

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 355/2024-T

**Tema:** procedimento de inspeção; isenção de IVA; exportação; documento alfandegário apropriado;

### **Sumário:**

- I. A classificação outorgada pela AT ao procedimento inspetivo não é vinculativa. O carácter interno ou externo do procedimento inspetivo está dependente, no entender da jurisprudência, do tipo de análise efetuada pela AT e dos elementos sobre os quais recaiu. A análise de documentos contabilísticos, de faturas, de valores e detalhes de vendas, cópias de contratos, que numa era tecnologicamente menos avançada teriam implicado a presença dos serviços de inspeção nas instalações da Requerente, remetem para um procedimento com carácter *externo*, na aceção da alínea b) do artigo 13.º do RCPITA.
- II. A preterição de exigências formais, como são o dever de notificação ou o dever de fundamentação, é suprível, isto é, não produz o efeito anulatório que lhe está associado, se verificada alguma das hipóteses em que há lugar ao aproveitamento do ato, nos termos do n.º 5 do artigo 163.º do CPA.
- III. O Tribunal de Justiça tem entendido que o princípio da proporcionalidade, enquanto princípio geral de direito da União, bem como o princípio da neutralidade fiscal são desrespeitados quando a medida nacional faz depender o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, “*sem ter em conta os requisitos materiais e, nomeadamente sem se interrogar sobre se estes foram respeitados*”.
- IV. Acontece que, no caso concreto, a prova realizada não permitiu demonstrar, com o rigor necessário, o requisito de fundo de que está dependente a isenção, a saber, a prova da efetiva saída dos bens do território aduaneiro da União, nos termos e nas quantidades descritos nas faturas juntas aos autos com o PPA.

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I. Relatório

**1. A..., LDA.,** titular do n.º de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal em Rua ...Maia (doravante, Requerente), apresentou, em 12-03-2024, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

**2.** No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede:

(i) a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e de juros compensatórios, no montante total de € 33.954,82, relativamente ao período de tributação de 2022, sendo € 32.465,29 relativos a IVA e € 1.489,53 relativos a juros compensatórios (liquidações n.ºs 2023 ..., 2023 ..., 2022 ..., 2023 ..., 2023 ..., 2023 ... – cf. anexo n.º 4 junto com o PPA;

(ii) a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de deferimento parcial do pedido de reembolso solicitado relativamente ao IVA do 3.º trimestre de 2022, no valor de € 699,94 (cf. anexo n.º 4).

**3.** É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

**4.** O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 13-03-2024.

**5.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, al. a) e do artigo 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro singular a Exma. Dra. Raquel Montes Fernandes, que aceitou o encargo.

6. No dia 06-05-2024, foram as partes notificadas dessa designação, pelo que, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD), o Tribunal Arbitral ficou constituído no dia 24-05-2024.

7. Em 24-05-2024, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17.º do RJAT). O Despacho foi notificado na mesma data.

8. A Requerida veio apresentar resposta em 26-06-2024, remetendo o Processo Administrativo.

9. Em 24-09-2024, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD proferiu Despacho dando conta de que o Árbitro inicialmente designado renunciou às funções arbitrais por razões consideradas atendíveis e determinou a sua substituição pela signatária, que aceitou o encargo.

10. Em face da solicitação de realização de prova testemunhal pela Requerente, o Tribunal arbitral proferiu Despacho, com data de 21-10-2024, agendando a reunião do artigo 18.º do RJAT para o dia 10-12-2024, às 11h00, devendo as testemunhas comparecer presencialmente nas instalações do CAAD no Porto. Nesse Despacho, determinava-se ainda que, no prazo de 10 (dez) dias, a Requerente deveria indicar os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que serão objeto de prova testemunhal. Procedeu-se, em coerência, à prorrogação do prazo para a prolação da decisão arbitral, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

11. Por Requerimento de 04-11-2024, a Requerente solicitou o aditamento ao rol de testemunhas e a prestação de declarações por parte do Representante legal da Requerente. Mais adiantou que a matéria à qual deverão prestar depoimento as testemunhas e o legal representante da Requerente seria a dos arts. 12º, 13º, 14º, 15º, 16º, 17º, 21º, 22º, 77º, 79º, 80º, 81º, 82º, 83º, 87º, 88º, 98º, 104º, 105º, 106º, 107º, 112º, todos do PPA. A Requerente solicitou ainda a junção de um documento, contendo emails trocados com a Alfândega do Freixieiro. Sobre este Requerimento recaiu o Despacho arbitral com data de 18-11-2024, admitindo o aditamento ao rol de testemunhas, ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e bem assim do artigo 598.º, n.º 2 do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT, e a junção do documento, ao abrigo do artigo 423.º, n.º 2 do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT.

12. A reunião do artigo 18.º do RJAT decorreu no dia e hora designados. Nela compareceram a signatária, o mandatário da Requerente e o jurista em representação da Direção-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que participou através de meios de comunicação à distância. Foram ouvidas as testemunhas arroladas pela Requerente – a saber, B..., C..., D..., E... – e prestadas declarações de parte pelo sócio-gerente da Requerente, F... O Tribunal arbitral concedeu seguidamente às partes 10 (dez) dias para a produção de alegações escritas simultâneas e facultativas. Ambas as partes apresentaram alegações escritas no dia 23-12-2014.

## II. Síntese da posição das partes

13. A posição das partes pode ser sintetizada da seguinte forma:

(a) A **Requerente** alega, primeiro, que o procedimento de inspeção tributária, de onde resultaram as correções à matéria tributável de IVA, está ferido de várias ilegalidades. Esse procedimento, baseado na ordem de serviço n.º OI2023..., reportava-se inicialmente ao IVA do 3.º trimestre de 2022, mas a sua extensão foi alargada por Ofício datado de 18-05-2023, no sentido de abranger todos os semestres daquele ano (anexo n.º 7), ou seja, também o 1.º, 2.º e 4.º trimestres. Essas ilegalidades advêm do facto de, apesar de ter qualificado o procedimento inspetivo como interno, ao abrigo do artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), a AT ter solicitado à Requerente a apresentação e remessa de elementos contabilísticos. Neste sentido, a AT desenvolveu uma ação inspetiva com resultados e extensão semelhante àquela que desenvolveria se a inspeção tivesse decorrido nas instalações da Requerente, ou seja, se se tratasse de uma inspeção externa. Não deu, contudo, cumprimento às formalidades de que a lei faz depender a inspeção externa, designadamente o disposto nos artigos 49.º, 51.º e 61.º do RCPITA. Acresce que o alargamento da extensão do procedimento de inspeção não obedeceu às formalidades previstas no artigo 15.º, n.º 1 do RCPITA, atenta a falta de notificação de despacho que fundamenta a alteração do procedimento de inspeção, formalidade essencial cuja falta determina a invalidade dos atos de liquidação subsequentemente praticados.

(b) A **Requerente** alega, em segundo lugar, que tem direito à isenção de IVA prevista no artigo 14.º, n.º 1, b) do CIVA, e que, conseqüentemente, os atos de liquidação de IVA a que a AT procedeu posteriormente à conclusão do procedimento de inspeção tributária estão feridos de ilegalidade, por erro de facto e de direito. Argumenta a

Requerente que forneceu à Requerida, aquando do exercício do seu direito de audição, elementos que comprovam que as etiquetas faturadas pela Requerente foram efetivamente objeto de incorporação e exportação para Inglaterra. Mesmo havendo algum desfasamento entre as etiquetas faturadas e as etiquetas incorporadas no vestuário, argumenta a Requerente que tal desfasamento não poderia ser suprido por qualquer documento alfandegário, em especial pela certificação de saída para expedidor/exportador de mercadorias, ao contrário do que pretende a Requerida.

(c) Além disso, a jurisprudência do TJUE – e a jurisprudência dos tribunais arbitrais – aponta para que, na falta de disposições harmonizadas em matéria de prova, se afigura desproporcional e contrário ao princípio da neutralidade fiscal fazer depender o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais.

(d) Finalmente, a **Requerente** alega que a faturação dos serviços de envio de amostras ao cliente inglês não corresponde a uma *transmissão de bens*, antes à mera compensação dos custos suportados por esse envio (faturas identificadas no anexo n.º 16 junto com o PPA), estando por isso isenta de IVA não só ao abrigo da alínea p) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, como ao abrigo do artigo 6.º, n.º 6, a) do mesmo Código (*a contrario*).

(c) A **Requerida** defende-se por impugnação, alegando que a Requerente não realizou prova, por nenhuma via, da verificação dos pressupostos de fundo da isenção de IVA de que pretendia beneficiar, seja através de documento alfandegário apropriado, seja através de outros documentos ou meios de prova que demonstrem a efetiva saída dos bens do território nacional. Já no que respeita às transmissões intracomunitárias de bens, invoca a Requerida que a Requerente não cumpriu as regras constantes do Regulamento de Execução (EU) 2018/1912, do Conselho, de 4 de dezembro.

### III – Saneamento

**14.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10, n.º 1, a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1 da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro). O processo não enferma de nulidades.

## **IV – Matéria de facto**

### **§1. Factos provados**

**15.** Com relevo para a decisão, consideram-se **provados** os seguintes factos:

**A** – A Requerente é uma sociedade por quotas que tem como objeto representações, gestão e controle têxtil, agenciamento têxtil, importação e exportação.

**B** – Durante o ano de 2022, a Requerente vendeu etiquetas à G..., Ltd. (doravante, cliente inglês), que tem sede em Londres, no Reino Unido.

**C** – A Requerente recebeu instruções do cliente inglês no sentido de entregar as etiquetas a empresas situadas em Portugal, França e Espanha (cf. declarações da G... Ltd. constantes do anexo n.º 9).

**D** – A Requerente não liquidou IVA nessas operações de transmissões de bens, fazendo constar das respetivas faturas o seguinte: “isento de IVA ao abrigo da alínea a) n.º 1 do artigo 14.º do CIVA” (cf. faturas constantes do anexo n.º 9).

**E** – As etiquetas fornecidas pela Requerente ao cliente inglês foram entregues às empresas confeccionadoras (cf. Declarações emitidas pelas empresas confeccionadoras, constantes do anexo n.º 9).

**F** – Antes da confeção e incorporação das etiquetas, os fabricantes/confeccionadores entregaram à Requerente amostras gratuitas da peça de vestuário final (ou de partes da peça) a fim de que esta as fizesse chegar ao cliente inglês, para aprovação.

**G** – Cada peça de vestuário pode levar várias etiquetas de espécies e com funções diferentes (ex. etiqueta de marca, tamanho, código de barras, composição, cuidados a ter). Algumas peças de vestuário (os conjuntos ou sets) podem levar mais do que uma etiqueta da mesma espécie (ex. tamanho).

**H** – O fabrico do vestuário e a incorporação das etiquetas nas peças de vestuário confeccionadas esteve sujeita a prazos determinados pelo cliente inglês, com ajustes justificados pelo processo produtivo.

**I** – No âmbito da sua atividade, a Requerente procede a um controlo contínuo dos prazos de entrega e acompanhamento da qualidade de confeção, para que o produto final esteja de acordo com o artigo encomendado pelo cliente inglês e os prazos de entrega sejam cumpridos.

**J** – Com base no ofício n.º OI2023..., a AT desencadeou um procedimento de inspeção tributária, que qualificou como “interno”, e que tinha como objeto o controlo de pedidos de reembolso relativamente ao IVA do 3.º trimestre de 2022.

**L** – O início do procedimento inspetivo foi comunicado à Requerente, em 11-01-2023, sendo essa também a data de início da ação inspetiva (cf. documento constante do anexo n.º 06, junto com o PPA e o RIT junto com o procedimento administrativo).

**M** – Pelo Ofício n.º 2023..., de 18-05-2023, a Requerente foi notificada da alteração da extensão do procedimento de inspeção, que passou a abranger o IVA de todos os trimestres do ano de 2022 (conforme credencial anexada, que aqui se dá por reproduzida, constante do anexo n.º 06, e documento constante do anexo n.º 07, juntos com o PPA).

**N** – Durante o procedimento inspetivo, a AT solicitou diversos elementos à Requerente, ao abrigo do artigo 48.º do RCPITA e sob cominação da infração prevista e punida no artigo 117.º do RGIT, entre eles cópias de contratos, balancetes sintéticos, cópias de faturas, e documentos comprovativos da saída dos bens do território nacional com destino a território situado fora da União Europeia (cf. pedido de elementos/esclarecimentos constante do anexo n.º 08, junto com o PPA).

**O** - A Requerente deferiu o pedido de alargamento do prazo de exercício do direito de audição, formulado pela Requerente em 23-08-2023.

**P** – Depois de notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, em 14-08-2023, a requerente exerceu o seu direito de audição, em 20-09-2023.

**Q** – Em 21-11-2023, o projeto de RIT foi convolado em definitivo, mantendo a AT as correções enunciadas naquele projeto, como se expõe no quadro seguinte, e com a fundamentação dele constante, que aqui se dá por integralmente reproduzida (cf. RIT constante do processo administrativo):

		2203T (declarado)	2203T (corrigido)	2205T (declarado)	2206T (corrigido) *	2209T (declarado)	2209T (corrigido)	2212T (declarado)	2212T (corrigido)	
	Taxa Normal	3	1 524,82	56 500,99	13 019,33	86 410,73	20 800,14	23 724,53	1 910,00	11 771,25
	Op. rentas c/ direito à dedução	6	55 471,11	494,74	95 697,59	22 306,19	46 655,23	43 730,84	22 050,51	12 189,26
Base Tributável	Op. rentas s/ direito à dedução	9	37 391,82	37 391,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Atk (total 12+14+16)	16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	34,93	34,99
	Pres. Serv. Imp. Liquidado	16	0,00	0,00	45,00	45,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL	90+62	94 387,55	94 387,55	108 761,92	108 761,92	67 455,37	67 455,37	23 995,50	23 995,50
	Taxa Normal	4	350,66	12 995,23	2 994,45	19 874,47	4 784,03	5 456,64	439,30	2 707,39
Imposto Liquidado	Atk (total 15)	15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Pres. Serv. Imp. Liquidado	17	0,00	0,00	10,35	10,35	0,00	0,00	0,00	0,00
	Regularizações	41	1,09	1,09	48,93	48,93	70,80	70,80	8,09	8,23
	TOTAL	82	352,25	12 996,32	3 052,73	19 933,75	4 854,83	5 527,44	447,44	2 723,62
	Imobilizado	20	0,00	0,00	0,00	0,00	4 631,97	4 631,97	0,00	0,00
	Exist. Taxa Normal	22	2 214,58	2 214,58	6 956,11	6 956,11	2 557,65	2 557,65	2 652,55	2 652,55
Imposto Debitado	Outros bens e serviços	24	644,07	644,07	3 627,42	3 627,42	896,25	896,25	1 175,01	1 175,01
	Reg. Valor Sujeito Passivo	40	0,00	0,00	0,00	0,00	41,96	41,96	0,00	0,00
	Reporte período anterior	61	774,35	774,35	3 280,75	0,00	774,34	0,00	747,01	0,00
	TOTAL	91	3 633,00	3 633,00	13 874,28	10 593,53	8 951,27	8 126,93	4 574,56	3 827,57
	Imposto a Entregar	93	0,00	9 363,83	0,00	9 349,22	0,00	0,00	0,00	0,00
	Imposto a Recuperar	94	3 280,75	0,00	10 820,55	0,00	4 046,44	2 599,49	4 119,14	1 104,04
	Pedido Reembolso	95	0,00	0,00	10 046,21	10 046,21	3 299,43	2 599,49	0,00	0,00
	Reportar p.p.p.	96	3 280,75	0,00	774,34	0,00	747,01	0,00	4 119,14	1 104,04

(cf. quadro constante do RIT, que acompanha o processo administrativo)

**R** – Em 27-11-2023, a AT indeferiu o pedido de reembolso de IVA formulado pela Requerente, no montante de € 3299,43, relativo ao 3.º trimestre de 2022.

**S** – Na sequência das correções à matéria tributável de IVA do ano de 2022, a AT produziu as liquidações n.ºs 2023 ..., 2023 ..., 2022 ..., 2023 ..., 2023 ..., 2023 ..., 2023 ..., com data de 30-11-2023 e 28-11-2023.

---

T – Em 12-03-2024, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral.

## **§2. Factos não provados**

16. Não se dá como provada a saída das etiquetas para fora do território aduaneiro da União, nas quantidades descritas nas faturas juntas com o PPA.

17. Não se dá como provada a prestação de serviços de transporte das amostras cedidas pelos fabricantes ao cliente inglês.

## **§3. Fundamentação da matéria de facto**

18. O Tribunal arbitral fundou a sua convicção quanto aos factos provados com base na prova documental, constante do processo administrativo junto aos autos e na prova testemunhal produzida em audiência.

Com o PPA, a Requerente juntou os seguintes documentos:

- a) Declaração do cliente inglês (em português e em inglês) no sentido de que adquiriu à Requerente as etiquetas a que se reportam cada uma das faturas juntas, e que lhe deu instruções no sentido de que tais etiquetas fossem entregues a um determinado fabricante de vestuário e, depois de incorporadas no produto, exportadas para aquele cliente (cf. anexo n.º 09-12, parte II, anexo 9, relativo ao fabricante H..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VIII, anexo 9, relativo ao fabricante I..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VII, anexo 9, relativo ao fabricante J... – ..., S.A.; anexo n.º 09-12, parte IV, anexo 9, relativo ao fabricante K..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VI, anexo 9, relativo ao fabricante L... – Lda.; anexo n.º 09-12, parte X, anexo 9, relativo ao fabricante M... & ..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte I, anexo 9, relativo ao fabricante N...; anexo n.º 09-12, parte V, anexo 9, relativo ao fabricante O...; anexo n.º 09-12, parte III, anexo 9, relativo ao fabricante P..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte IX, anexo 9, relativo ao fabricante Q... – ..., Lda.);
- b) Um quadro onde se mostra a correspondência entre as faturas emitidas ao cliente inglês pela venda das etiquetas e as guias de transporte através do qual essas etiquetas foram remetidas para os fabricantes (cf. anexo n.º 09-12, parte II, anexo 10, relativo ao fabricante H..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VIII, anexo 10, relativo ao fabricante I..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VII, anexo 10, relativo ao fabricante J... – ..., S.A.; anexo n.º 09-12, parte IV, anexo 10, relativo ao fabricante K..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VI, anexo 10, relativo ao fabricante

- L... – Confeções, Lda.; anexo n.º 09-12, parte X, anexo 10, relativo ao fabricante M... & ..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte I, anexo 10, relativo ao fabricante N...; anexo n.º 09-12, parte V, anexo 10, relativo ao fabricante O...; anexo n.º 09-12, parte III, anexo 10, relativo ao fabricante P..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte IX, anexo 10, relativo ao fabricante Q... – ..., Lda.);
- c) As faturas onde está documentado o número de etiquetas, o tipo de etiquetas, o valor unitário das etiquetas, o valor subtotal das etiquetas de um determinado tipo e o valor total da transmissão das etiquetas, emitidas em nome do cliente inglês, com a referência à isenção de IVA ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, a) do CIVA, e as guias de transporte através do qual essas etiquetas foram remetidas para os fabricantes de vestuário (cf. anexo n.º 09-12, parte II, anexo 10, relativo ao fabricante H..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VIII, anexo 10, relativo ao fabricante I..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VII, anexo 10, relativo ao fabricante J... – ..., S.A.; anexo n.º 09-12, parte IV, anexo 10, relativo ao fabricante K..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VI, anexo 10, relativo ao fabricante L... – Confeções, Lda.; anexo n.º 09-12, parte X, anexo 10, relativo ao fabricante M... & ..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte I, anexo 10, relativo ao fabricante N...; anexo n.º 09-12, parte V, anexo 10, relativo ao fabricante O...; anexo n.º 09-12, parte III, anexo 10, relativo ao fabricante P..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte IX, anexo 10, relativo ao fabricante Q... – ..., Lda.);
- d) Declarações dos fabricantes de vestuário em como receberam as etiquetas remetidas pela Requerente em cada uma daquelas guias de transporte (cf. anexo n.º 09-12, parte II, anexo 11, relativo ao fabricante H..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VIII, anexo 11, relativo ao fabricante I..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VII, anexo 11, relativo ao fabricante J... – ..., S.A.; anexo n.º 09-12, parte IV, anexo 11, relativo ao fabricante K..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VI, anexo 11, relativo ao fabricante L... – Confeções, Lda.; anexo n.º 09-12, parte X, anexo 11, relativo ao fabricante M... & ..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte I, anexo 11, relativo ao fabricante N...; anexo n.º 09-12, parte V, anexo 11, relativo ao fabricante O...; anexo n.º 09-12, parte III, anexo 11, relativo ao fabricante P..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte IX, anexo 11, relativo ao fabricante Q... – ..., Lda.);
- e) Declarações dos fabricantes de vestuário em como as etiquetas remetidas nas guias de transporte foram incorporadas nos produtos fabricados por encomenda do cliente inglês e exportadas para fora da União juntamente com estes, e respetivos documentos únicos alfandegários (cf. anexo n.º 09-12, parte II, anexo 12, relativo ao fabricante H..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VIII, anexo 12, relativo ao fabricante I..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VII, anexo 12, relativo ao fabricante J... – ..., S.A.; anexo n.º 09-12, parte IV, anexo 12, relativo ao

fabricante K..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte VI, anexo 12, relativo ao fabricante L... – Confeções, Lda.; anexo n.º 09-12, parte X, anexo 12, relativo ao fabricante M... & ..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte I, anexo 12, relativo ao fabricante N...; anexo n.º 09-12, parte V, anexo 12, relativo ao fabricante O...; anexo n.º 09-12, parte III, anexo 12, relativo ao fabricante P..., Lda.; anexo n.º 09-12, parte IX, anexo 12, relativo ao fabricante Q... – ..., Lda.);

- f) Os documentos alfandegários únicos das exportações efetuadas pelos fabricantes de vestuário, com destino ao cliente inglês (*idem*).
- g) Extratos bancários da Requerente com menção de receção das transferências bancárias do cliente inglês pela venda das etiquetas (cf anexo n.º 13, junto com o PPA);
- h) Faturas emitidas pela Requerente com destino ao cliente inglês, pelos serviços de transporte de remessa das amostras de vestuário confeccionadas pelos fabricantes (cf. anexo n.º 16, junto com o PPA);

**19.** Nas suas alegações, a AT sublinha que a Requerente não apresentou prova de que os bens (etiquetas) tenham sido *efetiva e integralmente* objeto de exportação. Isso acontece porque não foi possível estabelecer uma correspondência entre a quantidade e os tipos de etiquetas faturados ao cliente inglês e as peças de roupa exportadas.

**20.** Segundo a Requerida, os documentos alfandegários únicos (DAU) juntos com o PPA – constantes das várias secções do anexo n.º 09 – demonstram que houve exportação das peças de vestuário faturadas pelos fabricantes ao cliente inglês, mas não demonstram que tenha sido exportado qualquer montante faturado pela Requerente relativamente às etiquetas. Destarte, os documentos oficiais juntos com o PPA não permitem avaliar da veracidade das declarações submetidas pelos fabricantes de vestuário no sentido de que as etiquetas faturadas pela Requerente foram incorporadas nos produtos finais por eles confeccionados.

**21.** Ainda que assim não entenda, a prova documental e testemunhal produzida não corrobora que todas as etiquetas faturadas pela Requerente tenham sido incorporadas nas peças de vestuário exportadas. A Requerida extrai esta conclusão do facto de a documentação apresentada evidenciar que o número de etiquetas faturadas pela Requerente ficar, por vezes, muito abaixo do número de peças de vestuário exportadas pelos fabricantes (cf. pontos 25 a 32 das alegações escritas apresentadas pela Requerida).

**22.** A prova testemunhal apontou no sentido, segundo a Requerida, de que nem todas as etiquetas adquiridas pelo cliente inglês à Requerente são necessariamente integradas nas peças de vestuário encomendadas. “*Conforme a prova testemunhal produzida, as etiquetas tanto são usadas numas peças, como noutras de outras encomendas (anteriores, posteriores ou diversas) porquanto, salvo algumas exceções, se trata de etiquetas que se usam ao longo de várias coleções*” (cf. pontos 34 e 35 das alegações escritas da Requerida). Tal prova seria, no entender da Requerida, fácil de produzir, bastando uma tabela de Excel que permitisse perceber se, produzidas x ou y peças de cada tipo, quantas etiquetas e de que tipos foram integradas nessas peças de roupa.

Vejamos.

**23.** A prova testemunhal demonstrou que todas as peças de roupa fabricadas levam, via de regra, várias etiquetas. A confeção *stricto sensu* (enquanto etapa dentro do processo produtivo) não pode ter início sem que estejam à disposição dos fabricantes as etiquetas a incorporar no produto final. Portanto, para cada época de produção, a Requerente entrega as etiquetas necessárias ao processo produtivo nas instalações dos fabricantes. A data de saída das encomendas para exportação não é plenamente antecipável pela Requerente: apesar de haver um prazo, acordado com o cliente inglês, esse prazo pode sofrer ligeiros desvios em virtude de vicissitudes do processo de confeção do vestuário ou a pedido do cliente (cf. testemunho de C..., gerente da K..., Lda.; cf. testemunho de D... ..., diretor comercial da J... ..., S.A.; cf. declarações de F..., sócio-gerente da Requerente).

**24.** O número de etiquetas não utilizado é residual (em valores na ordem de dezenas) – (cf. testemunho de C..., gerente da K..., Lda.). Algumas etiquetas, designadamente as feitas de cartolina, podem vir com defeito ou ficar danificadas durante o transporte (cf. declarações de F..., sócio-gerente da Requerente).

É possível que, por vicissitudes do processo de fabrico, haja uma quantidade de etiquetas que possa ser danificada e, conseqüentemente, inutilizada (cf. testemunho de C..., gerente da K..., Lda.). Para acomodar as vicissitudes do processo de fabrico, são encomendadas etiquetas que excedem as necessidades da confeção (cf. testemunho de D... ..., diretor comercial da J... ..., S.A.). Embora geralmente cada peça de vestuário não leve mais do que uma etiqueta de um determinado tipo (ex. tamanho, cuidados a ter), isso pode acontecer no caso dos conjuntos (*sets*) – camisola e calça – em que é faturada uma única referência, mas são usadas várias etiquetas da mesma

espécie. Pode igualmente suceder que as encomendas contenham defeitos que imponham a sua repetição (cf. declarações de F..., sócio-gerente da Requerente).

Ainda assim, confrontados com alguns desvios entre o número de etiquetas e o número de peças de vestuário exportadas, os fabricantes ouvidos reconheceram que, por vezes, as etiquetas não utilizadas numa determinada entrega são usadas em entrega posterior, ou até numa encomenda posterior do mesmo cliente, com data de saída/exportação distinta (cf. testemunho de D... ..., diretor comercial da J... ..., S.A.; cf. testemunho de C..., gerente da K..., Lda).

**25.** Quanto às amostras, os testemunhos de vários fabricantes deram conta de que a remessa das amostras ao cliente inglês tem como propósito obter a aprovação deste quanto ao modelo final, no que respeita a cores, tingimentos, bordados, colocação das etiquetas nas peças, aprovação de medidas e tamanhos, peças técnicas, acessórios, etc.

Essas amostras ou protótipos são remetidas à Requerente, que é responsável pelo controlo de qualidade dos produtos confeccionados (cf. testemunho de U..., gerente da I..., Lda.; cf. testemunho de C..., gerente da K..., Lda.; cf. testemunho de D... ..., diretor comercial da J... ..., S.A.).

**26.** O acervo probatório constante do processo é considerável e de difícil análise. Por um lado, é evidente que as vicissitudes do processo de confeção do vestuário e as fichas técnicas dos vários modelos (ex. conjuntos que levam várias etiquetas do mesmo tipo, mas são faturadas com uma mesma referência) permitem explicar algumas das divergências entre o número de etiquetas faturado ao cliente inglês e o número de peças de vestuário exportadas pelos fabricantes com destino àquele cliente. Por outro lado, alguns dos testemunhos de fabricantes (e do próprio sócio-gerente da Requerente) confirmam que aquela correspondência, em certos casos, não existe. Os fabricantes justificaram essas divergências com a possibilidade de um número não negligenciável de etiquetas ter sido usado noutras entregas e até noutras encomendas distintas daquelas evidenciadas pelas faturas e pelos documentos alfandegários únicos juntos com o PPA.

**27.** Esta última circunstância inquina decisivamente a prova que a Requerente se esforçou por produzir e, bem assim, a conclusão quanto ao tema de fundo, isto é, a conclusão sobre *a efetiva saída das mercadorias faturadas* (etiquetas) do território aduaneiro da União, *nas quantidades e formas descritas nas faturas*. Daí que, na ausência de correspondência entre o número de etiquetas faturado pela Requerente ao cliente inglês e as peças de vestuário faturadas pelos fabricantes, se dê como não

provada a saída das etiquetas faturadas para fora do território aduaneiro da União, que era o que importava aquilatar.

**28.** Finalmente, o Tribunal arbitral não dá como provado o serviço de transporte das amostras, que a Requerente alega ter suportado por conta do cliente inglês. A Requerente não juntou as faturas emitidas pelas transportadoras, apenas as faturas emitidas à G..., Limited. Logo, o Tribunal arbitral não tem como aquilatar que os montantes faturados se cinjam efetivamente ao serviço de transporte ou que as quantias faturadas correspondam às quantias pagas por conta do destinatário dos serviços.

**29.** O Tribunal arbitral entende que, com o Requerimento de 04-11-2024, a Requerente não promoveu nenhum alargamento dos factos enunciados no PPA. O Tribunal arbitral admitiu a junção dos emails trocados com a Alfândega por estes estarem, em abstrato, aptos a corroborar a situação de incerteza jurídica em torno dos requisitos formais necessários à comprovação das exportações, facto avançado com o PPA, mas que, como se verá, não tem influência na decisão da causa.

## **V – Fundamentação de direito**

**30.** Confrontado o pedido de pronúncia arbitral e a resposta apresentada pela AT, assim como as alegações, constata-se que as questões de direito a decidir são as seguintes:

- (a) Apurar da legalidade do procedimento de inspeção tributária, que a AT qualificou como “interno” e, na eventualidade de se apurar que o procedimento está ferido de ilegalidade, determinar as consequências de tais vícios para os atos de liquidação de IVA impugnados pela Requerente.
- (b) Apurar da legalidade dos atos de liquidação de IVA n.ºs 2023 ..., 2023 ..., 2022 ..., 2023 ..., 2023 ..., 2023 ..., 2023 ..., em particular a questão de saber se, ao considerar não estarem verificados os requisitos para que as operações realizadas e faturadas pela Requerente beneficiem da isenção de IVA, a AT incorreu em erro de facto e/ou de direito.

### **A. Da legalidade do procedimento de inspeção tributária**

**31.** A Requerente alega que o procedimento de inspeção tributária a que foi sujeita, apesar de qualificado pela AT como “interno”, nos termos do artigo 13.º, a) do RCPITA, não se limitou a uma análise formal e de coerência dos documentos da escrita do contribuinte, ou ao cruzamento com outros elementos recolhidos. Foram utilizados no procedimento inspetivo documentos que não estavam à disposição da AT – atinentes à contabilidade do sujeito passivo – e que esta instou a Requerente a fornecer, sob pena da prática da infração prevista e punida nos termos do artigo 117.º do RGIT. De onde se retira que o procedimento de inspeção se tratou, *materialmente*, de um procedimento externo.

**32.** Todavia, a AT não deu cumprimento aos requisitos de que se acha dependente, nos termos da lei, um procedimento externo. Concretamente, a AT não respeitou o disposto no n.º 1 do artigo 49.º do RCPITA, segundo o qual “[o] procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início”. Ademais, as formalidades de início do procedimento de inspeção a que se reporta o artigo 51.º do RCPITA também não foram respeitadas, o que obsta a que a Requerente possa determinar com exatidão a data de início do procedimento.

**33.** Finalmente, a Requerente invoca que a alteração da extensão do procedimento de inspeção – que passou a abranger o IVA de todos os trimestres de 2022 – não respeitou as formalidades a que se acha sujeita nos termos do artigo 15.º do RCPITA. Como se lê no ponto 64) do PPA, “[a] AT, pelo simples facto de emitir uma credencial diferente da originária sem qualquer explicitação dos factos e normas invocadas que poderiam justificar a alteração, está a tornear as suas obrigações legais e a ofender as garantias do Requerente, neste caso, o direito à fundamentação, já que, apenas, se limita a comunicar a decisão tomada de alterar a extensão do procedimento”.

**34.** A Requerida não se pronunciou quanto a este ponto nem na Resposta, nem nas alegações escritas.

Decidindo:

**35.** Importa, num primeiro momento, qualificar o procedimento inspetivo subjacente aos presentes autos como interno ou externo para efeitos do artigo 13.º do RCPITA. Esta qualificação é relevante porquanto os procedimentos externos, por implicarem maior disrupção da atividade dos inspecionados, estão sujeitos a requisitos procedimentais e substantivos mais exigentes.

Ora, dispõe o artigo 13.º do RCPITA que a classificação entre procedimento interno ou externo tem que ver com o “lugar da realização” do procedimento. Assim, por força da alteração promovida pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de julho, o procedimento é interno “*quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento*”; o procedimento é externo “*quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso*”.

**36.** A classificação outorgada pela AT ao procedimento inspetivo não é vinculativa. Neste contexto, aflora alguma jurisprudência de tribunais superiores (e de tribunais arbitrais) no sentido de requalificar procedimentos inspetivos como externos, não só em situações em que são usados, em procedimentos inspetivos internos, elementos obtidos previamente em procedimentos inspetivos externos (cf., por exemplo, Acórdão TCA-S, processo 330/22.0BELLE, 12-09-2024; Acórdão TCA-Sul, processo 292/12.2BELRA, 04-05-2023), como também em situações em que a natureza dos atos inspetivos levados a cabo pela AT remetem, sem cuidar do local onde são realizados, para o conceito de inspeção externa.

Com efeito, conjugando, em termos sistemáticos, o artigo 13.º do RCPITA com o artigo 34.º do mesmo Regime, resulta que há um conjunto de atos de inspeção que são ordinariamente realizados nas inspeções ou dependências onde estejam ou devam estar legalmente localizados, nele se incluindo a verificação da contabilidade, dos livros de escrituração ou de outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar (cf. Acórdão STA, processo 072/13.8BEMDL, 17-12-2019).

**37.** O carácter interno ou externo do procedimento inspetivo está dependente, no entender da jurisprudência, do tipo de análise efetuada pela AT e dos elementos sobre os quais recaiu. A análise de documentos contabilísticos, de faturas, de valores e detalhes de vendas, cópias de contratos, que numa era tecnologicamente menos avançada teriam implicado a presença dos serviços de inspeção nas instalações da Requerente, remetem para um procedimento com carácter *externo*, na aceção da alínea b) do artigo 13.º do RCPITA (cf., neste sentido, o acórdão arbitral de 22-02-2024, processo n.º 708/2022-T).

**38.** Ora, olhando ao caso em apreço e ao facto provado em “N” – não contestado pela Requerida – apurou-se que a AT, no quadro do procedimento “interno” a que

procedeu, solicitou à Requerente a disponibilização de cópias de contratos, balancetes e faturas e outra informação contabilística. Fê-lo ao abrigo do princípio de colaboração inscrito no artigo 48.º do RCPITA e sob cominação da prática da infração tributária prevista e punida no artigo 117.º do RGIT. Neste sentido, de acordo com o critério delimitado *supra*, entende o Tribunal arbitral que o procedimento inspetivo deverá ser qualificado como “externo” para os devidos efeitos legais.

**39.** Importa, num segundo momento, identificar as regras desrespeitadas em consequência da errada qualificação atribuída ao procedimento inspetivo pela AT. Aqui salta a evidência o disposto no artigo 46.º do RCPITA, em matéria de credenciação, e no artigo 49.º do mesmo Regime, em matéria de notificação prévia para procedimento de inspeção, em ambos os casos disposições que disciplinam, em exclusivo, procedimentos de inspeção externos. O artigo 49.º, n.º 1 do RCPITA dispõe, concretamente, que “[o] procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início”. O n.º 2 esclarece que essa notificação se efetua “através de carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira”, contendo uma série de elementos, e o n.º 3 acrescenta que a carta-aviso incluirá “um anexo contendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção”.

**40.** Conforme resulta dos factos provados em “L” e em “M”, estas formalidades não foram respeitadas *in casu*. Não só a data da notificação ao sujeito passivo não precedeu a data de início da ação inspetiva, como o aviso recebido pela Requerente quanto ao início do procedimento inspetivo foi feito ao abrigo do artigo 62.º da LGT e não ao abrigo do artigo 49.º do RCPITA. Também não se deteta que o aviso contenha menção aos direitos, deveres e garantias do sujeito passivo no contexto daquele procedimento. Finalmente, dos documentos apresentados não resulta justificação, ao abrigo do n.º 1 do artigo 50.º do RCPITA, quanto à eventual dispensa de notificação prévia.

**41.** Por outra banda, alega a Requerente que, independentemente da natureza de que se revista a ação inspetiva, os requisitos de que a lei faz depender a alteração da extensão do procedimento não foram cumpridos. Efetivamente, o artigo 15.º, n.º 1 do RCPITA dispõe que essa alteração terá de ocorrer mediante “*despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada*”.

**42.** Ora, os administrados têm o direito fundamental à fundamentação dos atos administrativos (e tributários) lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigo 268, n.º 3 CRP). No plano do direito ordinário, esse direito vem concretizado nas exigências vertidas no artigo 77.º da LGT e no artigo 124.º do CPA. Daqui emerge um dever, para a administração, de exposição sucinta das razões de facto e de direito que motivaram a decisão, admitindo-se que essa exposição possa traduzir-se numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas. Mister é que desse esforço discursivo emergja uma fundamentação expressa (nos termos expostos), clara (que permita, através dos seus termos, a apreensão precisa dos factos e do direito com base nos quais se decide), suficiente (possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação de facto), e congruente (de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), proporcionando aos contribuintes o conhecimento do “itinerário cognoscitivo e valorativo” do ato. Só assim poderão aqueles ponderar, de forma esclarecida, uma eventual reação administrativa e/ou jurisdicional contra o ato desvantajoso [ex. Acórdão STA de 26-10-2016, processo n.º 01364/15].

**43.** Ora, é manifesto – a partir do facto provado em “M” – que nada remotamente semelhante a uma fundamentação ocorreu no presente caso. Com efeito, o documento constante do anexo n.º 07 notifica o sujeito passivo “*da alteração da extensão do procedimento de inspeção, cujo início foi comunicado em 2023-01-11, que decorre ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI202300031, de âmbito parcial em sede de IVA, passando a sua extensão a abranger todos os trimestres compreendidos no ano de 2022, conforme credencial que se anexa*”. A credencial anexada tão-pouco dá conta das razões que terão levado a AT a estender o âmbito do procedimento inspetivo à totalidade dos trimestres de 2022.

**44.** Importa, num terceiro momento, aquilatar das consequências dos *vícios formais* detetados no procedimento inspetivo, seja pelo incumprimento do disposto no artigo 49.º, n.ºs 1 e 2 do RCPITA, seja pelo incumprimento do dever de fundamentação consagrado no artigo 15.º, n.º 1 do mesmo regime, no que respeita à validade dos atos de liquidação de IVA objeto de impugnação nos presentes autos.

**45.** A preterição de exigências formais, como são o dever de notificação ou o dever de fundamentação, é suprável, isto é, não produz o efeito anulatório que lhe está associado, se verificada alguma das hipóteses em que há lugar ao aproveitamento do ato, nos termos do n.º 5 do artigo 163.º do CPA. Dispõe o n.º 5 daquele normativo o seguinte: “*Não se produz o efeito anulatório quando: a) o conteúdo do ato anulável*

*não possa ser outro, por o ato ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível; b) O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via; c) Se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo”.*

**46.** A questão das consequências da falta de notificação de procedimento externo nos termos preceituados pelo artigo 49.º do RCPITA já foi analisada pelos tribunais superiores. Desta jurisprudência resulta que o propósito daquele dispositivo legal é assegurar que o sujeito passivo não é surpreendido por ações inspetivas externas com as quais não contava (cf. Acórdão STA, processo 072/13.8BEMDL, 17-12-2019). Dito de outro modo, as finalidades da notificação do artigo 49.º do RCPITA são cumpridas quando, não obstante essa falha procedimental, o sujeito passivo teve conhecimento, antes da notificação do RIT, dos efetivos termos em que a ação inspetiva se sustentava, e teve a possibilidade de intervir materialmente no procedimento inspetivo, exercendo o seu direito de audiência prévia (cf. Acórdão TCA-Sul, processo 292/12.2BELRA, 04-05-2023).

**47.** Ora, o Tribunal arbitral entende que esta jurisprudência, uma vez transposta para os presentes autos, aponta para a verificação dos pressupostos de aproveitamento do ato, nos termos do artigo 163.º, n.º 5, b) do CPA (“*O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via*”). Com efeito, apesar de o requisito de notificação do artigo 49.º do RCPITA não ter sido respeitado, a Requerente tomou conhecimento do início do procedimento inspetivo e teve oportunidade de intervir materialmente através do exercício do direito de audiência prévia, avançando as razões de discordância relativamente ao projeto de RIT e oferecendo os meios de prova necessários para alicerçar essa discordância. Neste conspecto, importa acrescentar que, tal como resulta do RIT, a Requerente, uma vez notificada do projeto de RIT, solicitou, alargamento do prazo para o exercício do direito de audiência até ao dia 2023-09-25, por dificuldades na recolha de elementos de prova necessários, pedido que foi deferido pela AT.

**48.** Por outro lado, quanto ao incumprimento do dever de fundamentação da extensão do procedimento inspetivo, inscrito no artigo 15.º, n.º 1 do RCPITA, o Tribunal arbitral entende que o fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida foi também alcançado por outra via, na aceção da al. b) do n.º 5 do artigo 163.º CPA. Com efeito, da leitura do projeto de RIT resulta com clareza que a decisão de alargamento do âmbito da inspeção se ficou a dever ao facto de, em função dos elementos recolhidos, a AT ter chegado à conclusão de que a situação anómala no que respeita às faturas

com destino ao cliente inglês poderia estender-se aos demais trimestres do ano de 2022 (*“Analisados os elementos ora juntos, foram detetadas situações anómalas no período inicialmente em análise (2209T) e dado terem sido emitidas inúmeras faturas com destino ao mesmo cliente inglês, em todos os períodos de apuramento de IVA, foi alterada a extensão do procedimento, passando a sua extensão a abranger todos os trimestres compreendidos no ano de 2022”*).

**49.** Consta-se, portanto, que as razões para o alargamento do escopo do processo inspetivo foram comunicadas à Requerente no projeto de RIT, sobre o qual esta se pôde pronunciar através do exercício do direito de audição prévia.

Termos em que se conclui que, não obstante os vícios de forma detetados, os atos tributários que precederam as liquidações de IVA devem manter-se na ordem jurídica, ao abrigo do princípio do aproveitamento do ato, consagrado no n.º 5 do artigo 163.º do CPA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. d) do RJAT.

## **B. Da legalidade dos atos de liquidação de IVA**

**50.** A AT sustentou as correções da matéria tributável de IVA, constantes do RIT, em dois argumentos:

A AT detetou, durante o procedimento inspetivo, que a Requerente emitiu diversas faturas ao cliente inglês sem que tenha liquidado IVA, por considerar aplicável a isenção constante do artigo 14.º, n.º 1, a) do CIVA. Ora, segundo a AT, constituem condições substantivas da aplicação da isenção:

- a) A expedição de mercadorias para um destino situado fora do Território Aduaneiro da Comunidade (TAC), de acordo com as disposições conjugadas do artigo 161.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União (CAU) e artigo 786.º, n.º 1, das Disposições de Aplicações do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC);
- b) A sujeição de mercadorias a este regime aduaneiro (exportações) impõe a aplicação das formalidades previstas para a saída das mercadorias do TAC, nomeadamente a entrega de uma declaração aduaneira e a aplicação de medidas de política comercial a que as mercadorias podem estar sujeitas.

**51.** No que respeita às faturas relativas às mercadorias entregues em Inglaterra (exportação), a AT constatou que, em face dos elementos disponibilizados pelo sujeito passivo e outros a que teve acesso, *“apenas se confirma a existência de uma*

*exportação*”, concretamente a fatura n.º 1 2200/000160, 15-09-2022. Segundo a AT, as outras não poderão ser aceites como sendo exportação, atenta a falta de demonstração das condições enunciadas no ofício circulado n.º 30218, de 2020-02-03, da Área de Gestão Tributária-IVA, que visa as alterações operadas em sede de IVA pelo artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011, “*nomeadamente a certificação de saída para expedidor / exportador das mercadorias vendidas pelo sujeito passivo*”.

**52.** Já no que diz respeito às faturas relativas às mercadorias entregues em França e em Espanha, a AT argumenta que “*tendo os bens saído do território nacional (TN) com destino a países da União Europeia, titulam transmissões intracomunitárias de bens (TBI), não obstante terem sido emitidas àquele cliente com sede em Inglaterra*”. Com efeito, “[t]ratando-se de TIB’s, tal como referido no ponto V.1 [da fundamentação do RIT], não foi demonstrado ter sido [dado] cumprimento ao disposto no art.º 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011, nomeadamente quanto à comprovação da expedição das mercadorias do TN pelo s.p., apenas constatando das faturas os locais de entrega das mercadorias, tendo sido junto um documento emitido pelo transportador e outro pelos correios (nestes casos constando a menção “Não recebido”), que não evidenciam a receção das mesmas pelo cliente”.

**53.** A isto a AT acrescenta um outro argumento, relacionado com a falta de NIF válido por parte do cliente inglês, uma vez consultado o Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias ou VIES. Assim, “*considerando o referido nos art.º 14.º do RITI e 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011 e dado que o número indicado pelo cliente não é válido para TIB’s, não se verificam os condicionalismos da isenção de imposto, pelo que deverá também ser liquidado imposto nestas transações à mesma taxa de 23%*”.

**54.** Finalmente, no que respeita às faturas relativas às mercadorias entregues em diversas fábricas em Portugal, “*verifica-se que se tratam de materiais (etiquetas) entregues pelo s.p., a fim de serem incorporados no produto final. Os bens são expedidos do TN para TN – assim sendo, e como referido no art.º 6.º do CIVA, estas operações consideram-se localizadas em Portugal, pelo que também nestas deverá ser liquidado imposto à já referida taxa de 23%*”.

Em síntese, “*com exceção da fatura n.º 1 2200/000160, no valor de €497,40, em todas as outras faturas emitidas ao cliente com sede em Inglaterra deverá ser liquidado imposto à taxa prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA. Sendo o total anual*

---

*da base tributável €141 153,41, sobre a qual incide a taxa de 23%, temos o valor do imposto em falta, que é de €32.465,29 (...)*”.

**55.** No exercício do seu direito de audiência prévia, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

- (a) Quanto à entrega das etiquetas a fabricantes em Portugal, para incorporação nos produtos que fabricam e posterior exportação para o cliente inglês, o direito à isenção de IVA não depende do cumprimento de obrigações formais, ou seja, documento alfandegário, antes deve ter em conta os requisitos materiais que presidem à consagração da isenção por exportação. E o requisito do fundo – que é, no fundo, a exportação das mercadorias para fora da UE – está demonstrado, no entender da Requerente, através da documentação junta ao processo;
- (b) Quanto às faturas relativas ao envio das amostras, argumenta que não se trata de uma transmissão de bens ao cliente inglês, antes de um envio gratuito onde a Requerente se limita a cobrar as despesas inerentes ao serviço de transporte;
- (c) Quanto à entrega das etiquetas a fabricantes em Espanha e em França, a Requerente alega que não se trata de uma operação interna, ou seja, de uma transmissão intracomunitária de bens, mas sim de uma exportação, uma vez que as etiquetas são incorporadas nos produtos enviados para o cliente inglês.

**56.** A AT apreciou o direito de audiência da Requerente, aduzindo os seguintes argumentos:

- (a) A operação de venda de etiquetas e entrega nas fábricas em Portugal configura uma transmissão de bens, na aceção do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, tributável no território nacional, à luz do disposto no artigo 6.º, n.º 1 do CIVA, não sendo enquadráveis na isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA;
- (b) Tal operação pode, no entanto, estar abrangida pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º CIVA, se estiver em causa uma transmissão de bens expedidos ou exportados para fora da União 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 por conta do adquirente;

- (c) De acordo com o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, as transmissões de bens isentas ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do mesmo Código devem ser comprovadas através de documentos aduaneiros apropriados, o que, de acordo com a Requerida, implica a certificação de saída das mercadorias vendidas pelo sujeito passivo através do documento “certificação de saída para o fornecedor nacional”, a par da certificação do produto final através do documento “certificação de saída para o expedidor/exportador”, conforme o ponto 3.3 da Circular 8/2015, de 19 de julho, e pontos 2.1 e 2.3 do Ofício Circulado n.º 15237/2015, de 9 de janeiro.
- (d) A AT reconhece que a prova constante do procedimento indica que as etiquetas foram entregues a vários fabricantes nacionais e posteriormente incorporadas nas peças de vestuário exportadas para o cliente inglês, conforme declarações emitidas pelos fabricantes, pelo cliente inglês e documentos alfandegários promovidos pelos fabricantes. Contudo, *“a conciliação destes elementos não permite aferir objetivamente da efetiva incorporação das etiquetas no produto confeccionado, nem estabelecer uma relação inequívoca entre os diversos fornecimentos de etiquetas e o produto confeccionado, cuja exportação foi documentalmentemente comprovada, no qual alegadamente terão sido incorporadas”*.
- (e) Segundo a AT, a efetiva incorporação das etiquetas seria concretizável se a Requerente tivesse dado cumprimento às formalidades previstas para o regime aduaneiro de exportação de bens, isto é, através de documentos comprovativos da saída das etiquetas do TAU (Território Aduaneiro da União), mencionados anteriormente.
- (f) No que respeita às etiquetas entregues aos fabricantes em Espanha e França, a AT insiste que se trata de transmissões intracomunitárias de bens, que não podem ser consideradas isentas ao abrigo do disposto no artigo 14.º do RITI, porquanto o número de identificação do cliente inglês não tem correspondência no sistema VIES. Ademais, não foram disponibilizados documentos comprovativos da saída efetiva das etiquetas, à semelhança do alegado no que respeita às etiquetas incorporadas em peças de vestuário confeccionadas em Portugal.
- (g) Finalmente, no que respeita às amostras, não ficou demonstrado que os serviços de transportes faturados ao cliente inglês correspondem efetivamente ao envio das amostras, nem qual o destino de cada um desses serviços de transporte. Circunstância que afasta a aplicação do disposto na alínea p) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, isenção que se aplica tão-só às prestações de

serviços que se relacionem com a expedição e transporte de mercadorias para fora da União. A isenção daquele normativo legal depende, no entender da Requerida, da *“comprovação das operações subjacentes através de documentos alfandegários apropriados”*, ou estes não existindo, de *“declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes será dado, nos termos do art.º 29.º, n.º 8 do CIVA”*.

**57.** Já na Resposta, a Requerida avança que *“a fundamentação de direito é a constante do PAT”*, remetendo, portanto, para o que consta do processo administrativo e, portanto, do RIT. No sentido de reforçar o entendimento quanto às exportações, a AT cita excertos da decisão arbitral do Processo n.º 46/2023-T, concluindo que não foram trazidos ao processo documentos aduaneiros apropriados que certifiquem as exportações e, mesmo que estas pudessem ser provadas de outra forma, os elementos de prova não permitem constatar a efetiva saída dos bens. Já quanto às transmissões intracomunitárias de bens, a AT socorre-se da fundamentação decisão arbitral do Processo n.º 297/2022-T, onde se faz referência ao Regulamento de Execução 2018/1912 do Conselho, de 4 de dezembro, e às regras em matéria de presunção do transporte intracomunitário.

**58.** A Requerente, seja no pedido de pronúncia arbitral, seja nas suas alegações escritas, alega fundamentalmente que:

- (a) A jurisprudência do Tribunal de Justiça (TJUE) aponta no sentido de que o direito à isenção de IVA não deve ser obstaculizado pelo incumprimento, por parte do sujeito passivo, de um requisito formal, em especial se o incumprimento desse requisito impedir a produção de prova da saída efetiva dos bens do território da União (pontos 93.º a 102.º do PPA);
- (b) A apresentação do documento alfandegário apropriado – segundo a Requerida, a “Certificação de saída para o fornecedor nacional” – mesmo que interpretada no sentido de ser indispensável, não lograria solucionar o desfaseamento quantitativo que a Requerida alega existir entre o número de etiquetas entregue aos fabricantes e o número de peças de roupa exportadas com destino ao cliente inglês (pontos 83.º a 85.º do PPA);
- (c) Quanto à questão das amostras, a AT fez uma interpretação errada dos normativos aplicáveis, uma vez que não poderia deixar de atender à regra de não sujeição tributária constante do artigo 6.º, n.º 6, a) do CIVA, se a prestação de serviços for dirigida a empresa cuja sede se localize fora de Portugal (pontos 103.º a 112.º do PPA);

Decidindo:

**59.** Enunciados os argumentos das partes, o Tribunal arbitral entende que as questões de direito a resolver são três. Primeiro, importa aquilatar se as operações de transmissão de bens efetuadas pela Requerente se configuram como operações de “exportação” isentas de IVA ao abrigo do artigo 14.º do CIVA (“Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais”). Segundo, se configurando-se as operações em causa como suscetíveis de isenção ao abrigo daquele normativo legal, quais os requisitos formais de que, legalmente, está dependente a operatividade da isenção. Terceiro, se não tendo sido cumpridos esses requisitos formais, AT deveria ter admitido que a prova da saída dos bens do território nacional se fizesse de outra forma, através de outros meios de prova.

**60.** Ora, quanto à primeira questão, a AT reconhece que as transmissões de bens (etiquetas) faturadas pela Requerente são suscetíveis, em abstrato, de enquadramento no conceito de exportação e na previsão legal de isenção constante da alínea b), do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

**61.** As transmissões de bens na aceção do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA (“a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”) estão sujeitas a imposto por força do disposto na alínea a), do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA conjugado com o n.º 1 do artigo 6.º do mesmo Código. Contudo, em face do princípio da tributação no destino, o artigo 146.º da Diretiva IVA e o artigo 14.º, n.º 1 CIVA (em transposição) preveem a isenção de certas operações de exportação:

“(…)

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;*

“(…)”

**62.** Nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, as transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do 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*”.

**63.** Segundo o artigo 131.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006), as isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 [da Diretiva] – entre as quais se incluem as isenções à exportação (artigo 146.º) – 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. Em conformidade, e de acordo com a jurisprudência do TJUE, cabe aos Estados-membros fixar as condições da isenção, devendo aqueles, no exercício dos seus poderes, respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União (cf. *Cartrans Spedition*, processo C-495/17, §37; *Milan Vinš*, processo C-275/18, §28).

**64.** Do ponto de vista aduaneiro, as mercadorias UE destinadas a ser retiradas do território aduaneiro estão, segundo o artigo 263.º do Código aduaneiro da União (Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013), sujeitas a uma declaração prévia de saída, que deve ser entregue na estância aduaneira competente dentro de um prazo específico antes de as mercadorias serem retiradas do território aduaneiro da União (artigo 263.º, n.º 1 do Código). A declaração prévia de saída pode revestir a forma de uma declaração aduaneira, quando as mercadorias a retirar do território aduaneiro da União estiverem sujeitas a um regime aduaneiro para o qual seja exigida essa declaração, ou, para o que agora interessa, a uma declaração sumária de saída (artigo 263.º, n.º 3).

A declaração prévia, independentemente da forma que revista, deve conter os elementos necessários para a análise de risco para fins de proteção e segurança. O declarante deixa de poder solicitar a alteração ou anulação da declaração sumária de saída a partir do momento em que as autoridades aduaneiras tenham, entre outras situações, informado a pessoa que entregou a declaração sumária de saída da sua intenção de examinar as mercadorias, ou tenham verificado que um ou vários dos elementos da declaração sumária de saída são inexatos ou incompletos (artigo 272.º do Código).

**65.** As mercadorias UE destinadas a ser retiradas do território aduaneiro ficam sujeitas a fiscalização aduaneira e podem ser submetidas a controlos aduaneiros (artigo 267.º do Código). A autorização de saída é concedida pelas autoridades aduaneiras na

condição de as mercadorias em causa serem retiradas do território aduaneiro da União no estado em que se encontravam no momento em que foi aceite a declaração aduaneira ou de reexportação ou foi entregue a declaração sumária de saída (artigo 267.º, n.º 4 do Código).

**66.** Este enquadramento releva para a plena compreensão do disposto no Ofício circulado n.º 5327/2015, de 9 de janeiro, que especifica os documentos de autorização e certificação de saída de mercadorias em caso de exportação. Segundo o referido Ofício, há que distinguir a autorização de saída de mercadorias, que tem como efeito autorizar a realização da operação de exportação, e a certificação de saída, que tem como efeito confirmar a saída das mercadorias do território aduaneiro da União. “[É] a certificação de saída que comprova, para os devidos efeitos, a exportação das mercadorias, nomeadamente para efeitos de comprovação de isenção do IVA nos termos do artigo 29.º, n.º 8 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado”. Como se lê no ponto 2.3 do Ofício, “[q]uando as declarações aduaneiras se referirem a mercadorias adquiridas com isenção de IVA ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, por um exportador sem residência ou estabelecimento em território nacional e com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-membro da União Europeia a um sujeito passivo de IVA em Portugal, a certificação de saída materializa-se no documento referido no ponto 2.1 [Certificação de saída para o expedidor/exportador] e passa também a ser disponibilizado o documento “Certificação de saída para o fornecedor nacional”. “Este documento, do qual não consta a identificação do destinatário (Casa n.º 8) constitui comprovação da exportação das mercadorias para o fornecedor nacional, nomeadamente para efeitos do artigo 29.º, n.º 8 do CIVA”.

**67.** Portanto, na interpretação da AT, os “documentos alfandegários apropriados” são a “certificação de saída para o expedidor/exportador” (anexo 3 do Ofício circulado n.º 5327/2015, de 9 de janeiro) e “Certificação de saída para o fornecedor nacional” (anexo 5 do Ofício circulado n.º 5327/2015, de 9 de janeiro). Sublinha-se que estes documentos não resultam de atos jurídico-públicos com efeitos externos, mas de um Ofício-circulado da AT (neste sentido, Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, reimpressão, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 160-161).

**68.** Como tanto a AT como a Requerente reconhecem, existe jurisprudência europeia relevante nesta matéria. O mesmo é dizer que o Tribunal de Justiça já foi confrontado, através de reenvio prejudicial, com a questão de saber se seriam compatíveis com o Direito da União, em especial com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, situações em que as autoridades nacionais, seja com base na legislação interna aplicável, seja em resultado de práticas fiscais, rejeitaram a isenção de exportação constante da Diretiva IVA por falta de documentos alfandegários ou

outros meios específicos. Dessa jurisprudência resultam, com pertinência para as questões a decidir no presente processo, as seguintes conclusões:

- (a) As isenções de IVA devem ser interpretadas de forma estrita, pois constituem exceções ao princípio geral segundo qual este imposto é cobrado por cada entrega de bens e por cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (cf. *Cartrans Expeditions*, processo C-495/17, §37);<sup>1</sup>
- (b) O direito da União não especifica as provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, cabendo aos Estados-membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva IVA, os requisitos de que fica dependente a isenção. Contudo, essa definição tem de respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se incluem os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (cf. *Milan Vinš*, processo C-275/18, §28);
- (c) O que o Direito da União considera decisivo para que se constitua na esfera jurídica do sujeito passivo o direito de beneficiar de uma isenção de IVA na exportação é que “os bens em causa tenham efetivamente sido objeto de exportação”, “cuja veracidade deve ser comprovada a contento das autoridades fiscais nacionais”. Este é o requisito de fundo de que está dependente a isenção de IVA (cf. *Cartrans Expeditions*, processo C-495/17, §37). A exportação é efetuada e a isenção da entrega para exportação é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tiver sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para fora da União e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União (cf. *Unitel sp. z o.o.*, processo C 653/18, §21).
- (d) Neste sentido, o Tribunal de Justiça tem entendido que o princípio da proporcionalidade, enquanto princípio geral de direito da União, é desrespeitado quando a medida nacional faz depender o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, “sem ter em conta os requisitos materiais e, nomeadamente sem se interrogar sobre se estes foram respeitados”. As operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (cf. *Milan Vinš*, processo C-275/18, §29). É o caso, por exemplo, das situações em que as autoridades nacionais rejeitam o direito à isenção com fundamento na falta de identificação do adquirente dos bens no país terceiro, na não colocação dos bens destinados à exportação no regime

<sup>1</sup> Também a decisão arbitral de 20-03-2020, processo n.º 476/2019-T; ou o Acórdão do STA de 12-10-2022, processo 0896/15.1BEAVR.

aduaneiro ou na ausência de uma declaração aduaneira, *embora resulte do processo que os bens foram efetivamente exportados, isto é, que saíram efetivamente do território da União.*

- (e) Sublinhe-se, todavia, que a violação de um requisito formal pode levar a uma recusa de isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo. É o que sucede, por exemplo, se for alegado e demonstrado que o inadimplemento de um requisito formal, como uma declaração aduaneira, tornou mais difícil ou até impossível para as autoridades tributárias a verificação da saída efetiva dos bens do território da União (cf. *Milan Vinš*, processo C-275/18, §35-37).

**69.** Assim, uma leitura dos normativos nacionais em conformidade com o Direito da União, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, aponta no sentido de que, estando demonstrada a efetiva saída dos bens do território da União, rejeitar o direito à isenção de IVA na exportação por falta de requisitos formais constitui uma violação do princípio da proporcionalidade, enquanto princípio geral de direito da União, e do princípio da neutralidade fiscal. A falta dos documentos de certificação enunciados no Ofício circulado n.º 5327/2015, de 9 de janeiro, só pode ser tida como condição *sine qua non* do direito à isenção se for alegado e demonstrado, pelas autoridades nacionais, que o incumprimento destes requisitos formais obstou ou tornou mais difícil uma conclusão segura sobre a efetiva saída dos bens do território nacional (requisito ou condição de fundo).

**70.** Ora, é precisamente aquela condição de fundo que o Tribunal arbitral entende não ter ficado demonstrada, não obstante o esforço probatório da Requerente. Exercido o direito de audição prévia sobre o projeto de RIT, a AT apresentou uma fundamentação que se desdobra em dois argumentos.

Primeiro, a conciliação da prova apresentada não permite aferir objetivamente da efetiva incorporação das etiquetas no produto confeccionado, nem estabelecer uma relação inequívoca entre os diversos fornecimentos de etiquetas e o produto confeccionado.

Segundo, essa demonstração inequívoca seria concretizável se a Requerente tivesse dado cumprimento cabal às formalidades previstas para o regime aduaneiro de exportação de bens, tal como enunciadas no Ofício Circulado n.º 5327/2015, de 9 de janeiro.

**71.** Ora, o Tribunal arbitral não adere ao segundo argumento, uma vez que, como a própria AT veio reconhecer *a posteriori* nas suas alegações escritas, essa prova poderia ser feita por outra via, não tendo de passar, necessariamente, pela emissão dos certificados de saída em sede aduaneira. Aliás, a Requerida não explicou de que

forma é que a apresentação daqueles documentos de certificação permitiria suprir a alegada falta de uma demonstração inequívoca da correspondência entre os diversos fornecimentos de etiquetas e o produto confeccionado.

**72.** Contudo, o Tribunal arbitral, pelas razões de que se deu conta na fundamentação da matéria de facto, não formou a convicção, à luz da prova documental e testemunhal produzida, de que as etiquetas faturadas ao cliente inglês tenham efetivamente sido incorporadas nas peças de vestuário confeccionadas pelos fabricantes, nos termos e nas quantidades descritos nas faturas emitidas ao cliente inglês. Consequentemente, a prova do *requisito de fundo* de que está dependente a isenção não foi efetuada, com a certeza necessária, por nenhum meio. Esta conclusão vale tanto para as etiquetas remetidas aos fabricantes situados em Portugal, como, *a fortiori*, para os fabricantes situados em França, Espanha ou no Reino Unido.

**73.** Quanto à questão da isenção dos serviços de transporte das amostras (gratuitas) faturados pela Requerente ao cliente inglês, não se mostrando provada a exportação nos exatos termos pretendidos pela Requerente, há que afastar a aplicação do artigo 14.º, n.º 1, p) do CIVA, segundo o qual estão isentos de IVA *“[a]s prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com exceção das referidas no artigo 9.º deste diploma, que estejam diretamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da Comunidade, a importação temporária com isenção total de direitos e a importação de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o n.º 1 do artigo 15.º”*.

**74.** Segundo a Requerente, as operações de prestação de serviços de transporte efetuadas a pessoas cuja sede se situe fora do território nacional estão isentas por força do disposto na alínea a), do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Como se lê nos pontos 111 e 112 do PPA, a AT *“não poderia deixar de considerar a regra de não sujeição que consta, como regra geral, da alínea a) do art.º 6.º do CIVA, quando interpretada a contrario”*. *“Aí se estabelece que são tributáveis as prestações de serviços efetuados a um sujeito passivo cuja sede se situe em território nacional, permitindo retirar a conclusão de que, se a prestação de serviços for dirigida a empresa cuja sede se localize fora de Portugal, a operação encontra-se afastada, pelas regras de localização, da sujeição a IVA”*.

**75.** O IVA é um imposto geral sobre o consumo que abrange na sua incidência, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título

oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Acontece que, independentemente da validade destas considerações de direito, não ficou provado que as operações descritas nas faturas do anexo n.º 16 correspondam ao reembolso de prestações de serviços de transporte suportadas pela Requerente. Desde logo porque não foram juntas aos autos as faturas emitidas pelas transportadoras, que permitiriam aquilatar que os montantes faturados à G..., Ltd. correspondem às quantias suportadas pela Requerente, por conta do cliente inglês, no serviço de transporte das amostras.

**76.** Atento este desfecho, mostra-se prejudicado o conhecimento de outras questões sobre as quais este Tribunal arbitral houvesse de ocupar-se (artigo 608.º, n.º 2 CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29, n.º 1, e) do RJAT), concretamente a da condenação da AT no reembolso do imposto e no eventual pagamento de juros indemnizatórios.

## **VI – Decisão**

O Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, manter na ordem jurídica os atos de liquidação de IVA objeto de impugnação, bem como a decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA formulado pela Requerente relativo ao 3.º trimestre de 2022;
- b) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto pago;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

**Valor do processo:** Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e atento o decidido *supra* quanto a este aspeto, fixa-se o **valor do processo em € 33.954,82.**

**Custas:** Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, no artigo 4.º, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **o montante de custas é fixado em € 1836,00**, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

CAAD, 20 de janeiro de 2025.

Marta Vicente  
(Árbitro singular)