 9 do CIVA. Expedição de mercadorias por via postal. Prova da exportação.

Sumário:

1. Estão isentas de IVA as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da União Europeia.
2. Quando seja possível estabelecer que a exportação ocorreu, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos.
3. O “documento alfandegário apropriado” não é a única prova admissível de uma exportação de bens.
4. Havendo recusa da devolução de IVA e liquidações adicionais com o mesmo fundamento, o valor económico do pedido corresponde à sua soma.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 4 de Agosto de 2023, A..., LDA., com o NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Funchal (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).
2. Pretendia que fosse declarada a ilegalidade e se procedesse à conseqüente anulação dos actos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) referentes aos meses de Janeiro a Julho de 2021, que determinaram, em acerto de contas, o pagamento de € 152.189,58 (cento e cinquenta e dois mil, cento e oitenta e nove euros e cinquenta e oitenta cêntimos).

1.

3. Nomeados os árbitros que compõem o presente Tribunal, tendo estes aceite a designação no prazo aplicável e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 16 de Outubro de 2023.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 22 de Novembro a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).
5. Em 24 desse mês foi proferido despacho a instar a Requerente a identificar os pontos da matéria de facto sobre os quais se propunha fazer ouvir as testemunhas indicadas (B..., analista de dados da A..., e C..., gestora de conta da Requerente nos D...).
6. Tendo a Requerente prestado essa informação em 5 de Dezembro, foi marcada, em 11 desse mês, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
7. Na véspera de tal reunião, a Requerente solicitou, entre o mais, a junção aos autos dos ficheiros *excel* correspondentes aos documentos 8 e 12 juntos ao Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), solicitando que tais ficheiros fossem usados na inquirição das testemunhas.
8. No dia 19 de Janeiro de 2024 teve lugar a prevista reunião nas instalações do CAAD, conforme a acta inserida no sistema informático do CAAD nesse mesmo dia, e tendo ficado a respectiva gravação disponível no subsequente dia 24.
9. Como consta dessa acta, o Tribunal determinou conceder um prazo de 10 dias para que a AT se pudesse pronunciar sobre os documentos pretendidos juntar aos autos e deliberou que a inquirição das testemunhas se baseasse nos documentos apresentados com o PPA.
10. Em 30 de Janeiro, a AT apresentou pronúncia sobre o requerimento apresentado em 18 de Janeiro pela Requerente.
11. Nesse mesmo dia, a Requerente apresentou novo requerimento solicitando que o Tribunal diligenciasse junto dos D... para a obtenção, junto da fonte e de forma a garantir a sua fidedignidade, a informação que a Requerente pretendia juntar aos autos.

12. No dia seguinte, veio a AT opor-se a estas pretendidas diligências, com base no entendimento de que a Requerente pretendia “a posteriori, *corrigir os manifestos défices instrutórios do seu pedido de pronúncia arbitral*”;

13. Em 20 de Fevereiro foi proferido o seguinte despacho:

“A. Na sequência da audiência de inquirição de testemunhas, e em face da dificuldade em descodificar a informação fornecida pelos D..., veio a Requerente requerer que “sejam os D..., S.A., notificados para fornecer informação/documento que:

- i) *contenha a identificação de todas as encomendas realizadas no período de janeiro de 2021 a julho de 2021;*
- ii) *com identificação dos tracking numbers que se encontram na lista anexa a este requerimento (Doc.1);*
- iii) *identificação do destino da respectiva encomenda.”.*

B. Objectou a AT que se estaria com essas diligências do Tribunal a suprir um ónus que cabia à Requerente, o que será devidamente ponderado em sede de decisão.

C. Tendo em conta que a “lista anexa” referida no requerimento da Requerente tem 19 927 linhas, afigura-se que se trata de um excesso desnecessário de informação e que – sujeito embora às pronúncias facultativas da Requerente e da AT sobre cada um dos pontos seguintes, para as quais se fixa um prazo de 10 dias – bastará que os D... forneçam a este Tribunal Arbitral as seguintes informações:

“1. Sendo os prefixos fornecidos pelos D... destinados ao processamento automatizado dos envios, é possível que, depois de as encomendas com tais prefixos serem recepcionadas nos seus serviços, isso não seja “garantia da sua efetiva expedição com destino internacional”?

2. Além disso, e especificamente:

a. pode um serviço dos D... Expresso com prefixos com posição A1: E (Internacional ou Expresso Internacional Premium) ser remetido para um destino na União Europeia?

b. os serviços dos D... que tenham na posição A1: L (Correio Azul Internacional) podem apresentar na posição A2: L, X ou A. Quais os destinos associados a cada uma dessas letras, se é que algum? E se sim, pode uma encomenda com um destino associado a essa letra ser enviada para outro?

3. Local (ou locais) de entrega da(s) encomenda(s) com o tracking number LL...PT, sua(s) data(s) de envio aos D... e seu(s) destino(s);

4. Local (ou locais) de entrega da(s) encomenda(s) com o tracking number LL...PT, sua(s) data(s) de envio aos D... e seu(s) destino(s);

5. Local (ou locais) de entrega da(s) encomenda(s) com o tracking number LL...PT, sua(s) data(s) de envio aos D... e seu(s) destino(s);

6. *Medidas adoptadas pelos D... para prevenir a “re-utilização” de tracking numbers por parte de quem não adquiriu o direito à sua utilização (se é que isso é possível);*

7. *Cópias – se disponíveis – das Guias de Transporte das encomendas com os referidos tracking numbers;*

8. *Ficheiro com os registos relativos às expedições da A... para países exteriores à UE entre 1 de Janeiro de 2021 e 31 de Julho de 2021, de preferência apenas com o tracking number, data de recepção nos serviços de expedição e data e local de entrega (ou data de devolução);*

9. *Cópia do ficheiro Excel fornecido à A... a pedido desta, acompanhado de glossário técnico que explique o sentido da informação constante em cada uma das suas células.”*

Notifique.”

14. No prazo fixado para as pronúncias prévias, só a Requerente manifestou expressamente, no dia 22 de Fevereiro, a sua concordância com tais diligências.
15. Em 13 de Março foi proferido novo despacho a determinar a realização das referidas diligências, que foi cumprido no dia imediato.
16. No dia 4 de Abril, os D... solicitaram a prorrogação do prazo concedido por mais 15 dias úteis, o que foi deferido por despacho de 8 desse mês, que, também por isso, determinou a prorrogação do prazo para decisão nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.
17. No dia 29 de Abril os D... enviaram um *email* explicativo e juntaram os seguintes elementos:
 - Ficheiros com os registos relativos às expedições da A... para países exteriores à U.E. entre 1 de janeiro de 2021 e 31 de julho de 2021, apenas com os *tracking numbers*, data de recepção nos serviços de expedição e data e local de entrega;
 - Cópia do ficheiro Excel fornecido à A... a pedido desta;
 - Código ISO 3166-1 alpha2, correspondente aos destinos das encomendas expedidas pelos D...;
 - Tabela comprovativa da expedição dos produtos que tinham como *tracking number* aqueles que a AT contestou.

18. No dia 3 de Maio, a Requerente entendeu apresentar ao Tribunal a sua interpretação dos elementos recebidos.
19. No dia 14 de Junho foi proferido novo despacho arbitral a fixar prazo para alegações, a determinar que nelas se pronunciassem Requerente e Requerida sobre o valor atribuído ao processo face aos valores de IVA liquidados e, de novo, a prorrogar o prazo para decisão nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.
20. No dia 2 de Julho, foram juntos aos autos as alegações de Requerente e Requerida.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS E DILIGÊNCIAS PROBATÓRIAS

21. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições.
22. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
23. O pedido arbitral foi tempestivo e não há excepções ao seu conhecimento de que cumpra conhecer.
24. A AT invocou, a certo passo do processo (supra, 12.), que as diligências probatórias que a Requerente solicitara na sequência da audiência de inquirição de testemunhas (e também na sequência da sua diligência, de véspera, de junção de outros documentos ao processo), visariam “a posteriori, *corrigir os manifestos défices instrutórios do seu pedido de pronúncia arbitral*”. No ponto B. do despacho em que foi determinada a solicitação aos D...das informações tidas por convenientes ao apuramento da verdade material relegou-se essa questão para a decisão final (cfr. supra, 13.), ainda que isso permitisse antever a improcedência de tal objecção. E improcede por três razões: em primeiro lugar, porque a AT pôs em causa, na sua Resposta, que o documento n.º 8 junto pela Requerente no PPA, alegadamente oriundo dos D..., tivesse essa origem; em

segundo lugar, porque o Tribunal foi confrontado com duas versões opostas sobre o destino de três encomendas postais (as com os *tracking number* LL...PT, LL...PT e LL...PT) e sobre a sua possível generalização, não tendo maneira de, por si só, escolher fundamentamente uma delas; em terceiro lugar, porque, como resulta do n.º 1 do artigo 99.º da LGT (“*O tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer.*”¹) e, como é doutrinal² e jurisprudencialmente³ pacífico,

¹ Disposição subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e assim comentado por Elizabeth Fernandez, “O Princípio Inquisitório no Processo Tributário”, in *A prova no Processo Tributário*, Coleção Formação Contínua, CEJ, 2017, p. 17:

“*O n.º 1 do artigo 99.º citado diz-nos então qual é o objetivo prosseguido com o princípio do inquisitório: o conhecimento da verdade. Daqui deriva, desde logo, que o propósito fundamental do processo judicial tributário não é de resolver um litígio entre os contribuintes e a administração tributária e de alcançar, por esta via, a pacificação social e a consolidação das relações jurídico-tributárias (ainda que seja um resultado alcançado com a decisão) mas o de chegar à verdade dos factos relevantes para a decisão e de neles apoiar a solução jurídica para o litígio.*”

² Vg: Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, Vol. I, Almedina, Coimbra, 2023, p. 143: “*o objectivo do juiz deverá ser sempre o da descoberta da verdade material, isto é, da averiguação dos factos que correspondem à realidade – ainda que não trazidos ao processo pelas partes – de modo a tomar uma decisão justa e imparcial.*”;

Carla Castelo Trindade, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 371: “*o tribunal arbitral, adstrito que está ao cumprimento do princípio da legalidade, é livre de estabelecer (...) as diligências de prova que entender necessárias à correcta aplicação do direito e à correcta compreensão da questão controvertida*”;

Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 66: “*No domínio da instrução (da produção da prova) vale o princípio da investigação ou do inquisitório, que se traduz no poder/dever que o tribunal tem de procurar a verdade (chamada de material), ordenando as pertinentes diligências, mesmo que para além dos contributos dos demais intervenientes processuais**.” (*nota suprimida).

Diogo Leite de Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.ª ed., encontro da escrita, Lisboa, 2012, p. 859: “*Afirma-se, sem margem para dúvidas, o princípio do inquisitório pleno do tribunal tributário no domínio do processo tributário.*”

³ Vg, acórdãos do STA:

- de 6 de Outubro de 2021, processo n.º 0617/19.0BELRA (e de 13 de Julho de 2022, processo n.º 02286/21.8BELRS, e de 3 de Maio de 2023, processo n.º 0998/12.6BELRS): “*recaindo embora sobre as partes o ónus da prova dos factos constitutivos, modificativos e/ou extintivos de direitos, a actividade instrutória pertinente para apurar a veracidade de tais factos compete também ao Tribunal, o qual, atento o disposto nos art.ºs.13, do C.P.P.Tributário, e 99, da L.G.Tributária, deve realizar ou ordenar todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade, assim se afirmando, sem margem para dúvidas, o princípio da investigação do Tribunal Tributário no domínio do processo*

vigora no processo tributário, incluindo naturalmente no arbitral, o princípio do inquisitório.

25. A questão que havia a ponderar, e que só fazia sentido ponderar na decisão final, era se

- a insuficiência probatória era de imputar à AT (caso em que haveria um fundamento liminar para anular o acto de liquidação⁴), ou

- se era a própria questão da suficiência ou insuficiência probatória que estava por esclarecer,

o que só se poderia apurar com diligências adicionais.

26. Ainda que os elementos que os D... trouxeram aos autos continuem a merecer a contestação da AT, a convicção do Tribunal é a de que se pode, a partir deles, optar por uma das duas narrativas antagónicas que Requerente e Requerida apresentaram. Nesses termos, não permitem diagnosticar uma falha instrutória da AT, mas revelam, isso sim,

judicial tributário (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 4/12/2019, rec. 1555/08.5BEBRG; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 20/04/2020, rec.2145/12.5BEPRT; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 10/03/2021, rec.570/15.9BEMDL; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária anotada e comentada, 4ª. Edição, Editora Encontro da Escrita, 2012, pág.859; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, I volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.173 e seg.).”;

- de 10 de Novembro de 2021, processo n.º 02465/10.3BELRS: “*afigura-se-nos que se impunha que o Tribunal Central Administrativo Norte, em obediência ao princípio do inquisitório – que impõe ao juiz, não só a consideração dos factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes hajam alegado e resultem da instrução da causa, como também o dever de determinar, oficiosamente, a complementação da factualidade alegada [cf., respectivamente, arts. 5.º, n.º 2, alínea b), e 590.º, n.ºs 4 e 6, do CPC] –, tivesse concedido às partes a faculdade de complementar a alegação de facto”;*

- de 21 de Outubro de 2009, processo n.º 0583/09: “*tem razão a recorrente quando refere que o princípio do inquisitório está a montante do problema do ónus da prova. / E haveremos igualmente de convir que a necessidade / obrigação da AF intervir no uso do princípio do inquisitório terá sempre a ver com a questão em concreto.”.*

⁴ Como escreveu Rui Duarte Morais, ob. cit., p. 66:

“Nas situações em que se constate não ter existido procedimento instrutório ou, mais frequentemente, se constate que este foi deficiente ou incompleto, a questão de direito ficará resolvida pela relevância do vício procedimental, devendo o ato ser anulado por vício de forma. Assim, não poderá haver lugar a uma atividade instrutória por parte do tribunal, sub-rogatória ou complementar da que (não) foi realizada pela administração”.

as falhas numa dessas narrativas – e, nessa medida, revelaram-se decisivas para a solução a que se chegou⁵.

III. OS ARGUMENTOS

III.1. Da Requerente

Em síntese, a Requerente invocou no seu PPA que:

- a) *“a aplicação da isenção do IVA em mérito está dependente da comprovação por documento alfandegário apropriado”;*
- b) *“A lei não determina o que se qualifica como documento alfandegário apropriado, nem remete para a legislação aduaneira para determinar o que é “apropriado”.”;*
- c) *“todas as transmissões de bens se encontram devidamente suportadas por Guias de Transporte”;*
- d) *“a exigência de certificação de saída como o documento específico apropriado para comprovar as transmissões de bens não cabe na letra da lei, nem no seu espírito”;*
- e) *“Quando os bens são expedidos via D..., é fornecido à A... um tracking number, para que possa acompanhar as encomendas”;*
- f) *“Este tracking number só está disponível cento e oitenta dias após a encomenda ter sido expedida, razão pela qual a Requerente não tem acesso aos mesmos do D... que comprovam o destino das encomendas.”;*
- g) A Requerente juntou *“ficheiro Excel, enviado pelos D..., onde estão identificadas todas as encomendas realizadas pela Requerente no período que foi alvo da inspeção – cfr. Ficheiro D... que ora se junta e se dá como reproduzido como Doc. N.º 8.”;*

⁵ Tão decisivas que tal solução se afasta da que, sem elas, fez maioria no colectivo arbitral que decidiu um caso idêntico (o que correu termos sob o n.º 46/2023-T).

-
- h) **“Este ficheiro comprova – de forma inequívoca – que as encomendas foram expedidas para fora da União Europeia.”**;
- i) “juntam-se aos presentes autos as faturas das encomendas cujo destino a AT disse não conseguir comprovar – cfr. faturas que ora se juntam e se dão como reproduzido como Doc. N.º 9.”;
- j) “o tracking number que aparece nos D... corresponde ao identificado na fatura, no campo das observações sob o nome tracking number, tracking code ou código de rastreamento.”;
- k) “Quando os bens são expedidos via D..., para além do tracking number previamente mencionado, a A... atualiza uma lista das encomendas expedidas via D..., lista esta que mantém e arquiva na base de dados da empresa para acompanhar internamente o percurso e o estado das encomendas, cfr. Doc. N.º 12”;
- l) “Esta lista contém:
- O número da encomenda;
 - O número da fatura do bem que foi expedito;
 - O tracking number dos D...; e
 - O estado da encomenda.”;
- m) “Os produtos da oferta internacional dos D... e dos D... Expresso, dependendo do tipo de produto e do tipo de envio, são identificados através de um código, código este que está melhor explicado no documento obtido pelos D...– cfr. Doc. N.º 14 (...) onde se consegue identificar os números associados a encomendas que seguem para fora da EU.”;
- n) “Conseguimos depreender do documento que as encomendas cujo tracing number começa com EE, LL, LX, LA ou EL, são de cariz internacional, quer sejam correio internacional, correio azul internacional ou correio expresso internacional premium.”;
- o) “se cruzarmos os dados da lista interna mantida pela Requerente com os dados do ficheiro dos D..., com as faturas das encomendas em causa, conseguimos

- ligar as encomendas ao seu destino final, demonstrando de forma clara que as mesmas foram enviadas para fora da União Europeia.”;*
- p) *“a ausência de D.A.U.s contendo a certificação de saída não pode ter como consequência imediata a impossibilidade de aplicação da isenção de IVA”;*
- q) *“O artigo 14.º, n.º 1, al. a) do CIVA constitui transposição do artigo 146.º, n.º 1, al. b) da Diretiva IVA.”;*
- r) *“No que diz respeito às exigências de prova da ocorrência de uma exportação, a jurisprudência do TJUE tem firmado o entendimento no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega para exportação nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA **não pode depender da colocação dos bens em causa sob o regime aduaneiro de exportação, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação.**”;*
- s) *Invocou também o decidido pelo TJUE no Acórdão de 8 de Novembro de 2018 *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.ºs 37 e 42, as decisões proferidas no CAAD em 2 de Junho de 2020 no processo n.º 292/2019-T, em 11 de Março de 2020 no processo n.º 667/2019-T e em 21 de Fevereiro de 2022 no processo n.º 201/2021-T, e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 19 de Setembro de 2022 no processo n.º 4495/11.9BCLSB;*
- t) *Acrescentou que “A Autoridade Tributária apenas alegou no seu Relatório de Inspeção que o documento apresentado não era o supostamente devido, sem alegar ou demonstrar que os documentos apresentados não provavam materialmente a exportação.”;*
- u) *Concluiu, assim, que “os atos objeto do pedido de pronúncia arbitral estão feridos de ilegalidade, nomeadamente erro quanto aos pressupostos de facto e de direito”, pedindo a sua anulação, a devolução das quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios, “desde a data das liquidações do imposto à data da devolução do mesmo”;*
- v) *Nas suas alegações, a Requerente assumiu o erro na determinação do valor do processo e reiterou “os argumentos que compõem o pedido de pronúncia*

arbitral”, explicando que “*o documento junto como Doc. 8 – que corresponde ao ficheiro dos D... –, aquando da junção no sistema do CAAD, e devido aos constrangimentos de tamanho e tipologia dos documentos que podem ser juntos, ficou corrompido e impercetível.*”, mas que a junção dos documentos pelos D..., a solicitação do Tribunal, permitiu comprovar “– ***de forma inequívoca*** – que as encomendas foram exportadas para fora da U.E., legitimando assim, a isenção de IVA.”;

w) Invocou ainda que “*Os próprios D... confirmaram, in casu, e sem sombra de dúvidas, que os bens foram expedidos para fora do espaço europeu, no email explicativo junto com os documentos:*

“*Contudo, no caso em concreto dos ficheiros em anexo, retirados do backup do sistema de trace dos D..., através da coluna 7 e do código de rastreamento constante da mesma, é possível confirmar que os objetos foram expedidos para o estrangeiro.*”;

x) Apresentou também um exemplo prático com a “*primeira fatura junta, no dia 07-08-2023, com identificação “FT-...”*”: “*Utilizando o tracking number presente na fatura – EE...PT – e verificando o ficheiro com os registos relativos às expedições da A... para países exteriores à U.E. entre 1 de janeiro de 2021 e 31 de julho de 2021, apenas com os tracking numbers, data de receção nos serviços de expedição e data e local de entrega, relativo ao correio expresso, junto pelos D..., conseguimos concluir que esta encomenda aparece listada, na tabela, na página 5, linha 22.*”;

y) Concluindo que “*Este exercício pode ser realizado com todas as faturas, e todos os tracking numbers que nelas estão apostos, cruzando os dados com as tabelas fornecidas pelos D... para chegarmos a esta mesma conclusão – de que todas as encomendas a que dizem respeito as faturas de janeiro a julho de 2021 foram expedidas para fora da U.E.*”;

z) Por último, fez referência às explicações que os D... deram quanto à utilização dos prefixos (“*No email explicativo enviado pelos D... ao CAAD estes confirmaram, indubitavelmente, em relação aos prefixos que indicam a*

expedição dos produtos, que este “prefixo aliado à informação de expedição, confirma o seu envio para um destino internacional.””) e quanto à duplicação dos tracking numbers detectados pela AT (“Relativamente aos três exemplos aproveitados pela AT como encomendas duplicadas, os D... informaram que, no que diz respeito ao período em causa, os bens foram, sem sombra de dúvida, enviados para fora da U.E., respetivamente para o Brasil (encomendas com o tracking number LL...PT e LL...PT) e Canadá (encomenda com o tracking number LL...PT).”), duplicação essa cuja explicação tinha sido apresentada na audiência do dia 19 de Janeiro de 2024 pela testemunha C... e foi integralmente confirmada pelos D... (“tendo em conta que, ao fim de 15 meses a informação é apagada, se for aceite um objeto com o mesmo número após a informação ser apagada o sistema aceita e não deteta que o número já foi utilizado no passado, duplicando assim a sua utilização.”).

III.2. Da Requerida

Em síntese, a Requerida invocou na sua Resposta que:

- a) *“a questão decidenda prende-se, numa primeira linha com a determinação do que consubstancia um «documento alfandegário apropriado», nos termos do citado artigo 29.º, n.º 8, primeira parte, do CIVA, assegurando-se a correta aplicação da isenção de IVA.”;*
- b) *“i.e. resume-se a determinar se apenas o documento alfandegário de exportação é prova suficiente para que se possa aplicar a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, al. a) do CIVA, ou se poderá ser admitida outra prova.”;*
- c) *Como a lei “não esclarece qual o sentido a dar à expressão «documento alfandegário apropriado»”, “há que atender à Circular n.º 15327/2015, de 09/01/2025, da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira, nos termos da qual é referido:*

«A certificação de saída tem como efeito confirmar a saída das mercadorias do território aduaneiro da União.

Salienta-se que é a certificação de saída que comprova, para os devidos efeitos, a exportação das mercadorias, nomeadamente para efeitos de comprovação da isenção do IVA nos termos do artigo 29.º, n.º 8, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).»”;

- d) *“Termos em que, sendo este o posicionamento dos Serviços, não poderia a Inspeção Tributária veicular uma posição diferente.”;*
- e) Não concedendo *“que é possível ser considerada outra prova além do documento alfandegário de exportação, para efeitos do artigo 29.º, n.º 8 do CIVA”,* passou depois a *“analisar em concreto a prova apresentada pela Requerente em sede de procedimento inspetivo, bem como a apresentada em sede de pedido de pronúncia arbitral, dado que nesta sede foram apresentados novos documentos.”;*
- f) *“Relativamente às guias de transporte dos D... apresentadas durante o procedimento inspetivo (...) verifica-se que as mesmas apresentam campos de elementos não preenchidos, tais como os referentes ao número da fatura, código da alfândega do adquirente, bem como outros elementos essenciais para a identificação inequívoca da operação, designadamente o campo do número de identificação fiscal.”;*
- g) *“Motivo pelo qual não poderiam estes documentos fazer prova suficiente da exportação, pois as guias de transporte não permitem efetuar o relacionamento dos bens transacionados com as faturas emitidas aos clientes.”;*
- h) *“Em sede de Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente juntou dois novos documentos: uma listagem alegadamente fornecida pelos D... e uma declaração da mesma entidade, na qual é explicada a composição dos códigos de envio (‘tracking numbers’).”;*
- i) *“No que respeita à listagem junta como Documento n.º 8 do PPA, importa desde já salientar que não obstante a Requerente indicar que a mesma foi fornecida pelos D..., a verdade é que se trata de um documento sem qualquer identificação da entidade emissora, o que, com o devido respeito, não permite concluir que o mesmo provém efetivamente dessa fonte.”;*
- j) Além do mais, *“o documento é um PDF com 1552 páginas, com colunas cortadas que impedem a leitura da totalidade da informação nelas contida, sendo certo que até à página 389 não se encontra em qualquer das colunas nenhuma informação com os*

prefixos dos países, embora se verifique em algumas linhas a existência do que parecem ser tracking numbers.” e “Apenas a partir da página 389 e até à página 776, podemos ver indicação de prefixos de países, mas sem ligação a qualquer tracking number, tornando o trabalho de cruzamento praticamente impossível, o que é absolutamente contrário aos princípios da boa fé e da colaboração.” ;

- k) *“Consultado o ficheiro, verificamos que a partir da página 389 e até à página 776, na coluna que parece referir-se ao país de destino, são identificados destinos como o território nacional (PT) e territórios da união europeia, como Espanha (ES), França (FR), Croácia (HR) e Itália (IT).”;*
- l) *“A Requerente afirma também no ponto 81º do PA, que as encomendas cujo tracking number começa com EE, LL, LX, LA ou EL, são de cariz internacional, quer sejam correio internacional, correio azul internacional ou correio expresso internacional premium, juntando para efeitos de prova uma declaração como Documento n.º 14 do PPA.”, mas “nessa declaração (Doc. N.º 14) emitida pelos D..., verifica-se no ponto 3, que aquela entidade declara que “A utilização de um indicador de serviço com um prefixo reservado à oferta internacional não constitui garantia da sua efetiva expedição com destino internacional”.”;*
- m) Referindo-se ao *“esforço de verificação da prova, por amostragem, tentando consultar os tracking numbers que constam das faturas juntas como Documento n.º 9 do PPA”*, a Resposta dava nota de que *“na maioria dos códigos consultados o site dos D... não mostra qualquer informação, certamente porque a possibilidade de consulta expirou, como já tinha adiantado a Requerente.”*, mas que isso tinha sido possível em relação a três⁶, que mostravam entregas no Luxemburgo e na Alemanha;
- n) De resto, constatava, *“os D... disponibilizam também o Serviço de entrega da declaração aduaneira, tendo a Requerente optado por não entregar a mesma.”* pelo que *“Ao escolher não fazê-lo, a Requerente assumiu o risco da ausência de prova de que tais operações consubstanciavam operações de exportação.”*, sendo que era a Requerente que tinha o ónus da prova;

⁶ Os referidos no ponto C.3 do despacho de 20 de Fevereiro transcrito supra em 13.

- o) Quanto ao pedido de juros, a AT solicitava ao Tribunal que *“caso considere que nos presentes autos foi feita a prova das exportações, o que apenas se admite por mera cautela, valere que a Requerente juntou em sede de PPA novos documentos que não eram conhecidos da Autoridade Tributária e Aduaneira à data da emissão das liquidações.”*;
- p) Nas suas alegações, a AT remeteu para a sua Resposta, fez uma análise do depoimento das testemunhas, explorando as suas contradições, e de alguns dos documentos juntos aos autos com o PPA, sublinhando as suas insuficiências (*“não se compreende o que ocorre com tais mercadorias que não chegam a ser entregues e cujo IVA não foi liquidado a propósito da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, al. a) do CIVA”*; *“existem tracking codes cuja regra de composição aparenta serem um envio internacional mas que acabaram por ser enviados para território português.”*; *“a morada de faturação e a morada de entrega podem não coincidir (...), o que motiva a que a informação constante da fatura não seja suficiente para se concluir que aquela encomenda foi objeto de exportação.”*, *“a Requerente apenas solicitou aos D... a compilação da informação em final de 2023 (...) quando podia ter feito essa diligência ainda em sede do procedimento inspetivo”*);
- q) Fez também uma análise da documentação enviada pelos D... a 26 de Abril, de que cumpre destacar as seguintes passagens:
- i. *“os D... na resposta ao ponto 1 declaram que “Usar um indicador de serviço com um prefixo destinado à oferta internacional não garante que o produto será de facto enviado para um destino internacional ””*;
 - ii. Muito embora os D... afirmem que *“no caso em concreto dos ficheiros em anexo, retirados do backup do sistema de trace dos D..., através da coluna 7 e do código de rastreamento constante da mesma, é possível confirmar que os objetos foram expedidos para o estrangeiro”*, diz a AT que *“não nos é possível confirmar que os objetos foram expedidos para fora da União Europeia, dado que:*
 - *Em resposta ao ponto 8, os D... remeteram, em anexo (Ficheiros: A... Fora UE Correio e A... Fora UE Expresso),*

ficheiros relativos aos objetos expedidos no período de janeiro de 2021 a julho de 2021, dos países exteriores à União Europeia. Da análise àqueles ficheiros verificamos no que refere ao ficheiro “A... Fora UE Correio”, compilados em ficheiro excel denominado “Listagem em excel” elaborado para o efeito, na sua folha denominada de “1_Correio”, identificamos 3 registos (coluna H) cujo destino identificado é a União Europeia.

- *Em resposta ao ponto 9, referente aos ficheiros enviados inicialmente à A..., os D... anexaram também os ficheiros (Expresso listagemFinal 11701810 e Correio ListagemFinal 11700810) com as colunas que a D... julga conterem a informação mais relevante. Da análise àqueles ficheiros verificamos, no que refere ao ficheiro “Correio_ListagemFinal_11700810”, compilados em ficheiro excel denominado “Listagem em excel” elaborado para o efeito, na sua folha denominada de “Fim_Correio”, identificamos 198 registos (coluna H) cujo destino identificado é a União Europeia.*
- *Do cruzamento dos registos destes ficheiros (ponto 8 com o ponto 9) compilados em ficheiro Excel, verificamos:*

- *Do ficheiro “A... Fora UE Correio”, constam 1379 registos (tracking number) que não constam do ficheiro “Correio_ListagemFinal_11700810”*

- *Do ficheiro “A... Fora UE Expresso”, constam 239 registos (tracking number) que não constam do ficheiro “Expresso_listagemFinal_11701810”;*

- *Do ficheiro “Correio_ListagemFinal_11700810”, constam 320 registos (tracking number) que não constam do ficheiro “A... Fora UE Correio”*

- Do ficheiro “Expresso_listagemFinal_11701810”, constam 40 registos (tracking number) que não constam do ficheiro “A... Fora UE Expresso”;

• Importa referir, para melhor compreensão das análises efetuadas, que os ficheiros enviados pelos D... em resposta ao ponto 8 e 9 da solicitação do Exmo. Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) foram compilados em ficheiro excel denominado “Listagem em excel” elaborado para o efeito, com a seguinte estrutura:

Nome Folha	Correspondência D...	Teste 1	Teste 2
1_Correio	A... Fora UE Correio (Ponto 8)	Na coluna H Verificar se destino da coluna E é UE	Na coluna I verifica se o registo da coluna C da folha presente, consta da Coluna A da folha Fim_Correio
1_Expresso	A... Fora UE Expresso (Ponto 8)	Na coluna H Verificar se destino da coluna E é UE	Na coluna I verifica se o registo da coluna C da folha presente, consta da Coluna A da folha Fim_Expresso
Países			
Fim_Correio	Correio_ListagemFinal_11700810 (ponto 9)	Na coluna H Verificar se destino da coluna F é UE	Na coluna I verifica se o registo da coluna A da folha presente, consta da Coluna C da folha 1_Correio
Fim_Expresso	Expresso_listagemFinal_11701810 (Ponto 9)	Na coluna H Verificar se destino da coluna F é UE	Na coluna I verifica se o registo da coluna A da folha presente, consta da Coluna C da folha 1_Expresso

r) Concluiu que “não é possível confirmar de forma clara e inequívoca que os objetos foram expedidos para o fora da União Europeia. O que, de resto, demonstra a pertinência, adequação e necessidade da formalidade legal exigida relativamente à prova de exportação, o que, de resto, foi já confirmado pelo CAAD no acórdão proferido no processo n.º 46/2023-T CAAD” e que “**exigindo-se à Requerente a prova da exportação através de «documentos alfandegários apropriados», nos termos do**

artigo 29., n.º 8 do CIVA, é manifesto que tal prova não foi apresentada nem em sede inspetiva nem nos presentes autos, pelo que nunca seria possível aplicar a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, al a) do CIVA, motivo pelo qual devem manter-se as correções propostas pela Inspeção Tributária.”.

IV. SEQUÊNCIA

Ainda que normalmente os tribunais tenham de aplicar o Direito aos factos que preliminarmente estabelecem (e que por isso antecedem a discussão jurídica), situações há em que os factos a estabelecer – *rectius*: alguns dos factos, certamente os mais relevantes – dependem do Direito aplicável. Ou seja, por outras palavras: *é o Direito que determina quais são os factos*. É o caso dos presentes autos, uma vez que Requerente e Requerida têm duas versões dos factos e as questões suscitadas têm a ver com os critérios de prova, ie, com o modo juridicamente adequado de determinar a prevalência de uma dessas versões.

Quer dizer que os factos controvertidos só se podem estabilizar depois de apurado o Direito que lhes é aplicável.

IV.1. Questões a decidir

No presente caso, colocam-se duas questões que a AT enunciou assim na sua resposta:

“1) O que constitui o “documento alfandegário apropriado”, nos termos do artigo 29.º, n.º 8 do CIVA para que possa ser aplicada a isenção de IVA prevista no artigo 14.º, n.º 1, al. a) do mesmo Código?

2) Admitindo-se que a prova exigida nos termos do artigo 29.º, n.º 8 do CIVA pode ser feita por outro documento que não o documento alfandegário de exportação, neste caso concreto a Requerente apresenta prova efetiva da exportação nas operações em causa?”

Há-de convir-se que a primeira questão é uma questão de Direito, e que a segunda, sendo de facto, só deve ser respondida depois de se ter esclarecido a primeira. Na sequência, portanto,

o Direito antecipa os factos – factos que caberia à Requerente estabelecer, uma vez que até Requerente e Requerida concordam que o ónus da prova recairia sobre aquela, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT (“*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”).

IV.2. A questão de Direito

Resulta do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA que

“*Estão isentas do imposto:*

*aa) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.
(...)”.*

Além disso, os n.ºs 8 e 9 do artigo 29.º do mesmo Código determinam que

“8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) (...) do n.º 1 do artigo 14.º (...) devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados (...)”⁷.

9 - A falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.”

Na sua Resposta, a AT reconheceu que “*A Lei não esclarece qual o sentido a dar à expressão «documento alfandegário apropriado».*”, mas invocou a Circular n.º 15327/2015, de 09/01/2025⁸, da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira, para defender que “*não foi*

⁷ Como a AT referiu na sua Resposta, não está em causa, nem nunca esteve, a segunda parte desta disposição (“*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*”).

⁸ Lapso óbvio. A Circular abre com os seguintes *Considerandos*, que evidenciam uma realidade mais complexa do que a recondução do problema à presença ou não de um *Documento Administrativo Único* (DAU – o mesmo que *Document Administratif Unique* ou *Single Administrative Document* – SAD – v., por ex., https://taxation-customs.ec.europa.eu/single-administrative-document-sad_en):

“A sujeição de mercadorias a formalidades de exportação consubstancia-se na entrega de uma declaração aduaneira a qual é subsequentemente objecto de autorização de saída e, posteriormente, de certificação de saída.

apresentado o «documento alfandegário apropriado», ou seja, o documento aduaneiro de exportação, previsto no artigo 29.º, n.º 8 do CIVA”.

Como, no que diz respeito às exportações feitas pela Requerente através dos serviços dos D... (ao contrário do que ocorreu com as enviadas através da E...), efectivamente não foi, a questão do que se pode considerar provado volta-se na questão de saber se, do ponto de vista jurídico, havia alguma forma alternativa de comprovar, como se escreve na Circular, “a saída das mercadorias do território aduaneiro da União”. Essa mesma questão já foi repetidas vezes objecto de análise, designadamente na jurisdição da União e na arbitral. Na decisão do processo n.º 262/2022-T, que inventariou a jurisprudência aplicável, escreveu-se:

“A isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do CIVA visa garantir a tributação no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos e foi já objeto de análise pelo Tribunal de Justiça em diversos acordãos.

Na decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 292/2019-T do CAAD, que se acompanha, foi feita uma análise detalhada da jurisprudência comunitária aplicável à matéria em discussão nos presentes autos.

Seguindo de perto a mencionada decisão arbitral, cumpre igualmente destacar o Acórdão proferido no âmbito do processo C-563/12 (BDV Hungary Trading kft), de 18 de Outubro de 2012, em que o Tribunal considerou (§.24.º) que a aplicação da isenção prevista no artigo 146.º da Directiva IVA depende da verificação de três requisitos: (i) Transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário; (ii) Demonstração, pelo fornecedor, que o bem foi expedido ou transportado para fora da União; (iii) Saída física dos bens do território da União na sequência dessa expedição ou transporte.

Posteriormente, no âmbito do Acórdão proferido no processo C-495/17 (Cartrans Spedition), de Novembro de 2018, o TJUE analisou e decidiu sobre um

Considerando que o exemplar 3 do DAU previsto no anexo 31 das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), deverá ser somente utilizado nas declarações processadas em suporte papel ao abrigo do plano de contingência previsto no ponto 1.2 do Ofício Circulado n.º 15119/2013;

Considerando que em Portugal, as referidas declarações são entregues por transmissão electrónica de dados e processadas através do Sistema de Tratamento Automático da Declaração Aduaneira de Exportação (STADA – Exportação), sendo que a autorização de saída e a certificação de saída são, também, comunicados por transmissão electrónica de dados;

Considerando que nas situações previstas no Ofício Circulado n.º 15309/2014 é necessário disponibilizar ao fornecedor nacional um documento com a comprovação da exportação das mercadorias, em que não seja visível o destinatário da mercadoria;

Considerando que a autorização de saída e a certificação de saída têm efeitos distintos e que se materializam em documentos distintos, esclarece-se o seguinte: (...)”.

processo em que estava em causa aferir a compatibilidade com a Direito Europeu de uma disposição legal romena nos termos da qual era recusada a isenção de IVA, respetivamente, para as prestações de transporte diretamente ligadas a exportações de bens e para as prestações de serviços efetuadas por intermediários nessas prestações, caso o devedor não conseguisse provar a realização da exportação de bens em causa através do meio específico e exclusivo que consistia numa declaração aduaneira de exportação.

No Acórdão em análise, o Tribunal começa por referir (§37.º) que, “na falta de uma disposição da Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131º desta diretiva, os requisitos de isenção das operações de exportação com vista a garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos.”

Contudo, continua o TJUE dizendo que “no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se incluem os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade”.

Concretamente no que respeita ao princípio da proporcionalidade, o TJUE refere que: “uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.o 34 e jurisprudência aí referida)”.

Deste modo, “quando aqueles requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.o 35 e jurisprudência aí referida).”

E, seguindo de perto a posição que já havia sido assumida no Acórdão proferido no processo C-21/16 (Euro Tyr), de 9 de Fevereiro de 2017, o TJUE vem reafirmar que, face ao princípio da neutralidade que enforma a Directiva IVA, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de imposto: (i) quando o sujeito passivo tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que pôs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA; e (ii) se a violação do requisito formal tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo de que depende a isenção (cfr. §.41.º e 42.º).

Com base neste entendimento, considerou o TJUE (cfr. §.49.º e 50.º) que a referida isenção não pode estar sujeita “à condição imperativa de que o transportador ou o intermediário em causa apresente, para demonstrar a realidade da exportação, uma declaração de exportação, excluindo, desse modo, qualquer outro meio de prova que permitisse formar a convicção exigida por parte da autoridade fiscal competente”.

E prossegue dizendo que “impor tal modalidade probatória exclusiva de qualquer outra equivaleria a fazer depender o direito à isenção do cumprimento de obrigações formais (...) sem examinar a questão de saber se os requisitos de fundo impostos pelo direito da União foram ou não efetivamente satisfeitos. A simples circunstância de um transportador ou um intermediário envolvido numa operação de transporte não poder apresentar uma declaração de exportação não implica que essa exportação não tenha efetivamente tido lugar.”

Neste sentido, o procedimento deverá ser (cfr. §.52.º) “analisar o conjunto de elementos de que dispõem para determinar se deles se pode inferir, com um grau de probabilidade suficientemente elevado, que os bens transportados com destino a um país terceiro aí foram entregues”, sendo certo que não se pode inferir que tal sucedeu “pelo simples facto de o transportador ou intermediário não apresentou uma declaração de exportação dos referidos bens”.

Desta forma, e dado que não estava em causa, nesse processo, esquemas de fraude fiscal, nem se provando que a falta de cumprimento desse requisito formal por parte de um desses sujeitos passivos, impedia a comprovação da verificação do preenchimento dos requisitos materiais da isenção, o TJUE concluiu (cfr. §. 54.º) que a prática fiscal romena é incompatível com o Direito Europeu.

Na mesma linha de entendimento, no Acórdão proferido no âmbito do processo C-275/18, (Milan Vinš), de 28 de Março de 2019, refere o TJUE (§.27.º) que a qualificação de uma operação como entrega para exportação nos termos do artigo 146º, nº 1, alínea a), da Diretiva IVA “não pode depender da colocação dos bens em causa sob o regime aduaneiro de exportação, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação”.

E prossegue o TJUE, com base na jurisprudência do Acórdão Cartrans Spedition: “(...) em segundo lugar, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131º da Diretiva IVA, as condições da isenção das operações de exportação com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva e evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. No exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se inclui o princípio da proporcionalidade”

E mais adianta o Tribunal (cfr. §.29.º) que: “uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender,

no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados.”

E conclui, relativamente ao caso concreto em análise: “uma condição (...) que impede a concessão de uma isenção de IVA a uma entrega de bens que não tenham sido colocados sob o regime aduaneiro de exportação, ainda que seja ponto assente que esses bens foram efetivamente exportados em conformidade com os critérios recordados no n.º 24 do presente acórdão, e que, por conseguinte, esta entrega corresponde, pelas suas características objetivas, às condições de isenção previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, não respeita o princípio da proporcionalidade.”

O Tribunal arbitral não pode deixar de concordar em absoluto com a referida jurisprudência do TJUE aplicável à isenção de IVA aqui em discussão e, como tal, irá seguidamente também subsumi-la à matéria de facto dada como provada.

Mas não sem antes referir a recente jurisprudência arbitral que se tem vindo a pronunciar sobre a isenção de IVA nas exportações e a prova dos requisitos da exportação.

Neste ponto merecem destaque, para além da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 292/2019-T do CAAD, atrás mencionada, também as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 667/2019-T, de 11 de março de 2020, 265/2020-T, de 10 de maio de 2021 e 201/2021-T, de 21 de fevereiro de 2022.

Recorde-se que está aqui em causa aferir se, como refere a Requerida, a única prova admissível da exportação dos produtos por parte da Requerente será o “Documento Alfandegário apropriado” ou se, porventura, outros meios de prova serão admissíveis.

Face à citada jurisprudência do TJUE e à mencionada jurisprudência arbitral, a conclusão do Tribunal é de que a única prova admissível da exportação dos produtos por parte da Requerente não serão os DAUs e as faturas neles referidas.

Como resulta da matéria de facto dada como provada, não subsistem dúvidas quanto à verificação, no caso em análise, dos requisitos materiais de que depende a isenção vertida na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, porquanto: (i) a Requerente celebra com o seu cliente contratos de compra e venda translativos da propriedade dos produtos que comercializa; (ii) os bens foram expedidos para fora da União e que; (iii) no âmbito dessa expedição, ocorreu a saída física dos bens do território da União.

A exigência ao tempo dos DAUs como documento alfandegário comprovativo da exportação não deixa de constituir a forma mais óbvia e simples de demonstrar a exportação, mas, como se viu, não poderá deixar de ser considerada uma formalidade de acordo com a jurisprudência do TJUE, sufragada nas decisões arbitrais referidas.”

Não se ignora, claro, que perante o mesmo quadro material subjacente (a mesma Requerente, as mesmas deficiências documentais nas remessas realizadas através dos D... para destinos extra-União), a decisão do processo n.º 46/2023-T foi inversa. Porém, ao contrário do que ocorreu nesse processo, que seguiu o entendimento do Relatório de Inspeção Tributária (RIT)⁹, o entendimento do presente Tribunal Arbitral sobre a necessidade de esclarecer a fidedignidade da documentação junta ao PPA e a possibilidade da existência de mais do que um *tracking code* igual – que tinha sido invocado pela testemunha C..., funcionária dos D..., para explicar as desconformidades que tinham sido assinaladas na resposta da AT –, determinaram as diligências junto dos D... e destas resultou abundância de *documentação comprovativa, factos, provas e pareceres técnicos*.

Portanto: entende o presente Tribunal Arbitral, *respondendo à questão de Direito supra enunciada* (“*O que constitui o “documento alfandegário apropriado” (...) para que possa ser aplicada a isenção de IVA prevista no artigo 14.º, n.º 1, al. a) do mesmo Código?*”), que, conforme a jurisprudência europeia¹⁰ e nacional¹¹, há, para lá dos DAU ou seus equivalentes electrónicos, formas alternativas de demonstrar que *os bens foram expedidos para fora da União* – e, conseqüentemente, para justificar a isenção de IVA.

Fixado então o Direito, passemos aos factos.

⁹ Como se escreveu nessa decisão: “*os argumentos trazidos pelo SP em Direito de Audição “sem menção de qualquer demonstração técnica, e sem documentação comprovativa, não trazem ao processo qualquer facto, prova ou parecer técnico novo, devendo-se manter as correções”.*”.

¹⁰ Designadamente as decisões do TJUE de 19 de Dezembro de 2013, *BDV Hungary Trading kft*, C-563/12, ECLI:EU:C:2013:854, n.º 40; de 9 de Fevereiro de 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 36; de 28 de Fevereiro de 2018, *Pienkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, n.º 38; de 8 de Novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.ºs 37, 38, 39, 48, 49 e 50; de 28 de Março de 2019, *Milan Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.ºs 27, 30 e 31; de 17 de Dezembro de 2020, *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, n.ºs 56, 60, 71 e 72.

¹¹ Designadamente as já citadas decisões arbitrais dos processos n.ºs 210/2019, 292/2019-T, 667/2019-T, 265/2020-T, 201/2021-T e 262/2022-T, o acórdão do TCAS de 19 de Dezembro de 2023 no processo n.º 583/08.7BESNT e o acórdão do STA de 3 de Maio de 2018 no processo n.º 0696/17.

IV.3. A questão de facto

Respondendo agora à questão de facto supra enunciada (“*neste caso concreto a Requerente apresenta prova efetiva da exportação nas operações em causa?*”), devem distinguir-se dois planos: um é, digamos, o da *prova positiva* da saída dos bens do território da União; outro é, digamos, o da *prova negativa*, que se limita a infirmar as razões aduzidas pela AT em sede de fundamentação dos actos de liquidação adicionais de IVA referentes aos primeiros 7 meses de 2021. A este respeito pode começar por se fazer notar que a *contra-prova* invocada pela AT *na sua Resposta*¹² assenta numa ilação a partir da identidade de remessas da

¹² No n.º 45 dessa resposta fazia-se referência às seguintes facturas (na versão corrigida apresentada pela AT no seu requerimento de 30 de Janeiro):

“. Fatura n.º 03P2021/23, cujo cliente tinha morada no Brasil, com o tracking number LL...PT, resultando da consulta ao site dos D... que aquele tracking number estava associado a uma encomenda entregue no Luxemburgo.

. Fatura n.º 03P2021/347, cujo cliente tinha morada no Brasil, com o tracking number LL...PT, resultando da consulta ao site dos D... que aquele tracking number estava associado a uma encomenda entregue no Luxemburgo.

. Fatura n.º 08P2021/6275, cujo cliente tinha morada no Canadá, com o tracking number LL...PT, resultando da consulta ao site dos D... que aquele tracking number estava associado a uma encomenda entregue na Alemanha.”.

Considerou o colectivo – como considerou a AT – que a prova de tais disparidades inviabilizaria a demonstração que a Requerente pretendia fazer com os novos documentos que pretendeu juntar aos autos. Em contrapartida, a possibilidade de os mesmos códigos serem utilizados para remessas diferentes inviabilizaria essa conclusão. Em consequência foi esse esclarecimento solicitado expressamente aos D... no despacho transcrito supra (em 13., pontos C. 3., 4., 5. e 6.). Especificamente quanto a estas situações, os esclarecimentos dos D... foram os seguintes:

“Resposta ao Ponto 3 Existe registo de duplicação de numero de objeto em datas e clientes distintos: Cliente – ... A... Contrato - 200073311 N° objeto – LL...PT Data aceitação/envio – 04-01-2021 Local de entrega - Brasil Destino – Brasil

Cliente – ... F... Contrato - 200066241 N° objeto – LL...PT Data aceitação/envio – 16-06-2023 Local de entrega - Luxemburgo Destino – Luxemburgo

Resposta ao Ponto 4 Existe registo de duplicação de numero de objeto em datas e clientes distintos: Cliente –...A... Contrato - 200073311 N° objeto – LL...PT Data aceitação/envio – 11-01-2021 Local de entrega - Brasil Destino – Brasil

Cliente – ... F... Contrato - 200066241 N° objeto – LL...PT Data aceitação/envio – 19-06-2023 Local de entrega - Luxemburgo Destino – Luxemburgo

Resposta ao Ponto 5 Existe registo de duplicação de numero de objeto em datas e clientes distintos: Cliente – ... A... Contrato - 200073311 N° Objeto – LL...0PT Data aceitação/envio – 03-03-2021 Local de entrega - Canadá Destino – Canadá

Cliente – ... F... Contrato - 200066241 N° Objeto – LL...PT Data aceitação/envio – 21-06-2023 Local de entrega - Alemanha Destino - Alemanha

Requerente e das que foram consultadas no sítio dos D... com os mesmos *tracking numbers*. Ora, a explicação fornecida pelos D... para a divergência entre os destinos das remessas da Requerente e as que aí constavam, para os mesmos números identificadores, foi a seguinte:

“Ao fazer-se a aceitação de um objeto no sistema cujo número já consta do mesmo, é dado um sinal de alerta e não é possível a sua aceitação. Contudo, tendo em conta que, ao fim de 15 meses a informação é apagada, se for aceite um objeto com o mesmo número após a informação ser apagada o sistema aceita e não deteta que o número já foi utilizado no passado, duplicando assim a sua utilização. No caso dos clientes contratuais, com é o cliente em causa, os D... reservam um intervalo de números para uso exclusivo dos mesmos. Ao acabar este intervalo, o cliente deve solicitar uma nova tranche de números. No caso do Cliente –... F... Contrato – 200066241 terá ocorrido por lapso uma duplicação em 2023, dos números utilizados em 2021 pelo Cliente –...”

Remete-se, em anexo, um ficheiro Excel com os eventos relativos ao período pretendido dos 3 objetos em causa entregues aos D... pelo Cliente A... e respetiva explicação dos mesmos, retirados do sistema de Backup dos D..., visto que o prazo para permanecer no sistema disponível foi ultrapassado (15 meses). Esta extração foi realizada pela área dos SI dos D... (...)”

A mais disso, os D... juntaram os seguintes quadros síntese, que comprovam (pela coluna do código do evento) a aceitação (EMA – “*designação do evento de aceitação do objecto*”), o envio (EMC – “*designação do evento de envio para o estrangeiro*”) e a entrega (EMI – “*designação do evento de entrega no destino*”) de cada uma das encomendas expedidas pela A... (identificada pelo código de cliente) associadas aos *tracking numbers* identificados pela AT como duplicados:

cod_cliente	cod_contrat	loptica	cod_pais_origem	cod_pais_destino	DATA_EVENTO	COD_T_EVEN	NO_EVENTO	
	200073311	LL	PT	PT	BR	2021-01-04T13:08:49.000Z	EMA	88
	200073311	LL	PT	PT	BR	2021-01-05T10:19:42.000Z	EMC	PT
	200073311	LL	PT	PT	BR	2021-01-19T18:03:00.000Z	EMI	BRR

cod_cliente	cod_contrat	loptica	cod_pais_origem	cod_pais_destino	DATA_EVENTO	COD_T_EVEN	NO_EVENTO	
	200073311	LL	PT	PT	BR	2021-01-11T16:01:10.000Z	EMA	881
	200073311	LL	PT	PT	BR	2021-01-12T14:49:29.000Z	EMC	PTL
	200073311	LL	PT	PT	BR	2021-01-20T13:44:00.000Z	EMI	BRR

cod_cliente	cod_contrat	loptica	cod_pais_origem	cod_pais_destino	DATA_EVENTO	COD_T_EVEN	NO_EVENTO	
	200073311	LL	PT	PT	CA	2021-03-03T17:04:00.000Z	EMA	88
	200073311	LL	PT	PT	CA	2021-03-04T13:24:50.000Z	EMC	PTL
	200073311	LL	PT	PT	CA	2021-03-11T09:34:00.000Z	EMI	H

A... Contrato – 200073311. O sistema não deu alerta porque já tinham decorrido 15 meses após a data de aceitação dos objetos.”¹³.

Em qualquer caso, entende o presente Tribunal Arbitral que essa argumentação da AT, que assim se revelou equivocada – na medida em que a explicação dos D... é imparcial e convincente –, não é relevante para aferir a validade da fundamentação dos actos de liquidação impugnados porque ela é superveniente a estes, sendo pacífico que a fundamentação *a posteriori* é inadmissível (vg, Acórdãos do STA de 17 de Fevereiro de 2021, processo n.º 02111/14.6BEPRT 0981/16; de 22 de Março de 2018, processo n.º 0208/17; de 6 de Julho de 2016, processo n.º 01436/15; e de 7 de Outubro de 2009, processo n.º 0192/09; bem como a decisão n.º 375/2022-T, do CAAD, de 23 de Maio de 2023, que citam outras decisões do STA).

Revertendo à fundamentação dos actos de liquidação de IVA que consta da versão final do RIT não se encontra, porém, uma verdadeira contra-argumentação quanto ao alegado pela Requerente. O RIT limita-se a invocar que “*a A... deveria ter procedido à entrega declaração aduaneira eletrónica, através do Sistema Automático da Declaração Aduaneira de Exportação (STADA)*” (p. 14) e a inferir a inexistência de “*confirmação de saída efetiva dos bens da UE*” da “*inexistência de declarações aduaneiras de exportação que certifique a saída e o facto de as “guias de transporte” dos D... não comprovarem a exportação de bens*” (idem). Ou seja: com base, também, no Ofício-Circulado n.º 15327/2015, de 9 de Janeiro, da Direcção de Serviços de Regulação Aduaneira, a AT entendeu que “*para efeitos do IVA deve ser entregue uma declaração aduaneira eletrónica sempre que estejam em causa expedições de bens realizadas no exercício de uma atividade económica, cuja transmissão seja isenta de IVA, pois só assim é possível obter a certificação de saída dos bens identificados na fatura de suporte à operação*” (RIT, p. 11).

¹³ *E-mail* de resposta dos D... às informações solicitadas pelo Tribunal e quadros síntese referentes aos “*ponto 3 4 e 5*”, juntos aos autos em 29 de Abril, reproduzidos na nota anterior. Como se comprova desses quadros, as encomendas da A... saíram da UE. Os “*cod_pais_destino*” (BR e CA) foram identificados como correspondendo ao Brasil e ao Canadá e as siglas alfa-numéricas da última linha da última coluna de cada um dos quadros foram assim identificados no referido *email*: “*BBRJ068 e BRMG824 – Área do Operador postal Brasileiro;*” e “*H4V – Área do Operador Postal Canadiano.*”.

Quer dizer que as razões de facto invocadas – *a posteriori* – pela AT para descredibilizar os registos da Requerente (registos que, no voto de vencida apenso à decisão do já referido processo n.º 46/2023-T, foram assim descritos: “*códigos de registos internos na plataforma back office, comprovativos de pagamento das encomendas online nos respectivos gateways de pagamento, facturas emitidas pelos softwares de faturação electrónica, talões de aceitação, preenchidos e carimbados pelos D..., códigos de rastreio e informação extraída do track&trace, e formulários CN22, em suporte físico ou digital, e, relatórios de envio extraídos da plataforma global TRACK17.*”) se revelaram sem fundamento, e que na sustentação dos actos de liquidação foi aduzida *essencialmente* uma razão: a falta da declaração aduaneira electrónica. Como já se viu que, do ponto de vista do Direito aplicável, essa é uma razão insuficiente, fica feita a *prova negativa* da posição da AT.

Porém, é verdade que o RIT também alegava que os documentos disponibilizados pela Requerente não comprovavam a saída dos bens do território aduaneiro da União. E, na sequência do exercício pela Requerente do direito de audição, reiterou que, por apresentarem “*campos de elementos de dados não preenchidos*”, “*as guias de transporte dos D...*” – os comprovativos então invocados pela Requerente – “*não comprovam a exportação de bens, pois as mesmas não permitem efetuar o relacionamento dos bens transacionados com as faturas emitidas aos clientes.*”.

Ora, com base nas diligências efectuadas no decurso do presente processo, podem complementar-se as provas circunstanciais já decorrentes do RIT¹⁴ com uma listagem de 91 páginas com as remessas da A... para fora da União Europeia em “*Expresso*”¹⁵ e uma outra

¹⁴ Recorde-se que o RIT:

- certificou a fiabilidade dos registos examinados (“*Da análise efetuada não foram encontradas irregularidades.*”, e as facturas “*estavam numeradas sequencialmente, datadas.*”);
- certificou a veracidade das declarações da Requerente quando recorria aos serviços da E... (a deixar supor que a falta não estaria nela, mas no tipo de serviço contratado aos D...);
- constatou que as vendas eram quase exclusivamente para consumidores finais e que os valores unitários das vendas eram reduzidos (uma fraude na recuperação do IVA dificilmente é compensadora nessas condições).

¹⁵ Documento junto pelos D... sob a designação “*A... fora UE expresso I*”.

listagem de 531 páginas com as remessas da A... para fora da União Europeia em “*Correio*”¹⁶ (todas com discriminação do país de destino), ambas fornecidas pelo D... .

Posto isto, podemos então passar à fixação dos factos.

V. FACTOS

V.1. Factos Provados

Dão-se como provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, constituída em 13 de Fevereiro de 2016, que tem como objeto social: «*atividades farmacêuticas; comércio eletrónico de produtos de saúde, bem como produtos de higiene, cosméticos, beleza e similares. Serviços de apoio e diagnóstico bem como atividades de saúde humana, incluindo nutrição e dietética. Criação, exploração, desenvolvimento e gestão de sites de comércio eletrónico e serviços complementares. Consultoria técnica nas áreas supra citadas.*», e está enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade mensal (Doc. 2 junto com o PPA, RIT, p. 3 e acordo das partes);
- B) A Requerente realiza vendas *online*, para Portugal e para outros países, dentro e fora da União Europeia através dos sítios [www.....pt](#), [www...pt](#), [www...com](#) e [www...](#) (em [www.....pt](#) integram-se essas duas marcas – A... e G... – e ainda uma outra – [farmácia.pt](#), que se desdobra em [www...pt](#) e [www...pt](#)¹⁷ – verificação do Tribunal);
- C) A quase totalidade das vendas é destinada a consumidores finais (RIT, p. 4 e acordo das partes);
- D) A Requerente foi objecto de procedimento de inspecção tributária a coberto da ordem de serviço n.º OI2021... de 21 de Setembro de 2021, tendo os serviços inspectivos seleccionado “*os registos do IVA dedutível superior a €50.00 dos meses de fevereiro, março e julho de 2021, e analisada a forma legal dos documentos de acordo com os artigos 36.º e 41.º do CIVA, a sua dedutibilidade nos termos do artigo 19º a 22º e artigo*

¹⁶ Documento junto pelos D... sob a designação “A... *Fora UE Correio I*”.

¹⁷ Nestas, que remetem ambas para [www...pt](#) escreve-se: “A [...pt](#) está integrada no grupo A..., que detém uma larga experiência acumulada no ramo da saúde e beleza.”.

- 71º do referido código, a coincidência entre o montante do IVA constante em cada documento e o valor indicado dos respetivos extratos das contas de IVA dedutível.”¹⁸* (RIT, p. 5);
- E) Segundo o RIT, nos meses de Janeiro a Julho de 2021 a Requerente emitiu facturas sem liquidação de IVA no valor de € 2.991.165,22, *“relativamente às quais emitiu notas de crédito no montante de € 641.512,02, ou seja, vendas líquidas no montante de € 2.349.653,20.”* (RIT, p. 7);
- F) Para a expedição dos produtos, a Requerente recorreu aos serviços postais dos D... S.A. (D...) e da E... Lda. (E...) (RIT, p. 9 e acordo das partes);
- G) Em relação aos produtos enviados através da E..., a Requerente dispõe dos respectivos documentos alfandegários de exportação (*“certificação de saída para o expedidor/exportador”*) (RIT, p. 9 e acordo das partes);
- H) Em relação aos produtos enviados através dos D..., a Requerente não dispõe dos documentos alfandegários de exportação, mas apenas das Guias de Transporte (RIT, p. 9 e acordo das partes);
- I) Em causa nos presentes autos estão só, portanto, as expedições realizadas nos meses de Janeiro a Julho de 2021 com recurso aos serviços postais dos D... (Doc. 1 junto com o PPA e acordo das partes);
- J) Nesse período e através deste expedidor, a Requerente realizou transmissões de bens no montante de € 1.862.219,32 (um milhão, oitocentos e sessenta e dois mil e duzentos e dezanove euros e trinta e dois cêntimos), sem liquidação de IVA, por as ter considerado isentas nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA (RIT, p. 9 e acordo das partes);
- K) Segundo o RIT, esse montante correspondeu a 19.174 documentos de venda, tendo a Requerente emitido notas de crédito no montante de € 630.554,68, pelo que o montante de exportações isentas de IVA ascendeu a € 1.231.664,65 (um milhão duzentos e trinta e um mil, seiscentos e sessenta e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos) (RIT, p. 9);
- L) A média do valor das transações efectuadas nos 7 primeiros meses de 2021 através dos D... foi inferior a € 100 (divisão: € 1.862.219,32 : 19.174 = € 97,12);
- M) O RIT concluiu que o valor das operações isentas com direito à dedução representava *“30,95% do total das vendas”* (RIT, p. 6);
- N) Os D... disponibilizavam à data, com um custo adicional *“significativo”*, um complemento de serviço que disponibilizava aos exportadores um documento alfandegário comprovativo da exportação (testemunho da Dra. C...);

¹⁸ Imediatamente a seguir, o RIT afirmava: *“Da análise efetuada não foram encontradas irregularidades.”* No parágrafo seguinte referia-se que as facturas tinham sido verificadas, *“concluindo-se que estavam numeradas sequencialmente, datadas e as faturas de venda para o mercado nacional o IVA se encontrava liquidado.”*

- O) A Requerente, que nunca requerera esse “*plus*” até altura não determinada, agora usa-o sempre (testemunho da Dra. C...);
- P) Tal documento não certifica, porém, a entrega no destino, e o sistema de correios de alguns países (ao contrário de outros) não fornece essa informação (testemunho da Dra. C..., resposta dos D...¹⁹ e documento A... *fora UE expresso 1* remetido pelos D...);
- Q) Das correcções efetuadas pelos SIT (que desconsideraram a aplicação da isenção do artigo 14.º, n.º 1, al. a) nas operações em questão) resultaram os actos de liquidação adicional de IVA relativo aos primeiros 7 meses do ano de 2021, no valor global de € de € 282.530,80 (Doc. 1 junto com o PPA e acordo das partes);
- R) As listagens fornecidas pelos D... permitiram comprovar a saída dos bens remetidos pela A... para fora do espaço da União Europeia (“A... *fora UE expresso 1.pdf*”, “A... *Fora UE Correio 1.pdf*”);
- S) As duplicações de *tracking numbers* dos D... decorrem de o tempo de conservação dos seus registos impedir a sua despistagem após a saída dos primeiros do sistema (testemunho da Dra. C... e ponto 6 da resposta dos D...);
- T) As remessas para o Brasil e o Canadá que a Requerente alegou ter feito e que, por consulta dos *tracking numbers* mais recentes, a AT associara a remessas para o Luxemburgo e Alemanha, foram comprovadamente remetidas para o Brasil e o Canadá e entregues nesses destinos (quadros de rastreamento juntos pelos D... sob epígrafe “Pontos 3, 4 e 5” e pontos 3, 4 e 5 da resposta dos D...);
- U) A possibilidade de, através da devolução das mercadorias exportadas, estas reentrarem no espaço da União é irrelevante porque geram “notas de crédito” (ilação do Tribunal a partir do testemunho da Dra. C... e dos montantes considerados no RIT, p. 9);
- V) Tendo sido alvo do processo de execução fiscal com o n.º ...2023..., a Requerente pagou os montantes aí exigidos (Doc. 2 junto com o PPA);
- W) A 4 de Agosto de 2023 a Requerente deu entrada do Pedido de Pronúncia Arbitral (Sistema de Gestão Processual do CAAD).

¹⁹ A comunicação dos D... esclarecia o seguinte:

“Nota-se que, o evento internacional pode não ser facultado pelo país de destino. Segundo as regras da UPU – União Postal Universal (Universal Postal Union), esta informação é facultativa e podem os operadores postais de destino não a enviar ao país de origem. Quando assim é, e existe necessidade de comprovar a entrega no país de destino, os operadores postais de origem podem fazer averiguação através do sistema internacional. Contudo, têm apenas 12 meses apos a data de aceitação para o fazer no caso dos envios correio e 6 meses no caso dos envios expresso.”

V.2. Factos não provados

Não se provou que as discrepâncias, invocadas nas alegações da AT, entre as listagens da A... e as dos D... (1.379 a menos e 320 a mais em 18.580, para os registos de “Correio” fora da UE dos D...) e entre as listagens da A... e as dos D... (239 a menos e 40 a mais em 2170, para os registos de “Expresso” fora da UE dos D...) pusessem em causa a fidedignidade de quaisquer dos registos. Desde logo, porque em ambos os casos, como decorre do ponto 9 da resposta dos D... ao pedido do Tribunal, **a comparação a que a AT procedeu foi com as informações constantes das 71 e das 531 páginas dos “ficheiros enviados Inicialmente ao cliente A... (...) com as colunas que a D... julga conterem a informação mais relevante”** (sob as designações, respectivamente, de “*Expresso_listagemFinal_11701810*” e de “*Correio_ListagemFinal_11700810*”), **quando os D... apresentaram ao Tribunal outras listagens mais completas** (sob as designações de “*A... Fora UE Expresso*”, com 91 páginas e 4.353 posições, e “*A... Fora UE Correio*”, com 629 páginas e 30.181 posições).

Também não se provou, mas não se considerou decisiva, a razão da disparidade quantitativa de informações aparentemente fornecidas inicialmente à A... (“*Expresso_listagemFinal_11701810*” e “*Correio_ListagemFinal_11700810*”) e as que, a mais destas, foram subsequentemente remetidas ao Tribunal (“*A... Fora UE Expresso*” e “*A... Fora UE Correio*”) que podem ter tido a ver com diferentes metodologias de pesquisa de dados ou diferenciados graus de diligência.

V.3. Fundamentação da decisão em matéria de facto

Os factos dados como provados resultam dos documentos disponíveis nos autos e, onde não controvertidos, do acordo das Partes. O depoimento das testemunhas, que serviu de base para a fixação dos factos indicados em N, O, P e S, como indicado, serviu essencialmente para detectar as contradições que serviram de fundamento às subsequentes diligências instrutórias do Tribunal, que – mercê da colaboração dos D..., que se louva – permitiram o seu cabal

esclarecimento (incluindo em pontos que não se revelaram relevantes para a decisão, como a do formato dos dados que tinham sido inicialmente fornecidos à A...).

VI. CONSEQUÊNCIAS

Em face do exposto, impõe-se concluir que as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em crise são ilegais por erro na aplicação do Direito (na medida em que se sustentaram na doutrina da Circular n.º 15327/2015, de 9 de Janeiro de 2015) e nos pressupostos de facto (na medida em que, a mais disso, se limitaram a pôr em causa os elementos de prova disponibilizados na altura pela Requerente), devendo ser anuladas.

Procedendo, na sua totalidade, o pedido anulatório apresentado pela Requerente, fica a AT obrigada, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 100.º da LGT, “à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios”. Impõe-se-lhe, portanto, antes de mais, a devolução do que indevidamente cobrou à Requerida (que foi apenas uma parte do que foi agora anulado, em resultado do crédito de imposto que a Requerente acumulara e de que pedira a restituição). Quanto aos juros, tendo em conta que só as diligências realizadas pelo Tribunal – e os documentos e as explicações prestadas pelos D... – permitiram o esclarecimento das situações controvertidas, não se pode imputar à AT *erro dos serviços* para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, razão pela qual só serão devidos se não for cumprido o prazo de restituição decorrente da presente decisão.

VII. DECISÃO

Nos termos e pelos fundamentos expostos o presente Tribunal Arbitral decide:

A) Anular as liquidações de IVA referente aos meses de Janeiro a Julho de 2021 no montante de € 282.530,80 (duzentos e oitenta e dois mil, quinhentos e trinta euros e

oitenta cêntimos) que a A... tinha declarado como isentos, por corresponderem a exportação de bens;

B) Condenar a AT à restituição dos montantes indevidamente pagos;

C) Condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e)*, do RJAT) e devendo ele corresponder à utilidade económica do pedido, fixa-se o valor do processo em € 282.530,80 (duzentos e oitenta e dois mil, quinhentos e trinta euros e oitenta cêntimos) que foi o montante global da correcção do valor do IVA, tal como reconheceu a Requerente nas suas alegações.

IX. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 5.202,00 (cinco mil duzentos e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o presente pedido foi julgado inteiramente procedente.

Lisboa, 9 de Agosto de 2024

O árbitro presidente e relator,

Victor Calvete

O árbitro adjunto,

Vítor Braz

O árbitro adjunto,

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o adoptem.