

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1053/2023-T**

**Tema: IVA – artigo 14.º n.º 1 alíneas a) e b) do CIVA – documentos comprovativos da exportação de bens.**

**Sumário:**

**I – A validação da isenção de IVA aplicada a uma determinada operação como exportação, em situações que não suscitam suspeitas de fraude ou evasão fiscal, depende da prova da saída efetiva dos bens em causa do território da União.**

**II – Resulta ainda que a exigência do cumprimento de requisitos formais em sede aduaneira não pode ser imposta para negar a isenção de IVA na exportação, quando outros elementos, que decorrem dos próprios documentos alfandegários ou de documentos de suporte da expedição internacional dos bens, demonstram os requisitos materiais da isenção à exportação e a efetiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da União.**

**DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (presidente), João Taborda da Gama e Raquel Montes Fernandes, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 5 de março de 2024, acordam no seguinte:

## I. RELATÓRIO

A..., LDA., contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ... (...-...), veio, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro e da Portaria n.º 112-A/2011, de 2 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, não pretendendo designar Árbitro, para apreciação da legalidade do indeferimento parcial expresso da reclamação, identificada pelos serviços pelo Processo n.º ...2020..., apresentada nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 68.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário ("CPPT"), contra as liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios e juros de mora relativos ao período de 2017 e 2018, no valor de total de € 81.001,93 (oitenta e um mil, um euros e noventa e três cêntimos), decorrentes de correções em sede de IVA no valor total de €164.969,74 (cento e sessenta e quatro mil novecentos e sessenta e nove mil e setenta e quatro cêntimos), identificadas pelos serviços sob os n.ºs..., ..., ..., ..., ..., 2020..., 2020..., 2020..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., 2020..., 2020 ..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., e notificada pelo Ofício n.º 2023..., de 21/09/2023.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por "AT" ou "Requerida".

Em 28 de dezembro de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 5 de março de 2024.

Em 16 de abril de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por impugnação, e juntou aos autos o processo administrativo ("PA").

Por despacho deste Tribunal, de 12 de junho de 2024, foi designada a audiência para o dia 25 de junho de 2024.

A audiência foi realizada e apenas a requerente apresentou alegações.

### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente é uma sociedade comercial, sob a forma de sociedade por quotas, que se dedica ao comércio por grosso de produtos farmacêuticos.

No âmbito da sua atividade, a Requerente adquire produtos farmacêuticos a fornecedores nacionais e internacionais.

Durante os anos em referência, a Requerente efetuou a exportação de produtos farmacêuticos para Angola.

Em cumprimento das ordens de serviço 012019..., de 24/01/2019 e 012019..., de 27/03/2017 foi efetuado um procedimento externo de inspeção à Requerente, que teve como objeto a análise da sua situação tributária em sede de IVA e IRC dos períodos de 2017 e 2018.

A referida inspeção decorreu de um pedido de reembolso solicitado pela Requerente na sua declaração periódica de IVA do período de 20181T, no montante de €150.000,00, resultante de um crédito de imposto que se foi formando desde Janeiro de 2017.

O referido pedido de reembolso e a existência de crédito justifica-se pelo facto de a Requerente ter realizado exportações de bens para Angola, as quais são isentas de IVA nos termos do artigo 14º do CIVA.

Na sequência da referida Inspeção Tributária entenderam os serviços que deveriam ser realizadas as seguintes correções, em sede de IVA:

Dp's 2017	IVA em falta 6%	IVA em falta 23%	IVA em falta total
jan/17	- €	- €	- €
fev/17	266,76 €	- €	266,76 €
mar/17	- €	- €	- €
abr/17	- €	- €	- €
mai/17	43,20 €	47 737,04 €	47 780,24 €
jun/17	- €	23 643,47 €	23 643,47 €
jul/17	706,15 €	- €	706,15 €
ago/17	- €	48 362,16 €	48 362,16 €
set/17	- €	24 795,34 €	24 795,34 €
out/17	1 118,63 €	- €	1 118,63 €
nov/17	5,94 €	22 367,18 €	22 373,12 €
dez/17	- €	- €	- €
<b>Total 2017</b>	<b>2 140,68 €</b>	<b>166 905,19 €</b>	<b>169 045,87 €</b>
Dp's 2018	IVA em falta 6%	IVA em falta 23%	IVA em falta total
mar/18	- €	45,54 €	45,54 €
abr/18	- €	67,36 €	67,36 €
jun/18	- €	24,77 €	24,77 €
ago/18	- €	551,79 €	551,79 €
<b>Total 2018</b>	<b>- €</b>	<b>689,46 €</b>	<b>689,46 €</b>

O montante total de correções compreende o valor de €169.045,87 referente a correções realizadas ao período de 2017 e de €689,46, respeitante a correções realizadas ao período de 2018 - Cfr. Cópia do relatório final de inspeção junto como Documento n.º 3.

Em 1 de Janeiro de 2020, a Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais, feitas com base nas correções efetuadas pelos serviços de inspeção tributária:

Liquidação n.º	Período	Valor a pagar	Descrição
	201702T	- €	
	201705T	- €	
	201706T	- €	
	201707T	- €	
2020	201708T	42 630,73 €	Imposto
2020	201708T	3 700,11 €	Juros compensatórios
2020	201709T	6 899,55 €	Imposto
2020	201709T	575,40 €	Juros compensatórios
	201710T	- €	
	201711T	- €	
	201803T	- €	
	201804T	- €	
	201806T	- €	
	201808T	- €	
2020	201812T	8 187,88 €	Imposto
2020	201812T	373,23 €	Juros mora
2020	201902T	10 923,99 €	Imposto
2020	201902T	14,36 €	Juros compensatórios
2020	201902T	396,89 €	Juros mora
2020	201908T	7 204,72 €	Imposto
2020	201908T	95,07 €	Juros de mora
<b>TOTAL</b>		<b>81 001,93 €</b>	- €

As referidas liquidações adicionais de imposto e de juros são referentes aos períodos de 08 e 09 de 2017, 12 de 2018 e 02 e 08 de 2019, tendo sido apurado um imposto a pagar no montante total de €81.001,93, o qual foi integralmente pago pela Requerente - Cfr. Cópia dos comprovativos de pagamento das liquidações adicionais de IVA juntas como Documento n.º 4.

Diferentemente, nas liquidações de imposto referentes aos restantes períodos acima referidos, o IVA foi compensado com o imposto a reportar, ou seja, não existiu qualquer valor a pagar por parte da Requerente, conforme conta-corrente de IVA abaixo:

Período	Saldo Inicial	Apuramento mensal	Reporte	Correção AT	Saldo AT	Reporte AT
jan/17	61 075,55 €	12 203,61 €	48 871,94 €		48 871,94 €	48 871,94 €
fev/17	48 871,94 €	3 733,67 €	45 138,27 €	266,76 €	44 871,51 €	44 871,51 €
mar/17	45 138,27 €	-996,40 €	46 134,67 €		45 867,91 €	45 867,91 €
abr/17	46 134,67 €	-14 052,61 €	60 187,28 €		59 920,52 €	59 920,52 €
mai/17	60 187,28 €	2 974,72 €	57 212,56 €	47 780,24 €	9 165,56 €	9 165,56 €
jun/17	57 212,56 €	-24 584,23 €	81 796,79 €	23 643,47 €	10 106,32 €	10 106,32 €
jul/17	81 796,79 €	-4 353,55 €	86 202,69 €	706,15 €	13 753,72 €	13 753,72 €
ago/17	86 202,69 €	8 022,29 €	78 180,40 €	48 362,16 €	-42 630,73 €	0,00 €
set/17	78 180,40 €	-17 895,79 €	96 076,19 €	24 795,34 €	-6 899,55 €	0,00 €
out/17	96 076,19 €	-22 853,39 €	118 929,58 €	1 118,63 €	21 734,76 €	21 734,76 €
nov/17	118 929,58 €	-21 656,14 €	140 585,72 €	22 373,12 €	21 017,78 €	21 017,78 €

dez/17	140 585,72 €	-17 237,74 €	157 823,46 €		38 255,52 €	38 255,52 €
jan/18	157 823,46 €	-3 139,77 €	160 963,23 €		41 395,29 €	41 395,29 €
fev/18	160 963,23 €	-18 813,21 €	179 776,99 €		60 208,50 €	60 208,50 €
mar/18	179 776,99 €	2 137,15 €	177 639,84 €	45,54 €	58 025,81 €	58 025,81 €
abr/18	177 639,84 €	13 014,15 €	164 625,69 €	67,36 €	44 944,30 €	44 944,30 €
mai/18	164 625,69 €	10 431,34 €	154 194,35 €		34 512,96 €	34 512,96 €
jun/18	154 194,35 €	-3 137,51 €	157 331,86 €	24,77 €	37 625,70 €	37 625,70 €
jul/18	157 331,86 €	6 840,46 €	150 491,40 €		30 785,24 €	30 785,24 €
ago/18	150 491,40 €	6 693,34 €	143 798,06 €	551,79 €	23 540,11 €	23 540,11 €
set/18	143 798,06 €	-10 161,95 €	153 960,01 €		33 702,06 €	33 702,06 €
out/18	153 960,01 €	-6 250,19 €	158 904,18 €		39 952,25 €	39 952,25 €
nov/18	158 904,18 €	-25 658,40 €	184 562,58 €		65 610,65 €	0,00 €
dez/18	184 562,58 €	8 187,88 €	110 764,05 €		-8 187,88 €	0,00 €
jan/19	110 764,05 €	-3 662,14 €	114 426,19 €		3 662,14 €	3 662,14 €
fev/19	114 426,19 €	14 586,04 €	99 840,15 €		-10 923,90 €	0,00 €
mar/19	99 840,15 €	-11 492,24 €	111 332,39 €		11 492,24 €	11 492,24 €
abr/19	111 332,39 €	-6 240,34 €	117 572,73 €		17 732,58 €	17 732,58 €
mai/19	117 572,73 €	12 486,73 €	105 086,00 €		5 245,85 €	5 245,85 €
jun/19	105 086,00 €	-11 752,82 €	116 838,82 €		16 998,67 €	16 998,67 €
jul/19	116 838,82 €	13 336,60 €	103 502,22 €		3 662,07 €	3 662,07 €
ago/19	103 502,22 €	10 866,74 €	92 635,48 €		-7 204,67 €	

De acordo com o Relatório de Inspeção Tributária, as presentes correções baseiam-se, essencialmente, na alegada falta de apresentação de comprovativo alfandegário de saída de território nacional (Certificado de saída da estação aduaneira), nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, relativamente às seguintes faturas de exportação dos períodos de 2017 e 2018:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/2025	24/02/2017	4 446,00 €	6%	266,76 €
	2017A1/4519	31/05/2017	720,00 €	6%	43,20 €
	2017A1/5163	31/05/2017	104 754,66 €	23%	24 093,57 €
	2017A1/5164	31/05/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/5817	30/06/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/6297	31/07/2017	11 769,17 €	6%	706,15 €
	2017A1/7804	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7805	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7806	31/08/2017	51 095,91 €	23%	11 752,06 €
	2017A1/9760	29/09/2017	3 375,00 €	23%	776,25 €
	2017A1/8848	30/09/2017	102 935,84 €	23%	23 675,24 €

	2017A1/8729	30/09/2017	1 495,00 €	23%	343,85 €
	2017A1/9900	03/10/2017	15 943,80 €	6%	956,63 €
	2017A1/11093	26/10/2017	2 700,00 €	6%	162,00 €
	2017A1/12012	15/11/2017	3 744,00 €	6%/23%	821,29 €
	2017A1/12832	30/11/2017	93 703,62 €	23%	21 551,83 €
		<b>TOTAL</b>	<b>761 452,74 €</b>		<b>169 045,88 €</b>

Factura Exportação	Montante	Destinatário	Data	N.º NMR	IVA EM FALTA
14	198,00 €	F... , Lda.	29/03/2018	-	45,54 €
18	100,00 €	F... , Lda.	20/04/2018	-	23,00 €
20	192,85 €	F... , Lda.	26/04/2018	-	44,36 €
31	107,70 €	F... , Lda.	15/06/2018	-	24,77 €
44	2 399,10 €	F... , Lda.	10/08/2016	18PT	551,79 €
""	""	""		18PT	""
<b>TOTAL</b>	<b>2 997,65 €</b>				<b>689,46 €</b>

A Requerente não se conformou com o entendimento da Autoridade Tributária expandido no Relatório de Inspeção, razão

pela qual, após a conclusão da ação inspetiva e da notificação das liquidações adicionais de IVA acima identificadas, apresentou a competente reclamação graciosa, pugnando pela

7.

anulação das referidas liquidações de IVA referentes a 2017 e 2018, bem como das liquidações de juros de mora e compensatórios a que foi sujeita.

Pelo Ofício n.º 2023..., de 21/09/2023, foi a ora Requerente notificada da decisão de indeferimento parcial, tendo os Serviços concluído o seguinte:

## 2.6.RESUMO CORREÇÕES

Condensando a informação supra, para as operações tituladas pelas faturas 2017A1/2025, 2017A1/4519, 2017A1/11093, 2018A14/14, 2018A14/18, 2018A14/20, 2018A14/31 e 2018A14/44, relacionadas com Mercadorias de reduzida dimensão, as mesmas não serão de admitir, por falta de previsão no n.º 1 do artigo 32º do Decreto-Lei 180/88 e por falta do cumprimento da exigência legal prevista no artigo 29º n.8 do CIVA – falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados.

Para as operações denominadas exportações indiretas, tituladas pelas faturas 2017A1/9900, 2017A1/5163, 2017A1/5164, 2017A1/5817, 2017A1/8848, a pretensão do reclamante apenas vai deferida para a fatura 2017A1/9900, por não se encontrar sujeita a IVA em território nacional, indo indeferida para as restantes, por falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados.

Para as faturas 2017A1/6297, 2017A1/7804, 2017A1/7805, 2017A1/7806, 2017A1/9760, 2017A1/8729, 2017A1/12012, 2017A1/12832, relativas a exportações diretas, o requerido vai deferido, apenas para as faturas, 2017A1/6297 - por não se encontrar sujeita a IVA em território nacional, e para as faturas 2017A1/9760, 2017A1/8729 e 2017A1/12012 - por ter sido junto certificação de saída, quanto às restantes faturas vai indeferida a pretensão do reclamante, por falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados.

Assim, de forma a acautelar pequenos desvios nas correções, vai - se proceder ao calculo da base subjacente a cada correção agora indevida, refletida nos DC, para posterior “desreconhecimento” nas declarações periódicas respetivas, que passará pela consideração dos seguintes valores a corrigir:

No que diz respeito às faturas assinaladas abaixo, relativamente à mercadoria transportada na bagagem, a Requerente aceitou as correções propostas em sede de Inspeção Tributária:



N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/2025	24/02/2017	4 446,00 €	6%	266,76 €
	2017A1/4519	31/05/2017	720,00 €	6%	43,20 €
	2017A1/11093	26/10/2017	2 700,00 €	6%	162,00 €
	2018A14/14	29/03/2018	198,00 €	23%	45,54 €
	2018A14/18	20/04/2018	100,00 €	23%	23,00 €
	2018A14/20	26/04/2018	192,85 €	23%	44,36 €
	2018A14/31	15/06/2018	107,70 €	23%	24,77 €
	2018A14/44	10/08/2016	2 399,10 €	23%	551,79 €
		<b>TOTAL</b>	<b>10 863,65 €</b>		<b>1 161,42 €</b>

Por sua vez, os Serviços da AT aceitaram a documentação de comprovação da exportação quanto às seguintes faturas:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/6297	31/07/2017	11 769,17 €	6%	706,15 €
	2017A1/9760	29/09/2017	3 375,00 €	23%	776,25 €
	2017A1/8729	30/09/2017	1 495,00 €	23%	343,85 €
	2017A1/9900	03/10/2017	15 943,80 €	6%	956,63 €
	2017A1/12012	15/11/2017	3 744,00 €	6%/23%	821,29 €
		<b>TOTAL</b>	<b>36 326,97 €</b>		<b>3 604,17 €</b>

Encontram-se, assim, ainda em discussão as seguintes faturas de exportação, em relação às quais a Requerente reitera ter cumprido todos os requisitos previstos no Código IVA:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/5163	31/05/2017	104 754,66 €	23%	24 093,57 €
	2017A1/5164	31/05/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/5817	30/06/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/7804	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7805	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7806	31/08/2017	51 095,91 €	23%	11 752,06 €
	2017A1/8848	30/09/2017	102 935,84 €	23%	23 675,24 €
	2017A1/12832	30/11/2017	93 703,62 €	23%	21 551,83 €
		<b>TOTAL</b>	<b>717 259,77 €</b>		<b>164 969,74 €</b>

Nesse sentido, entende a Requerente serem as liquidações adicionais controvertidas manifestamente ilegais, porquanto violam o disposto no artigo 14.º do Código do IVA e incorrem ainda em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto.

#### POSIÇÃO DA REQUERIDA

A questão controvertida no presente processo prende-se, sobretudo, com a aplicação da isenção consignada nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA e a respetiva prova exigida no artigo 29.º, n.ºs 8 e 9 do mesmo Código.

A aludida isenção abrange:

i) “[a]s transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste” e ii) “[a]s transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efetuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com exceção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro” (cf. alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA).

A aludida norma resulta da transposição para a ordem interna do disposto no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”), onde se prevê que os Estados-membros isentam:

*“a) [a]s entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade” e “b) [a]s entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado”.*

A isenção tem matriz comunitária, devendo atender-se ao seu contexto e objetivos que visa prosseguir, assentes no princípio da tributação no destino (i.e., no país onde ocorre o consumo final) e no princípio da neutralidade do imposto.

A uma exportação de bens isenta de IVA em território nacional (ou no território de outro Estado-membro) deve corresponder uma importação tributada em país/território terceiro onde ocorre a utilização/consumo dos bens.

Não é aceitável que, não obstante a sua sujeição a IVA, tais operações acabem por não ser tributadas, nem na origem nem no destino, encontrando-se os bens completamente desonerados de IVA, atento o direito à dedução consagrado na subalínea I) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA e alínea b) do artigo 169.º da Diretiva IVA.

A aplicação da isenção tem como pressupostos essenciais a saída efetiva dos bens do território aduaneiro da União e a transferência do direito de deles dispor para o adquirente residente ou estabelecido no estrangeiro.

A Diretiva IVA, nos seus artigos 131.º e 273.º, atribui aos Estados-membros a incumbência de definir as condições para assegurar a correta aplicação da isenção, que constitui uma derrogação à regra geral de tributação.

O artigo 131.º da Diretiva IVA estatui que os Estados-membros possam fixar as condições das isenções, com vista a assegurar a sua aplicação correta e simples e prevenir possível fraude, evasão ou abuso.

Nesta senda, e quanto à isenção de que nos ocupamos, o legislador nacional, ao abrigo das citadas normas comunitárias, limitou os meios de prova aos “documentos alfandegários

apropriados”.

Conforme o n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA: “[a]s transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado”.

Na Informação Vinculativa n.º 10177, com despacho de 2016-03-31, do então Subdiretor-Geral para a Área de Gestão Tributária do IVA, por delegação do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), consta que: “(...) se a exportação é um regime que impõe o cumprimento das formalidades previstas na legislação aduaneira, quer dizer que, para efeitos do n.º 8 do artigo 29.º, o vendedor/expedidor deve estar na posse do documento emitido nos termos da legislação aduaneira aplicável ao regime declarado, no qual conste a confirmação de saída da mercadoria do território da União” e que “(...) a confirmação da saída efetiva dos bens do território aduaneiro da União insere-se no âmbito das competências das autoridades aduaneiras, devendo, por isso, a Requerente, na qualidade de transmitente/exportador, estar na posse de um documento no qual conste a certificação de saída nos termos da legislação aduaneira aplicável, para efeitos do disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA”.

A comprovação das transmissões de bens expedidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União Europeia é feita através de “documentos alfandegários apropriados”.

Por força do n.º 9 do artigo 29.º do Código do IVA, “[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”.

Note-se que, compete às autoridades aduaneiras exercer os controlos alfandegários a fim de garantirem o cumprimento da legislação aduaneira e outra que regule, nomeadamente, a saída de mercadorias do território da União Europeia, ou seja, que circulem entre o território aduaneiro da UE e países ou territórios terceiros (i.e., que não façam parte desse território).

Em concreto, as operações de exportação estão sujeitas a controlos por parte das

autoridades aduaneiras, independentemente da forma do ato declarativo.

Na exportação de bens, o transmitente dos bens que pretenda aplicar a isenção deve estar na posse dos “documentos alfandegários apropriados”, dado que, a falta de tais documentos comprovativos, determina a obrigação de liquidar o imposto correspondente.

São normas de prevenção da fraude, abuso ou evasão fiscal, pelo que, a sua aplicação não pode ser entendida como estando restringida aos casos em que essa fraude, abuso ou evasão fiscal sejam indiciadas no procedimento inspetivo.

Por outro lado, o legislador nacional não determinou o que são “documentos alfandegários apropriados”, tendo optado pela remissão para a legislação aduaneira, Código Aduaneiro da União (CAU) e seus regulamentos de aplicação, conforme consta de vasta doutrina publicada a este respeito.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, contado da formação da presunção de indeferimento da reclamação deduzida contra os atos tributários impugnados.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas, assistindo ao substituído o direito de ação, nos termos do disposto nos artigos 20.º e 65.º da LGT e 9.º e 132.º do CPPT, e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades ou outras questões que obstem ao conhecimento do mérito.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

### **A. FACTOS PROVADOS**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial, sob a forma de sociedade por quotas,

que se dedica ao comércio por grosso de produtos farmacêuticos.

- b) No âmbito da sua atividade, a Requerente adquire produtos farmacêuticos a fornecedores nacionais e internacionais.
- c) Durante os anos em referência, a Requerente efetuou a exportação de produtos farmacêuticos para Angola.
- d) Em cumprimento das ordens de serviço 012019..., de 24/01/2019 e 012019..., de 27/03/2017, foi efetuado um procedimento externo de inspeção à Requerente, que teve como objeto a análise da sua situação tributária em sede de IVA e IRC dos períodos de 2017 e 2018.
- e) A referida inspeção decorreu de um pedido de reembolso solicitado pela Requerente na sua declaração periódica de IVA do período de 20181T, no montante de €150.000,00, resultante de um crédito de imposto que se foi formando desde Janeiro de 2017.
- f) O referido pedido de reembolso e a existência de crédito justifica-se pelo facto de a Requerente ter realizado exportações de bens para Angola, as quais são isentas de IVA nos termos do artigo 14º do CIVA.
- g) Na sequência da referida Inspeção Tributária entenderam os serviços que deveriam ser realizadas as seguintes correções, em sede de IVA:

Dp's 2017	IVA em falta 6%	IVA em falta 23%	IVA em falta total
jan/17	- €	- €	- €
fev/17	266,76 €	- €	266,76 €
mar/17	- €	- €	- €
abr/17	- €	- €	- €
mai/17	43,20 €	47 737,04 €	47 780,24 €
jun/17	- €	23 643,47 €	23 643,47 €
jul/17	706,15 €	- €	706,15 €
ago/17	- €	48 362,16 €	48 362,16 €
set/17	- €	24 795,34 €	24 795,34 €
out/17	1 118,63 €	- €	1 118,63 €
nov/17	5,94 €	22 367,18 €	22 373,12 €
dez/17	- €	- €	- €
<b>Total 2017</b>	<b>2 140,68 €</b>	<b>166 905,19 €</b>	<b>169 045,87 €</b>
Dp's 2018	IVA em falta 6%	IVA em falta 23%	IVA em falta total
mar/18	- €	45,54 €	45,54 €
abr/18	- €	67,36 €	67,36 €
jun/18	- €	24,77 €	24,77 €
ago/18	- €	551,79 €	551,79 €
<b>Total 2018</b>	<b>- €</b>	<b>689,46 €</b>	<b>689,46 €</b>

- h) O montante total de correções compreende o valor de €169.045,87 referente a correções realizadas ao período de 2017 e de €689,46, respeitante a correções realizadas ao período de 2018 - Cfr. Cópia do relatório final de inspeção junto como Documento n. °3.
- i) Em 1 de Janeiro de 2020, a Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais, feitas com base nas correções efetuadas pelos serviços de inspeção tributária:

Liquidação n.º	Período	Valor a pagar	Descrição
	201702T	- €	
	201705T	- €	
	201706T	- €	
	201707T	- €	
2020	201708T	42 630,73 €	Imposto
2020	201708T	3 700,11 €	Juros compensatórios
2020	201709T	6 899,55 €	Imposto
2020	201709T	575,40 €	Juros compensatórios
	201710T	- €	
	201711T	- €	
	201803T	- €	
	201804T	- €	
	201806T	- €	
	201808T	- €	
	2020	201812T	8 187,88 €
2020	201812T	373,23 €	Juros mora
2020	201902T	10 923,99 €	Imposto
2020	201902T	14,36 €	Juros compensatórios
2020	201902T	396,89 €	Juros mora
2020	201908T	7 204,72 €	Imposto
2020	201908T	95,07 €	Juros de mora
<b>TOTAL</b>		<b>81 001,93 €</b>	- €

- j) Estas liquidações adicionais de imposto e de juros são referentes aos períodos de 08 e 09 de 2017, 12 de 2018 e 02 e 08 de 2019, tendo gerado imposto a pagar no montante total de €81.001,93, o qual foi integralmente pago pela Requerente - Cfr. Cópia dos comprovativos de pagamento das liquidações adicionais de IVA juntos como Documento n.º 4.
- k) Diferentemente, nas liquidações referentes aos restantes períodos acima referidos, o IVA foi compensado com o imposto a reportar, ou seja, não existiu qualquer valor a pagar por parte da Requerente, conforme conta-corrente de IVA abaixo:



Período	Saldo Inicial	Apuramento mensal	Reporte	Correção AT	Saldo AT	Reporte AT
jan/17	61 075,55 €	12 203,61 €	48 871,94 €		48 871,94 €	48 871,94 €
fev/17	48 871,94 €	3 733,67 €	45 138,27 €	266,76 €	44 871,51 €	44 871,51 €
mar/17	45 138,27 €	-996,40 €	46 134,67 €		45 867,91 €	45 867,91 €
abr/17	46 134,67 €	-14 052,61 €	60 187,28 €		59 920,52 €	59 920,52 €
mai/17	60 187,28 €	2 974,72 €	57 212,56 €	47 780,24 €	9 165,56 €	9 165,56 €
jun/17	57 212,56 €	-24 584,23 €	81 796,79 €	23 643,47 €	10 106,32 €	10 106,32 €
jul/17	81 796,79 €	-4 353,55 €	86 202,69 €	706,15 €	13 753,72 €	13 753,72 €
ago/17	86 202,69 €	8 022,29 €	78 180,40 €	48 362,16 €	-42 630,73 €	0,00 €
set/17	78 180,40 €	-17 895,79 €	96 076,19 €	24 795,34 €	-6 899,55 €	0,00 €
out/17	96 076,19 €	-22 853,39 €	118 929,58 €	1 118,63 €	21 734,76 €	21 734,76 €
nov/17	118 929,58 €	-21 656,14 €	140 585,72 €	22 373,12 €	21 017,78 €	21 017,78 €

dez/17	140 585,72 €	-17 237,74 €	157 823,46 €		38 255,52 €	38 255,52 €
jan/18	157 823,46 €	-3 139,77 €	160 963,23 €		41 395,29 €	41 395,29 €
fev/18	160 963,23 €	-18 813,21 €	179 776,99 €		60 208,50 €	60 208,50 €
mar/18	179 776,99 €	2 137,15 €	177 639,84 €	45,54 €	58 025,81 €	58 025,81 €
abr/18	177 639,84 €	13 014,15 €	164 625,69 €	67,36 €	44 944,30 €	44 944,30 €
mai/18	164 625,69 €	10 431,34 €	154 194,35 €		34 512,96 €	34 512,96 €
jun/18	154 194,35 €	-3 137,51 €	157 331,86 €	24,77 €	37 625,70 €	37 625,70 €
jul/18	157 331,86 €	6 840,46 €	150 491,40 €		30 785,24 €	30 785,24 €
ago/18	150 491,40 €	6 693,34 €	143 798,06 €	551,79 €	23 540,11 €	23 540,11 €
set/18	143 798,06 €	-10 161,95 €	153 960,01 €		33 702,06 €	33 702,06 €
out/18	153 960,01 €	-6 250,19 €	158 904,18 €		39 952,25 €	39 952,25 €
nov/18	158 904,18 €	-25 658,40 €	184 562,58 €		65 610,65 €	0,00 €
dez/18	184 562,58 €	8 187,88 €	110 764,05 €		-8 187,88 €	0,00 €
jan/19	110 764,05 €	-3 662,14 €	114 426,19 €		3 662,14 €	3 662,14 €
fev/19	114 426,19 €	14 586,04 €	99 840,15 €		-10 923,90 €	0,00 €
mar/19	99 840,15 €	-11 492,24 €	111 332,39 €		11 492,24 €	11 492,24 €
abr/19	111 332,39 €	-6 240,34 €	117 572,73 €		17 732,58 €	17 732,58 €
mai/19	117 572,73 €	12 486,73 €	105 086,00 €		5 245,85 €	5 245,85 €
jun/19	105 086,00 €	-11 752,82 €	116 838,82 €		16 998,67 €	16 998,67 €
jul/19	116 838,82 €	13 336,60 €	103 502,22 €		3 662,07 €	3 662,07 €
ago/19	103 502,22 €	10 866,74 €	92 635,48 €		-7 204,67 €	

- 1) De acordo com o Relatório de Inspeção Tributária, as presentes correções baseiam-se na alegada falta de apresentação de comprovativo alfandegário de saída de território nacional (Certificado de saída da estação aduaneira), nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, relativamente às seguintes faturas de exportação dos períodos de 2017 e 2018:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/2025	24/02/2017	4 446,00 €	6%	266,76 €
	2017A1/4519	31/05/2017	720,00 €	6%	43,20 €
	2017A1/5163	31/05/2017	104 754,66 €	23%	24 093,57 €
	2017A1/5164	31/05/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/5817	30/06/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/6297	31/07/2017	11 769,17 €	6%	706,15 €
	2017A1/7804	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7805	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7806	31/08/2017	51 095,91 €	23%	11 752,06 €
	2017A1/9760	29/09/2017	3 375,00 €	23%	776,25 €
	2017A1/8848	30/09/2017	102 935,84 €	23%	23 675,24 €

	2017A1/8729	30/09/2017	1 495,00 €	23%	343,85 €
	2017A1/9900	03/10/2017	15 943,80 €	6%	956,63 €
	2017A1/11093	26/10/2017	2 700,00 €	6%	162,00 €
	2017A1/12012	15/11/2017	3 744,00 €	6%/23%	821,29 €
	2017A1/12832	30/11/2017	93 703,62 €	23%	21 551,83 €
		<b>TOTAL</b>	<b>761 452,74 €</b>		<b>169 045,88 €</b>

Factura Exportação	Montante	Destinatário	Data	N.º NMR	IVA EM FALTA
14	198,00 €	F... , Lda.	29/03/2018	-	45,54 €
18	100,00 €	F... , Lda.	20/04/2018	-	23,00 €
20	192,85 €	F... Lda.	26/04/2018	-	44,36 €
31	107,70 €	F... Lda.	15/06/2018	-	24,77 €
44	2 399,10 €	F... , Lda.	10/08/2016	18PT	551,79 €
""	""	""		18PT	""
<b>TOTAL</b>	<b>2 997,65 €</b>				<b>689,46 €</b>

- m) A Requerente não se conformou com o entendimento da Autoridade Tributária expandido no Relatório de Inspeção,
- n) Razão pela qual, após a conclusão da ação inspetiva e da notificação das liquidações adicionais de IVA acima identificadas, apresentou a competente reclamação graciosa, pugnando pela anulação das referidas liquidações de IVA

referentes a 2017 e 2018, bem como das liquidações de juros de mora e compensatórios a que foi sujeita.

- o) Pelo Ofício n.º 2023..., de 21/09/2023, foi a ora Requerente notificada da decisão de indeferimento parcial, tendo os Serviços concluído o seguinte:

## 2.6.RESUMO CORREÇÕES

Condensando a informação supra, para as operações tituladas pelas faturas 2017A1/2025, 2017A1/4519, 2017A1/11093, 2018A14/14, 2018A14/18, 2018A14/20, 2018A14/31 e 2018A14/44, relacionadas com Mercadorias de reduzida dimensão, as mesmas não serão de admitir, por falta de previsão no n.º 1 do artigo 32º do Decreto-Lei 180/88 e por falta do cumprimento da exigência legal prevista no artigo 29º n.8 do CIVA – falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados.

Para as operações denominadas exportações indiretas, tituladas pelas faturas 2017A1/9900, 2017A1/5163, 2017A1/5164, 2017A1/5817, 2017A1/8848, a pretensão do reclamante apenas vai deferida para a fatura 2017A1/9900, por não se encontrar sujeita a IVA em território nacional, indo indeferida para as restantes, por falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados.

Para as faturas 2017A1/6297, 2017A1/7804, 2017A1/7805, 2017A1/7806, 2017A1/9760, 2017A1/8729, 2017A1/12012, 2017A1/12832, relativas a exportações diretas, o requerido vai deferido, apenas para as faturas, 2017A1/6297 - por não se encontrar sujeita a IVA em território nacional, e para as faturas 2017A1/9760, 2017A1/8729 e 2017A1/12012 - por ter sido junto certificação de saída, quanto às restantes faturas vai indeferida a pretensão do reclamante, por falta de apresentação de documentos alfandegários apropriados.

Assim, de forma a acautelar pequenos desvios nas correções, vai - se proceder ao calculo da base subjacente a cada correção agora indevida, refletida nos DC, para posterior “desreconhecimento” nas declarações periódicas respetivas, que passará pela consideração dos seguintes valores a corrigir:

- p) No que diz respeito às faturas assinaladas abaixo, relativamente à mercadoria transportada na bagagem, a Requerente aceitou as correções propostas em sede de Inspeção Tributária:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/2025	24/02/2017	4 446,00 €	6%	266,76 €
	2017A1/4519	31/05/2017	720,00 €	6%	43,20 €
	2017A1/11093	26/10/2017	2 700,00 €	6%	162,00 €
	2018A14/14	29/03/2018	198,00 €	23%	45,54 €
	2018A14/18	20/04/2018	100,00 €	23%	23,00 €
	2018A14/20	26/04/2018	192,85 €	23%	44,36 €
	2018A14/31	15/06/2018	107,70 €	23%	24,77 €
	2018A14/44	10/08/2016	2 399,10 €	23%	551,79 €
		<b>TOTAL</b>	<b>10 863,65 €</b>		<b>1 161,42 €</b>

q) Por sua vez, verificou-se a aceitação, pelos Serviços Inspetivos, da documentação de comprovação da exportação e conseqüente deferimento quanto às seguintes faturas:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/6297	31/07/2017	11 769,17 €	6%	706,15 €
	2017A1/9760	29/09/2017	3 375,00 €	23%	776,25 €
	2017A1/8729	30/09/2017	1 495,00 €	23%	343,85 €
	2017A1/9900	03/10/2017	15 943,80 €	6%	956,63 €
	2017A1/12012	15/11/2017	3 744,00 €	6%/23%	821,29 €
		<b>TOTAL</b>	<b>36 326,97 €</b>		<b>3 604,17 €</b>

r) Encontram-se, assim, em discussão nestes autos as seguintes faturas de exportação:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/5163	31/05/2017	104 754,66 €	23%	24 093,57 €
	2017A1/5164	31/05/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/5817	30/06/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/7804	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7805	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7806	31/08/2017	51 095,91 €	23%	11 752,06 €
	2017A1/8848	30/09/2017	102 935,84 €	23%	23 675,24 €
	2017A1/12832	30/11/2017	93 703,62 €	23%	21 551,83 €
		<b>TOTAL</b>	<b>717 259,77 €</b>		<b>164 969,74 €</b>

- s) As faturas em apreço respeitam ao transporte de mercadorias da Malásia para Angola, estando em causa relações triangulares, com Portugal como paragem intermédia, por razões comerciais, sem que tenha havido, em território nacional, introdução no consumo destas mercadorias – Cfr. prova testemunhal.
- t) As faturas objeto de dissídio têm subjacentes bens que tiveram como destino Angola e proveniência de fora da União Europeia (Malásia) – Cfr. Documentos n.ºs 5 a 41 juntos pela Requerente e prova testemunhal.

## B. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes, na prova testemunhal produzida na audiência e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

#### **IV. DO MÉRITO**

##### **IV.A.1. ENQUADRAMENTO LEGAL**

Seguindo de perto a decisão proferida no processo n.º 621/2018-T, deste centro<sup>1</sup>, que, pela sua similitude à situação *sub judice* ora se replica, “[a] questão decidenda material tem o seu enquadramento legal central nos artigos 14.º e 29.º do CIVA os quais dispõem da seguinte forma à data dos factos:

“Artigo 14.º do Código do IVA (DL 394-B/84, de 26 de Dezembro)

Isenções nas exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais

1 - Estão isentas do imposto:

a) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;

(Redação dada pelo DL 290/92 de 28 de Dezembro)

b) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efetuados por terceiros agindo por conta do adquirente, com exceção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro;

(Redação dada pelo DL 82/94, de 14 de Março)

---

<sup>1</sup> Disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter\\_data&listDir=DESC&id=4327](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=4327).

---

“Artigo 29.º do Código do IVA (DL 394-B/84, de 26 de Dezembro)

Obrigações em geral

...

8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.

(Redação dada pelo DL 102/2008, de 20 de Junho)

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.

(Redação dada pelo DL 323/98, de 30 de Outubro)”

O regime nacional, em particular o artigo 14.º n.º 1 alíneas a) e b) do CIVA, está balizado pelo artigo 146.º n.º 1 da Diretiva IVA, incluído no capítulo 6 desta Diretiva sob a epígrafe “Isenções na Exportação”. Este artigo determina que:

“Artigo 146º

“Isenções na Exportação”

1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com excepção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de

---

embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado;”

Por sua vez, o artigo 29.º n.º 8 do CIVA está balizado pelos artigos 131.º e 273.º da Diretiva IVA os quais estabelecem:

Artigo 131.º

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

Artigo 273.º

«Os Estados Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Quanto à ratio legis das isenções de IVA à exportação e sua delimitação - nesta sede, é entendimento claro da jurisprudência comunitária – a qual já se pronunciou por diversas vezes nos últimos anos sobre a ratio legis das isenções de IVA na exportação – que a isenção de IVA prevista no artigo 146.º n.º 1, alíneas a) e b) da Diretiva IVA:

- i. Visa garantir a tributação das prestações no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos;
- ii. Visa a isenção das entregas de bens quando o fornecedor demonstrar que os bens foram expedidos ou transportados para fora da União e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União;
- iii. Apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhe são conferidos pelo artigo 131.º da Diretiva IVA, no estrito cumprimento do princípio da proporcionalidade, não sendo aqui admitidas medidas que façam depender, no essencial, o direito à dedução do IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais ou a substância das operações realizadas.



iv. Apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhe são conferidos pelo artigo 273.º da Diretiva IVA, com base em incumprimento de requisitos formais, quando estejam em causa situações de fraude fiscal que põem em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA.

Aplicando o acima exposto ao nosso caso concreto – e lembrando que o IVA português é sempre balizado pelo sistema harmonizado do IVA comunitário – resulta que a validação da isenção de IVA aplicada a uma determinada operação como exportação, em situações que não se levantam suspeitas de fraude ou evasão fiscal, depende da prova da saída efetiva dos bens em causa do território da União.

Resulta ainda que a exigência do cumprimento de requisitos formais em sede aduaneira não pode ser imposta para negar a isenção de IVA na exportação, quando outros elementos, que decorrem dos próprios documentos alfandegários ou de documentos de suporte da expedição internacional dos bens, demonstram os requisitos materiais da isenção à exportação e a efetiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da união.

O que equivale a dizer que não pode ser admitida a negação da isenção de IVA por parte da Autoridade Tributária meramente: (i) com base no incumprimento das formalidades aduaneiras de inclusão na casa 44 do Código N380, número da fatura do operador económico Português, data de emissão da fatura, indicação de entidade emissora do tipo 4 e NIF do operador económico Português e meramente (ii) com base na ausência da apresentação do documento de certificação de saída para o fornecedor nacional.

A conclusão a que se chega no ponto acima, é tanto mais verdade quanto as formalidades requeridas pela Autoridade Tributária parecem ser exigidas com base no Ofício-Circulado n.º 15309/2014, de 10.11.2014, Ofício-Circulado n.º 15327/2015 de 09.01.2015 e Circular n.º 8/2005 de 27.07.2015 (que revoga o Ofício-Circulado n.º 15309/2014) (cfr. parágrafo 4 da pág. 17 do Relatório Final de Inspeção e pág. 9 da Resposta da Requerida).

Ora a exigência destas formalidades com base nos ofícios referidos nunca poderia ser admitida no caso concreto: (i) em primeiro lugar, porque as formalidades aduaneiras em causa constam de orientações genéricas que vinculam apenas a Autoridade Tributária e não os contribuintes (...) (iii) de forma mais importante, como aqui já vimos, porque decorre da ratio legis das isenções de IVA aqui em causa que o cumprimento de tais requisitos formais em sede aduaneira não pode ser imposto por uma administração pública para negar uma isenção de IVA

na exportação, quando outros elementos, nos próprios documentos alfandegários ou em documentos de suporte da expedição internacional dos bens, demonstram os requisitos materiais da isenção à exportação e a efetiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da união.

Este tribunal adere assim à jurisprudência Arbitral no processo 88/2017-T de 13.12.2017, em que o Tribunal Coletivo Arbitral decidiu:

“Posto isto, e no caso, considera-se que, devidamente interpretada a norma em questão, do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA aplicável, não resulta da mesma a imposição de uma prova legal, na forma determinada pela AT, que redundaria numa violação do princípio da livre apreciação da prova, tal como formulado no artigo 607.º/5 do Código de Processo Civil, que prescreve que “O juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto; a livre apreciação não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem aqueles que só possam ser provados por documentos...”.

Como se escreveu no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 23-06-2015, proferido no processo 1534/09.7TBFIG.C1, por exemplo, “Em certos casos, a lei impõe ao juiz a conclusão que há-de tirar de certo meio de prova e, portanto, a relevância que deve dar a esse mesmo meio de prova. É nisto que consiste a prova legal ou tarifada.”.

Ora, não é isso que se passa no artigo 29.º/8 do CIVA aplicável.

(...)

Assim, em primeiro lugar, a norma do artigo 29.º/8 do CIVA aplicável, ao falar em “documentos alfandegários apropriados”, permite a leitura de que haja mais do que um tipo de documento alfandegário apto à prova em questão.

#### **IV.A.2. ANÁLISE DA SITUAÇÃO CONCRETA**

Vejamus então se, no caso concreto, foi demonstrado que os bens saíram efetivamente do território comunitário na sequência das respetivas transmissões de bens.

Conforme referido *supra*, encontram-se em discussão as seguintes faturas de exportação:

N.º contabilidade	N.º Factura	Data de Contabilidade	Valor	Taxa	IVA em falta
	2017A1/5163	31/05/2017	104 754,66 €	23%	24 093,57 €
	2017A1/5164	31/05/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/5817	30/06/2017	102 797,70 €	23%	23 643,47 €
	2017A1/7804	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7805	31/08/2017	79 587,17 €	23%	18 305,05 €
	2017A1/7806	31/08/2017	51 095,91 €	23%	11 752,06 €
	2017A1/8848	30/09/2017	102 935,84 €	23%	23 675,24 €
	2017A1/12832	30/11/2017	93 703,62 €	23%	21 551,83 €
		<b>TOTAL</b>	<b>717 259,77 €</b>		<b>164 969,74 €</b>

Relativamente a estas operações, antecipa-se desde já que a Requerente cumpriu todos os requisitos previstos no Código IVA, conforme passaremos a demonstrar abaixo.

Efetivamente, de entre os documentos apresentados pela Requerente para comprovar a saída dos bens do território da União Europeia, estão a Declaração Sumária de Saída e a Notificação de Reexportação, devendo ambas ser consideradas como documento alfandegário para efeitos de aplicação do disposto no n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA.

A referida Declaração Sumária de Saída é definida, no n.º 10 do artigo 5.º do Código Aduaneiro da União, aprovado pelo Regulamento UE n.º 952/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013 (“CAU”), como “*o ato pelo qual uma pessoa informa as autoridades aduaneiras, na forma e segundo as modalidades prescritas, e dentro de um prazo específico, da retirada das mercadorias do território aduaneiro da União*”. De acordo com o artigo 271.º do CAU, “*Quando as mercadorias se destinem a ser retiradas do território aduaneiro da União e não tenha sido entregue uma declaração aduaneira ou uma declaração de reexportação, como declaração prévia de saída, deve ser entregue uma declaração sumária de saída na estância aduaneira de saída*” (sublinhado nosso).

É igualmente de destacar as regras que constam do Regulamento Delegado UE 2015/2446 da Comissão de 28 de julho de 2015, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União, a respeito da Declaração Sumária de Saída. Em concreto, as que constam do Anexo B do referido Regulamento Delegado, visto que “*A declaração sumária de saída ou de entrada, que deve ser entregue para as mercadorias que*

---

*entram ou saem do território aduaneiro da União, contém as informações especificadas nas colunas A1 e A2 e F1a a F5 do quadro dos requisitos em matéria de dados do capítulo 3, secção 1, para cada situação ou cada modo de transporte em causa” (cf. n.º 7 do Capítulo 1, do Título 1, do Anexo B, do Regulamento Delegado UE 2015/2446).*

Por sua vez, a Notificação de Reexportação é definida, no n.º 14 do artigo 5.º do CAU, como *“o ato pelo qual uma pessoa indica, na forma e segundo as modalidades prescritas, a intenção de retirar do território aduaneiro da União mercadorias não-UE que se encontram sujeitas a regime de zona franca ou em depósito temporário”*. De acordo com o artigo 274.º do CAU, *“Sempre que as mercadorias não-UE referidas no artigo 270.º, n.º 3, alíneas b) e c), forem retiradas do território aduaneiro da União e for dispensada a entrega de uma declaração sumária de saída para essas mercadorias, deve ser entregue uma notificação de reexportação”* (sublinhado nosso).

Aliás, a própria Requerida reconheceu na douda Contestação que tanto a Declaração Sumária de Saída como a Notificação de Reexportação correspondem a documentos alfandegários que comprovam a saída de bens para fora de território da União Europeia, pois refere que *“A Requerente deveria ter na sua posse o certificado de saída das mercadorias de território português, emitido e validado pelas Autoridades Alfandegárias Portuguesas, ou, então, deveria estar na posse de uma declaração de reexportação, ou de uma declaração sumária de saída, ou de uma notificação de saída (n.º 4 do art.º 271.º do CAU – Código Aduaneiro da União).”* e que *“Quanto às exportações diretas, a Requerente deveria ter na sua posse o certificado de saída das mercadorias de território português, emitido e validado pelas Autoridades Alfandegárias Portuguesas, ou, então, deveria estar na posse de uma declaração de reexportação, ou de uma declaração sumária de saída, ou de uma notificação de saída (n.º 4 do art.º 271.º do CAU – Código Aduaneiro da União)”*.

Em face do exposto, de seguida, analisar-se-á para cada uma das faturas em apreço a documentação apresentada pela Requerente, de modo a confirmar se foi feita a prova da saída dos bens para fora do território da União Europeia, para efeitos da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, conjugado com os n.ºs 8 e 9 do artigo 29.º do mesmo Código.

---

**A) FATURAS EMITIDAS AO ADQUIRENTE B...:**

**Fatura n.º 2017A1/5163**

A Requerente adquiriu as mercadorias à sociedade C... através da fatura n.º FTEXP SEC317/19, sendo que as referidas mercadorias eram provenientes da Malásia - Cfr. cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 5 pela Requerente.

Em 31/05/2017, a Requerente vendeu as mercadorias à sociedade B... LP através da fatura n.º 2017A1/5163, a qual indicou como destino das mesmas, Angola - Cfr. cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 6 pela Requerente.

De forma a salvaguardar que a entidade do fornecedor da C... (da Malásia) não seria revelada ao seu cliente (a Requerente) e considerando que, igualmente, a Requerente teria a mesma necessidade – por razões comerciais – em relação ao seu Cliente, a sociedade B..., relativamente ao seu próprio fornecedor (C...), a Requerente optou pelo seguinte sistema: o transitário da Requerente e da C..., a sociedade D..., Lda. (doravante D...) contratou ao Armador E... dois fretes de forma a poder garantir que cada Cliente tivesse o seu próprio Conhecimento de Embarque ("Bil of Landing" ou BL) com as partes envolvidas salvaguardadas.

Tal significa que a mercadoria saiu da Malásia com destino a Portugal, contudo nunca entrou em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo no Porto de Lisboa e seguiu viagem para Angola.

O BL inicial (...) tem como consignatário a C..., porto de embarque Penang, Malasya e porto de descarga Lisboa, Portugal, contentor CMAU..., selo F...

O BL após o transbordo da carga em Lisboa (LSO0...) tem como exportador a B... (cliente da A...) e como consignatário a F... em Angola, com os mesmos contentor CMAU... e selo F... - Cfr. Cópia do BL junta como Documento n.º 7 pela Requerente.

A mercadoria deste contentor nunca deu entrada em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo.

Para dar cumprimento aos procedimentos Alfandegários no país de transbordo (Portugal), foi emitida uma DS ("Declaração Sumária de Saída") - 17PT... - documento este que representa o movimento de entrada e saída na estância aduaneira sem que a mercadoria tenha sido introduzida no país - Cfr. Cópia da Declaração Sumária de Saída junta como

---

Documento n.º 8 pela Requerente. Este documento tem ainda mencionados os países por onde o contentor passou (origem, transbordos e destino) no campo Códigos do(s) país(es) da rota (513).

Pelo que nesta parte procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

#### **Fatura n.º 2017A1/5164**

A situação é semelhante à descrita acima:

A Requerente adquiriu as mercadorias à sociedade C... através da fatura n.º FTEXP SEC317/20, sendo que as referidas mercadorias eram provenientes da Malásia - Cfr. cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 10 pela Requerente.

Em 31/05/2017, a Requerente vendeu as mercadorias à sociedade B... através da fatura n.º 2017A1/5164, a qual indicou como destino das mesmas, Angola - Cfr. cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 11 pela Requerente.

De forma a salvaguardar as entidades dos intervenientes na operação, a D... contratou ao Armador E... dois fretes, de forma a garantir – por razões comerciais – que cada Cliente tivesse o seu próprio Conhecimento de Embarque com as partes envolvidas salvaguardadas.

Tal significa que a mercadoria saiu da Malásia com destino a Portugal, contudo nunca entrou em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo no Porto de Lisboa e seguiu viagem para Angola.

O BL inicial (ANY...) tem como consignatário a C..., porto de embarque Penang, Malasya e porto de descarga Lisboa, Portugal, contentor TCLU..., selo .... O BL após o transbordo da carga em Lisboa (LS...) tem como exportador a B... (cliente da A...) e como consignatário a F... em Angola, com os mesmos contentor TCLU... e selo F7...- Cfr. Cópia do BL junta como Documento n.º 12 pela Requerente.

A mercadoria deste contentor nunca deu entrada em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo.

Para dar cumprimento aos procedimentos Alfandegários no país de transbordo (Portugal), foi emitida uma DS - 17PT... - documento este que representa o movimento de entrada e saída na estância aduaneira sem que a mercadoria tenha sido introduzida no país - Cfr.

Cópia da Declaração Sumária de Saída junta como Documento n.º 13 pela Requerente.

Pelo que nesta parte procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

### **Fatura n.º 2017A1/5817**

A Requerente adquiriu as mercadorias à sociedade C... através da fatura n.º FTEXP SEC3..., sendo que as referidas mercadorias eram provenientes da Malásia - C.fr cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 15 pela Requerente.

Em 20/06/2017, a Requerente vendeu as mercadorias à sociedade B... através da fatura n.º 2017A1/5817, a qual indicou como destino das mesmas, Angola - Cfr. cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 16 pela Requerente.

De forma a salvaguardar as entidades dos intervenientes na operação, a D... contratou ao Armador E... dois fretes de forma a garantir – por razões comerciais – que cada Cliente tivesse o seu próprio Conhecimento de Embarque com as partes envolvidas salvaguardadas.

Tal significa que a mercadoria saiu da Malásia com destino a Portugal, contudo nunca entrou em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo no Porto de Lisboa e seguiu viagem para Angola.

O BL inicial (NA...) tem como consignatário a C..., porto de embarque Penang, Malasya e porto de descarga Lisboa, Portugal, contentor CMAU..., selo... . O BL após o transbordo da carga em Lisboa (LSO...) tem como exportador a B... (cliente da A...) e como consignatário a F... em Angola, com os mesmos contentor CMAU... e selo ...- Cfr. Cópia do BL junta como Documento n.º 17 pela Requerente.

A mercadoria deste contentor nunca deu entrada em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo.

Para dar cumprimento aos procedimentos Alfandegários no país de transbordo (Portugal), foi emitido um T1 – trânsito para que o contentor pudesse circular entre o terminal de descarga e o terminal de saída - Cfr. Cópia do documento T1 junta como Documento n.º 18 pela Requerente.

Foi ainda emitida uma DS – 17PT...– documento este que representa o movimento de

---

entrada e saída na estância aduaneira sem que a mercadoria tenha sido introduzida no país - Cfr. Cópia da Declaração Sumária de Saída junta como Documento n.º 19 pela Requerente.

Pelo que nesta parte procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

### **Fatura n.º 2017A1/8848**

A Requerente adquiriu as mercadorias à sociedade C... através da fatura n.º FTEXP SEC..., sendo que as referidas mercadorias eram provenientes da Malásia - Cfr. cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 21 pela Requerente.

Em 11/09/2017, a Requerente vendeu as mercadorias à sociedade B... através da fatura n.º 201721/8848, a qual indicou como destino das mesmas, Angola - Cfr. cópia da fatura de venda junta como Documento n.º 22 pela Requerente.

De forma a salvaguardar as entidades dos intervenientes na operação, a D... contratou ao Armador E... dois fretes de forma a garantir – por razões comerciais – que cada Cliente tivesse o seu próprio Conhecimento de Embarque com as partes envolvidas salvaguardadas.

Tal significa que a mercadoria saiu da Malásia com destino a Portugal, contudo nunca entrou em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo no Porto de Lisboa e seguiu viagem para Angola.

O BL inicial (ANY...) tem como consignatário a C..., porto de embarque Penang, Malasya e porto de descarga Lisboa, Portugal, contentor FCIU..., selo ... . O BL após o transbordo da carga em Lisboa (LSO...) tem como exportador a B... (cliente da A...) e como consignatário a Clínica G... em Angola, com os mesmos contentor FCIU... e selo ...- Cfr. Cópia do BL junta como Documento n.º 23 pela Requerente.

A mercadoria deste contentor nunca deu entrada em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo.

Para dar cumprimento aos procedimentos Alfandegários no país de transbordo (Portugal), foi emitido um T1 – trânsito para que o contentor pudesse circular entre o terminal de descarga e o terminal de saída - Cfr. Cópia do documento T1 junta como Documento n.º 24 pela Requerente.



---

Foi ainda emitida uma Notificação de Re-Exportação (NR) – 17PT... – documento este que representa o movimento de entrada e saída na estância aduaneira sem que a mercadoria tenha sido introduzida no país - Cfr. Cópia da NR junta como Documento n.º 25 pela Requerente.

Pelo que nesta parte procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

**B) FATURAS EMITIDAS AO ADQUIRENTE CLÍNICA G...**

**Faturas n.ºs 2017A1/7804, 2017A1/7805 e 2017A1/7806**

Durante o ano de 2017, a Requerente vendeu mercadorias à sociedade Clínica G..., com sede em Angola - Cfr. Cópia das faturas juntas como Documento n.º 28 pela Requerente.

Estas mercadorias haviam sido adquiridas ao fornecedor da Requerente, a sociedade C... e eram provenientes da Malásia.

De forma a salvaguardar que a entidade do fornecedor da C... (da Malásia) não seria revelada ao seu cliente (a Requerente) e considerando que, igualmente, a Requerente teria a mesma necessidade em relação ao seu Cliente, a sociedade G..., relativamente ao seu próprio fornecedor (C...), por razões comerciais a D... contratou ao Armador E... dois fretes de forma a poder garantir que cada Cliente tivesse o seu próprio Conhecimento de Embarque com as partes envolvidas salvaguardadas.

Tal significa que a mercadoria saiu da Malásia com destino a Portugal, contudo nunca entrou em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo no Porto de Lisboa e seguiu viagem para Angola.

O BL inicial (ANY...) tem como consignatário a C..., porto de embarque Penang, Malasya e porto de descarga Lisboa, Portugal, contentor TEMU..., selo AS.... O BL após o transbordo da carga em Lisboa (LSO...) tem como exportador a Requerente e como consignatário a Clínica G... em Angola, com os mesmos contentor TEMU... e selo AS... - Cfr. Cópia do conhecimento de embarque junta como Documento n.º 29 pela Requerente.

A mercadoria deste contentor nunca deu entrada em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo.

Para dar cumprimento aos procedimentos Alfandegários no país de transbordo

---

(Portugal), foi emitido um T1 – trânsito para que o contentor pudesse circular entre o terminal de descarga e o terminal de saída - Cfr. Cópia do documento T1 junta como Documento n.º 30 pela Requerente.

Foi ainda emitida uma DS – 17PT... – documento este que representa o movimento de entrada e saída na estância aduaneira sem que a mercadoria tenha sido introduzida no país - Cfr. Cópia da DS junta como Documento n.º 31 pela Requerente.

Pelo que nesta parte igualmente procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

### **C) FATURAS EMITIDAS AO ADQUIRENTE F..., LDA, SEDEADO EM ANGOLA**

As mercadorias em causa são provenientes da Malásia, como se atesta pelo Certificado de origem junto como Documento n.º 39 pela Requerente.

Em 30 de novembro de 2017, a Requerente vendeu mercadorias à sociedade F..., Lda., através da fatura n.º 2017A 1/12832, que indicou como destino das mesmas Angola - Cfr. Cópia da fatura junta como Documento n.º 35 pela Requerente.

De forma a salvaguardar as entidades dos intervenientes na operação – por razões comerciais –, a D... contratou ao Armador E... dois fretes de forma a poder garantir que cada Cliente tivesse o seu próprio Conhecimento de Embarque com as partes envolvidas salvaguardadas.

Tal significa que a mercadoria saiu da Malásia com destino a Portugal, contudo nunca entrou em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo no Porto de Lisboa e seguiu viagem para Angola.

O BL inicial (ANY...) tem como consignatário a C..., porto de embarque Penang, Malasya e porto de descarga Lisboa, Portugal, contentor CMAU..., selo G0.... O BL após o transbordo da carga em Lisboa (LSO...) tem como exportador a Requerente e como consignatário a F... em Angola, com os mesmos CMAU... e selo G0... - Cfr. Cópia do conhecimento de embarque junta como Documento n.º 36 pela Requerente.

A mercadoria deste contentor nunca deu entrada em consumo em Portugal, apenas efetuou transbordo.

Para dar cumprimento aos procedimentos Alfandegários no país de transbordo

(Portugal), foi emitido um T1 – trânsito para que o contentor pudesse circular (por terra, mediante o veículo com a matrícula aí identificada) entre o terminal de descarga e o terminal de saída - Cfr. Cópia do documento T1 junta como Documento n.º 37 pela Requerente.

Foi ainda emitida uma NR – 17PT... – documento este que representa o movimento de entrada e saída na estância aduaneira sem que a mercadoria tenha sido introduzida no país - Cfr. Cópia da NR junta como Documento n.º 38 pela Requerente.

Pelo que nesta parte procede o pedido de anulação da respetiva liquidação.

A procedência do pedido de anulação das liquidações adicionais de imposto acima identificadas implica, igualmente, a procedência do pedido de anulação das respetivas liquidações de juros controvertidas.

#### **IV.B. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente pede que a AT seja condenada à restituição de todas as quantias pagas, acrescidas do pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre esse valor.

Nos termos do artigo 24.º, n.º 1 e respetiva alínea b) do RJAT (em linha com o artigo 100.º da LGT), a decisão arbitral a favor da pretensão do sujeito passivo, tem por efeito restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, ao dispor que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, permite, em caso de procedência da pretensão do sujeito passivo, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º do RJAT.

Dispõe o artigo 43º, nº1 da Lei Geral Tributária (LGT) que: “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

No presente caso, ficou provado que o pagamento da dívida tributária em que procede a pretensão de anulação dos respetivos atos de liquidação, ocorreu pelo pagamento, resultando

assim do *supra* exposto que o pedido de pagamento de juros indemnizatórios sobre as liquidações adicionais impugnadas procede na totalidade.

## V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral e anular a decisão de indeferimento parcial expresso da reclamação graciosa n.º ...2020..., na parte contestada, e em consequência as liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios e juros de mora relativos ao período de 2017 e 2018, no valor de total de € 81.001,93 (oitenta e um mil, um euros e noventa e três cêntimos), decorrentes de correções em sede de IVA no valor total de €164.969,74 (cento e sessenta e quatro mil novecentos e sessenta e nove euros e setenta e quatro cêntimos), identificadas pelos Serviços da Requerida sob os n.ºs ..., ..., ..., ..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., ..., ..., ..., ..., ..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., e notificadas pelo Ofício n.º 2023..., de 21/09/2023.
- b) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios devidos, contados até ao processamento da respetiva nota de crédito, calculados nos termos do disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT;
- c) Tudo com as devidas consequências legais;
- d) Condenar a Requerida ao pagamento das custas arbitrais.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **164.969,74**, indicado pela Requerente, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## VII. CUSTAS

Custas no montante de **3.672,00 €** (três mil seiscientos e setenta e dois euros), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 26 de agosto de 2024.

Os árbitros,

Guilherme W. d'Oliveira Martins  
(Presidente)

João Taborda da Gama, com declaração de voto.

Raquel Montes Fernandes, com declaração de voto.

João Taborda da Gama, com declaração de voto.

Subscrevo o sentido e teor decisório da decisão, mas teria considerado que, estando em causa a aplicação de uma norma de isenção de imposto, recai especialmente sobre o transmitente dos bens a obrigação de comprovar a transmissão dos bens através dos documentos alfandegários apropriados, requisito esse, que, dada a prova produzida, considero estar verificado no presente caso. Por esta razão, não entendo ser necessário convocar o princípio da livre apreciação da prova, cuja aplicação indiscriminada a este tipo de casos me suscita algumas dúvidas metodológicas conforme decorre da decisão no Processo n.º 476/2019-T, que subscrevi.)

Raquel Montes Fernandes, com declaração de voto.

No que respeita a operações de exportação de bens de Portugal para países ou territórios terceiros, entendo que o legislador pretendeu, com a adoção da norma constante do n.º 8 do art.º 29 do Código do IVA, e como regra (que admite exceções), balizar o princípio geral da livre apreciação da prova a produzir pelo transmitente e/ou exportador dos bens. No caso em concreto, considero que a prova de exportação dos bens em causa se encontra adequadamente efetuada, não tendo havido recurso, *in casu*, a uma apreciação de prova não condizente com os documentos alfandegários apropriados identificados pela referida norma do n.º 8 do art.º 29 do Código do IVA, razão pela qual acompanho integralmente o sentido desta decisão.