

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 326/2025-T**

**Tema: IVA. Isenção na exportação para fora da UE. Requisitos de prova.**

## SUMÁRIO

*Perante a ausência dos documentos alfandegários “apropriados”, não pode a AT recusar a isenção estabelecida no artigo 14.º, 1, a) do CIVA sem cuidar de analisar se as condições materiais previstas nesse artigo estavam, ou não, efectivamente preenchidas, sem estar alegado qualquer indício de prática fraudulenta, e se não subsistirem dúvidas de que os bens foram expedidos e saíram fisicamente do território da União Europeia com destino a países terceiros, transmitindo-se o direito de propriedade para o adquirente dos bens expedidos.*

## DECISÃO ARBITRAL

### I – Relatório

1. A..., S.A., NIF ... (doravante “Requerente”), apresentou, no dia 2 de Abril de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2024..., notificada à Requerente através do Ofício n.º..., de 30 de Dezembro de 2024, e mediatamente sobre a ilegalidade da liquidação adicional de IVA n.º ..., de 19 de Dezembro de 2023, referente ao período de

---

2023/05, que consubstanciou uma correcção no valor de €151.445,23, mas do qual não resultou qualquer valor de imposto adicional a pagar, peticionando todas as consequências legais da anulação de tais actos tributários.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 17 de Junho de 2025.
7. Por Despacho de 17 de Junho de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17.º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 5 de Setembro de 2025, juntamente com o processo administrativo.
9. No dia 20 de Fevereiro de 2026, realizou-se a reunião prevista no art. 18º do RJAT, tendo sido obtido o depoimento das testemunhas B..., C..., D...; no final, as partes foram convidadas a apresentar alegações escritas.
10. A Requerente apresentou alegações em 11 de Março de 2026; a Requerida, em 18 de Março de 2026.
11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
12. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
13. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
14. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
15. O processo não enferma de nulidades.

## **II – Matéria de Facto**

## II. A. Factos provados

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

1. A Requerente tem como actividade principal o comércio por grosso e o agenciamento comercial, designados por “*trading internacional*” de mercadorias.
2. As mercadorias que adquire no estrangeiro são vendidas a clientes, na sua maioria a sociedades comerciais de direito angolano e da Guiné-Bissau, destinando-se as suas vendas a esses mercados.
3. Na sua actividade, a Requerente procede à identificação de fornecedores, à negociação de preços e condições comerciais com fornecedores, e à celebração de contratos com fornecedores seleccionados.
4. Por outro lado, a Requerente desenvolve uma actividade de exportação, prestando neste âmbito serviços acessórios de contratação de serviços de transporte marítimo, aéreo e terrestre e necessidades relacionadas, de gestão da circulação e armazenamento dos bens a serem exportados, e de gestão das reclamações resultantes de não-conformidade, ou de sinistros ocorridos com os bens exportados.
5. Por esse motivo, a Requerente está em permanente situação de crédito de IVA, dando origem a sucessivos processos de pedidos de reembolso, pois adquire mercadorias em território nacional, com IVA, e procede à subsequente exportação, operação isenta de imposto.
6. A Requerente apresentou, na declaração periódica de IVA de 2023/05, o pedido de reembolso de IVA n.º..., no montante de € 1.595.778,93.
7. Isso motivou a ordem de serviço OI2023..., pela qual a Requerente foi objecto de procedimento inspectivo relativo ao período de 2023.
8. No Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) conclui-se que a Requerente não cumpriu cabalmente os requisitos formais necessários à aplicação da isenção do IVA nas operações de exportação para territórios fora da União Europeia – nomeadamente por incorrecto preenchimento dos documentos alfandegários e por deficiente identificação do regime de IVA aplicável.
9. A referência no RIT às transacções em crise é esta:

3.

“1) “Processo –... 220622

*O documento de exportação que foi apresentado não valida a isenção invocada na fatura n.º 5001039582 da A... . O documento de exportação apresentado validará a isenção de IVA nas faturas n.ºs: 2022/183, 2022/184, 2022/185, 2022/186, 2022/187, que figuram na casa 44 do documento de exportação.*

*Poderia ainda verificar-se o facto da A... constituir, nesta operação, um fornecedor de um exportador nacional, cuja transmissão dos bens seria isenta por aplicação do art. 6.º do DL n.º 198/90. Neste caso, o exportador seria a empresa “E..., SA”, mas para isso, na casa 44 teria de figurar a existência de um CCE (Certificado comprovativo de exportação), e a A... teria de estar na posse desse documento que mencionaria a fatura que emitiu (n.º 5001039582).*

*Como tal não se verificou, consideramos que não se encontram reunidas, nos termos do n.º 6 do art. 29.º do CIVA, as condições legais para a validação da isenção invocada pela A... na fatura em causa”.*

2) “Processo – ... 220864

*O documento de exportação que foi apresentado não valida a isenção invocada nas faturas n.ºs 5001040078, 5001040079 e 5001040084, todas da A... . O documento alfandegário apresentado não comprova a saída das mercadorias do território aduaneiro da União Europeia porque constitui apenas o documento de acompanhamento das mercadorias à exportação. O documento que comprova a saída/expedição das mercadorias é a “Certificação de saída para o expedidor/exportador”.*

*Para além disso, mesmo que este documento já fosse a “certificação de saída para o expedidor/exportador”, quem figura no mesmo como exportador é a “F... SA”, e das faturas de acompanhamento da exportação que figuram no documento, não constam as faturas n.ºs 5001040078, 5001040079 e 5001040084.*

*Poderia ainda verificar-se o facto da A... constituir, nesta operação, um fornecedor de um exportador nacional, cuja transmissão dos bens seria isenta por aplicação do art. 6.º do DL n.º 198/90. Neste caso, o exportador seria a empresa “F... SA”. Mas nem pelo documento alfandegário se consegue verificar essa situação, nem tão pouco a A... apresentou “Certificado comprovativo da exportação”.*

*Por tudo isto, consideramos que não se encontram reunidas, nos termos do n.º 8 do art. 29.º do CIVA, as condições legais para a validação da isenção invocada pela A... nas faturas em causa”.*

3) “Processo – ... 220119

*O documento de exportação que foi apresentado não valida a isenção invocada na fatura n.º 5001038515 da A... . O documento de exportação apresentado validará a isenção de IVA na fatura n.º AA/1311, que figura na casa 44 do documento de exportação.*

*Poderia ainda verificar-se o facto da A... constituir, nesta operação, um fornecedor de um exportador nacional, cuja transmissão dos bens seria isenta por aplicação do art. 6.º do DL n.º 198/90. Neste caso, o exportador seria a empresa “G..., Lda”, mas para isso, na casa 44 teria de figurar a existência de um CCE (Certificado comprovativo de exportação) e, a A... teria de estar na posse desse documento que mencionaria a fatura que emitiu (n.º 5001038515).*

*Como tal não se verificou, consideramos que não se encontram reunidas, nos termos do n.º 8 do art. 29.º do CIVA, as condições legais para a validação da isenção invocada pela A... na fatura em causa”.*

4) “Fatura n.º 5001039857

*O documento de exportação que foi apresentado não valida a isenção invocada na fatura n.º 5001039857 da A... . O documento de exportação apresentado validará a isenção de IVA na fatura n.º AA/1397, que figura na casa 44 do documento de exportação.*

*Poderia ainda verificar-se o facto da A... constituir, nesta operação, um fornecedor de um exportador nacional, cuja transmissão dos bens seria isenta por aplicação do art. 6.º do DL n.º 198/90. Neste caso, o exportador seria a empresa “ G..., Lda”, mas para isso, na casa 44 teria de figurar a existência de um CCE (Certificado comprovativo de exportação) e, a A... teria de estar na posse desse documento que mencionaria a fatura que emitiu (n.º 5001039857).*

*Como tal não se verificou, consideramos que não se encontram reunidas, nos termos do n.º 8 do art. 29.º do CIVA, as condições legais para a validação da isenção invocada pela A... na fatura em causa”.*

5) “Fatura n.º 5001041021

*O documento de exportação que foi apresentado não valida a isenção invocada na fatura n.º 5001041021 da A... O documento de exportação apresentado validará a isenção de IVA na fatura n.º AA/1430, que figura na casa 44 do documento de exportação.*

*Poderia ainda verificar-se o facto da A... constituir, nesta operação, um fornecedor de um exportador nacional, cuja transmissão dos bens seria isenta por aplicação do art. 6.º do DL n.º 198/90. Neste caso, o exportador seria a empresa “ G..., Lda”, mas para isso, na casa 44 teria de figurar a existência de um CCE (Certificado comprovativo de exportação) e, a A... teria de estar na posse desse documento que mencionaria a fatura que emitiu (n.º 5001041021).*

*Como tal não se verificou, consideramos que não se encontram reunidas, nos termos do n.º 8 do art. 29.º do CIVA, as condições legais para a validação da isenção invocada pela A... na fatura em causa”.*

10. Especificamente quanto a essas exportações (Processo –... 220622, Processo –... 220864, Processo –... 220119, Fatura n.º 5001039857, Fatura n.º 5001041021), conclui o RIT:

*“V.1.2 - A transmissão destes bens poderá ser considerada uma operação isenta de imposto de acordo com a al. a) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA, se nos termos do n.º 8 do art. 29.º do CIVA, as transmissões de bens isentas de IVA ao abrigo daquele preceito legal, forem comprovadas através de documentos aduaneiros apropriados.*

*De acordo com o ponto 2.1 do Ofício-Circulado n.º 15327/2015 da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira, esse documento intitula-se “Certificação de saída para o expedidor/exportador”. Este documento contém, entre outros, os seguintes dados: a identificação do expedidor/exportador, a identificação do destinatário, identificação da mercadoria, n.ºs e tipos de documentos que acompanham a mercadoria, a data da autorização de saída e a data da*

*confirmação de saída. A data de autorização de saída tem por efeito autorizar a realização da operação de exportação, e a data da certificação de saída tem como efeito confirmar a saída das mercadorias do território aduaneiro da União. Conforme o ponto 2 daquele Ofício-Circulado, “... é a certificação de saída que comprova, para os devidos efeitos, a exportação das mercadorias, nomeadamente para comprovação da isenção do IVA nos termos do artigo 29.º, n.º8, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).”*

*(...)*

*V.1.3 – Face a todo o exposto, não sendo possível comprovar através dos documentos alfandegários apropriados a saída das mercadorias para fora da Comunidade, não poderá aplicar-se a isenção a que se refere o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, havendo lugar à liquidação do correspondente imposto nos termos do subsequente n.º 9.*

*Deste modo, para as sete faturas em análise (n.ºs 5001039582, 5001040078, 5001040079, 5001040084, 5001038515, 5001039857 e 5001041021), será aplicável a taxa reduzida para os iogurtes e leite em pó e a taxa normal para as restantes mercadorias de acordo, respetivamente, com as als. a) e c), ambas, do n.º1 do art. 18.º do CIVA.*

*Os transportes de mercadorias conexos com as exportações, não se encontrando também isentos por falta de comprovação dos documentos alfandegários apropriados, de acordo com o n.º8 do art. 29.º do CIVA, será aplicável a taxa normal de acordo, com a al. c) do n.º1 do art. 18.º do CIVA.”*

11. No exercício do direito de audição prévia, a Requerente reconheceu situações de dedução indevida do IVA, que regularizou voluntariamente.
12. Mantiveram-se, contudo, as demais propostas de correcções relacionadas com os formalismos necessários à aplicação da isenção de IVA nas exportações efectuadas pela Requerente, e delas resultou a liquidação adicional de IVA, notificada à Requerente em 21 de Janeiro de 2021.
13. Apresentada reclamação graciosa em 18 de Abril de 2024 (autuada com o n.º ...2024...), juntamente com documentação comprovativa da saída dos bens do território da União Europeia, a AT manteve as correcções efectuadas, nomeadamente alegando que nos documentos de certificação de saída do território da União Europeia não consta registada nenhuma das facturas com os n.ºs 5001039582, 5001040078, 5001040079, 5001040084, 5001038515, 5001039857 e 5001041021, nem qualquer certificado comprovativo de exportação (CCE), documento que mencionaria aquelas facturas no caso de expedições efectuadas pelos fornecedores da Requerente.
14. Aí se lê:

*“V.1 - A questão em análise prende-se com a prova exigida nas exportações para efeitos da isenção de IVA.*

*V.2 - O regime de isenção de IVA encontra-se previsto no art.º 14º do CIVA, encontrando-se o regime de comprovação das exportações previsto no art.º 29º desse mesmo Código.*

*V.3 - Assim, de acordo com o disposto no n.º 8 do art.º 29º, as exportações devem ser comprovadas mediante a apresentação de documentos aduaneiros apropriados ou, se não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens, com indicação do destino que lhes irá ser dado.*

*V.4 - Estabelece ainda o n.º 9 do citado artigo que a falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.*

*V.5 - O artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, prevê a isenção do IVA nas vendas de mercadorias, efetuadas em território nacional por um fornecedor a um exportador nacional.*

*V.6 - Este regime de isenção pressupõe a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens, sendo uma venda, em que o adquirente é um exportador, seguida de uma venda a um adquirente situado em país terceiro, e tratando-se a última operação de uma exportação, é uma operação isenta de IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA.*

*V.7 - A casa 44 do documento de certificação de saída, destina-se a registar referências especiais/documentos apresentados/certificados e autorizações, ou seja, nesta casa deve ser indicada toda a documentação a juntar à declaração aduaneira que permita a aplicação das disposições que regem o regime aduaneiro para o qual são declaradas as mercadorias, bem como as referências e/ou menções especiais que se tornem necessárias.”*

15. Inconformada com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, notificada através do Ofício n.º ..., de 30 de Dezembro de 2024, a 2 de Abril de 2025 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

## **II. B. Matéria não-provada**

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

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

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e ao PA, e na prova testemunhal.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, no exame das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Nos termos do art. 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.
6. As testemunhas B..., C..., e D... revelaram conhecimento do funcionamento da Requerente (e, no caso da primeira testemunha, do funcionamento de uma fornecedora da Requerente) e das implicações desse funcionamento para as questões aqui em litígio, tendo contribuído para a clarificação de alguns pontos relevantes.
7. Todavia, nenhuma das testemunhas evidenciou conhecimento directo das declarações aduaneiras de exportação associadas às operações em causa, e a testemunha D... admitiu a ocorrência de lacunas, inconsistências formais, divergências e erros na documentação.

8. Cabendo aqui lembrar-se, todavia, que, nos termos do art. 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal se deve cingir à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam, ou deveriam provar.
9. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

### **III. Sobre o Mérito da Causa**

#### **III. A. Posição da Requerente**

1. A Requerente começa por assinalar que no RIT não chega a colocar-se em causa a efectiva saída dos bens do território da União Europeia, apenas sublinhando o incumprimento de formalidades (nomeadamente os documentos alfandegários apropriados a que se refere o art. 29.º, 8 do CIVA), daí pretendendo fazer-se decorrer a inaplicabilidade do art. 14.º, 1, a) do CIVA.
2. Lembrando ainda que o RIT remete para o ponto 2.1 do Ofício-Circulado n.º 15327/2015 da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira, que exige uma “Certificação de saída para o expedidor/exportador”, um documento que deve conter a identificação do expedidor/exportador, a identificação do destinatário, a identificação da mercadoria, números e tipos de documentos que acompanham a mercadoria, a data da autorização de saída e a data da confirmação de saída, determinando que *“é a certificação de saída que comprova, para os devidos efeitos, a exportação das mercadorias, nomeadamente para comprovação da isenção do IVA nos termos do artigo 29º, nº8, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)”*; pelo que, na ausência de tal “Certificação de saída para o expedidor/exportador”, conclui o RIT que a prova apresentada não foi suficiente.

3. Todavia, a Requerente entende que a AT labora em erro na interpretação e aplicação do disposto no art. 29.º, 8 do CIVA, nomeadamente na definição do que possa entender-se serem “documentos alfandegários apropriados”. Desde logo, porque o Ofício-Circulado n.º 15327/2015 não tem valor de lei, e vincula somente os funcionários da AT. E também porque a comprovação da saída dos bens de território da UE, para efeitos de aplicação da isenção prevista no art. 14.º, 1, a) do CIVA, não pode ficar dependente da existência de um único documento, uma única formalidade, quando o que verdadeiramente importa é a materialidade das operações realizadas, e a lei nem sequer faz referência a esse documento.
4. Estando a isenção do IVA nas exportações consagrada no art. 146.º, 1, a) e b) da Directiva IVA, a jurisprudência do TJUE tem estabelecido que aquela isenção depende de três requisitos:
  - Transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário;
  - Demonstração, pelo fornecedor, de que o bem foi expedido ou transportado para fora da União Europeia;
  - Saída física dos bens do território da União Europeia na sequência dessa expedição ou transporte.
5. Já que a referida isenção assenta no reconhecimento da tributação das prestações no lugar de destino, ou seja, naquele lugar no qual os produtos exportados serão consumidos – ficando os Estados-Membros naturalmente limitados no condicionamento que quisessem impor à aplicação deste princípio de tributação no lugar de destino.
6. O que torna crucial a prova da materialidade da saída dos bens para fora do território da União Europeia, e ao mesmo tempo impede a interposição de formalidades susceptíveis de entravar a referida aplicação do princípio de tributação no lugar de destino, no exercício dos poderes conferidos às autoridades nacionais pelo art. 131.º da Directiva IVA, mas sem respeito dos limites correspondentes ao estrito cumprimento do princípio da proporcionalidade.
7. Da jurisprudência do TJUE, a Requerente destaca o Acórdão *Cartrans Spedition*, (Proc. C-495/17), que determinou:

*“na falta de uma disposição da Directiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º desta directiva, os requisitos de isenção das operações de exportação com vista a garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. (...)*

*no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se incluem os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (...) uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (...) quando aqueles requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos”.*

8. No mesmo acórdão *Cartrans Spedition*, o TJUE esclareceu que, face ao princípio da neutralidade basilar e subjacente à Diretiva IVA, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de imposto:
  - quando o sujeito passivo tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que tivesse colocado em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA; e
  - quando a violação do requisito formal tenha por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo de que depende a isenção.
9. Pelo que, em não se tratando de qualquer uma dessas situações, deverão ser viabilizados quaisquer meios probatórios que permitam concluir pelo preenchimento dos requisitos essenciais à isenção na exportação, nomeadamente a transmissão de propriedade e a saída efectiva dos bens do território da União Europeia.
10. O TJUE chega a admitir a demonstração de que, com um grau de probabilidade elevado, os bens saíram do território da União Europeia, na medida em que aponta para a necessidade de:

*“analisar o conjunto de elementos de que dispõem para determinar se deles se pode inferir, com um grau de probabilidade suficientemente elevado, que os bens transportados com destino a um país terceiro aí foram entregues”.*
11. Não devendo inferir-se que tal não sucedeu *“pelo simples facto de que o transportador ou intermediário não apresentou uma declaração de exportação dos referidos bens”.*
12. Do mesmo acórdão *Cartrans Spedition*, a Requerente sublinha que o TJUE concluir não ser razoável impor uma:

*“condição imperativa de que o transportador ou o intermediário em causa apresente, para demonstrar a realidade da exportação, uma declaração de exportação, excluindo, desse modo, qualquer outro meio de prova que permitisse formar a convicção exigida por parte da autoridade fiscal competente (...) impor tal modalidade probatória exclusiva de qualquer outra equivaleria a fazer depender o direito à isenção do cumprimento de obrigações formais (...) sem examinar a questão de saber se os requisitos de fundo impostos pelo direito da União foram ou não efetivamente satisfeitos. A simples circunstância de um transportador ou um intermediário envolvido numa operação de transporte não poder apresentar uma declaração de exportação não implica que essa exportação não tenha efetivamente tido lugar”*

13. A Requerente lembra ainda que o TJUE se pronunciou no mesmo sentido no Acórdão *Milan Vinš* (Proc. C-275/18), no qual se concluiu que as condições impostas pelos Estados-Membros no sentido de limitar a prova da exportação à apresentação de certos documentos aduaneiros, quando se encontra demonstrada a efectiva saída dos bens do território da União Europeia, não respeita o princípio da proporcionalidade – especificando que a qualificação de uma operação como entrega para exportação, nos termos do art. 146.º, 1, a) da Directiva IVA:

*“não pode depender da colocação dos bens em causa sob o regime aduaneiro de exportação, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação (...) em segundo lugar, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Directiva IVA, as condições da isenção das operações de exportação com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva e evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. No exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se inclui o princípio da proporcionalidade”; reiterando o argumento de que “uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados”.*

14. Assinala a Requerente que também a jurisprudência nacional tem evoluído nesse sentido da proeminência da comprovação material das operações – destacando a decisão arbitral no Proc. n.º 803/2022-T, em termos de abertura à comprovação alternativa ao “*documento alfandegário apropriado*”:

*“a validação da isenção de IVA aplicada a uma determinada operação como exportação, em situações em que não se levantam suspeitas de fraude ou evasão*

*fiscal, depende da prova da saída efectiva dos bens em causa do território da União (...)*

*Logo, a exigência do cumprimento de requisitos formais em sede aduaneira não pode ser imposta para negar a isenção de IVA na exportação, quando outros elementos, que decorram dos próprios documentos alfandegários ou de documentos de suporte da expedição internacional dos bens, demonstrem os requisitos materiais da isenção à exportação e a efectiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da União Europeia. (...)*

*desde que a exportação das mercadorias se tenha efectivamente produzido, e o exportador possua o mencionado exemplar do DAU, ou, na impossibilidade de o obter, tenha fornecido as provas a que se refere o art. 796.º, 4 das DACAC, a comprovação da isenção prevista no art. 14.º, 1, a) do CIVA fica efectivada. Importa salientar que uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados – porque as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (...)*

*Os documentos apresentados pela Requerente são válidos e admissíveis como prova (nos termos do art. 796.º, 4 das DACAC), e através deles é possível verificar a materialidade da exportação e da saída física dos bens para fora do espaço da União Europeia, permitindo satisfazer o critério do TJUE, que, no Acórdão Milan Vinš, estabeleceu que «a exportação de um bem 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»”.*

15. E refere ainda as decisões nos Procs. n.ºs 968/2023-T, 315/2018-T, 210/2019T, 292/2019-T, 667/2019-T, 265/2020-T, 201/2021-T e 262/2022-T.

16. Fora do âmbito arbitral, refere-se ainda decisões do TCAS, do TCAN e do STA, destacando, deste último, o acórdão de 3 de Maio de 2018 (Proc. n.º 0696/17):

*“Demonstrando-se nos autos que os bens em causa foram expedidos por conta do vendedor (a recorrente) e saíram fisicamente do território nacional para outro Estado membro, tendo sido entregues a um legal representante do adquirente, ao qual foi transmitido o direito de dispor dos mesmos como proprietário, estando também comprovado que o adquirente é um sujeito passivo que age enquanto tal nas operações em causa, haverá de se concluir que estão verificados os requisitos materiais, de fundo, do direito à isenção de IVA de uma entrega intracomunitária na acepção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA”*

17. A Requerente defende que dispõe de documentação suficiente para demonstrar a materialidade das operações: factura de compra das mercadorias ao seu fornecedor, factura de venda ao seu cliente estabelecido fora do território da União Europeia, prova do transporte das mercadorias e do respectivo desalfandegamento no local de destino da mercadoria – o que, dada a jurisprudência referida, impõe a sua aceitação pela AT, para efeitos do disposto nos arts. 29.º, 8 e 14.º, 1, a) do CIVA, com o reconhecimento de que houve lugar à transferência do direito de dispor do bem como proprietário, ficou demonstrado que o bem foi expedido ou transportado para fora da União Europeia, e teve lugar a saída física dos bens do território da União Europeia na sequência dessa expedição ou transporte.
18. Isso, segundo a Requerente, é o bastante para se dispensar o documento intitulado “*certificação de saída para o expedidor / exportador*”.
19. Assinalando ainda que algumas das operações questionadas pela AT respeitam a aquisições efectuadas pela Requerente sob o Incoterm FOB (Free on Board), casos em que se estava fora do âmbito do IVA.
20. A Requerente entra no detalhe de documentação relativo a cada uma das operações em crise: “Processo –...220622”, “Processo –...220864”, e “Processo –...220119 (Faturas 5001039857, 5001041021 e 5001038515)”, e em todos eles reitera que a documentação – mesmo aquela na qual se reconhecem algumas deficiências formais – comprova, para lá de qualquer margem de dúvida, a saída dos bens do território da UE, tornando aplicável a isenção de IVA prevista no art. 14.º, 1, a) do CIVA, justificando a anulação das liquidações adicionais de IVA ora impugnadas.
21. Em alegações, a Requerente retoma o essencial dos seus argumentos, reforçando aspectos factuais que considera assentes pela prova testemunhal, e reiterando o essencial da fundamentação jurídica. Explora em maior detalhe as relações da Requerente, como membro do grupo H..., com as empresas F..., S.A., E..., S.A., I..., G..., Lda., e J..., Lda..
22. A Requerente insiste que não existe qualquer indício – nem sequer alegação – de fraude, evasão ou abuso fiscal relativamente às operações em causa, não tendo sido posta em causa, por seu lado, a efectividade dessas operações.

23. E assim, quando a AT fundamenta as suas correcções em incongruências formais existentes na documentação aduaneira – designadamente a identificação de operadores distintos da Requerente como exportadores, nas declarações aduaneiras de exportação, e a ausência de menção de facturas emitidas pela Requerente na casa 44 dos documentos de exportação –, nada disso permite duvidar da realidade material das operações, nem impede a demonstração da efectiva saída dos bens do território aduaneiro da União Europeia e da sua entrada efectiva em Angola e na Guiné-Bissau (o que, no seu entender, é reforçado pelo comprovativos de pagamento, Bills of Lading, declarações aduaneiras de importação e pelos Assessment Notices emitidos pela Administração Geral Tributária de Angola).

### **III. B. Posição da Requerida**

24. Na sua resposta, a Requerida começa por reiterar as conclusões do RIT (pontos V.2 a V.11 da respectiva fundamentação), e insiste que, dado que as operações em causa respeitam à saída de bens de território nacional conexas com operações de exportação, nas quais é necessária a intervenção legal dos serviços alfandegários, o documento admitido pelo CIVA como comprovativo da operação isenta tem de ser necessariamente o documento alfandegário apropriado que é a “Certificação de saída para o expedidor/exportador”.
25. Assim, uma vez que, nos documentos alfandegários que foram apresentados, não figura como exportador a Requerente, nem na casa 44, os documentos indicados remetem para as facturas emitidas pela Requerente, nas quais foi invocada a isenção nos termos do art. 14.º, 1, a) do CIVA (e art. 146.º, 1, a) da Directiva IVA), as correspondentes operações não podem ser consideradas isentas de imposto.
26. Lembra a Requerida que, ao abrigo do art. 131.º (e 272.º) da Directiva IVA, o Estado português usou essa prerrogativa para definir as condições de correcta aplicação da isenção, e incluiu nelas a comprovação das operações “*através de documentos alfandegários apropriados*”, para efeitos do art. 29.º, 8 e 9 do CIVA.
27. A Requerida sublinha que recai sobre a Requerente o ónus da prova (art. 74.º, 1 da LGT) e que é a própria Requerente a admitir incongruências e insuficiências na documentação.

- Adiantando que a prova testemunhal não pode, de modo algum, entender-se como suprimindo as deficiências de documentação.
28. De tudo isso faz a Requerida decorrer a conclusão de que não ocorreu qualquer ilegalidade, e que as liquidações adicionais devem ser mantidas na ordem jurídica.
  29. Em alegações, a Requerida retoma os argumentos expendidos na resposta, pronunciando-se ainda sobre a prova testemunhal e sobre alguns documentos supervenientemente juntos aos autos.
  30. Sustenta que a nova documentação continua a não demonstrar a ligação entre as facturas emitidas pela Requerente e as exportações devidamente certificadas pelas autoridades aduaneiras, pelo que se mantêm as insuficiências inicialmente assinaladas – daí retirando a conclusão de que tais documentos demonstram apenas a entrada de mercadorias no país de destino, não constituindo prova da exportação das mercadorias no âmbito das operações invocadas pela Requerente.
  31. E o mesmo quanto à prova testemunhal, que a Requerida entende não ter colmatado as insuficiências probatórias iniciais, desde logo porque as testemunhas não tinham conhecimento directo de muitos dos factos relevantes.
  32. Pelo contrário, a Requerida faz notar que resultou da prova testemunhal o reconhecimento de que as facturas emitidas pela Requerente não constam da casa 44 das certificações de saída apresentadas, constando antes facturas emitidas por outras entidades intervenientes na cadeia comercial – o que é grave, porque a casa 44 das declarações aduaneiras constitui precisamente o campo destinado à identificação dos documentos comerciais associados à exportação, designadamente as facturas correspondentes às operações – pelo que a lacuna impede a identificação das mesmas como documentos comerciais associados às exportações certificadas, além de não permitir excluir que outros exportadores (designadamente a G... ou a F...) tenham procurado beneficiar igualmente do regime de isenção relativamente às mesmas operações, na medida em que é o nome deles que consta, na qualidade de exportadores, de alguma da documentação.
  33. Na sua leitura do acórdão *Cartrans Spedition* (Proc. C-495/17), a Requerida entende que o TJUE, se afirmou que os Estados-Membros não podem exigir exclusivamente um tipo específico de documento para prova da exportação, admitindo que os sujeitos passivos

possam demonstrar a saída dos bens do território da União Europeia através de outros elementos probatórios, ao mesmo tempo afirmou que compete ao sujeito passivo demonstrar que os bens foram efectivamente expedidos ou transportados para fora da União Europeia, podendo os Estados-Membros exigir elementos probatórios adequados para esse efeito, de modo a assegurar a correcta aplicação da isenção e prevenir a fraude ou a evasão fiscal – salvaguardando, portanto, os requisitos probatórios como meios indispensáveis para se garantir a correcta aplicação do regime de isenção, e se impedir situações de utilização abusiva desse regime.

34. Logo, segundo a Requerida não está em causa um mero formalismo documental: trata-se de assegurar a rastreabilidade das operações e de prevenir a eventual utilização indevida de documentação de exportação por diferentes operadores económicos intervenientes na mesma cadeia comercial.
35. Ou seja, a questão suscitada não se prenderia com a eventual qualificação fiscal das operações realizadas por outras entidades, mas antes com a impossibilidade de estabelecer uma correspondência inequívoca entre as facturas emitidas pela Requerente e as exportações certificadas pelas autoridades aduaneiras – correspondência indispensável para que possa aplicar-se a isenção prevista no art. 14.º do CIVA.
36. E afasta a invocação do regime de “exportador nacional” previsto no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, pois tal regime respeita a situações específicas de facturação associadas a operações de exportação realizadas por operadores nacionais, e elas próprias não dispensam a comprovação da ligação entre a operação facturada e a exportação efectivamente realizada, que, segundo a Requerida, falta no caso presente.
37. Insistindo, com base nesses argumentos, na necessária improcedência do pedido e absolvição da Requerida.

## **IV. Fundamentação da decisão**

### **IV. 1. Objecto**

1. O que está em questão nos presentes autos é saber se, para efeitos do disposto no art. 14.º, 1, a) do CIVA, a prova da exportação deverá ser efectuada, em exclusivo, através de “documento alfandegário apropriado”, ou se, pelo contrário, poderão ser utilizados outros meios de prova.
2. Nos termos do art. 14.º, 1, a) do CIVA 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”.*
3. Esta norma encontra fundamento no artigo 146.º, 1, a) da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, nos termos do qual:  
*“1. Os Estados–Membros isentam as seguintes operações: a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade”.*
4. Finalmente, para completarmos o quadro normativo, estabelece-se no art. 29.º, 8 e 9 do CIVA:  
*“8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º (...) 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.  
9 - A falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.”*
5. Qual a *ratio legis* das isenções de IVA na exportação? A jurisprudência comunitária já se pronunciou repetidamente sobre o tema, concluindo que a isenção de IVA prevista no artigo 146.º, 1, a) e b) da Directiva IVA:
  - a) Depende da verificação de três requisitos: (i) Transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário; (ii) Demonstração, pelo fornecedor, que o bem foi expedido ou transportado para fora da União; (iii) Saída física dos bens do território da União na sequência dessa expedição ou transporte<sup>1</sup>.
  - b) Visa garantir a tributação das prestações no lugar de destino, ou seja, aquele no qual os produtos exportados serão consumidos<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> Acórdão de 18 de Outubro de 2012, *BDV Hungary Trading kft*; Acórdão de 28 de Fevereiro de 2018, *Pieńkowski*.

<sup>2</sup> Acórdão de 8 de Novembro de 2018, *Cartrans Spedition*. Na doutrina, entre nós, por exemplo, a obra de referência de José Guilherme Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1991, 361, págs. 95 e segs.; e Maria Teresa Lemos, *O tratamento das exportações no imposto sobre o valor acrescentado*, CTF n.º 313/315, 12985, págs. 7 e segs.

- c) Visa a isenção das entregas de bens quando o fornecedor demonstrar que os bens foram expedidos ou transportados para fora da União, e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União<sup>3</sup>;
  - d) Apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhes são conferidos pelo artigo 131.º da Directiva IVA, no estrito cumprimento do princípio da proporcionalidade, não sendo aqui admitidas medidas que façam depender, no essencial, o direito à dedução do IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais ou a substância das operações realizadas – sendo que o facto de não estarem cumpridos requisitos formais adicionais impostos por legislações nacionais não pode pôr em causa o direito à isenção de IVA<sup>4</sup>;
  - e) Apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhes são conferidos pelo artigo 273.º da Directiva IVA, com base em incumprimento de requisitos formais, quando estejam em causa situações de fraude fiscal que ponham em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA<sup>5</sup>.
6. Estabeleceu o TJUE, no Acórdão *Cartrans Spedition*:

*“na falta de uma disposição da Directiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.o desta diretiva, os requisitos de isenção das operações de exportação com vista a garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos.”* Porém, prossegue, *“no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se incluem os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade”*.

7. Quanto ao princípio da proporcionalidade, prosseguia o TJUE no Acórdão *Cartrans Spedition*:

*“uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas”*. Assim, *“quando aqueles requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos”*.

<sup>3</sup> Acórdão *Pieńkowski*.

<sup>4</sup> Acórdão *Cartrans Spedition*, Acórdão de 9 de Fevereiro de 2017, *Euro Tyre*, Acórdão de 20 de Outubro de 2016, *Plöckl*, Acórdão de 27 de Setembro de 2007, *Collée*, Acórdão de 12 de Julho de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, Acórdão de 21 de Outubro de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, Acórdão de 27 de Setembro de 2012, *VSTR*, e Acórdão de 14 de Março de 2013, *Ablessio*.

<sup>5</sup> Acórdão de 28 de Março de 2019, *Milan Vinš*.

8. Referindo o TJUE, nesse Acórdão *Cartrans Spedition* (§§.41.º e 42.º), que, face ao princípio da neutralidade que enforma a Directiva IVA, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de imposto: (i) quando o sujeito passivo tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que tivesse colocado em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA; e (ii) quando a violação do requisito formal tenha por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo de que depende a isenção.
9. Com base nesse entendimento, considerou o TJUE que a referida isenção não pode estar sujeita

*“à condição imperativa de que o transportador ou o intermediário em causa apresente, para demonstrar a realidade da exportação, uma declaração de exportação, excluindo, desse modo, qualquer outro meio de prova que permitisse formar a convicção exigida por parte da autoridade fiscal competente”. Com efeito, prosseguia, “impor tal modalidade probatória exclusiva de qualquer outra equivaleria a fazer depender o direito à isenção do cumprimento de obrigações formais (...) sem examinar a questão de saber se os requisitos de fundo impostos pelo direito da União foram ou não efetivamente satisfeitos. A simples circunstância de um transportador ou um intermediário envolvido numa operação de transporte não poder apresentar uma declaração de exportação não implica que essa exportação não tenha efetivamente tido lugar.”*

10. Conclui o TJUE nesse Acórdão *Cartrans Spedition* (§§ 52.º a 54º), que se trata de

*“analisar o conjunto de elementos de que dispõem para determinar se deles se pode inferir, com um grau de probabilidade suficientemente elevado, que os bens transportados com destino a um país terceiro aí foram entregues”, não devendo inferir-se que tal não sucedeu “pelo simples facto de que o transportador ou intermediário não apresentou uma declaração de exportação dos referidos bens”.*

11. Mais recentemente, o TJUE, no Acórdão *Milan Vinš*, sustenta (§§ 27.º a 29.º) que a qualificação de uma operação como entrega para exportação nos termos do artigo 146.º, 1, a) da Directiva IVA

*“não pode depender da colocação dos bens em causa sob o regime aduaneiro de exportação, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação (...) em segundo lugar, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.o da Diretiva IVA, as condições da isenção das operações de exportação com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva e evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. No exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da*

*União, entre os quais se inclui o princípio da proporcionalidade”;* reiterando o argumento de que “*uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados*”, conclui esse Acórdão *Milan Vinš* com a decisão de que “*uma condição (...) que impede a concessão de uma isenção de IVA a uma entrega de bens que não tenham sido colocados sob o regime aduaneiro de exportação, ainda que seja ponto assente que esses bens foram efetivamente exportados em conformidade com os critérios recordados no n.º 24 do presente acórdão, e que, por conseguinte, esta entrega corresponde, pelas suas características objetivas, às condições de isenção previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Directiva IVA, não respeita o princípio da proporcionalidade*”.

12. Acresce a isto que as isenções previstas no capítulo 6 da Directiva IVA (“Isenções na exportação”) são imperativas, pelo que, na ausência de derrogação expressa dessa imperatividade, os Estados-Membros não dispõem de margem de discricionariedade para introduzir condições materiais adicionais – e, mais especificamente, exigências de formalidades não podem servir para colocarem em causa a neutralidade do IVA.
13. Daí que o Acórdão *Euro Tyre* do TJUE tenha claramente disposto (§§ 38.º, 39.º e 42.º) que o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção do IVA seja reconhecida se as condições materiais previstas no art. 146.º, 1, a) da Directiva IVA estiverem preenchidas, ainda que o contribuinte não tenha cumprido certas formalidades.
14. Convirá ainda sublinhar que, no entendimento do TJUE, decorre das exigências, tanto da aplicação uniforme do Direito da União como do princípio da igualdade, que os termos de uma disposição do Direito da União que não comporte uma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem em princípio ser objecto de uma interpretação autónoma e uniforme em toda a União<sup>6</sup>.
15. O IVA português é sempre balizado pelo sistema harmonizado do IVA comunitário, pelo que a validação da isenção de IVA aplicada a uma determinada operação como exportação, em situações em que não se levantam suspeitas de fraude ou evasão fiscal, depende da prova da saída efectiva dos bens em causa do território da União.

---

<sup>6</sup> Acórdãos de 18 de Outubro de 2011, *Brüstle*, e de 23 de Abril de 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*)

16. Logo, a exigência do cumprimento de requisitos formais em sede aduaneira não pode ser imposta para negar a isenção de IVA na exportação, quando outros elementos, que decorram dos próprios documentos alfandegários ou de documentos de suporte da expedição internacional dos bens, demonstrem os requisitos materiais da isenção à exportação e a efectiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da União Europeia.
17. Alinhando com a posição do TJUE, à insistência em “documentos apropriados” deve sobrelevar a verificação dos requisitos materiais de que depende a isenção consagrada no art. 14.º, 1, a) do CIVA, nomeadamente (i) se a Requerente celebra com os seus clientes contratos de compra e venda translativos da propriedade dos produtos que comercializa, (ii) se não subsistem dúvidas que os bens foram expedidos para fora da União Europeia e (iii) se, no âmbito dessa expedição, ocorreu a saída física dos bens do território da União (sendo aí consumidos, o que requer que se evite a dupla tributação, nos termos do art. 6.º do CIVA).
18. Verificados esses requisitos materiais, a exigência do documento alfandegário comprovativo da exportação constituirá a forma mais óbvia e simples de comprovação, decerto – mas não poderá deixar de ser considerada uma formalidade “*ad probationem*” à luz da jurisprudência do TJUE.
19. A documentação a apresentar está definida nos arts. 793º e seguintes das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC).
20. Sucede que nas operações de exportação em que a saída dos bens se processe por outro Estado-Membro, e na impossibilidade de os operadores apresentarem o exemplar 3 do Documento Administrativo Único (DAU), visado pela estância de saída, o exportador ou o declarante podem fornecer, à estância aduaneira de exportação, as provas alternativas previstas no art. 796º, 4 das DACAC:
  - a) Uma cópia da nota de entrega assinada ou autenticada pelo destinatário localizado fora do território aduaneiro da Comunidade;
  - b) A prova de pagamento ou, fatura ou, nota de entrega devidamente assinada ou autenticada pelo operador económico que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
  - c) Uma declaração assinada ou autenticada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
  - d) Um documento certificado pelas autoridades aduaneiras de um Estado- Membro ou de um país fora do território aduaneiro da Comunidade;

- e) Registos dos operadores económicos referentes a mercadorias fornecidas a plataformas de perfuração e de produção de petróleo e de gás ou a turbinas eólicas.
21. Assim, desde que a exportação das mercadorias se tenha efectivamente produzido, e o exportador possua o mencionado exemplar do DAU, ou, na impossibilidade de o obter, tenha fornecido as provas a que se refere o art. 796.º, 4 das DACAC, a comprovação da isenção prevista no art. 14.º, 1, a) do CIVA fica efectivada – e este é o entendimento da própria AT, plasmado na Informação Vinculativa n.º 3092, de 24-05-2012.
22. Importa salientar que uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exacta do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados – porque as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objectivas<sup>7</sup>.
23. Os documentos apresentados pela Requerente são válidos e admissíveis como prova (nos termos do art. 796.º, 4 das DACAC), e através deles é possível verificar a materialidade da exportação e da saída física dos bens para fora do espaço da União Europeia, permitindo satisfazer o critério do TJUE, que, no Acórdão *Milan Vinš*, estabeleceu que *“a exportação de um bem 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”*.
24. Convirá enfatizar que a ênfase na materialidade não é timbre somente da jurisprudência comunitária, sendo um princípio geral que tem plena consagração nacional, como se comprova em diversas decisões judiciais.
25. Numa decisão do TCAS,
- “o que releva, para o direito fiscal, é o apuramento da efectiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado. Tal princípio deve ser examinado em conjugação com o fenómeno da fraude à lei, assim podendo limitar o contribuinte no que respeita ao*

---

<sup>7</sup> Acórdão *Cartrans Spedition*.

*grau da sua oneração fiscal e consubstanciando a aplicação de tal princípio a consagração da cláusula geral anti-abuso prevista no art.º 38, n.º 2, da L.G.T.”<sup>8</sup>.*

26. Noutra decisão do TCAS,

*“Ora, o interprete da lei fiscal não pode deixar de atender à substância económica dos factos tributários, isto porque, como frequentemente se acentua, o que efectivamente importa ao direito fiscal são as realidades económicas, as situações reais que expressam a percepção de rendimento ou a capacidade contributiva e não as meras roupagens com que, por vezes, se apresentam exteriormente”<sup>9</sup>.*

27. E sobre o princípio da substância sobre a forma, estabelece o mesmo Acórdão que ele

*“tem as suas origens na contabilidade e estando consagrado no Plano Oficial de Contabilidade como critério de decisão contabilística possível para evitar que o formalismo jurídico se torne obstáculo a que o balanço reflecta com exactidão a situação patrimonial da empresa. Trata-se de conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos, mas que no Direito Fiscal é utilizado com vista a reduzir a relevância da vontade do sujeito passivo na distribuição dos encargos tributários”<sup>10</sup>.*

28. Assim, se, face à ausência dos documentos alfandegários “apropriados”, a AT recusar a isenção sem cuidar de analisar se as condições materiais previstas no art. 14.º, 1, a) do CIVA estavam, ou não, efectivamente preenchidas, sem estar alegado qualquer indício de prática fraudulenta, a sua posição de recusa fica insustentável, sobretudo se não subsistirem dúvidas de que os bens foram expedidos e saíram fisicamente do território da União Europeia com destino a países terceiros, transmitindo-se o direito de propriedade para o adquirente dos bens expedidos – daí resultando a ilegalidade das liquidações em apreço, por errónea interpretação do artigo 14.º, 1, a) do CIVA.

29. A Requerida poderia ter alegado duas razões para a perda do direito à isenção de IVA: a) a de a Requerente ter participado intencionalmente numa fraude fiscal que tivesse posto em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA; b) a de a violação do requisito formal ter impedido a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo<sup>11</sup>.

30. Ora, a AT não alegou fraude, nem alegou a impossibilidade de prova dos requisitos materiais de aplicação da lei.

31. Como se lê numa decisão do STA:

<sup>8</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23/02/2017, Proc. n.º 637/09.2BELRS.

<sup>9</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19 de fevereiro de 2015, Proc. n.º 07918/14.

<sup>10</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19 de fevereiro de 2015, Proc. n.º 07918/14.

<sup>11</sup> As duas ressalvas são explicitadas no Acórdão *Cartrans Spedition*.

*“Demonstrando-se nos autos que os bens em causa foram expedidos por conta do vendedor (a recorrente) e saíram fisicamente do território nacional para outro Estado membro, tendo sido entregues a um legal representante do adquirente, ao qual foi transmitido o direito de dispor dos mesmos como proprietário, estando também comprovado que o adquirente é um sujeito passivo que age enquanto tal nas operações em causa, haverá de se concluir que estão verificados os requisitos materiais, de fundo, do direito à isenção de IVA de uma entrega intracomunitária na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA”<sup>12</sup>.*

32. E numa decisão do TCAN:

*“Vem a jurisprudência entendendo de modo uniforme que, quando estão em questão correções de liquidações quer de IVA, as quais foram consideradas falsas pela administração tributária, as regras de repartição do ónus da prova a ter em conta são as seguintes: Em primeira linha compete à administração tributária fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, terá que demonstrar a existência de indícios sérios de que a operação referida na fatura foi simulada”<sup>13</sup>.*

33. No caso dos presentes autos, a Requerente logrou provar, para além de qualquer dúvida, que os bens foram por si expedidos e saíram fisicamente do território da União Europeia com destino a países terceiros.

34. A única alegação que poderia extravasar da aplicação directa dos precedentes judiciais invocados é aquela que a Requerida faz, de que a documentação apresentada não permitiria excluir que outros exportadores (designadamente as contrapartes negociais da Requerente, a G... ou a F...) tivessem procurado beneficiar igualmente do regime de isenção relativamente às mesmas operações documentadas, na medida em que é o nome deles que consta, na qualidade de exportadores, em alguma da documentação.

35. Simplesmente a Requerida não prova o que alega; e, dados os meios de que dispõe, não lhe seria impossível, nem excessivamente oneroso, provar documentalmente que, ao menos numa das várias operações, se não em todas, a G... ou a F... invocaram essa isenção, ou beneficiaram dela. O ónus probatório recaía sobre a Requerida quanto a essa específica alegação, e a prova não se fez.

36. Em suma, a errónea interpretação do artigo 14.º, 1, a) do CIVA justifica a anulação das liquidações impugnadas, nos termos do art. 163.º, 1, do Código do Procedimento

<sup>12</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 3 de maio de 2018, proc. n.º 0696/17.

<sup>13</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, 2.ª Secção -Contencioso Tributário, de 13 de maio de 2021, Proc. n.º 02691/18.7BEPRT.

Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 29º, 1, d) do RJAT, pelo que terá de proceder, na sua totalidade, o pedido apresentado pela Requerente, seja no que respeita à liquidação adicional de IVA n.º..., de 19 de Dezembro de 2023, referente ao período de 2023/05, seja no que respeita à decisão de indeferimento da reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2024..., notificada à Requerente através do Ofício n.º ..., de 30 de Dezembro de 2024.

#### **IV. 2. O direito aos juros indemnizatórios**

37. Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29.º, 1, a) do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.
38. É hoje consensual que os tribunais arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.
39. Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do art. 43.º, 1 da LGT, em que se dispõe que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou*

*impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”, e do art. 61.º, 4 do CPPT, que estabelece que “se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”.*

40. Igualmente o art. 24.º, 5 do RJAT, ao estabelecer que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
41. Nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.
42. Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, o Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição.
43. Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação art. 43.º da LGT.
44. Lembremos que, de acordo com a jurisprudência do STA:  

*“Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. [§] Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado” – acórdão de 07/11/2001, Proc. n.º 26404.*
45. À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afectam a liquidação adicional imputáveis ao Requerente, eles são imputáveis à Requerida.

46. Os juros indemnizatórios contam-se a partir da data da liquidação impugnada; e, atendendo ao estabelecido no art. 61.º do CPPT, tais juros são calculados à taxa legal, e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

#### **IV. 3. Questões prejudicadas**

47. Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

#### **V. Decisão**

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade da liquidação adicional de IVA n.º ..., de 19 de Dezembro de 2023, referente ao período de 2023/05, e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., notificada à Requerente através do Ofício n.º ..., de 30 de Dezembro de 2024;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição do imposto liquidado em excesso;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data da liquidação adicional até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

#### **VI. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 151.445,23 (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e quarenta e cinco euros e vinte e três cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT,

aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. Custas**

Custas no montante de € 3.672,00 (três mil, seiscentos e setenta e dois euros) a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 26 de Março de 2026.

Os Árbitros

Fernando Araújo

Vítor Braz  
(com declaração de voto)

António Cipriano da Silva

## **Declaração de Voto**

Com a elevada consideração pelos membros do TAC, não acompanhamos o sentido da decisão.

O argumento relativo à relevância da materialidade das operações não pode assumir um valor absoluto, sem delimitar a fronteira entre o que constitui formalismo desproporcionado e o formalismo mínimo exigido pelo legislador (n.s 8 e 9 do artigo 29.º do CIVA), sob pena de se minimizarem as obrigações legais e formais e de se passarem a considerar esses requisitos e exigências documentais específicas como mero formalismo.

Esses procedimentos formais e respetivas provas documentais são, desde logo, exigidos para garantir a transparência e a integridade das operações, isto é, para concretizar os princípios subjacentes ao sistema tributário.

A AT sempre colocou em causa a efetiva saída dos bens, afirmando que a prova exibida não constitui prova suficiente da exportação, face à ausência dos documentos referidos no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA e no Ofício-Circulado n.º 15327/2015, tendo, assim, questionado de forma constante a suficiência de toda prova documental exibida e não apenas os aspetos formais, ainda que sobre estes se tenha debruçado.

Acresce que os requisitos e formalismos legais são sobejamente conhecidos pelos contribuintes, a quem incumbe cumprir e fazer cumprir essas exigências, apenas sendo admissível a sua dispensa quando sejam invocados fundamentos substanciais e/ou impedimentos manifestos que tenham obstado ao cumprimento das obrigações formais destinadas a assegurar a transparência e a integridade das respetivas operações tributárias.

Sublinha-se que o contribuinte em incumprimento e a quem cabe o ónus da prova, se limita a afirmar que as faturas, BL e documentos de importação em Angola/Guiné-Bissau constituem documentação bastante. Ora, a contrário, consideramos que esses documentos isolados não permitem à Requerente lograr provar, para além de qualquer dúvida.

Acresce que a Requerente não apresentou suporte documental com o encadeamento sistemático de cada operação/fatura, designadamente a cadeia probatória, desde a saída de Portugal até à entrada no país terceiro, com correspondência exata entre quantidades, natureza de bens, datas e intervenientes, não fornecendo, assim, qualquer outro elemento material ou

prova que permitisse confirmar, sem margem para dúvida, a efetiva realização das operações, apesar de estas não se encontrarem formalizadas nos termos da lei.

Deste modo, o contribuinte pretende, na prática, inverter o ónus da prova, exigindo que seja a AT a recolher a prova que se encontra na sua total disponibilidade, quando é da sua responsabilidade demonstrar inequivocamente o que alega, maxime, porque, enquanto contribuinte, encontra-se em situação de incumprimento, bem como atentos os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Entende-se que a “falta de documento apropriado” não equivale a “inexistência de qualificação como documento apropriado”, quando a prova seja feita por outros documentos e elementos igualmente idóneos, através dos quais se possa concluir exatamente no mesmo sentido daquele que decorreria da exibição de “documentos apropriados”, admitindo, assim, a dispensa desses elementos formais de prova, porquanto se dissipam quaisquer dúvidas, o que manifestamente não foi demonstrado no presente processo arbitral.

Ora, a instrução e a prova produzidas no presente processo não permitem concluir, sem margem para dúvida, pela realização das operações nos termos alegados, porquanto são evidentes e reconhecidas nos procedimentos do contribuinte “lacunas, inconsistências formais, divergências e erros na documentação”, circunstância essa reconhecida, inclusive, por testemunha da Requerente.

Assim, a própria Requerente cometeu e reconhece erros e omissões declarativos, quer quanto ao preenchimento dos documentos aduaneiros, quer quanto à correta invocação do regime de isenção.

Nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, quem invoca a isenção deve provar os factos constitutivos do direito; não basta demonstrar que “alguma mercadoria” saiu da UE e entrou em Angola ou na Guiné-Bissau, sendo necessário provar, com segurança, que se trata das mesmas operações tributadas em Portugal que se encontram abrangidas pelo regime de exportação previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

Acresce que não foi demonstrado, nem explicitado com precisão, qual o nível de prova que seria exigível ao contribuinte para suprir a falta de “certificação de saída para o expedidor/exportador”. Afirma-se que a documentação apresentada é suficiente, mas não existe, como referido, para cada fatura/processo (... , ... , ...), um encadeamento probatório

(fatura de compra, BL, declaração de exportação, declaração de importação, comprovativos de pagamento, etc.) que permita concluir, sem dúvida razoável, pela saída dos bens e pela sua afetação àquelas faturas.

O legislador nacional, ao transpor a Diretiva IVA, optou por condicionar a isenção das exportações à comprovação “através de documentos aduaneiros apropriados” e previu expressamente que a falta desses documentos determina a obrigação de liquidar o imposto. Esse enquadramento não exclui a apreciação de outros meios de prova, mas significa que, em regra, a demonstração da exportação deve fazer-se por documentos que evidenciem a ligação entre o sujeito passivo, os bens e a saída do território da EU. Ora, esse encadeamento e ligação não foi demonstrado.

O Ofício-Circulado n.º 15327/2015 interpreta a expressão “documentos aduaneiros apropriados” à luz da prática aduaneira, identificando a “certificação de saída para o expedidor/exportador” como o documento que reúne todos os elementos necessários (identificação do exportador, destinatário, mercadoria, documentos de acompanhamento, data de autorização e de confirmação de saída). Nessa medida, esse Ofício concretiza a exigência legal e estabelece um padrão probatório que, salvo casos excecionais devidamente justificados, deve ser seguido.

A questão central reside na correspondência entre determinados documentos de exportação e as faturas em causa, problema já destacado no próprio Relatório de Inspeção Tributária (RIT) e na resposta da AT, em especial quanto à ausência de menção das faturas da A... na casa 44 e à identificação de outros exportadores.

Como resulta do RIT e da posição da AT, nos documentos de exportação apresentados não constam as faturas 5001039582, 5001040078, 5001040079, 5001040084, 5001038515, 5001039857 e 5001041021, nem existe CCE que mencione essas faturas, sendo identificados outros sujeitos como exportadores (E..., G..., F...).

Mesmo admitindo que os bens foram exportados, não resulta demonstrado, de forma suficientemente inequívoca, que se trata das mesmas mercadorias vendidas pela A... nas faturas em causa, nem que a A... foi o verdadeiro exportador ou fornecedor de exportador nacional.

A ausência total de ligação documental entre as faturas do sujeito passivo e as declarações aduaneiras (nenhuma menção na casa 44, exportador formal distinto, inexistência de CCE) ultrapassa o limite do que pode ser qualificado como mera irregularidade formal, pelo que, também, neste caso, se entende que o sujeito passivo não logrou provar os factos constitutivos do direito à isenção/dedução que invoca.

Acresce que a admissão de que, em regra, a falta de certificação de saída e de menção das faturas na casa 44 pode ser suprida por um conjunto heterogéneo de documentos avulso, comporta margem significativa de incerteza probatória, prejudicando a segurança jurídica, a eficácia administrativa e a garantia da integridade das operações, enquanto postulados subjacentes ao disposto nos arts. 131.º e 273.º da Diretiva IVA.

Esse enquadramento e as exigências documentais consideradas legal e tecnicamente adequadas visam, ainda, proteger o sistema tributário e a própria Administração, designadamente contra esquemas em que apenas parte da cadeia (por exemplo, a importação num país terceiro) é documentada, sem clara correspondência com as faturas e operações do sujeito passivo nacional.

Termos em que, pelas razões de facto e de direito expostas, se lavra a presente declaração de voto, em dissidência quanto ao sentido da decisão.

O Árbitro,

Vítor Braz