

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 138/2025-T

Tema: IVA. Transmissões intracomunitárias. Exportações. Prova

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Cristina Aragão Seia e Prof. Doutor Júlio Tormenta (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-04-2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede social na ..., n.º..., ..., ...-... .., doravante designada como “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação liquidação adicional do IVA e dos juros compensatórios no montante total de € 425.524,20, reconhecendo-se à Requerente o Direito ao reembolso solicitado no período de Fevereiro de 2024, no montante de € 282.925,65.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 10-02-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.

Em 01-04-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 22-04-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 29-06-2025, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente está enquadrada em IVA no regime normal, com periodicidade mensal, para a realização de operações que conferem direito à dedução, tendo como atividade a “OUTRO COMÉRCIO POR GROSSO DE BENS DE CONSUMO, N.E.”, a que corresponde o CAE Principal – 046494; “COMÉRCIO POR GROSSO DE OUTROS PRODUTOS ALIMENTARES, N.E.”, a que corresponde o CAE Secundário 1 – 046382; COMÉRCIO POR GROSSO DE BEBIDAS ALCOÓLICAS”, a que corresponde o CAE Secundário 2 – 046341;

- B) A Requerente solicitou, através da declaração periódica de IVA, relativa ao período de 2024/02 (entregue a 19-04-2024, com a identificação n.º...), um reembolso de IVA, no montante de € 282.925,65;
- C) Na sequência da apresentação do pedido de reembolso, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a uma inspeção à Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária ((RIT) que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

IV. Descrição da análise efetuada

IV.1. Origem do crédito de imposto

Transcreve-se de seguida a justificação do sujeito passivo para a situação do crédito de imposto:

"A atividade da empresa tem evoluído de forma satisfatória nos exercícios de 2022 e 2023. Verificou-se um aumento no volume de negócios correntes, apesar de todas as dificuldades de enquadramento nacional e internacional, quer económico, quer sanitário.

A empresa continua a conseguir um crescimento sustentado nas exportações para novos mercados, tendo clientes internacionais que dão preferência aos produtos europeus uma vez que são certificados em termos de qualidade.

Os resultados obtidos pela empresa nos últimos exercícios, situaram-se dentro das estimativas efetuadas.

A empresa está a efetuar um esforço contínuo na introdução nos novos mercados, quer de novos produtos, quer de produtos existentes, mas substancialmente melhorados.

A origem do crédito de imposto deve-se, essencialmente, a aquisições no mercado nacional com IVA sendo os mesmos produtos transacionados para o mercado intracomunitário e outros mercados, não sujeito a IVA, donde resulta o crédito de imposto a recuperar."

IV.2. Análise do pedido de reembolso

Nos termos do disposto no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 01 de julho, o SP solicitou, através da declaração periódica de IVA, relativa ao período de 2024.02 (entregue em 2024/04/19 com a identificação n.º...), um reembolso de IVA, no montante de € 282.925,65. Para aferir da legitimidade do crédito de imposto que originou o pedido do reembolso foram nos termos do Arte 85.º do CIVA, solicitados ao sujeito passivo elementos contabilísticos, nomeadamente: balancete analítico, extratos de conta dos proveitos e extratos de conta do IVA, faturas comprovativas dos proveitos realizados e dos custos incorridos, bem como comprovativos de recebimento e dos meios de prova de transporte/Certificados de exportação/DAU, consoante os casos.

Da análise efetuada aos documentos refletidos na contabilidade, ao E-fatura, às DP's entregues, bem como à informação constante do sistema informático AT, salientamos os pontos considerados de relevância, no período (2022.09 a 2024.02), onde foi gerado o crédito de imposto no montante de € 282.925,65 e solicitado o reembolso no mesmo montante.

IV.2.1. Base Tributável

No período em análise (2022.09 a 2024.02) o sujeito passivo declarou € 29.093.115,88, correspondendo a:

- a. 1,71% - Campo 1 (€ 498.148,34)- Taxa Reduzida
- b. 22,72% - Campo 3 (€ 6.609.533,50) - Taxa Normal
- c. 16,84% - Campo 7 (€ 4.898.770,00) - T.I.B.
- d. 22,40% - Campo 8 (€ 6.517.534,03)- Op. Isentas c/ direito à dedução
- e. 5,54% - Campo 9 (€ 1.612.973,84)- Op. Isentas s/ direito à dedução
- f. 29,07% - Campo 12 (€ 8.457.495,67)-A.I.B. - Liquidado p/ Declarante
- g. 0,07% - Campo 16 (€ 20.466,58) - Prest. Serv. Imp. Liquidado p/ Declarante
- h. 1,64% - Campo 18 (€ 478.193,92) - Importações Bens Imp. Liquidado p/ Declarante

- Campo 1

No que concerne ao campo 1 da Declaração Periódica de IVA, foram solicitadas cópias das 3 faturas de valor mais significativo, do período: 2023.02.

Conforme as faturas disponibilizadas, verificou-se que contêm produtos sujeitos à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, de acordo com a rubrica 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA, nomeadamente: toalhas bebé, toalhas de higiene íntima, ...

- Campo 3

No que concerne ao campo 3 da Declaração Periódica de IVA, foram solicitadas cópias das 5 faturas de valor mais significativo, dos períodos: 2023.03, 2023.05 e 2024.02.

Conforme as faturas disponibilizadas, verificou-se que contêm produtos sujeitos à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, nomeadamente: brinquedos, beleza e higiene (dentífricos, gel de banho, shampoos, desodorizantes, tintas para o cabelo, produtos de barbear, pensos higiénicos, ...) e limpeza (detergentes da loiça, da roupa, limpeza geral, ambientadores, ...).

Inclui ainda, operações de reverse charge por aplicação da alínea j) do n.º 1 do art.2.º CIVA, inerentes a serviços de construção civil, no montante de € 9.084,00.

Cerca de 0,14% do valor refletido no campo 3 das DP's IVA, respeita à liquidação do imposto resultante da faturação de fornecedor de serviços de construção civil, com inversão (campo 102 do Q 06-A da DP's IVA), em que o Sujeito Passivo simultaneamente, exerceu o direito à sua dedução, não influenciando o crédito. Assim sendo, tanto a montante como a jusante existem situações de inversão do sujeito passivo.

- Campo 7

No que concerne ao campo 7 da Declaração Periódica de IVA foram solicitadas faturas, selecionadas numa amostra aleatória, assim como os comprovativos de recebimento e o envio de documentos de prova das transações intracomunitárias, conforme legislação em vigor.

Com base na amostra selecionada verificou-se que, correspondem a operações relativas a transmissões intracomunitárias de bens no Estado membro do adquirente, operações isentas ao abrigo do art.º 14.º do RITI

O sujeito passivo apresentou as faturas solicitadas, comunicou as operações intracomunitárias nas Declarações Recapitulativas, apresentou extratos de clc, extratos bancários, notas de lançamento, avisos de crédito.

No entanto, não apresentou a totalidade dos documentos de prova das transações intracomunitárias, conforme legislação em vigor, nomeadamente a prova da saída dos bens do território nacional.

Constataram-se situações passíveis de correção cuja análise será efetuada no ponto V.

- Campo 8

No que concerne ao campo 84 da Declaração Periódica de IVA foram solicitadas faturas, selecionadas numa amostra aleatória, assim como os comprovativos de recebimento e o envio de documentos de transporte e Certificados de exportação/DAU.

Com base na amostra selecionada verificou-se que, correspondem a vendas para outros mercados (exportações), operações isentas ao abrigo do art.º 14 do CIVA.

O sujeito passivo apresentou faturas, apresentou extratos de clc, alguns comprovativos de recebimento.

No entanto, não apresentou a totalidade dos documentos que justifiquem a isenção, nomeadamente:

Certificados de exportação/DAU.

Constataram-se situações passíveis de correção cuja análise será efetuada no ponto V.

- Campo 9

Com base na amostra selecionada verificou-se que, correspondem a vendas de produtos a exportadores nacionais (faturas com IVA isento ao abrigo do art.º 6.º do DL 198/90 de 19 de junho), para as quais entregou os respetivos Certificados Comprovativos de Exportação.

Existe uma nota de crédito para uma das faturas. No entanto, o valor da fatura foi incluído no campo 9.

- Campo 12

No que concerne ao campo 12 da Declaração Periódica de IVA, foram solicitadas cópias das 5 faturas de valor mais significativo, dos períodos: 2023.02, 2023.04 e 2023.11.

Conforme as faturas disponibilizadas, verificou-se que, correspondem a Aquisições intracomunitárias de bens, cujo imposto foi liquidado pelo sujeito passivo, cfr. Art.º 23.º, n.º 1, alínea a) do RITI.

O sujeito passivo não apresentou a totalidade da documentação solicitada, apresentou algumas faturas e documentação complementar que não se encontravam abrangidas pela amostra em análise.

Constataram-se situações passíveis de correção cuja análise será efetuada no ponto V.

IV.2.2. Deduções

No período em análise (2022.09 a 2024.02) o sujeito passivo declarou € 3.897.541,55, correspondendo a:

a. 0,10%- Campo 20 (€ 3. 730,40) - aquisições de imobilizado.

Inclui ainda, deduções de aquisições de serviços de construção civil, abrangidos pela regra da inversão em que o Sujeito Passivo procedeu à liquidação do competente imposto (campos 102, 3 e 4 das DP's IVA) e deduções de prestações de serviços localizadas no território nacional ao abrigo da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, efetuadas por entidades residentes noutros Estados membros, em que, na qualidade de adquirente, o Sujeito Passivo liquidou o imposto, abrangidas pela regra da inversão em que o Sujeito Passivo procedeu à liquidação do competente imposto (campos 16 das DP's IVA), não tendo ambos influenciado o crédito.

b. 1,49% - Campo 21 (€ 58.249,71) - Exist. Taxa Reduzida

c. 0,00% - Campo 23 (€ 16,38) - Exist. Taxa Intermédia

d. 94,47% - Campo 22 (€ 3.681.907,96) são efetuadas no mercado nacional, sujeitas à taxa normal, tendo o sujeito passivo deduzido imposto, nos termos do art.º 19.º do CIVA.

Inclui ainda, deduções de aquisições intracomunitárias de bens, abrangidas pela regra da inversão em que o Sujeito Passivo procedeu à liquidação do competente imposto (campos 10, 12 e 13 das DP's IVA) e Importações Bens Imp. Liquidado p/ Declarante, não tendo ambos influenciado o crédito.

e. 3,60% - Campo 24 (€ 140.312,54) são inerentes a aquisições de bens e serviços.

Inclui ainda, deduções de prestações de serviços localizadas no território nacional ao abrigo da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, efetuadas por entidades residentes noutros Estados membros, em que, na qualidade de adquirente, o Sujeito Passivo liquidou o imposto, abrangidas pela regra da inversão em que o Sujeito Passivo procedeu à liquidação do competente imposto (campos 16 das DP's IVA), não tendo influenciado o crédito.

f. 0,34% - Campo 40 (€ 13.324,56)) são inerentes a Reg. favor Sujeito Passivo.

- Campo 22

No que concerne ao campo 22 da Declaração Periódica de IVA, foram solicitadas cópias das 5 faturas de valor mais significativo, dos períodos 2023.02, 2023.04 e 2023.11, assim como comprovativos de pagamento. Foi ainda referido, se as faturas refletidas no campo 22, corresponderem às faturas enviadas para justificar o campo 12, apresentar outras faturas.

O sujeito passivo não apresentou a totalidade das faturas solicitadas e apresentou alguns pagamentos.

- Campo 24

No que concerne ao campo 24 da Declaração Periódica de IVA, foram solicitadas cópias das 3 faturas de valor mais significativo, do período 2023.06, assim como comprovativos de pagamento.

IV.2.3. Conclusão

Analisados os documentos de suporte originários do apuramento do crédito de imposto supra referenciado foram detetadas algumas incongruências, na dedução de IVA, pelo que as situações passíveis de correção serão motivo de análise no ponto V do presente Projeto de Relatório.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Em sede de IVA

V.1.1. Transmissões Intracomunitárias de bens (TICB)

Durante a ação inspetiva constatou-se que o sujeito passivo efetuou transmissões intracomunitárias de bens.

Enquadramento Legal

As transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo de IVA, poderão beneficiar da isenção referida na alínea a) do art. 14.º do RITI, desde que verificadas as seguintes condições:

1. Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;
2. O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA (no regime de tributação das aquisições intracomunitárias) num Estado membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e utilizou e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor.

NIF do adquirente VIES

Além do transporte dos bens para fora do Estado-Membro onde ocorreu a transmissão, a inclusão do número de identificação, para efeitos de IVA do adquirente dos bens, atribuído por um Estado diferente do Estado-Membro de início do transporte dos bens, no sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (sistema «VIES») e a sua comunicação ao transmitente dos bens constitui igualmente uma condição substantiva para a aplicação daquela isenção e não um mero requisito formal.

Para se aplicar a isenção da al. a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, é obrigatório que o adquirente forneça ao fornecedor português o respetivo NIF atribuído pelo Estado-Membro de destino dos bens, e que esse NIF seja válido no VIES.

Declaração Recapitulativa

A isenção não se aplica:

- Caso o fornecedor não tenha cumprido a obrigação relativa à submissão da Declaração Recapitulativa;
- Ou, da Declaração Recapitulativa por ele apresentada não constem as informações corretas relativas a essa entrega, a menos que o fornecedor possa justificar essa falha e seja aceite pelas autoridades competentes.

Meios de prova

Para efeitos da aplicação das isenções, os documentos de prova a serem detidos pelo fornecedor dos bens:

a. Quando é o fornecedor (ou terceiro por conta dele) a efetuar o transporte:

- O fornecedor necessita de ter na sua posse dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente, nomeadamente: 2 Documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens; ou 1 Documento relacionado com o transporte ou a expedição dos bens e 1 documento, título de exemplo: uma apólice de seguro; documentos bancários; documentos oficiais emitidos por uma entidade pública; um documento de receção que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro;

b. Quando é o adquirente (ou terceiro por conta deste) a efetuar o transporte:

- O fornecedor necessita de ter na sua posse dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do fornecedor e do adquirente, nomeadamente: 2 Documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens; ou 1 Documento relacionado com o transporte ou a expedição dos bens e 1 documento, título de exemplo: uma apólice de seguro; documentos bancários; documentos oficiais emitidos por uma entidade pública; um documento de receção que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro; e uma declaração emitida pelo adquirente, indicando que bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por conta do adquirente, mencionando o Estado-Membro de destino dos bens e a data de emissão, o nome e endereço do adquirente, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte,

o número de identificação dos meios de transporte, e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente.

a) Campo 7 da Declaração Periódica

Conforme mencionado no ponto IV, para aferir da legitimidade das operações registadas no campo 7 das DP's IVA, foram solicitadas faturas, selecionadas numa amostra aleatória, assim como os comprovativos de recebimento e o envio de documentos de prova das transações intracomunitárias, conforme legislação em vigor. (Anexo 3)

O sujeito passivo não apresentou a totalidade da documentação solicitada.

a.1. Documentação remetida pelo sujeito passivo

A análise efetuada aos elementos remetidos pelo sujeito passivo revelou situações passíveis de correção, conforme quadro infra visto que não se encontram preenchidos os requisitos do Art. 14.º do RITI:

Número Documento	NIF Emitente	País Adquirente	Adquirente Internacional	Adquirente Inválido	Data de Emissão	Tipo do Documento	Total	IVA	Base Tributável	Observação
FT 1/36958		ES		-	2022-10-12	FT	108 150,00	0,00	108 150,00	a)
FT 1/37277		ES		-	2022-12-13	FT	87 137,66	0,00	87 137,66	b)
FT 1/37662		ES		-	2023-03-15	FT	202 351,74	0,00	202 351,74	b)
FT 1/37823		ES		-	2023-04-24	FT	190 670,00	0,00	190 670,00	b)
FT 1/37857		PT	-		2023-05-03	FT	97 437,12	0,00	97 437,12	b)
FT 1/37872		ES		-	2023-05-08	FT	133 088,80	0,00	133 088,80	b)
FT 1/37966		ES		-	2023-05-25	FT	158 126,34	0,00	158 126,34	a), b)
FT 1/38074		PT	-		2023-06-23	FT	62 208,00	0,00	62 208,00	b)
FT 1/38771		ES		-	2023-11-27	FT	142 265,00	0,00	142 265,00	b)
FT 1/38998		ES		-	2024-01-30	FT	74 244,48	0,00	74 244,48	b)
FT 1/39058		NL		-	2024-02-08	FT	52 567,68	0,00	52 567,68	b)
FT 1/39091		PT	-		2024-02-16	FT	34 515,00	0,00	34 515,00	b)
FT 1/39106		X2		-	2024-02-20	FT	93 201,76	0,00	93 201,76	b)
FT 1/39116		PT	-		2024-02-22	FT	51 790,60	0,00	51 790,60	b)
Total							1 487 754,18	0,00	1 487 754,18	

Notas:

- a) A entidade B... LIMITADA, VAT - E... cessou atividade em 2021/06/22
b) Ausência de documentação que permita isentar as referidas transmissões

A transmissão de bens não reúne os pressupostos para a isenção a que alude o art. 14.º do RITI, tendo em consideração o seguinte:

- Observação a)

Consultado o Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias), constatou-se que o sujeito passivo no período em análise, emitiu faturas à entidade "B..., SOCIEDAD LIMITADA, VAT- ES... .

A entidade "B... LIMITADA", VAT – ES..., cessou atividade em 2021/06/22, pelo que a transmissão de bens não reúne os pressupostos para a isenção a que alude a alínea a) do artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 4)

- Observação b)

A apresentação das faturas inerentes às vendas de bens, no âmbito do art. 14.º do RITI, e a comunicação na Declaração Recapitulativa das operações de venda de bens, entre países membros da União Europeia, não é suficiente para que a AT possa aferir a isenção. Isto é, para efeitos da aplicação das isenções, é obrigatório a apresentação dos documentos que demonstrem que os bens saíram do território nacional para outro Estado membro. Estes meios de prova devem estar na posse do fornecedor dos bens, quer quando é o fornecedor (ou terceiro por conta dele) a efetuar o transporte, quer quando é o adquirente (ou terceiro por conta deste) a efetuar o transporte.

Ao sujeito passivo compete o ónus da verificação dos pressupostos legais que se encontram preenchidos e verificados os requisitos que permitem isentar as referidas transmissões. A não verificação de qualquer dos requisitos a que alude o citado art.º 14. do RITI, invalida a isenção de IVA, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo.

a.2. Entidade "B... LIMITADA, VAT- ES ...

Conforme foi mencionado anteriormente, além da documentação solicitada, constatou-se que o sujeito passivo no período em análise, emitiu faturas à entidade "B... LIMITADA, VAT - ES ,,,, conforme quadro infra:

Número Documento	NIF Emitente	País Adquirente	Adquirente Inválido	Tipo do Documento	Total	IVA	Base Tributável	Observação
FT 1/36959		ES		2022-10-12	FT	4 147,20	0,00	4 147,20
FT 1/37327		ES		2022-12-22	FT	106 677,20	0,00	106 677,20
FT 12/165		ES		2023-06-16	FT	900,00	0,00	900,00
Total						111 724,40	0,00	111 724,40

A entidade "B... LIMITADA", VAT -..., cessou atividade em 2021/06/22, pelo que a transmissão de bens não reúne os pressupostos para a isenção a que alude a alínea a) do artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 4)

b) Conclusão

Face ao exposto, o sujeito passivo não assegurou a verificação dos pressupostos legais e motivos justificativos da isenção invocada das referidas transmissões, ao abrigo do Art. 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo.

A transmissão dos bens e as prestações de serviços estão sujeitas a IVA, nos termos da alínea a) do n. 1 do art.º 1.º do CIVA, do n.º 1 do art. 4.º do CIVA e do art. 6.º do CIVA, e a taxa do IVA a aplicar é nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 18. do CIVA de 23%.

Assim, relativamente a estes bens, o sujeito passivo não liquidou e, por conseguinte, não entregou aos cofres do Estado IVA, o montante de € 367.880,07 repartido da seguinte forma:

Período de Imposto (1)	Campo DP IVA (2)	Fatura (3)	Base Tributável (4)	IVA declarado Isento (5)	IVA a declarar (Tx. 23%) (6)	Valor em falta (7) = (6) - (5)
2022.10	7	FT 1/36958	108 150,00	0,00	24 874,50	24 874,50
		FT 1/36959	4 147,20	0,00	953,86	953,86
2022.12		FT 1/37277	87 137,66	0,00	20 041,66	20 041,66
		FT 1/37327	106 677,20	0,00	24 535,76	24 535,76
2023.03		FT 1/37662	202 351,74	0,00	46 540,90	46 540,90
2023.04		FT 1/37823	190 670,00	0,00	43 854,10	43 854,10
2023.05		FT 1/37857	97 437,12	0,00	22 410,54	22 410,54
		FT 1/37872	133 088,80	0,00	30 610,42	30 610,42
		FT 1/37966	158 126,34	0,00	36 369,06	36 369,06
2023.06		FT 12/165	900,00	0,00	207,00	207,00
		FT 1/38074	62 208,00	0,00	14 307,84	14 307,84
2023.11		FT 1/38771	142 265,00	0,00	32 720,95	32 720,95
2024.01		FT 1/38998	74 244,48	0,00	17 076,23	17 076,23
2024.02		FT 1/39058	52 567,68	0,00	12 090,57	12 090,57
	FT 1/39091	34 515,00	0,00	7 938,45	7 938,45	
	FT 1/39106	93 201,76	0,00	21 436,40	21 436,40	
	FT 1/39116	51 790,60	0,00	11 911,84	11 911,84	
Total			1 599 478,58	0,00	367 880,07	367 880,07

V.1.2. Exportações

Durante a ação inspetiva constatou-se que o sujeito passivo efetuou Operações Isentas c/ direito à dedução.

Enquadramento Legal

Na legislação nacional, o art. 14.º do CIVA isenta as operações de exportação, da seguinte forma:

"1 - Estão isentas de imposto:

- a) As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste;
- 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, 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 Processo: n.º 3092 3 com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro; (...)".

- O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado circunscreve o âmbito territorial da aplicação das disposições relativas ao IVA. Subsidiariamente, demarca a zona geográfica

de onde a saída de mercadorias, para efeitos de IVA, se considera como exportação, ao definir, nas alíneas c) e d) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA, "País Terceiro" e "Território Terceiro".

- Embora as exportações sejam consideradas operações tributáveis em sede do IVA, respeitando o princípio do destino, tornam-se operações isentas do imposto, com base no n.º 1 do art. 14.º do CIVA.

Assim, a uma transmissão de bens no território nacional para um adquirente estabelecido num dos territórios considerados fiscalmente "terceiro", aplicam-se as formalidades da exportação.

- De acordo com o disposto no n.º 8 do art.º 29.º do citado Código, "As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) al), p) e q) do n.º 1 do art. 14. do CIVA e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do art.º 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."

- De salientar que este dispositivo legal é uma condição de funcionamento das isenções a que se referem os art.ºs 14.º e 15.º do CIVA, pelo que a falta de observância desta condição, torna exigível o imposto. Aquela disposição visa acautelar a fraude fiscal, dado estar-se na presença de uma situação de não liquidação de imposto, a qual reveste carácter excepcional do domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

- Tanto mais que o n.º 9 do citado art.º 29.º estabelece que a falta dos documentos comprovativos referidos no n.º 8 determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.

a) Campo 8 da Declaração Periódica

Conforme mencionado no ponto IV, para aferir da legitimidade das operações registadas no campo 8 das DP's IVA, foram solicitadas faturas, selecionadas numa amostra aleatória, assim como os comprovativos de recebimento, documentos de transporte e Certificados de exportação/DAU. (Anexo 3)

O sujeito passivo não apresentou a totalidade da documentação solicitada.

a.1. Documentação remetida pelo sujeito passivo

A análise efetuada aos elementos remetidos pelo sujeito passivo revelou situações passíveis de correção, conforme quadro infra visto que não se encontram preenchidos os requisitos do Art. 14.º do CIVA:

Número Documento	NIF Emitente	Pais Adquirente	NIF Adquirente	Adquirente Internacional	Adquirente Inválido	Data de Emissão	Tipo do Documento	Total	IVA	Base Tributável	Observação
FT 1/37137		PT	-	-		2022-11-14	FT	179 970,49	0,00	179 970,49	a)
FT 1/37693		PT		-	-	2023-03-22	FT	215 451,50	0,00	215 451,50	b)
FT 1/37699		PT		-	-	2023-03-22	FT	215 451,50	0,00	215 451,50	b)
FT 1/37742		X2	-	-	-	2023-04-04	FT	151 012,50	0,00	151 012,50	b)
FT 1/37945		PT		-	-	2023-05-22	FT	170 648,66	0,00	170 648,66	b)
FT 1/38090		PT		-	-	2023-06-26	FT	255 464,84	0,00	255 464,84	b)
FT 1/38184		ES	-		-	2023-07-17	FT	112 800,00	0,00	112 800,00	d)
FT 1/38236		ES	-		-	2023-07-28	FT	149 170,44	0,00	149 170,44	d)
FT 1/38263		PT	-	-		2023-08-03	FT	141 787,80	0,00	141 787,80	b), c)
FT 1/38644		PT	-	-		2023-10-25	FT	176 838,12	0,00	176 838,12	b)
FT 1/38835		PT	-	-		2023-12-13	FT	48 000,96	0,00	48 000,96	b)
FT 1/38843		PT	-	-		2023-12-14	FT	30 465,60	0,00	30 465,60	b)
FT 1/38895		PT		-	-	2024-01-08	FT	103 746,36	0,00	103 746,36	b)
FT 1/38957		PT		-	-	2024-01-22	FT	158 800,06	0,00	158 800,06	b)
FT 1/38951		PT	-	-		2024-01-22	FT	166 985,28	0,00	166 985,28	b)
FT 1/39144		PT		-	-	2024-02-27	FT	183 382,94	0,00	183 382,94	b)
Total								2 459 977,05	0,00	2 459 977,05	

Notas:

- Ausência de documentação que demonstre a saída dos bens do território nacional
- Ausência de Certificados de exportação/DAU
- Ausência de Faturas
- A entidade B... LIMITADA, VAT - ES cessou atividade em 2021/06/22. Apesar de se tratar de uma TICB o sujeito passivo registou estes valores no campo 8

A venda de bens não reúne os pressupostos para a isenção a que alude o art. 14. do CIVA, tendo em consideração o seguinte:

- Observação a)

Não foi apresentada documentação que demonstre a saída dos bens do território nacional.

- Observação b)

A apresentação das faturas inerentes às vendas de bens, no âmbito do art. 14. do CIVA, não é suficiente para que a AT possa aferir a isenção. Isto é, para que possa beneficiar da isenção, o exportador deve ter na sua posse documentos alfandegários - Documento Administrativo Único (DAU), certificado pelos serviços alfandegários de saída do território da União Europeia, que terá de ser conservado como suporte dos registos contabilísticos, nos termos do n.º 8 do art. 29.º do CIVA.

Ao sujeito passivo compete o ónus da verificação dos pressupostos legais que se encontram preenchidos e verificados os requisitos que permitem isentar as vendas de bens. A não verificação dos requisitos a que alude o citado art. 14.e do n.º 8 do art? 29.º, ambos do CIVA, invalida a isenção de IVA, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo, conforme determina o n.º 9 do art.º 29.º do CIVA.

- Observação c)

A ausência da apresentação das faturas inerentes às vendas de bens, não permite à AT aferir a isenção. Ocorre a necessidade da apresentação do documento para aferir a natureza, origem ou finalidade do proveito.

Ao sujeito passivo compete o ónus da apresentação da contabilidade organizada nos termos do art. 123.º do CIRC, além dos requisitos indicados no n. 3 do art. 17.º, que permita o controlo do lucro tributável.

- Observação d)

À semelhança, do que foi mencionado, no ponto V.1.1. Campo 7 - T.I.B., consultado o Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias), constatou-se que o sujeito passivo no período em análise, emitiu faturas à entidade B... LIMITADA, VAT- ES... .

A entidade B... LIMITADA", VAT - ..., cessou atividade em 2021/06/22, pelo que a transmissão de bens não reúne os pressupostos para a isenção a que alude a alínea a) do artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 4)

a.2. Entidade "B... LIMITADA, VAT- ES...

Conforme foi mencionado anteriormente, além da documentação solicitada, constatou-se que o sujeito passivo no período em análise, emitiu faturas à entidade "B... LIMITADA, VAT – ES...., conforme quadro infra:

Número Documento	NIF Emitente	Pais Adquirente	Adquirente Internacional	Data de Emissão	Tipo do Documento	Total	IVA	Base Tributável
FT 12/166		ES		2023-07-18	FT	1 550,00	0,00	1 550,00
FT 12/169		ES		2023-09-25	FT	1 010,00	0,00	1 010,00
FT 1/38534		ES		2023-09-29	FT	86 184,00	0,00	86 184,00
FT 1/38535		ES		2023-09-29	FT	93 927,28	0,00	93 927,28
FT 1/38836		ES		2023-12-13	FT	61 673,62	0,00	61 673,62
Total						244 344,90	0,00	244 344,90

A entidade "B... LIMITADA", VAT - ES ..., cessou atividade em 2021/06/22, pelo que a transmissão de bens não reúne os pressupostos para a isenção a que alude a alínea a) do artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 4)

b) Conclusão

Face ao exposto, o sujeito passivo não assegurou a verificação dos pressupostos legais e motivos justificativos da isenção invocada das referidas vendas, ao abrigo do Art. 14.º do CIVA e do Art.º 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo.

A transmissão dos bens está sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do CIVA, e a taxa do IVA a aplicar é nos termos da alínea c) do n.º 1 do art18. do CIVA de 23%.

Assim, relativamente a estes bens, o sujeito passivo não liquidou e, por conseguinte, não entregou aos cofres do Estado IVA, o montante a € 621.994,05 repartido da seguinte forma:

Período de Imposto (1)	Campo DP IVA (2)	Fatura (3)	Base Tributável (4)	IVA declarado Isento (5)	IVA a declarar (Tx. 23%) (6)	Valor em falta (7) = (6) - (5)
2022.11	8	FT 1/37137	179 970,49	0,00	41 393,21	41 393,21
2023.03		FT 1/37693	215 451,50	0,00	49 553,85	49 553,85
		FT 1/37699	215 451,50	0,00	49 553,85	49 553,85
2023.04		FT 1/37742	151 012,50	0,00	34 732,88	34 732,88
2023.05		FT 1/37945	170 648,66	0,00	39 249,19	39 249,19
2023.06		FT 1/38090	255 464,84	0,00	58 756,91	58 756,91
2023.07		FT 1/38184	112 800,00	0,00	25 944,00	25 944,00
		FT 12/166	1 550,00	0,00	356,50	356,50
2023.08		FT 1/38236	149 170,44	0,00	34 309,20	34 309,20
		FT 1/38263	141 787,80	0,00	32 611,19	32 611,19
2023.09		FT 12/169	1 010,00	0,00	232,30	232,30
		FT 1/38534	86 184,00	0,00	19 822,32	19 822,32
2023.10		FT 1/38535	93 927,28	0,00	21 603,27	21 603,27
		FT 1/38644	176 838,12	0,00	40 672,77	40 672,77
2023.12		FT 1/38835	48 000,96	0,00	11 040,22	11 040,22
		FT 1/38836	61 673,62	0,00	14 184,93	14 184,93
2024.01		FT 1/38843	30 465,60	0,00	7 007,09	7 007,09
		FT 1/38895	103 746,36	0,00	23 861,66	23 861,66
		FT 1/38957	158 800,06	0,00	36 524,01	36 524,01
2024.02		FT 1/38951	166 985,28	0,00	38 406,61	38 406,61
	FT 1/39144	183 382,94	0,00	42 178,08	42 178,08	
Total			2 704 321,95	0,00	621 994,05	621 994,05

(...)

V.1.5. Total das correções em sede de IVA

Tendo em conta o que foi exposto, propõem-se as correções em sede de IVA14, que constam no quadro infra:

Período de Imposto	Proposta de correção
2022.10	25 828,36
2022.11	41 393,21
2022.12	44 577,42
2023.02	109 186,46
2023.03	145 648,59
2023.04	161 797,04
2023.05	128 639,21
2023.06	73 271,75
2023.07	60 609,70
2023.08	32 611,19
2023.09	41 657,89
2023.10	40 672,77
2023.11	113 126,84
2023.12	32 232,24
2024.01	115 868,52
2024.02	95 555,34
Total	1 262 676,53

Face as correções acima identificadas, propõe-se o indeferimento do Reembolso solicitado no valor de € 282.925,65, sendo efetuada a liquidação adicional de € 979.750,88 (€ 1.262.676,53 - € 282.925,65).

(...)

X. Direito de Audição

(...)

X.1. Em sede de IVA

X.1.1. Transmissões Intracomunitárias de bens (TICB)

Em resposta ao ponto V.1.1. Transmissões Intracomunitárias de bens (TICB), onde foram propostas correções no montante de € 367.880,07, no exercício do direito de audição:

a) Documentação remetida pelo sujeito passivo

Número Documento	NIF Emitente	País Adquirente	Adquirente Internacional	Adquirente Inválido	Data de Emissão	Tipo do Documento	Total	Observação
FT 1/36958		ES		-	2022-10-12	FT	108 150,00	a)
FT 1/36959		ES		-	2022-10-12	FT	4 147,20	a)
FT 1/37277		ES		-	2022-12-13	FT	87 137,66	b)
FT 1/37327		ES		-	2022-12-22	FT	106 677,20	a)
FT 1/37662		ES		-	2023-03-15	FT	202 351,74	c)
FT 1/37823		ES		-	2023-04-24	FT	190 670,00	c)
FT 1/37857		PT	-		2023-05-03	FT	97 437,12	b)
FT 1/37872		ES		-	2023-05-08	FT	133 088,80	b)
FT 1/37966		ES		-	2023-05-25	FT	158 126,34	a)
FT 12/165		ES		-	2023-06-16	FT	900,00	e)
FT 1/38074		PT	-		2023-06-23	FT	62 208,00	b)
FT 1/38771		ES		-	2023-11-27	FT	142 265,00	b)
FT 1/38998		ES		-	2024-01-30	FT	74 244,48	b)
FT 1/39058		NL		-	2024-02-08	FT	52 567,68	b)
FT 1/39091		PT	-		2024-02-16	FT	34 515,00	d)
FT 1/39106		X2		-	2024-02-20	FT	93 201,76	b)
FT 1/39116		PT	-		2024-02-22	FT	51 790,60	b)
Total							1 599 478,58	

Notas:

- a) Faturação emitida à entidade LIMITADA, VAT - ES
- b) Foram apresentados dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente.
- c) Não foram apresentados dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente. Os documentos apresentados consistiam na fatura, o documento de pagamento e uma declaração do cliente.
- d) Os elementos disponibilizados não permitem a AT aferir da correta isenção do IVA.
- e) Foi apresentada uma nota de crédito.

- Observação a)

Em relação à entidade "B... LIMITADA", o sujeito passivo apresentou os seguintes esclarecimentos para o facto de a empresa se encontrar cessada no Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias):

B..., SL cessou em 22 de Junho de 2021 a sua atividade em Espanha Valencia tendo transferido a sua sede para ...

Conforme informação anteriormente enviada (em anexo), a A... emitiu as faturas n.ºs 36 958, 36 959, 37 327, 37 966, fatura D 165 e NIC 2 855 indicando erradamente com o motivo de isenção art.º 14º do RITI em vez de art.º 14º do CIVA, e em consequência os valores das mesmas foram mencionados na DP's no campo 7 em vez do campo 8."

Em relação à mercadoria, importa referir o seguinte:

- Nas faturas emitidas pelo sujeito passivo consta Local de Carga: Montemor Loures e Local de descarga: Almeria.

Quer os documentos emitidos pela entidade responsável pelo transporte, quer os CMR apresentados indicam que a mercadoria teve como local da carga: Montemor Loures e local da descarga: Almeria.

O transporte das mercadorias foi faturado ao sujeito passivo emitente.

- o sujeito passivo apresentou Documentos Alfandegários, que contêm como: Expedidor, o sujeito passivo adquirente; destinatário, um sujeito passivo em Marrocos e contentores entregues em Almeria.

Face ao exposto, constata-se o seguinte:

- as faturas emitidas e a informação prestada nas Declarações Recapitulativas fazem menção à entidade "B... LIMITADA", VAT - ES B... que se encontra cessada no Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias);

- o sujeito passivo emitente entregou a mercadoria ao sujeito passivo adquirente noutra Estado membro (Espanha), tendo utilizado um número de identificação para efetuar a aquisição que não se encontra abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens pelo facto do NIF se encontrar cessado no VIES, não reunindo os pressupostos para a isenção a que alude o artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 5)

- Observação b)

O sujeito passivo apresentou pelo menos dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente, a seguir indicados: Faturas inerentes ao transporte da mercadoria, CMR, Documentos Alfandegários, Declaração de mercadorias perigosas da IMO e certificado de embalagem, Documentos emitidos por entidades Bancárias.

- Observação c)

O sujeito passivo apresentou além da fatura, e de documentos bancários, inerentes ao recebimento do valor das faturas, documentos elaborados pelo sujeito passivo intitulados como "Certificado de receção e transporte de mercadorias emitido pelo comprador", assinado e carimbado pelo sujeito passivo adquirente, em que este declara que é responsável pelo transporte e o Estado-Membro de destino dos bens é Espanha, que recebeu os Produtos de Higiene Pessoal e Perfumaria mercadorias que constam das faturas, e que "tratando-se de um transporte triangular, a mercadoria foi carregada em Vialonga na empresa C..." e entregue nas instalações do sujeito passivo adquirente.

Não obstante, o documento apresentado indicar que o sujeito passivo adquirente é responsável pelo transporte, é importante salientar que para efeitos da aplicação das isenções, é obrigatório a apresentação dos documentos que demonstrem que os bens saíram do território nacional para outro Estado membro. Estes meios de prova devem estar na posse do fornecedor dos bens, quer quando é o fornecedor (ou terceiro por conta dele) a efetuar o transporte, quer quando é o adquirente (ou terceiro por conta deste) a efetuar o transporte.

Nos casos em análise, o sujeito passivo não apresentou dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente, não provando que os bens saíram do território nacional para outro Estado membro. Assim sendo, não é possível à AT aferir que os pressupostos legais se encontram preenchidos e verificados os requisitos que permitem isentar as referidas transmissões.

A não verificação de qualquer dos requisitos a que alude o citado art. 14.º do RITI, invalida a isenção de IVA, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 6)

- Observação d)

O sujeito passivo apresentou além da fatura, um Documento de Acompanhamento de Exportação " que não se encontra totalmente preenchido, não permitindo validar que a mercadoria saiu de Portugal.

A fatura evidencia a venda para um SP Italiano. O SP apresentou um documento Alfandegário onde consta como Expedidor o seu cliente Italiano (D...) tendo como destino os Estados Unidos da América. Os elementos disponibilizados não permitem à AT aferir da correta isenção do IVA. No caso em concreto não é perceptível se o transporte dos bens estaria a cargo da sociedade A... ou do Adquirente. Se o transporte estivesse a cargo da Sociedade A... deveria ter na sua posse um DDU emitido em seu nome, isto é, deveria constar o seu nome como o Expedidor/Exportador. Por outro se a responsabilidade do transporte fosse do Cliente, a sociedade A... deveria ter na sua posse a certificação de saída que se materializa no documento "Certificação de saída para o fornecedor nacional"

No caso em análise, não é possível à AT aferir que os pressupostos legais se encontram preenchidos e verificados os requisitos que permitem isentar as referidas transmissões, a não verificação de qualquer dos requisitos a que alude o citado art. 14.º do RITI, invalida a isenção de IVA, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 7)

b) Conclusão

Assim, relativamente a estes bens, o sujeito passivo não liquidou e, por conseguinte, não entregou aos cofres do Estado IVA, o montante a €185.066,62, conforme quadro infra:

Período de Imposto (1)	Campo DP IVA (2)	Fatura (3)	Base Tributável (4)	IVA declarado Isento (5)	IVA a declarar (Tx. 23%) (6)	Valor em falta (7) = (6) - (5)
2022.10	7	FT 1/36958	108 150,00	0,00	24 874,50	24 874,50
		FT 1/36959	4 147,20	0,00	953,86	953,86
2022.12		FT 1/37327	106 677,20	0,00	24 535,76	24 535,76
2023.03		FT 1/37662	202 351,74	0,00	46 540,90	46 540,90
2023.04		FT 1/37823	190 670,00	0,00	43 854,10	43 854,10
2023.05		FT 1/37966	158 126,34	0,00	36 369,06	36 369,06
2024.02		FT 1/39091	34 515,00	0,00	7 938,45	7 938,45
Total			804 637,48	0,00	185 066,62	185 066,62

X.1.2. Exportações

Em resposta ao ponto V.1.2. Exportações, onde foram propostas correções no montante de € 621.994,05, o sujeito passivo apresentou:

a) **Documentação remetida pelo sujeito passivo**

Número Documento	NIF Emitente	Pais Adquirente	NIF Adquirente	Adquirente Internacional	Adquirente Inválido	Data de Emissão	Tipo do Documento	Total	IVA	Base Tributável	Observação
FT 1/37137		PT	-	-	-	2022-11-14	FT	179 970,49	0,00	179 970,49	a)
FT 1/37693		PT	-	-	-	2023-03-22	FT	215 451,50	0,00	215 451,50	b)
FT 1/37699		PT	-	-	-	2023-03-22	FT	215 451,50	0,00	215 451,50	b)
FT 1/37742		X2	-	-	-	2023-04-04	FT	151 012,50	0,00	151 012,50	b)
FT 1/37945		PT	-	-	-	2023-05-22	FT	170 648,66	0,00	170 648,66	b)
FT 1/38090		PT	-	-	-	2023-06-26	FT	255 464,84	0,00	255 464,84	b)
FT 1/38184		ES	-	-	-	2023-07-17	FT	112 800,00	0,00	112 800,00	c)
FT 12/166		ES	-	-	-	2023-07-18	FT	1 550,00	0,00	1 550,00	c)
FT 1/38236		ES	-	-	-	2023-07-28	FT	149 170,44	0,00	149 170,44	c)
FT 1/38263		PT	-	-	-	2023-08-03	FT	141 787,80	0,00	141 787,80	b)
FT 12/169		ES	-	-	-	2023-09-25	FT	1 010,00	0,00	1 010,00	c)
FT 1/38534		ES	-	-	-	2023-09-29	FT	86 184,00	0,00	86 184,00	c)
FT 1/38535		ES	-	-	-	2023-09-29	FT	93 927,28	0,00	93 927,28	c)
FT 1/38644		PT	-	-	-	2023-10-25	FT	176 838,12	0,00	176 838,12	a)
FT 1/38835		PT	-	-	-	2023-12-13	FT	48 000,96	0,00	48 000,96	b)
FT 1/38836		ES	-	-	-	2023-12-13	FT	61 673,62	0,00	61 673,62	c)
FT 1/38843		PT	-	-	-	2023-12-14	FT	30 465,60	0,00	30 465,60	b)
FT 1/38895		PT	-	-	-	2024-01-08	FT	103 746,36	0,00	103 746,36	b)
FT 1/38957		PT	-	-	-	2024-01-22	FT	158 800,06	0,00	158 800,06	b)
FT 1/38951		PT	-	-	-	2024-01-22	FT	166 985,28	0,00	166 985,28	a)
FT 1/39144		PT	-	-	-	2024-02-27	FT	183 382,94	0,00	183 382,94	b)
Total								2 704 321,95	0,00	2 704 321,95	

Notas:

- a) Foram apresentados vários documentos, nomeadamente: Faturas, Sea Waybill, Bill of landing, extratos bancários, nota de lançamento.
b) Foram apresentados vários documentos, nomeadamente: Faturas, Bill of landing, Documentos Alfandegários, extrato de c/c cliente, Nota de Crédito, nota de lançamento.
c) Faturação emitida à entidade B... LIMITADA, VAT - ES

- Observação a)

O sujeito passivo apresentou vários documentos, nomeadamente: Faturas, Sea Waybill, Bill of landing, extratos bancários e nota de lançamento.

Não obstante nas faturas constar Local de Carga: Loures e Local de descarga: Panama, Nova York (consoante as faturas apresentadas), foram apresentados Sea Waybill e Bill of landing, onde consta que a mercadoria foi recebida em Roterdão e teve como destino Miami, Nova York. Assim sendo, não é possível compreender o circuito da mercadoria visto que a informação disponibilizada é contraditória.(Anexo 8).

Acresce o facto, que a apresentação das faturas inerentes às vendas de bens e dos documentos apresentados, no âmbito do art. 14.º do CIVA, não é suficiente para que a AT possa aferir a isenção.

Isto é, para que possa beneficiar da isenção, o exportador deve ter na sua posse documentos alfandegários - Documento Administrativo Único (DAU), certificado pelos serviços alfandegários de saída do território da União Europeia, que terá de ser conservado como suporte dos registos contabilísticos, nos termos do n.º 8 do art.º 29.º do CIVA.

Ao sujeito passivo compete o ónus da verificação dos pressupostos legais que se encontram preenchidos e verificados os requisitos que permitem isentar as vendas de bens. A não verificação dos requisitos a que alude o citado art. 14. e do n.º 8 do art.º 29.º, ambos do CIVA, invalida a isenção de IVA, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo, conforme determina o n.º 9 do art.º 29.º do CIVA.

- Observação b)

O sujeito passivo apresentou vários documentos, nomeadamente Documentos Alfandegários.

- Observação c)

Em relação à entidade "B... LIMITADA", o sujeito passivo apresentou os seguintes esclarecimentos para o facto de a empresa de encontrar cessada no Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias):

B... , SL cessou em 22 de Junho de 2021 a sua atividade em Espanha Valencia tendo transferido a sua sede para

O sujeito passivo apresentou vários documentos, nomeadamente: Fatura, Sea Waybill, CMR, Documentos Alfandegários, extratos bancários e nota de lançamento.

Em relação às faturas que fazem referência:

- a Transporte Frete

A fatura foi emitida a um sujeito passivo adquirente que se encontra cessado no sistema de informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias).

- a mercadoria

Nas faturas consta Local de Carga: Loures e Local de descarga: Puerto de Almeria.

- Para a situação onde foi apresentado o Sea Waybill, consta que a mercadoria foi recebida em Roterdão e teve como destino Almeria. Assim sendo, não é possível compreender o circuito da mercadoria visto que a informação disponibilizada, na fatura e no Sea Waybill, é contraditória.
- Para as situações onde foram apresentados CMR, a mercadoria teve como local da carga Loures e local da descarga Almeria.

Os CMR apresentados indicam que a mercadoria teve como local da carga: Montemor Loures e local da descarga: Almeria.

Foram ainda apresentados alguns documentos Alfandegários, que contêm como: Expedidor, o sujeito passivo adquirente; destinatário, um sujeito passivo em Marrocos e contentores entregues em Almeria.

Face ao exposto, constata-se o seguinte:

- as faturas emitidas e a informação prestada nas Declarações Recapitulativas fazem menção à entidade "B... LIMITADA", VAT – ES... que se encontra cessada no Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias);

- o sujeito passivo emitente entregou a mercadoria ao sujeito passivo adquirente noutra Estado membro (Espanha), tendo utilizado um número de identificação para efetuar a aquisição que não se encontra abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens pelo facto do NIF se encontrar cessado no VIES, não reunindo os pressupostos para a isenção a que alude o artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo.

O sujeito passivo adquirente, por sua vez expediu a mercadoria para Marrocos. (Anexo 9)

b) Conclusão

Assim, relativamente a estes bens, o sujeito passivo não liquidou e, por conseguinte, não entregou aos cofres do Estado IVA, o montante a€ 236.925,12, conforme quadro infra:

Período de Imposto (1)	Campo DP IVA (2)	Fatura (3)	Base Tributável (4)	IVA declarado Isento (5)	IVA a declarar (Tx. 23%) (6)	Valor em falta (7) = (6) - (5)
2022.11	8	FT 1/37137	179 970,49	0,00	41 393,21	41 393,21
2023.07		FT 1/38184	112 800,00	0,00	25 944,00	25 944,00
		FT 12/166	1 550,00	0,00	356,50	356,50
		FT 1/38236	149 170,44	0,00	34 309,20	34 309,20
2023.09		FT 12/169	1 010,00	0,00	232,30	232,30
		FT 1/38534	86 184,00	0,00	19 822,32	19 822,32
		FT 1/38535	93 927,28	0,00	21 603,27	21 603,27
2023.10		FT 1/38644	176 838,12	0,00	40 672,77	40 672,77
2023.12		FT 1/38836	61 673,62	0,00	14 184,93	14 184,93
2024.01		FT 1/38951	166 985,28	0,00	38 406,61	38 406,61
Total			1 030 109,23	0,00	236 925,12	236 925,12

(...)

X.1.5. Total das correções em sede de IVA

Face ao direito de audição exercido, o valor da correção proposta em sede de projeto de relatório no valor de€ 1.262.676,53 é alterado para€ 421.991,74.

Ponto Relatório	Valor	Valor aceite após Direito de audição	Valor a Corrigir Relatório Final
X.1.1. Transmissões Intracomunitárias de bens (TICB)	367 880,07	182 813,45	185 066,62
X.1.2. Exportações	621 994,05	385 068,93	236 925,12
X.1.3. Aquisições Intracomunitárias de Bens	258 033,77	258 033,77	0,00
X.1.4. Exist. Taxa Normal	14 768,64	14 768,64	0,00
Total	1 262 676,53	840 684,79	421 991,74

Face as correções acima identificadas, propõe-se o indeferimento do Reembolso solicitado no valor de € 282.925,65, sendo efetuada a liquidação adicional de € 139.066,09 (€ 421.991,74 -€ 282.925,65).

- D) Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., datada de 08-11-2024, no valor de € 139.066,01;
- E) A B... LIMITADA, identificada pelo número ..., encerrou a atividade em Valência em 2021, tendo passado a exercê-la em ... a partir de 14-03-2022 (documentos n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- F) As mercadorias a que se referem as facturas n.ºs FT 1 /36958, FT 1 /36959, FT 1 /37327, e FT 1 /37966 foram enviadas pela Requerente para Almeria, tendo como adquirente a B... LIMITADA, com sede em ..., sendo aquelas depois transportadas para ... pela adquirente (documentos n.ºs 3 a 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, e RIT);
- G) As mercadorias a que se referem as facturas n.º 1/37662 e 1/37823 foram entregues nas instalações da E... SL, em Espanha (documentos n.ºs 7 e 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- H) As mercadorias a que se refere a factura n.º 1/39091, em que é adquirente a empresa italiana D... SRL, com sede em Milão, saíram do território nacional, tendo sido recebidas pela destinatária (documento n.º 9, designadamente o CMR, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I) As mercadorias a que se referem as facturas FT 1/38184, FT 12/166, FT 1/38236, FT 12/169, FT 1 /38534, FT 1 /38535, e FT 1 /38836, foram enviadas pela Requerente para Almeria, tendo como destinatário B... LIMITADA, com sede em ..., sendo depois transportadas

para ... pela adquirente (documentos n.ºs 9 a 16 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos; e RIT);

- J) As mercadorias a que se referem as facturas FT 1/37137, FT 1/38644 e FT 1/38951, foram vendidas à empresa F... com sede nos Estados Unidos da América, para onde foram transportadas (documentos n.ºs 17 a 19 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).
- K) Em 07-02-2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Não se provou que as mercadorias vendidas pela Requerente à empresa italiana D... SRL, com sede em Milão tenham sido expedidas por esta empresa para os Estados Unidos da América.

Na verdade, o CMR junto com o documento n.º 9 mostra ter sido recebida a mercadoria pela destinatária, mas o «*documento de acompanhamento da exportação*», também aí junto, não contém qualquer assinatura que permita concluir que a exportação foi concretizada.

2.2.2. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Relativamente às facturas emitidas à B... LIMITADA, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu no RIT que

Face ao exposto, constata-se o seguinte:

- *as faturas emitidas e a informação prestada nas Declarações Recapitulativas fazem menção à entidade "B... LIMITADA", VAT - ES ...que se encontra cessada no Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias);*
- *o sujeito passivo emitente entregou a mercadoria ao sujeito passivo adquirente noutro Estado membro (Espanha), tendo utilizado um número de identificação para efetuar a aquisição que não se encontra abrangido por um regime de tributação das*

aquisições intracomunitárias de bens pelo facto do NIF se encontrar cessado no VIES, não reunindo os pressupostos para a isenção a que alude o artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo.

O sujeito passivo adquirente, por sua vez expediu a mercadoria para Marrocos. (Anexo 9)

No que concerne às restantes facturas, os documentos juntos que se identificam no probatório, sobre cuja autenticidade não se suscitam dúvidas, confirmam a saída das mercadorias do território nacional.

3. Matéria de direito

A Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de reembolso de IVA, no valor de € 282.925,65.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção em que, depois do exercício do direito de audição manteve algumas correcções, indeferindo o pedido de reembolso efectuando uma liquidação adicional de IVA e juros compensatórios no valor total de € 139.066,09.

Entre as correcções inicialmente efectuadas que não foram mantidas após o exercício do direito de audição encontram-se a relativa à dedução de IVA de existências, no valor de € 14.768,64, e a relativa a aquisições intracomunitárias, no valor de € 258.033,77, como se constata pelo quadro que consta da parte final do RIT.

Por isso, o acto de indeferimento e o acto de liquidação que são objecto do processo têm subjacentes apenas as correcções relativas a transmissões intracomunitárias de bens e exportações, sendo apenas essas que são impugnadas pela Requerente.

São, assim, impertinentes as considerações a Autoridade Tributária e Aduaneira faz na sua Resposta relativamente à inicial correcção relativa a aquisições intracomunitárias de bens, razão pela qual não se toma delas conhecimento.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- relativamente às mercadorias vendidas à B... LIMITADA, com sede em ..., foram enviadas para Almeria sendo, depois enviadas pela adquirente para ..., pelo que

- não se está perante operações intracomunitárias, mas sim exportações abrangidas pela isenção do artigo 14.º do CIVA, não afastado a isenção o facto de a Requerente as ter contabilizado como operações intracomunitárias;
- no que concerne às mercadorias vendidas à E... SL, a Requerente apresentou prova de os bens foram transportados para Espanha, pelo que se aplica a isenção do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transacções;
 - quanto às mercadorias vendidas à empresa italiana D... SRL foram embarcadas com destino aos Estados Unidos da América;
 - relativamente às mercadorias vendidas à F... LLC, trata-se de exportações extracomunitárias, certificadas pelas autoridades alfandegárias dos Países Baixos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida no RIT, após o exercício do direito de audição.

Os artigos 7.º e 14.º do RIT estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 14.º

Isenções nas transmissões

1 - Estão isentas do imposto:

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

(...)

O artigo 14.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 14.º

Isonções nas exportações, operações assimiladas 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;*
- 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, efectuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com excepção 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;*

(...)

3.1. Mercadorias vendidas à B... LIMITADA

Relativamente a parte das facturas emitidas pela Requerente à B... LIMITADA, as correcções foram consideradas pela Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito das «transmissões intracomunitárias de bens» (facturas FT 1 /36958, FT 1 /36959, FT 1 /37327, e FT 1 /37966), por a Requerente ter referido nas facturas a isenção prevista no artigo 14.º do RITI.

Quanto a outras facturas, a Requerente invocou a isenção prevista no artigo 14.º do CIVA, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira apreciado as situações no âmbito das «exportações» (facturas FT 1/38184, FT 12/166, FT 1 /38236, FT 12/169, FT 1 /38534, FT 1 /38535, e FT 1 /38836).

Porém, em todos os casos, as correcções basearam-se no artigo 14.º, n.º 1, do RITI e não no artigo 14.º do CIVA.

Na verdade, mesmo quanto ao segundo grupo de facturas tratadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira como exportações, as correcções basearam-se na falta dos pressupostos do artigo 14.º do RITI e teve como pressuposto que a B... LIMITADA era um «sujeito passivo adquirente», como se vê por este excerto do RIT:

- as faturas emitidas e a informação prestada nas Declarações Recapitulativas fazem menção à entidade "B... LIMITADA", VAT – ES ... que se encontra cessada no Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias);
- o sujeito passivo emitente entregou a mercadoria ao sujeito passivo adquirente noutra Estado membro (Espanha), tendo utilizado um número de identificação para efetuar a aquisição que não se encontra abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens pelo facto do NIF se encontrar cessado no VIES, não reunindo os pressupostos para a isenção a que alude o artigo 14.º do RITI, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo.
O sujeito passivo adquirente, por sua vez expediu a mercadoria para Marrocos. (Anexo 9)

A Autoridade Tributária e Aduaneira apreciou o enquadramento destas operações à face do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, concluindo que não se verificavam os requisitos da isenção aí prevista.

No entanto, a Requerente enviou as mercadorias para Almeria, tendo como destinatária a adquirente B... LIMITADA, que, ao contrário do que se refere no excerto transcrito, não era um «sujeito passivo» de IVA, não estando já registada para efeitos de IVA, pois esta empresa tinha anteriormente declarado à Administração Tributária espanhola a cessação da actividade em Espanha.

Assim, está afastada a aplicação do RITI, que se restringe a transmissões de bens intracomunitárias, pois não estavam reunidas a condições previstas no artigo 138.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, e 1.º, alínea a), e 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI.

Por outro lado, como defende a Requerente, está-se perante operações que se enquadram no n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, que abrange tanto as situações em que ocorrem «transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste» como 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».

A entrega das mercadorias em Almeria faz parte duma operação de exportação concretizada pelo adquirente, enquadrando-se a situação no artigo 14.º do CIVA.

Assim, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuado as correcções com base no entendimento de que tinha havido transmissão de bens para um «sujeito passivo», que a estas

operações era aplicável o RITI e que estava em causa a aplicação da isenção prevista no seu artigo 14.º, as correcções efectuadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2. Mercadorias vendidas à E... SL

Nestas correcções estão em causa as mercadorias a que se referem as facturas n.º 1/37662 e 1/37823 foram entregues nas instalações da E... SL, em Espanha.

O motivo invocado no RIT para não aplicar a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, foi o facto de a Requerente não ter apresentado «a totalidade da documentação solicitada» e «dois elementos não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do adquirente, não provando que os bens saíram do território nacional para outro Estado membro».

A Autoridade Tributária e Aduaneira não indica no RIT a fundamentação legal da exigência dos elementos que considerou não terem sido apresentados, e não há qualquer elemento normativo que lhe dê suporte em qualquer dos diplomas invocados no RIT.

A jurisprudência do TJUE, designadamente o acórdão de 07-09-2023, proferido no processo C-461/21, é no sentido de as isenções de IVA não deverem ser recusadas automaticamente «pelo facto de o devedor não ter apresentado os documentos específicos previstos na regulamentação nacional, apesar de ter apresentado outros documentos, dos quais nada permite duvidar da sua autenticidade e fiabilidade, suscetíveis de demonstrar que estão preenchidos os requisitos aos quais estas disposições subordinam o direito à isenção do IVA».

O essencial da sua fundamentação é manifestamente aplicável à generalidade das isenções, designadamente os seguintes parágrafos:

38 Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, na falta de uma disposição na Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para beneficiar da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º desta diretiva, aplicável ao seu artigo 144.º enquanto disposição que faz parte do capítulo 5 do título IX da referida diretiva, os requisitos que isentam as operações de importação com vista a assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e prevenir qualquer possível fraude, evasão ou abuso. Contudo, 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 figura, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., por analogia, Acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 27 e jurisprudência referida).

39 Quanto ao princípio da proporcionalidade, uma medida nacional vai além do 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 cumpridos. 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 referida).

40 Quando aqueles requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige, além disso, que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos (v., neste sentido, Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 36 e jurisprudência referida).

41 Apenas existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 38 e jurisprudência referida).

42 Por um lado, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado, para efeitos da isenção de IVA, por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 39 e jurisprudência referida).

43 Por outro lado, a violação de um requisito formal pode levar a uma recusa da isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos materiais (Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 42 e jurisprudência referida).

Decorre desta jurisprudência que

- «os requisitos que isentam as operações de importação com vista a assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e prevenir» (n.º 38);
- «uma medida nacional vai além do 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 cumpridos» (n.º 39);
- «quando aqueles requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige, além disso, que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos» (n.º 40);

- o princípio da neutralidade só não pode ser invocado «quando o sujeito passivo tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA» ou «a violação de um requisito formal» «tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos materiais «violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos materiais» (n.ºs 41 a 43).

A esta luz, tem de se concluir pela ilegalidade das correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto às facturas emitidas à E... SL, pois, por um lado, fez decorrer a não aplicação da isenção da falta dos meios de prova que foram solicitados, sem indicar o suporte legal para a sua exigência e sem invocar a falta dos requisitos materiais da isenção.

Por outro lado, está-se perante uma situação em que não há qualquer indício de fraude fiscal, não aludindo sequer a Autoridade Tributária e Aduaneira à possibilidade da sua existência, quanto às facturas emitidas à E... SL.

Pelo exposto, é de concluir que as correcções efectuadas quanto às facturas emitidas à E... SL violam o princípio da neutralidade, pelo que enfermam de vício de violação de lei que justifica a anulação das liquidações que as tiveram como pressuposto, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT. (¹)

¹ Pode ainda acrescentar-se, *obter dictum*, que a fundamentação para recusa da isenção decorrente da mera não detenção de que documento de prova não se encontra no artigo 45º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011, na redacção do Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 4 de Dezembro de 2018, em que se usa uma terminologia semelhante à utilizada no RIT, pois a detenção dos meios probatórios aí indicados são base uma presunção, ilidível pela Administração Tributária, e não requisitos indispensáveis para dar como provados a expedição ou transporte das mercadorias.

Isto é, se se verificarem as situações indicadas naquele artigo 45º-A presume-se que os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para um destino fora do seu território, mas dentro da Comunidade.

Mas, «o facto de as condições da presunção não estarem preenchidas não significa automaticamente que a isenção do artigo 138.º, DIVA, não se aplique. Neste caso, cabe ao fornecedor provar, a contento das autoridades fiscais, que as condições para a isenção (incluindo o transporte) estão preenchidas. Por outras palavras, quando a presunção não se aplica, a situação continua a ser igual à situação anterior à entrada em vigor do artigo 45º-A, RE».

Embora sem natureza vinculativa é esta interpretação da Comissão Europeia veiculada na página 78 das “Notas explicativas das alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao regime das vendas à

3.3. Mercadorias vendidas à empresa italiana D... SRL

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção relativa à factura n.º FT 1/39091, relativa a mercadorias vendidas à empresa italiana D... SRL.

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseou-se na seguinte fundamentação:

O sujeito passivo apresentou além da fatura, um Documento de Acompanhamento de Exportação " que não se encontra totalmente preenchido, não permitindo validar que a mercadoria saiu de Portugal.

A fatura evidencia a venda para um SP Italiano. O SP apresentou um documento Alfandegário onde consta como Expedidor o seu cliente Italiano (D... Unipersonale) tendo como destino os Estados Unidos da América. Os elementos disponibilizados não permitem à AT aferir da correta Isenção do IVA. No caso em concreto não é perceptível se o transporte dos bens estaria a cargo da sociedade A... ou do Adquirente. Se o transporte estivesse a cargo da Sociedade A... deveria ter na sua posse um DAU emitido em seu nome, isto é, deveria constar o seu nome como o Expedidor/Exportador. Por outro se a responsabilidade do transporte fosse do Cliente, a sociedade A... deveria ter na sua posse a certificação de saída que se materializa no documento "Certificação de saída para o fornecedor nacional" No caso em análise, não é possível à AT aferir que os pressupostos legais se encontram preenchidos e verificados os requisitos que permitem isentar as referidas transmissões, a não verificação de qualquer dos requisitos a que alude o citado art. 14. do RITI, invalida a isenção de IVA, de que resulta a obrigação legal da sujeição a liquidação e pagamento de IVA por parte do sujeito passivo. (Anexo 7)

A Requerente apresentou, além dos documentos de acompanhamento de exportação, não assinados, o documento de transporte CMR, assinado pela adquirente.

A declaração de expedição (CMR), cuja autenticidade não foi questionada, é um meio de prova que a própria Autoridade Tributária e Aduaneira publicita como considerado idóneo para demonstrar a saída dos bens do território nacional, no Ofício-Círculo n.º 30218, de 03-02-2020.

consignação às operações em cadeia e à isenção para as entregas intracomunitárias de bens («soluções rápidas para 2020»)", publicadas em

https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d7d6f1be-1247-4e65-b303-a06512bcbe6c_pt?filename=explanatory_notes_2020_quick_fixes_pt.pdf

Não sendo aventada qualquer razão para duvidar da veracidade dos factos referidos naquela declaração, tem de considerar-se processualmente assente a saída dos bens do território nacional.

Assim, tendo as mercadorias saído do território nacional e tendo sido recebidas em Itália por um sujeito passivo de IVA, são de considerar verificados os pressupostos da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI.

Por isso, a correcção efectuada enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.4. Mercadorias vendidas à F... LLC

A Requerente diz que se trata de exportações, certificadas pelas autoridades alfandegárias dos Países Baixos.

Os documentos incluídos nos documentos n.ºs 17, 18 e 19 do pedido de pronúncia arbitral não tinham sido apresentados aos serviços de inspecção e a Autoridade Tributária e Aduaneira não aventa, na sua Resposta, qualquer razão para não lhe ser atribuída credibilidade.

De qualquer modo, como já se referiu, a jurisprudência do TJUE é no sentido de, em caso de hipotética falta de documentos formais, o princípio da neutralidade só não poder ser invocado «quando o sujeito passivo tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA» ou «a violação de um requisito formal» «tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos materiais» «violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos materiais».

Não se está perante qualquer situação destes tipos, considerando-se que os documentos emitidos pelas entidades alfandegárias dos Países Baixos, cuja autenticidade e credibilidade não são questionadas, permitem concluir que as mercadorias foram exportadas.

Por isso, estas correcções enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justificam a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Pedidos de anulação da liquidação adicional e direito ao reembolso

A Requerente pede que se determine a anulação, por ilegalidade, da liquidação adicional do IVA e dos juros compensatórios no montante total de € 425.524,20, reconhecendo-se à Requerente o Direito ao reembolso solicitado no período de Fevereiro de 2024, no montante de € 282.925,65.

A liquidação adicional é no valor de € 139.066,01 e não no valor de € 425.524,20, valor este que corresponde à soma do valor liquidado com o do pedido de reembolso indeferido, que está ínsito naquela liquidação.

Aliás, defendem JOSÉ XAVIER DE BASTO e GONÇALO AVELÃS NUNES: «um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse acto da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte a liquidação do imposto»⁽²⁾. Esta tese está em sintonia com o facto de o artigo 22.º, n.ºs 11 e 13 do CIVA, se estabelecer que a impugnação de actos de indeferimento de pedidos de reembolso se faz através dos meios previstos no artigo 93.º para a impugnação administrativa e contenciosa dos actos de liquidação de IVA.⁽³⁾

Assim, insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar impugnações de actos de recusa de reembolso de IVA, o que, aliás, nem foi questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

No caso em apreço, conclui-se que foram ilegais todas as correcções impugnadas, pelo que a Requerente tem direito ao reembolso da quantia que pediu € 282.925,65, além da anulação da liquidação adicional.

² Em «O que é a “garantia adequada” para efeitos do reembolso do IVA?», publicado em *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, volume IV, páginas 276-277.

³ No sentido de que a impugnação judicial constitui o meio processual adequado à reacção na via contenciosa contra um acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06-11-2008, processo n.º 0115/08, e de 21-02-2018, processo n.º 0239/16.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., datada de 08-11-2024, no valor de € 139.066,01, e reconhecer o direito de a Requerente receber o reembolso no valor de € 282.925,65, pedido na declaração referente ao mês de Fevereiro de 2024.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **425.524,20**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **7.038,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 06-06-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Cristina Aragão Seia)

(Júlio Tormenta)