

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 549/2025-T

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

SUMÁRIO:

- I- Perante a ausência dos documentos alfandegários “apropriados”, não pode 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, efetivamente 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

Os Árbitros Fernando Araújo (Presidente), Rui Miguel Zeferino Ferreira (Vogal e Relator) e David de Oliveira Silva Nunes Fernandes (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede social em ..., ...- ..., Bélgica, veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo

1.

10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentando Pedido de Pronúncia Arbitral o qual tem por objeto imediato o indeferimento tácito dos recursos hierárquicos números ...2024... e ...2025... e, por objeto mediato, a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022/02M; a liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022/02M; a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022/04M; a liquidação de juros moratórios n.º 2024..., referente ao período de 2022/04M; a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022/05M; a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022/05M; a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022/06M; a liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022/06M; a liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022/06M; a liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022/10M (que a Requerente apenas contesta o valor de € 31349,59); a liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022/10M, que no seu conjunto totalizam o montante de **€ 124.816,85 (cento e vinte e quatro mil oitocentos e dezasseis euros e oitenta e cinco cêntimos)**.

2. A Requerente no pedido formulado requer que seja declarada a ilegalidade dos atos tributários controvertidos, com fundamento na ilegalidade das correções decorrentes da inspeção tributária instaurada ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2022..., por violação dos artigos 14.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, bem como dos 131.º, 146.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva IVA, e, em consequência, que sejam anulados esses mesmos atos tributários, com a condenação da Requerida no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos do disposto no artigo 171.º do CPPT e 53.º da LGT.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo apresentado pela Requerente em 3 de junho de 2025 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida, em 5 de junho de 2025.

4. Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 30 de julho de 2025, foram as Partes devidamente notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 20 de agosto de 2025.

5. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese, que:

A. Nas vendas de bens que se destinem a países terceiros, a B... transmite-os à C... (sociedade belga registada para efeitos de IVA em Portugal, com representante fiscal), a qual transmite esses mesmos bens à Requerente, que os adquire através do seu registo de IVA em Portugal, efetuando na sua maioria vendas com destino a países terceiros, as quais qualifica como operações isentas nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA.

B. Em 2022, a partir de Portugal, vendeu um conjunto de estantes com destino ao seu cliente D..., S.A., em Marrocos, tendo emitido, no contexto de tal operação a fatura n.º 022/57, de 13 de junho de 2022, a fatura belga IB32201622, as «*Invoice for customs*» n.ºs..., de 23 de novembro de 2021, e ..._CONT1 e CONT2, de 2 de maio de 2022, que no seu entendimento contêm a informação da expedição dos bens necessária a ser apresentada à instância aduaneira portuguesa de expedição

3.

competente, tendo em vista a realização da exportação e do preenchimento dos documentos «*Certificação de saída para expedidor/exportador*», e de uma *packing list*.

- C. Para a referida exportação, foi atribuído o número interno de fornecimento – B3..., cuja expedição, quanto à fatura n.º 022/57, se concretizou em duas remessas: a primeira remessa teve lugar a 24 de novembro de 2021 e a segunda a 4 de maio de 2022, pelo que só após esta data ocorreu a emissão da respetiva fatura.
- D. Para esta operação emitiu o documento «*invoice for customs*», uma vez que o seu *software* de faturação não permite que a informação constante destes documentos seja incluída de forma automatizada nas faturas, implicando uma intervenção manual para que tal suceda, o qual é apresentado na estância aduaneira de expedição e tem sido por esta aceite, sem reservas, para a emissão da respetiva certificação de saída dos bens.
- E. Foram emitidos pela alfândega competente os documentos de certificação de saída para o expedidor/exportador n.ºs 2021PT..., de 24 de novembro de 2021, e 2022PT..., de 4 de maio de 2022, em cujos campo 44 é feita referência ao número de fornecimento da operação – B3... – que corresponde um número de processo único por fornecimento e que se encontra também referido na «*packing list*» e no «*invoice for customs*»
- F. Foi emitida uma declaração de circulação de mercadorias, de 24 de novembro de 2021, um documento de transporte de 28 de novembro de 2021 e uma *seaway bill* de 8 de maio de 2022, bem como do campo 44 do documento 2021PT... é referido o número de fornecimento B3..., que também se encontra apostado na fatura belga n.º IB32201622, na «*packing list*» e no «*invoice for customs*».
- G. A divergência de peso entre a fatura n.º IB32201622 e a Certificação de saída para o Expedidor resulta de o material de embalagem não ser mencionado na fatura, mas

ter de ser considerado para efeitos de peso no documento de suporte à exportação; e pelo facto de os procedimentos adotados para efeitos do peso declarado no momento da Certificação de saída para o Expedidor diferirem dos adotados para a emissão da fatura.

- H.** A divergência de valor resulta das divergências de peso, uma vez que o montante declarado para efeitos da Certificação de saída é calculado em função do peso.
- I.** Também, emitiu a fatura n.º 022/91, de 14 de outubro de 2022, e a fatura belga IB32202868, relativamente a uma operação de exportação de um conjunto de materiais para sistemas de armazenamento em estantes com destino ao seu cliente E..., operação que, no entanto, não se veio a concretizar, tendo sido, em consequência emitida uma nota de crédito.
- J.** A não concretização derivou do não pagamento do adiantamento exigido, pelo que os bens nunca chegaram a sair de Portugal, tendo emitido a correspondente nota de crédito, que identifica o número único de fornecimento B3..., também identificado na fatura belga n.º IB32202868.
- K.** Também, exportou bens com destino ao seu cliente F..., na Nova Caledónia, tendo emitido no contexto de tal operação a fatura n.º 022/27, de 24 de fevereiro de 2022, e a fatura belga IB32200506, bem como foi emitida a nota de expedição via marítima de 19 de março de 2022 e a correspondente confirmação de embarque.
- L.** Os referidos bens foram consolidados, para efeitos logísticos, em França e, a partir daí, transportados com destino à Nova Caledónia.
- M.** Igualmente, exportou um conjunto de estantes para cargas pesadas com destino ao seu cliente G..., em Marrocos, tendo emitido no contexto de tal operação a fatura n.º 022/22, de 15 de fevereiro de 2022, a fatura belga IB32200507, uma «*Invoice for customs*» n.º B3..., de 15 de fevereiro de 2022, que alega conter a informação da expedição dos bens necessária a ser apresentada à instância aduaneira competente,

tendo em vista a realização da exportação e o preenchimento do documento «*Certificação de saída para expedidor/exportador*», e *packing list*.

- N. Para a referida exportação foi atribuído o número interno de fornecimento – B3..., bem como foi emitida pela alfândega competente o documento de certificação de saída para o expedidor/exportador n.º 2022PT..., de 16 de fevereiro de 2022, em cujo campo 44 é feita referência ao número de fornecimento da operação – B3... – que corresponde um número de processo único por fornecimento e que se encontra também referido na «*packing list*» e no «*invoice for customs*».
- O. Emitiu o documento «*invoice for customs*», uma vez que o seu software de faturação não permite que esta informação conste de forma automatizada nas faturas, implicando uma intervenção manual para que tal suceda, o qual é apresentado na estância aduaneira de expedição e tem sido por esta aceite, sem reservas, para a emissão da respetiva certificação de saída dos bens.
- P. Quanto ao peso e valor das mercadorias, a que respeita a fatura n.º 022/22, sustenta que se encontra refletido nos demais documentos emitidos, relativamente a esta operação.
- Q. Os atos tributários controvertidos são ilegais, por força de estar a ser violado o artigo 14.º, n.º 1, al. a), do CIVA, bem como os artigos 131.º, 246.º, n.º 1 e 273.º, da Diretiva IVA, sustentando que, por um lado, os sujeitos passivos de IVA podem demonstrar a verificação dos pressupostos de que depende a isenção de IVA das exportações através de qualquer meio de prova, e, por outro lado, que os Estados-Membros não podem negar o direito a tal isenção com fundamento no incumprimento de formalidades aduaneiras atinentes à exportação dos bens, a menos que fique demonstrado que o sujeito passivo participou ou esteve envolvido num esquema de fraude, ou que fique irremediavelmente comprometida a possibilidade de demonstrar a saída dos bens em caso de incumprimento de tais

formalidades, sob pena de violação dos princípios da neutralidade, da substância sobre a forma e da proporcionalidade.

- R.** Nos termos da jurisprudência europeia, a isenção depende da verificação de três requisitos substantivos, que podem ser evidenciados através de qualquer meio de prova: Transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário; Demonstração, pelo fornecedor, que o bem foi expedido ou transportado para fora da União; ou Saída física dos bens do território da União na sequência dessa expedição ou transporte.
- S.** Em momento algum a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca sequer o risco de fraude ou evasão fiscal, nem tão-pouco apresenta quaisquer indícios de tais riscos, sustentando apenas que não foram apresentados os documentos alfandegários especificamente solicitados para demonstrar a saída dos bens do território da União Europeia.
- T.** Juntou todos os documentos de que dispunha e tinha na sua posse, e que lograram provar as transmissões aqui em causa, não devendo restar dúvidas de que estavam verificados todos os requisitos para o preenchimento da isenção em sede de IVA.
- U.** A exigência do cumprimento de requisitos formais em sede aduaneira não pode, assim, ser imposta para negar a aplicação da isenção de IVA na exportação, quando outros elementos, que decorrem dos próprios documentos alfandegários, quaisquer que sejam, demonstram o cumprimento dos requisitos materiais para a aplicação da isenção de IVA na exportação e a efetiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da União Europeia.
- V.** De modo a evitar a prossecução dos processos de execução fiscal que tiveram por base as liquidações adicionais em sede de IVA operadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito da inspeção realizada ao exercício de 2022, prestou garantias bancárias, tendo em vista a suspensão dos processos de execução fiscal, de acordo com o disposto no artigo 169.º e seguintes do CPPT, pelo que sendo as correções na

origem dos atos tributários controvertidos nos presentes autos ilegais, deverá ser indemnizada pela prestação indevida de garantia.

6. Em 22 de setembro de 2025, a Requerente veio apresentar requerimento aos autos, em que informou os autos que:

“A 11 de setembro de 2025, (...) foi notificada do Ofício n.º ..., de 5 de setembro de 2025, da Direção de Serviços de IVA, do qual resulta a anulação parcial dos atos tributários controvertidos nos presentes autos, nos seguintes termos:

«V.1 FATURA N.º 022/27

201. No que respeita às operações descritas na fatura n.º 022/27, a B... apresenta documentos comprovativos da exportação efetuada a partir de França.

202. Tal como indicado na informação da DF de Aveiro, a B... exibiu documentos adequados a confirmar a realização da exportação adequada, a partir de França, em carga consolidada em gupagem.

203. A documentação em causa inclui o documento alfandegário de certificação de saída do território da União, onde é identificada a referida fatura BE n.º IB32200506, bem como o respetivo valor e peso.

204. Face ao exposto, da análise aos documentos e argumentos trazidos ao processo, entende-se, tal como defendido pela DF de Aveiro, comprovado o direito à isenção de IVA na exportação relativa à fatura belga n.º IB32200506.

205. Consequentemente, deixa de ser devida a correção de IVA, descrita no ponto V.1.1.1.e. do RITA, on valor de €4.991,00.

V.2 FATURA N.º 022/91

206. A correção respeitante ao período 2022/10, relativa à fatura portuguesa n.º 022/91, de 2022-10-14, descreve uma venda à cliente E..., no ano de 2022.

207. Não obstante, a B... afirma que a operação não se realizou, tendo nessa sequência procedido à emissão da nota crédito BE n.º CB3..., com vista à anulação da referida fatura.

208. Apesar de se ter constatado que a B... não trouxe aos autos elementos suscetíveis de alterar a posição da AT, a DF de Aveiro confirmou, no âmbito de um outro PIT, que engloba o ano de 2023, que a AT passou a dispor de informação que permite concluir que a fatura BE n.º IB32202868 foi efetivamente anulada através da nota de crédito BE n.º CB32..., emitida em 2023-03-20.

209. Nessa esteira, encontrando-se demonstrado que a operação não se realizou, deixa de ser devida a correção ode IVA, no valor de €31.349,59, referente ao período de outubro de 2022 (2022/10).

(...)

VII – Conclusão

273. Face ao exposto, sem direito ao pagamento de juros indemnizatórios, propõe-se a revogação parcial dos atos tributários objeto do presente PPA, nos seguintes termos:

– Anulação parcial da LA n.º 2024 ... – 2022/02M – (no montante de €4.991,00), com reflexo na liquidação de JC n.º 2024... e

– Anulação da LA n.º 2024 ... – 2022/10M – e da liquidação de JC n.º 2024 ...».

Neste contexto, embora a Requerida tenha determinado a parcial anulação da liquidação adicional de IVA n.º 2024 ... e a anulação da liquidação adicional de IVA n.º 2024..., e das correções na origem de tais atos tributários, no valor global de EUR 36.340,59, e correspondentes liquidações de juros compensatórios, a Requerente manteve a posição de não se conformar com os fundamentos da Requerida para a

manutenção na ordem jurídica da totalidade dos atos tributários impugnados nos presentes autos. Assim, veio confirmar, nos termos e para os efeitos do artigo 13.º, n.ºs 1, 2 e 3, do RJAT, que, aceitando a anulação parcial da liquidação adicional de IVA n.º 2024... e a anulação integral da liquidação adicional de IVA n.º 2024..., e das correções na origem de tais atos tributários, no valor global de € 36.340,59, pretende que os presentes autos prossigam os seus termos com vista à apreciação dos demais atos tributários impugnados.

7. Em 29 de setembro de 2025, após notificação à Requerida para a apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo, invocando em síntese, que:
 - A. Os serviços de inspeção tributária e aduaneira consideraram que não se encontrava reunida documentação probatória adequada a comprovar a saída das mercadorias do território nacional e, como tal, a ocorrência das exportações, pelo que, não se encontrando demonstrada a realização de operações isentas de IVA (exportações), liquidou o imposto em falta sobre as mesmas.
 - B. Quanto aos atos tributários que incidem sobre as faturas n.ºs 022/27 e 022/91, revogados pelo Despacho do Sub-Diretor Geral da área dos impostos indiretos e imposto sobre os veículos da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 05 de setembro de 2025, verifica-se a inutilidade (ou impossibilidade) superveniente da lide, a qual é causa de extinção da instância, nos termos do artigo 277.º, alínea e) do Código de Processo Civil, (CPC) aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 alínea d) do RJAT.
 - C. Tendo em conta a inutilidade superveniente da lide, deverá a Requerente ser condenada nas custas da ação, por ter dado causa à demanda, ou, subsidiariamente, ser isenta a AT de custas judiciais, uma vez que, estando vinculada ao princípio da legalidade, não poderia ter decidido de outra forma.

- D.** Quanto à Liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022-02, à Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022-02; à Liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022-10 e à Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022-10, que não se encontra demonstrada a realização de operações isentas de IVA (exportações), pelo que sustenta ser devido o imposto em falta sobre as faturas n.ºs 022/57 e 022/22.
- E.** De acordo com o disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, 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.
- F.** Estatui 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, pelo que a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, está dependente de serem comprovadas as exportações através de documentos aduaneiros apropriados, uma vez que há que demonstrar a saída efetiva dos bens do território aduaneiro da União pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste e a transferência do direito de deles dispor para o adquirente não estabelecido no território comunitário.
- G.** A Diretiva do IVA atribui aos Estados-Membros a prerrogativa de definir as condições para assegurar a correta aplicação da isenção, bem como para evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.
- H.** Não é admissível, a posteriori, que se confundam as regras do ónus da prova e respetivas consequências legais no que concerne aos factos a dar (ou não) como provados com quaisquer construções de raciocínio que eventualmente equacionem e se baseiem em “presunções” sem qualquer sustento fáctico ou legal, sob pena de

subversão inconstitucional do sistema do ónus da prova e de princípios que merecem tutela constitucional, designadamente segurança jurídica.

- I.** Não sendo admissível que, atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil (CC), se diga que incumbirá à AT fazer a prova de que as alegações da Requerente não são verdadeiras.
- J.** A prova da isenção de IVA, nos termos do artigo 14.º do CIVA, é um facto positivo e não é prova suficiente justificar a operação assente em meros juízos presuntivos, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas.
- K.** A administração encontra-se sujeita ao princípio da legalidade, estando os seus órgãos obrigados a uma atuação em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes são conferidos e em conformidade com os respetivos fins, pelo que exerce no âmbito fiscal um verdadeiro poder vinculado, sem qualquer margem de liberdade, encarregando-se a lei de prescrever, com detalhes, se, quando e como a administração deve agir, e determinando os elementos e os requisitos necessários.
- L.** Relativamente à fatura PT n.º 022/22 – fatura BE n.º IB32200507, sustenta que a fatura portuguesa corresponde a uma transposição incompleta da fatura belga, sendo esta última que titula, efetivamente, as suas operações e que objeto de envio aos clientes, sendo evidente a divergência de valores entre as mesmas (€61.679,38 e €50.590,26, respetivamente), bem como, sustenta que o documento de certificação de saída não faz menção à fatura n.º 022/22, de 2022-02-15.
- M.** Não há correspondência entre a fatura portuguesa e a informação constante no documento alfandegário – certificação de saída 2022PT...– onde se verifica que o expedidor/exportador tem o NIF ... (e não...), e é identificada, no campo 44, sob o código N380, a fatura n.º B32200004 (e não a 022/22 ou sequer a IB32200507),

relativa a bens com uma massa líquida de 29.880,00 Kg e cujo montante total faturado é de €6 3.237,82 (e não € 61.679,48).

- N.** A fatura belga indicada como fatura de origem à fatura PT n.º 022/22, não é a que consta no campo 44, sob o código N380, do documento de certificação de saída, mas sim a fatura n.º B32200004.
- O.** No documento interno da Requerente (*“invoice for customs”*) consta que as mercadorias ascendem a 30.411,06 Kg e não a 29.880,00 Kg, pelo que também se verifica a existência de divergência no que concerne ao peso das mercadorias.
- P.** Não é possível atribuir credibilidade aos argumentos e documentos apresentados pela Requerente, pelo que a informação trazida ao processo não é apta a comprovar o direito à isenção de IVA, por via de exportação, sendo de manter a correção relativa à falta de liquidação de IVA, no valor € 14.186,26, referente ao período de 2022/02.
- Q.** Relativamente fatura PT n.º 022/57 – fatura BE n.º IB32201622, a operação se terá concretizado em duas remessas - a 2021-11-24 e a 2022-05-04, mas a emissão da referida fatura apenas ocorreu após a última remessa de bens, o que no seu entendimento significa que os bens saíram materialmente do território nacional sem que tivesse sido emitida a fatura n.º 022/57, que só foi emitida em 2022-06-13.
- R.** A documentação alfandegária junta nunca poderia fazer menção à mencionada fatura, porque a mesma ainda não tinha sido processada.
- S.** Foram emitidos pela alfândega competente os documentos de certificação de saída para o expedidor/exportador n.ºs: 2021PT..., de 2021-11-24, e 2022PT..., de 2022-05-04, em cujo campo 44 é feita referência ao n.º de fornecimento da operação – B32... – que corresponde a um número de processo único por fornecimento e que se encontra também referido na «packing list» e no «invoice for customs», mas não faz

menção à fatura 022/57, nem podia, porquanto a mesma ainda não tinha sido emitida.

- T. Existe uma divergência de peso entre a fatura n.º IB32201622 (fatura belga) e a Certificação de saída para o Expedidor, bem como sustenta que o documento alfandegário não diz respeito a uma exportação efetuada pela Requerente.
- U. Quanto ao documento certificação de saída para o expedidor exportador – 2021PT..., com confirmação de saída em 2021-11-27, verifica-se que apenas apresenta concordância com a fatura BE n.º IB32201622, relativamente à seguinte informação genérica: expedidor/exportador (campo 2) – B... NIF...; destinatário (campo 8) – D...; país de expedição/ exportação - Portugal; país de destino – Marrocos, embora com divergência (não justificada) no peso.
- V. Quanto ao peso, a seaway bill n.º WECC22..., onde se indica que o peso das mercadorias ascende ao peso bruto total de 32.251,00Kg, enquanto o documento de transporte (respeitante à mesma operação) respeita a um peso bruto de 134.865,00Kg.
- W. Face à incongruência dos documentos apresentados e à ausência de certificação de saída das mercadorias tituladas na fatura n.º 022/57, os elementos juntos aos autos não demonstram a saída das mercadorias do território da união e como tal, não são hábeis a sustentar o direito à isenção de IVA, sendo, consequentemente, de manter a correção relativa à falta de liquidação de IVA no valor € 74.290,00 referente ao período de 2022/06.
- X. Deverá ser reconhecido a inexistência da prática de qualquer erro de facto ou de direito que lhe possa ser imputado, pelo que sustenta não serem devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, interpretado à luz do Acórdão do TCAS – Processo n.º 1701/09.3BELRS, de 2025-03-12 [porém, a requerente não formula pedido de juros indemnizatórios, mas antes, indemnização por prestação de garantia indevida].

8. Por despacho de 8 de outubro de 2025, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, com fundamento de que as questões a decidir são essencialmente de direito e, bem assim, que não foi apresentada prova testemunhal e que seriam apreciados a final os efeitos da revogação parcial.

Nesse mesmo despacho concedeu-se às Partes a possibilidade de apresentarem alegações, a Requerente no prazo de 10 dias contados da notificação do despacho de dispensa da referida reunião, e a Requerida no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações da Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas.

Igualmente, se estabeleceu que a Requerente deveria pagar o remanescente da taxa de arbitragem no prazo de 20 dias contados da mesma notificação, dando cumprimento ao disposto no artigo 4º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

9. Em 23 de outubro de 2025, a Requerente veio apresentar alegações escritas, tendo a Requerida também apresentado alegações escritas em 30 de outubro de 2025. As Partes mantiveram no essencial o alegado, quer no pedido de pronúncia arbitral, por parte da Requerente, quer na Resposta, por parte da Requerida.

A Requerente, entre outras considerações, sustentou conclusivamente que:

“(…)

B) A não aplicação da isenção em IVA na expedição de bens, a partir do território da União Europeia, com destino a Estados terceiros, tendo por base o entendimento da não admissão de quaisquer meios de prova além dos constantes no artigo 28.º, n.º 8 do CIVA, viola o disposto nos artigos 14.º, n.º 1, alínea a) do CIVA e artigos 131.º, 146.º, n.º 1 e 273.º da Diretiva IVA;

C) A Requerente juntou todos os documentos de que dispunha com vista a comprovar a efetiva expedição dos bens aqui em causa referentes às faturas n.os 022/57 e 022/22, sendo tal prova composta por documentos próprios e

emitidos por várias entidades, públicas e privadas, atestando as diversas fases do circuito físico das mercadorias exportadas pela Requerente, sendo, desde logo, absolutamente inverosímil que todas as diferentes entidades que emitiram tais documentos tivessem conluiado para produzir documentos cujo teor não corresponde à realidade.

D) As imprecisões e lapsos nas faturas portuguesas não obstam a que a Administração Tributária pudesse ter concluído pela aplicação da isenção às situações aqui em causa, na medida em que a própria Administração Tributária conseguiu percecionar as ligações existentes entre as faturas portuguesas e as faturas belgas.

E) A prova da transmissão e expedição de bens pode ser efetuada através de qualquer meio de prova como afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, (...).

F) Também os Tribunais Arbitrais têm mantido este entendimento, nomeadamente e, a título de exemplo, na Decisão Arbitral de 26 de agosto de 2024 (Processo n.º 1053/2023-T) e Decisão Arbitral de 2 de junho de 2020 (Processo n.º 292/2019-T).

G) Da conjugação da prova documental junta aos autos resulta cabalmente demonstrado o direito à isenção em sede de IVA, em conformidade com o regime legal nacional e europeu aplicável. A Administração Tributária, contudo, não demonstrou os motivos que legitimariam o afastamento dessa isenção face à interpretação e jurisprudência existente do Tribunal de Justiça da União Europeia e dos Tribunais Arbitrais e os artigos supra mencionados.

H) São ilegais e anuláveis, ex vi artigo 163.º do CPA, das correções decorrentes da inspeção tributária melhor identificada, na origem das liquidações adicionais de IVA controvertidas nos presentes autos, com fundamento na violação do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do CIVA.

I) Entendimento diverso da suscetibilidade de a Requerente demonstrar a verificação dos pressupostos da isenção de IVA prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, através de outros meios de prova além dos que se

encontram estabelecidos no artigo 28.º, n.º 8, do Código do IVA, redundará numa interpretação desta norma contrária ao artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, aos princípios da neutralidade, da substância sobre a forma e da proporcionalidade.

J) Caso esse Douto Tribunal Arbitral tenha dúvidas sobre a admissibilidade de os pressupostos da isenção de IVA prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, serem demonstrados em sede judicial com recurso a qualquer meio de prova, por força do disposto no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, e à luz dos princípios da neutralidade, da substância sobre a forma e da proporcionalidade – no que não se concede mas se admite por mero dever de patrocínio, requer-se que suspenda a presente instância e diligencie pelo reenvio prejudicial, ao abrigo do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, notificando previamente a Requerente para que se possa pronunciar sobre o teor da questão a submeter.

K) Com a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, para além do direito à restituição do montante indevidamente pago, a Requerente terá ainda direito a indemnização por prestação indevida de garantia bancária, de acordo com o disposto no artigo 169.º e seguintes do CPPT, em relação a todos os atos tributários, incluindo os, entretanto, revogados.

Por seu lado, a Requerida refere, além do demais, que;

“5. sendo a prova da isenção de IVA nos termos do artigo 14.º do CIVA um facto positivo e que não é prova suficiente justificar a operação assente em meros juízos presuntivos, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas.

6. o que in casu não aconteceu.

7. Não se constata quaisquer elementos passíveis de alterar o entendimento da Requerida já expendido em sede de Resposta.”

Concluindo que:

“deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais consequências”.

10. Em 27 de outubro de 2025, a Requerente submeteu aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente, a qual foi paga em 16 de outubro de 2025.

II. SANEAMENTO

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

12. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

14. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.

15. Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer, para além da exceção dilatória, por pretensa inutilidade (ou impossibilidade) superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e) do Código de Processo Civil, (CPC) aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 alínea d) do RJAT, que será infra objeto de apreciação
16. O processo não enferma de nulidades.

III. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

17. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:
- A.** A Requerente é uma sociedade de direito belga não residente em Portugal e sem estabelecimento estável em território nacional, registada em Portugal, para efeitos de IVA, desde 2021-02-01, tendo como representante fiscal a H..., S.A – com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) ..., integrando o Grupo I... [cfr. Artigo 4.º do PPA e artigo 3.º da Resposta].
- B.** A Requerente tem como principal atividade o desenvolvimento e fabrico de sistemas de estantes de alta qualidade para o armazenamento de artigos paletizados, de dimensão reduzida e itens compridos, bem como de estruturas tipo plataforma [cfr. Artigo 5.º do PPA e artigo 4.º da Resposta].
- C.** O Grupo I... tem duas entidades estabelecidas em Portugal, a B... (fábrica), com o NIPC..., e a H... (entidade comercial) responsável pelas vendas a clientes nacionais [cfr. Artigo 6.º do PPA e artigo 5.º da Resposta].

- D.** Nas vendas de bens destinadas a países terceiros, a B... transmite-os à C... (sociedade de direito belga registada para efeitos de IVA em Portugal, com representante fiscal), a qual transmite esses mesmos bens à Requerente [Artigo 7.º do PPA e artigo 6.º da Resposta].
- E.** A Requerente adquire os bens à C... através do seu registo de IVA em Portugal e efetua na sua maioria vendas com destino a países terceiros, as quais qualifica como isentas, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA (“exportação direta”) [Artigo 8.º do PPA e artigo 7.º da Resposta].
- F.** O Grupo I... possui uma rede de 9 fábricas geograficamente dispersas, e uma rede comercial que procura centralizar os bens em função dos seus mercados de destino [Artigo 9.º do PPA]
- G.** A Requerente no decurso do ano de 2022 realizou várias operações de exportação [Artigo 9.º do PPA e artigo 8.º da Resposta].
- H.** A Requerente no decurso do ano de 2022, entre outras, exportou a partir de Portugal, um conjunto de estantes com destino ao seu cliente D..., S.A., em Marrocos, tendo emitido, no contexto de tal operação, a fatura n.º 022/57, de 13 de junho de 2022, a fatura belga IB32201622, as «*Invoice for customs*» n.ºs B3..., de 23 de novembro de 2021, e B3..._CONT1 e CONT2, de 2 de maio de 2022, que contêm a informação da expedição dos bens necessária a ser apresentada à instância aduaneira portuguesa de expedição competente, tendo em vista a realização da exportação e o preenchimento dos documentos «*Certificação de saída para expedidor/exportador*», e uma *packing list* [Documentos 13 a 22 do PPA].

- I.** A expedição dos bens a que respeita a fatura n.º 022/57 concretizou-se em duas remessas: a primeira remessa teve lugar a 24 de novembro de 2021 e a segunda a 4 de maio de 2022.
- J.** A fatura n.º 022/57 foi emitida após a última remessa de bens, pelo que a Requerente emitiu o documento «*invoice for customs*», o qual foi apresentado na estância aduaneira de expedição e foi por esta aceite, sem reservas, para a emissão da respetiva certificação de saída dos bens [documentos n.ºs 18 e 19, juntos com o PPA; artigo 74, da Resposta].
- K.** Nas operações a que respeita a fatura n.º 022/57, foram emitidos pela alfândega competente os documentos de certificação de saída para o expedidor/exportador números 2021PT..., de 24 de novembro de 2021, e 2022PT..., de 4 de maio de 2022, em cujo campo 44 é feita referência ao número de fornecimento da operação – B3... – que corresponde a um número de processo único por fornecimento e que se encontra também referido na «*packing list*» e no «*invoice for customs*» [documentos n.ºs 18 e 19, juntos com o PPA].
- L.** Relativamente às operações subjacentes à fatura n.º 022/57, foi emitida uma declaração de circulação de mercadorias, de 24 de novembro de 2021, um documento de transporte de 28 de novembro de 2021 e uma *seaway bill* de 8 de maio de 2022 [documentos n.ºs 20, 21 e 22].
- M.** No campo 44 do documento 2021PT... é referido o número de fornecimento B3..., que também se encontra apostado na fatura belga n.º IB32201622, na «*packing list*» e no «*invoice for customs*».

- N.** Existe divergência de peso entre a fatura n.º IB32201622 e a Certificação de saída para o Expedidor, que resulta de o material de embalagem não ser mencionado na fatura, mas ter de ser considerado para efeitos de peso no documento de suporte à exportação;
- O.** Os procedimentos adotados para efeitos de peso declarado no momento da Certificação de saída para o Expedidor diferirem dos adotados para a emissão da fatura, em que o peso que é declarado para efeitos da Certificação de saída para o Expedidor é o peso que consta do documento «packing list»; sendo que o peso que consta deste documento («packing list») é o peso que consta do sistema ERP da B..., o qual corresponde ao peso normal daquele material carregado em sistema por defeito, enquanto o peso que consta da fatura emitida ao cliente é o peso que consta por defeito (“*master data*”) no sistema ERP da A... (“SAP”).
- P.** A diferença de peso dos produtos nos dois sistemas prende-se com o cálculo do peso em cada sistema, uma vez que para calcular o peso de um produto/item específico, são utilizadas fórmulas de cálculo que dependem do comprimento do item, distintas nos dois sistemas (LN e SAP), devido à configuração inicial das fórmulas efetuada nos sistemas.
- Q.** As diferenças de valores resultam das divergências de peso acima explicadas, uma vez que o montante declarado para efeitos da Certificação de saída é calculado em função do peso.
- R.** Na preparação e emissão da fatura, foi tido em conta o peso por kg com base no valor total de vendas no sistema SAP versus o peso líquido total no sistema SAP para este

pedido, ou seja, € 323.000/162.745 Kg = € 1,9847/Kg, enquanto para preparação da «*packing list*» foram utilizados os pesos constantes do sistema LN, ou seja, 166.070 Kg multiplicados pelo peso por Kg dos dados do sistema SAP (€ 1,9847/Kg) = € 329.599.

- S.** A Requerente, emitiu a fatura n.º 022/91, de 14 de outubro de 2022, e a fatura belga IB32202868, relativamente a uma operação de exportação de um conjunto de materiais para sistemas de armazenamento em estantes com destino ao seu cliente E..., mas que não se veio a concretizar, tendo sido, em consequência, emitida a correspondente nota de crédito [documentos n.ºs 23 a 26 do PPA].
- T.** A Requerente não enviaria a mercadoria enquanto o cliente não procedesse ao pagamento, o qual não ocorreu, pelo que os bens nunca saíram de território português, tendo a Requerente emitido a correspondente nota de crédito, que identifica o número único de fornecimento B3..., também identificado na fatura belga n.º IB32202868 [documentos n.ºs 23, 24, 25 e 26 juntos com o PPA].
- U.** A Requerente exportou bens com destino ao seu cliente F..., na Nova Caledónia, tendo emitido a fatura n.º 022/27, de 24 de fevereiro de 2022 e a fatura belga IB32200506 [documentos n.ºs 27 a 32 juntos com o PPA].
- V.** Foi emitida a nota de expedição via marítima, de 19 de março de 2022, e a correspondente confirmação de embarque [documentos n.ºs 29 e 30 juntos com o PPA].
- W.** Os referidos bens foram consolidados, para efeitos logísticos, em França e, a partir daí, transportados com destino à Nova Caledónia [documentos n.º 31 e 32].

- X.** A Requerente exportou um conjunto de estantes para cargas pesadas com destino ao seu cliente G..., em Marrocos, tendo emitido a fatura n.º 022/22, de 15 de fevereiro de 2022, a fatura belga IB32200507, uma «*Invoice for customs*» n.º B32..., de 15 de fevereiro de 2022, que contém a informação da expedição dos bens necessária a ser apresentada à instância aduaneira competente, tendo em vista a realização da exportação e o preenchimento do documento «*Certificação de saída para expedidor/exportador*», e *packing list* [documentos n.ºs 33 a 37 juntos com o PPA].
- Y.** À exportação foi atribuído o número interno de fornecimento – B3... – que está refletido na «*invoice for customs*»/ordem de venda [documentos n.ºs 33, 34, 35 e 36 juntos com o PPA].
- Z.** Foi emitida pela alfândega competente o documento de certificação de saída para o expedidor/exportador n.º 2022PT..., de 16 de fevereiro de 2022, em cujo campo 44 é feita referência ao número de fornecimento da operação – B3... – que corresponde um número de processo único por fornecimento e que se encontra também referido na «*packing list*» e no «*invoice for customs*» [documento n.º 37 junto com o PPA].
- AA.** A Requerente emitiu o documento «*invoice for customs*» automaticamente em sistema, o qual foi apresentado na estância aduaneira de expedição e aceite sem reservas para a emissão da respetiva certificação de saída dos bens.
- BB.** O peso e valor das mercadorias encontra-se refletido também nos demais documentos emitidos relativamente a esta operação económica de exportação.
- CC.** Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., foi efetuada uma Inspeção Tributária,

do qual resultou o Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que determinou a emissão de liquidações adicionais de IVA [Cfr. PA]

DD. Os serviços de inspeção tributária e aduaneira (SIT) consideraram que não se encontrava reunida documentação probatória adequada a comprovar a saída das mercadorias do território nacional (referente às operações tituladas pelas faturas n.ºs 022/57, 022/22, 022/27 e 022/91) e, como tal, a ocorrência das exportações, pelo que, não se encontrando demonstrada a realização de operações isentas de IVA (exportações), liquidou o imposto em falta sobre as mesmas [Cfr. PA]

EE. Em 13 de dezembro de 2023, a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, do qual resultavam correções no montante de € 180.352,09 (cento e oitenta mil trezentos e cinquenta e dois euros e nove cêntimos) [Documento 38 do PPA; e PA]

FF. Em 8 de janeiro de 2024, a Requerente exerceu o direito de audição prévia e requereu a regularização voluntária das correções identificadas nos pontos V.1.1.1.c., V.1.1.2.a., V.1.1.4.a., V.1.1.5.a., V.1.1.5.b. e V.1.1.6.b. do projeto de relatório de inspeção tributária, no montante total de € 11.485,91 (onze mil quatrocentos e oitenta e cinco euros e noventa e um cêntimos) [Cfr. PA].

GG. A Requerente, através do Ofício de 4 de abril de 2024 foi notificada do relatório de inspeção tributária [Documento 12 do PPA; e PA].

HH. Das conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, resultaram liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, no valor global de € 124.816,85 (cento e vinte e quatro mil oitocentos e dezasseis euros e oitenta e cinco cêntimos),

respeitante aos seguintes atos tributários:

- Liquidação adicional de IVA n.º 2024 ..., referente ao período de 2022-02;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022-02;
- Liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022-04;
- Liquidação de juros moratórios n.º 2024..., referente ao período de 2022-04;
- Liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022-05;
- Liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022-05;
- Liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022-06;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022-06;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022-06;
- Liquidação adicional de IVA n.º 2024..., referente ao período de 2022-10;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao período de 2022-10;

II. A Requerente para evitar a prossecução da cobrança coerciva das prestações tributárias decorrentes das referidas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, prestou garantias bancárias números ..., ..., ..., ..., ..., ..., ...2024..., ...2024... e ...2024... .

JJ. A Requerente foi notificada em 10 de abril de 2024, do RIT, previamente sujeito à audição a que se refere o artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e o artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) [Cfr. PA].

KK. A Requerente apresentou as reclamações graciosas n.ºs ...2024... e ...2024..., com

entrada no Serviço de Finanças – Lisboa ..., em 24 de julho de 2024 e 3 de setembro de 2024, respetivamente [Cfr. PA e documentos 45 e 46, do PPA].

LL. A Requerente, em face das presunções de indeferimentos tácitos das reclamações gratuitas, apresentou os recursos hierárquicos n.ºs ...2024... e ...2025..., no Serviço de Finanças – Lisboa ..., em 20 de dezembro de 2024 e 30 de janeiro de 2025, respetivamente. [Cfr. PA].

MM. A Requerente, em face das presunções de indeferimentos tácitos dos recursos hierárquicos, submeteu, em 3 de junho de 2025, pedido de constituição do Tribunal Arbitral [Cfr. PA e PPA].

NN. Após a constituição do Tribunal Arbitral, a Requerida informou que, em 5 de setembro de 2025, através do Ofício n.º ... foi proferido despacho pelo Subdiretor Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, IEC, e ISV, no qual se procedeu à revogação parcial, e consequente anulação, dos seguintes atos de liquidação:

- Liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período de 2022/02, apenas em relação ao montante de 4.991,00 EUR, com reflexo na liquidação adicional de juros compensatórios n.º 2024 ... (operação a que respeita a fatura n.º 022/27); e
- Liquidação adicional n.º 2024 ..., referente ao período de 2022/10, no montante de EUR 31.349,59, com reflexo na liquidação adicional de juros compensatórios n.º 2024 ... (operação a que respeita a fatura n.º (022/91) [Documento 1, junto com a Resposta].

OO. A Requerente, em 23 de setembro de 2025, apresentou requerimento confirmando a aceitação da anulação parcial das liquidações *supramencionadas*, no valor global de € 36.340,59 (trinta e seis mil trezentos e quarenta euros e cinquenta e nove cêntimos),

declarando o interesse na continuação dos autos em relação aos demais atos tributários.

B. FACTOS NÃO PROVADOS:

18. Com relevo para a decisão do caso em juízo, não existem factos dados como não provados.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

19. A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais, bem como nos documentos juntos aos autos, quer pela Requerente (com o pedido de pronuncia arbitral), quer pela Requerida (no processo administrativo e na Resposta) e em factos não questionados pelas Partes.

20. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, nos termos do n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, de acordo com o n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

21. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

22. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e

avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

- 23.** Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

A. DA INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE

- 24.** Como se evidenciou na matéria dada como provada, veio a Requerida, após constituído o presente Tribunal Arbitral, a proceder à revogação parcial dos atos tributários de IVA e juros compensatórios, nomeadamente, da liquidação adicional de IVA n.º 2024 ..., de 2022/02, apenas quanto ao montante de € 4.991,00 (quatro mil novecentos e noventa e um euros), com reflexo na liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., bem como da liquidação adicional de IVA n.º 2024..., de 2022/10, e da liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., aqui arbitralmente impugnados (ponto HH da matéria dada como provada), por força do despacho de 5 de setembro de 2025, constante do Ofício n.º ..., exarado pelo Subdiretor Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, IEC, e ISV.
- 25.** O que significa afirmar que as referenciadas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, que estavam na base e constituíam parte do objeto da querela arbitral, foram parcialmente anulados, por via da referida revogação parcial operada, após a constituição do presente Tribunal Arbitral Singular.

26. A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, atualmente prevista no artigo 277.º al. e), do CPC, dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo. Neste sentido veja-se o decidido no processo n.º 672/2018-T, segundo o qual:

“(...) Com efeito, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr.artigo 277.º, al. e), do Código de Processo Civil). Como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO1, a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide “dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio”. Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, o escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, então a decisão a proferir não envolve efeito útil, pelo que ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide. Decorre da actuação administrativa dada como provada que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal do acto sindicado, ficou prejudicada porquanto a supressão desse acto e seus efeitos da ordem jurídica foi conseguida por outra via, depois de iniciada a instância. Na verdade, a prática posterior do acto expresso de revogação da liquidação impugnada (cfr. art.º 79.º, n.º 1 da LGT) implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessas liquidações se extingue por inutilidade superveniente da lide, dado que, por terem sido eliminados

os seus efeitos pela revogação anulatória, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.”

- 27.** Deste modo, torna-se inútil, nessa parte, o prosseguimento da presente lide, quanto à apreciação da ilegalidade das identificadas liquidações de IVA, e dos respetivos juros compensatórios, objeto de anulação por parte da AT, porquanto, do prosseguimento da lide, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídico-tributária material controvertida.
- 28.** Pelo que se entende ocorrer inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, deixar a solução do litígio de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277º, al. e), do Código de Processo Civil), quanto aos atos tributários concretamente afetados por tal decisão administrativa.
- 29.** *In casu*, a revogação ocorrida, foi-o apenas parcialmente, isto é, com uma extensão menor relativamente àquela que serviu de base à impugnação arbitralmente deduzida pela Requerente, pelo que a extinção da lide por inutilidade sempre será parcial.
- 30.** Quanto ao demais, o escopo impugnatório não fica afetado pela decisão de revogação em apreço, importando ter presente, conforme decorre do facto provado no ponto OO, da matéria dada como provada, que o posicionamento expresso pela Requerente, configura, objetivamente, a intenção/interesse na continuação dos autos em relação aos demais atos tributários.
- 31.** Ocorre assim, apenas a revogação parcial dos atos tributários suscitados nos presentes autos de arbitragem.
- 32.** Assim concluído, importa perscrutar da questão atinente à responsabilidade pelas custas processuais por estes autos devidas, não podendo deixar de aqui se citar, pela

sua pertinência e aplicação ao caso dos autos, o estatuído no n.º 3 do artigo 536.º do CPC, segundo o qual:

“Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.”

33. No caso que nos atém, a Requerida não procedeu à decisão de revogação antes da constituição do tribunal arbitral, isto é, não o fez nos termos do artigo 13º do RJAT, antes e apenas a vindo assim decidir *a posteriori*, ou seja, dando causa à propositura do presente pleito arbitral, constituindo-se, pelo exposto, a Requerida, como responsável pelo pagamento das custas da parte revogada na pendência do presente processo arbitral.

B. DAS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA E JUROS COMPENSATÓRIOS

34. O presente processo centra-se na aplicação da isenção de IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º e na prova exigida pelo artigo 29.º, n.ºs 8 e 9, ambos, do Código do IVA. Em particular, cumpre decidir se a isenção aplicável às transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade Europeia, apenas pode/deve ser comprovada por “*documentos alfandegários apropriados*” e, consoante a decisão quanto a esta questão, determinar se, *in casu*, foi feita prova dessas expedições/transporte para fora da Comunidade Europeia.

35. A questão jurídica que está subjacente aos presentes autos apresenta notórias semelhanças, entre outros processos, com as decisões proferidas no âmbito dos

processos números 803/2022-T e 727/2023-T, pelo que seguiremos o essencial da jurisprudência seguida naquelas decisões arbitrais.

36. Com efeito, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, al. a), do CIVA, estabelece que estão isentas do imposto:

“As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste”

37. Esta norma encontra fundamento no artigo 146.º, n.º 1, al. a), da Diretiva 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”.

38. Por último, o quadro normativo, estabelece-se no artigo 29.º, números 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.”

39. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia já teve a oportunidade de se pronunciar várias vezes sobre a questão jurídica subjacente aos presentes autos –

Acórdão de 18 de Outubro de 2012, *BDV Hungary Trading kft* e Acórdão de 28 de Fevereiro de 2018, *Pieńkowski* -, onde concluiu que a isenção de IVA, prevista no artigo 146.º, n.º 1, al. a) e b) da Diretiva IVA, depende da verificação de três requisitos: (i) Transferência para o adquirente do direito de dispor do bem como proprietário; (ii) Demonstração, pelo fornecedor, que o bem foi expedido ou transportado para fora da União; (iii) Saída física dos bens do território da União na sequência dessa expedição ou transporte.

40. Por outro lado, a referida decisão visa garantir a tributação das prestações no lugar de destino, ou seja, aquele no qual os produtos exportados serão consumidos, tal como teve oportunidade de decidir o Acórdão de 8 de Novembro de 2018, *Cartrans Spedition*¹. Igualmente, de acordo com o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 28 de Fevereiro de 2018, *Pieńkowski*, a isenção 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.

41. Esta isenção apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhes são conferidos pelo artigo 131.º da Diretiva IVA, no estrito cumprimento do princípio da proporcionalidade, não sendo aqui admitidas medidas que façam depender, no essencial, o direito à dedução do IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais ou a substância das operações realizadas – 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. Neste sentido, avança a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente, os 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

¹ Neste sentido veja-se 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

de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, Acórdão de 27 de Setembro de 2012, *VSTR*, e Acórdão de 14 de Março de 2013, *Ablessio*.

42. Por último, de acordo como o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 28 de Março de 2019, *Milan Vinš*, a isenção apenas pode ser limitada pelos Estados-Membros, no âmbito dos poderes que lhes são conferidos pelo artigo 273.º da Diretiva IVA, com base em incumprimento de requisitos formais, quando estejam em causa situações de fraude fiscal que ponham em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA.

43. Neste contexto, o TJUE estabeleceu, no Acórdão *Cartrans Spedition*, que:

“na falta de uma disposição da Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 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,

“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”.

44. Quanto ao princípio da proporcionalidade, prosseguia o Tribunal de Justiça da União Europeia, no Acórdão *Cartrans Spedition*, que:

“uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial,

o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas”.

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”.

45. Referindo o TJUE, nesse Acórdão *Cartrans Spedition* (§. 41.º e 42.º), que, face ao princípio da neutralidade que enforma a Diretiva 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.

46. Com base nesse entendimento, considerou o Tribunal de Justiça de União Europeia 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.”

47. Conclui o Tribunal de Justiça da União Europeia 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”.

48. O Tribunal de Justiça da União Europeia, 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, n.º 1, al. a), da Diretiva IVA:

“não pode depender da colocação dos bens em causa sob o regime aduaneiro de exportação, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação (...) 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 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”.

Assim, concluiu o referido 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 Diretiva IVA, não respeita o princípio da proporcionalidade”.*

- 49.** Acresce a isto que as isenções previstas no capítulo 6 da Diretiva 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. Daí

que o Acórdão *Euro Tyre* do Tribunal de Justiça da União Europeia 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 artigo 146.º, n.º 1, al. a), da Diretiva IVA, estiverem preenchidas, ainda que o contribuinte não tenha cumprido certas formalidades.

- 50.** Convirá ainda sublinhar que, no entendimento do TJUE [Acórdãos de 18 de Outubro de 2011, *Brüstle*, e de 23 de Abril de 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*], 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 objeto de uma interpretação autónoma e uniforme em toda a União.
- 51.** 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 efetiva 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 efetiva saída (não fraudulenta) dos bens do território da União Europeia.
- 52.** 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 artigo 14.º, n.º 1, al. a), do CIVA, nomeadamente, por um lado, se a Requerente celebra com os seus clientes contratos de compra e venda translativos da propriedade dos produtos que comercializa e, por outro lado, se não subsistem dúvidas que os bens foram expedidos para fora da União Europeia. E, por fim, 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 artigo 6.º do CIVA).

53. Ora, 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.

54. A documentação a apresentar está definida nos artigos 793º e seguintes das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC). 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 artigo 796.º, n.º 4 das DACAC:

- (i) Uma cópia da nota de entrega assinada ou autenticada pelo destinatário localizado fora do território aduaneiro da Comunidade;
- (ii) 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;
- (iii) Uma declaração assinada ou autenticada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
- (iv) Um documento certificado pelas autoridades aduaneiras de um Estado-Membro ou de um país fora do território aduaneiro da Comunidade;
- (v) Registos dos operadores económicos referentes a mercadorias fornecidas a plataformas de perfuração e de produção de petróleo e de gás ou a turbinas eólicas.

55. Assim, desde que a exportação das mercadorias se tenha efetivamente 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 artigo 796.º, n.º 4, das DACAC, a comprovação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, al. a), do CIVA, fica efetivada – e este é o entendimento da própria AT, plasmado na Informação Vinculativa n.º 3092, de 24-05-2012.

56. 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, uma vez que as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas. Neste sentido, veja-se a jurisprudência do Tribunal Judicial da União Europeia, decorrente do Acórdão, de 8 de novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, proferido no âmbito do processo C-497/17.

57. Os documentos apresentados pela Requerente são válidos e admissíveis como prova (nos termos do artigo 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 Tribunal de Justiça da União Europeia, 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”.

58. 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. Assim, num Acórdão do Tribunal Central

Administrativo Sul [Acórdão de 23/02/2017, Proc. n.º 637/09.2BELRS] decidiu-se que:

“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 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.”.

59. Em outro Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul [Acórdão de 19 de fevereiro de 2015, Proc. n.º 07918/14], decidiu-se que:

“(…) 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”

60. 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”

- 61.** Assim, se, face à ausência dos documentos alfandegários “apropriados”, a AT recusar a isenção sem cuidar de analisar se as condições materiais previstas no artigo 14.º, n.º 1, al. a), do CIVA, estavam, ou não, efetivamente 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, n.º 1, al. a), do CIVA.
- 62.** A Requerida poderia ter alegado duas razões para a perda do direito à isenção de IVA, a saber, a de a Requerente ter participado intencionalmente numa fraude fiscal que tivesse posto em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA; e/ou a de a violação do requisito formal ter impedido a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo.
- 63.** Ora, a Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira) não alegou fraude, nem alegou a impossibilidade de prova dos requisitos materiais de aplicação da lei, mas tão só recusou os meios de prova apresentados pela Requerente para fazer prova da exportação dos bens. Assim sendo, como se lê numa decisão do Supremo Tribunal Administrativo:

“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”
[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 3 de maio de 2018, proc. n.º 0696/17]

- 64.** No mesmo sentido, vai o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, 2.ª Secção - Contencioso Tributário, de 13 de maio de 2021, Processo n.º 02691/18.7BEPRT]:

“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”

- 65.** Não podemos deixar de assinalar que uma linha argumentativa similar levou às mesmas conclusões a decisão no Proc. n.º 968/2023-T do CAAD. Ora, voltando, agora, ao 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 um país terceiro, *in casu*, Marrocos.
- 66.** Isso encontra-se, claramente, evidenciado na documentação apresentada pela Requerente, *i.e.*, as faturas de todo o circuito comercial (a fatura n.º 022/57, de 13 de junho de 2022, a fatura belga IB32201622), bem como pelos documentos identificados como «*Invoice for customs*» números B3.../01, de 23 de novembro de 2021, e B3..._CONT1 e CONT2, de 2 de maio de 2022, que continha todas as informações necessárias para expedição dos bens.

67. Ademais, ficou demonstrado que essa documentação foi apresentada à instância aduaneira portuguesa de expedição competente, tendo em vista a realização da exportação, sem que a mesma tenha colocado em causa a sua veracidade, bem como foi apresentada a certificação de saída para o expedidor/exportador [documentos números 2021PT..., de 24 de novembro de 2021, e 2022PT..., de 4 de maio de 2022], acompanhada de um documento identificado como *packing list*.
68. Assim, entende este Tribunal Coletivo que da referida documentação resultam claras as referências aos bens em causa, bem como da mesma resulta demonstrado que no campo 44, da certificação de saída para o expedidor/exportador, consta o número de fornecimento [B3...], também constante na «*packing list*» e no «*invoice for customs*», que diz respeito ao número de processo único por fornecimento. A conjugação de todos os referidos documentos permite alcançar com segurança que os bens foram efetivamente exportados e, bem assim, que saíram do território da União Europeia.
69. Igualmente, o entendimento do Tribunal Coletivo é ainda reforçado pela apresentação da declaração de circulação de mercadorias, de 24 de novembro de 2021, e por um documento de transporte de 28 de novembro de 2021 e uma *seaway bill* de 8 de maio de 2022. Assim, conforme resulta do acima referenciado, a conjugação de todos os referidos documentos permite alcançar com segurança que os bens foram efetivamente exportados e, bem assim, que saíram do território da União Europeia.
70. No que concerne às divergências de pesos, entre a fatura n.º IB32201622 e a Certificação de saída para o Expedidor, mostram-se devidamente verosímeis as justificações apresentadas pela Requerente. Isto é, que essa diferença resulta do facto de o material de embalagem não ser mencionado na fatura, mas ter de ser considerado para efeitos de peso no documento de suporte à exportação. Igualmente, entende este tribunal que os procedimentos adotados para efeitos da determinação do peso declarado no momento de a Certificação de saída para o Expedidor diferem dos adotados para a

emissão da fatura, em que o peso que é declarado para efeitos da Certificação de saída para o Expedidor é o peso que consta do documento «packing list».

71. Efetivamente, o peso que consta deste documento é o peso que consta do sistema ERP da B..., o qual corresponde ao peso normal daquele material carregado em sistema por defeito, enquanto o peso que consta da fatura emitida ao cliente é o peso que consta por defeito (“*master data*”) no sistema ERP da A... (“SAP”), conforme resulta da matéria dada como provada. Portanto, haverá que concluir que a diferença de peso dos produtos nos dois sistemas prende-se com o cálculo do peso em cada sistema, uma vez que para calcular o peso de um produto/item específico, são utilizadas fórmulas de cálculo que dependem do comprimento do item, distintas nos dois sistemas, devido à configuração inicial das fórmulas efetuada nos sistemas.
72. Consequentemente, sendo o montante declarado para efeitos da Certificação de saída calculado em função do peso, pelo acima exposto mostram-se justificadas as diferenças quantos aos valores indicados. Na realidade, tal como se deu como provado, na preparação e emissão da fatura, foi tido em conta o peso por kg com base no valor total de vendas no sistema SAP versus o peso líquido total no sistema SAP para este pedido, ou seja, $\text{€ } 323.000 / 162.745 \text{ Kg} = \text{€ } 1,9847/\text{Kg}$, enquanto para preparação da «*packing list*» foram utilizados os pesos constantes do sistema LN, ou seja, 166.070 Kg multiplicados pelo peso por Kg dos dados do sistema SAP ($\text{€ } 1,9847/\text{Kg}$) = $\text{€ } 329.599$.
73. Encontra-se devidamente evidenciado que os bens constantes da fatura 022/22, de 15 de fevereiro de 2022, foram pela Requerente expedidos e que saíram fisicamente do território da União Europeia com destino a um país terceiro, *in casu*, Marrocos. Efetivamente as faturas de todo o circuito comercial (a fatura n.º 022/22, de 13 de junho de 2022, a fatura belga I IB32200507), bem como pelos documentos identificados como «*Invoice for customs*» número B3..., de 15 de fevereiro de 2022, continham todas as informações necessárias para expedição dos bens.

74. Ademais, ficou demonstrado que essa documentação foi apresentada à instância aduaneira portuguesa de expedição competente, tendo em vista a realização da exportação, sem que a mesma tenha colocado em causa a sua veracidade, bem como foi apresentada a certificação de saída para o expedidor/exportador, n.º 2022PT..., de 16 de fevereiro de 2022, acompanhada de um documento identificado como *packing list*.
75. Assim, entende este Tribunal Coletivo que da referida documentação resulta clara as referências aos bens em causa, bem como da mesma resulta demonstrado que no campo 44, da certificação de saída para o expedidor/exportador, consta o número de fornecimento [B3...], também constante na «*packing list*» e no «*invoice for customs*», que diz respeito ao número de processo único por fornecimento. A conjugação de todos os referidos documentos permite alcançar com segurança que os bens foram efetivamente exportados e, bem assim, que saíram do território da União Europeia.
76. No que concerne às diferenças de valores, mostram-se verosímeis as justificações apresentadas pela Requerente, verificando-se, em particular, que não existe divergência entre os pesos e valores das mercadorias referidos na Certificação de saída para o expedidor/exportador, «*packing list*» e «*invoice for customs*». Nesse âmbito, deve considerar-se que o peso da mercadoria expedida é de 30.095,00kg (peso bruto) e 29.880,00kg (peso líquido), diferentemente do sustentado pela Requerida, sendo que estes valores constam tanto no documento de Certificação de saída para o expedidor/exportador, como na *Packing list*.
77. No que concerne à diferença de valores faturados, que vem alegado pela Requerida, verifica-se que o valor declarado para efeitos aduaneiros é superior ao faturado. Porém, como salientou a Requerente, a divergência dos valores reportados no documento de exportação e na fatura portuguesa é decorrente de um erro do Sistema informático da Requerente. Tal sucedeu porque, aquando da conclusão do pedido, era desconhecido que os bens seriam expedidos a partir de Portugal, mas, a partir do momento em que origem da expedição foi definida, foi atualizado o campo que indica a origem dos bens,

sem que o campo referente ao montante do transporte fosse alterado, não tendo sido considerado para efeitos da emissão da fatura belga e portuguesa, conforme demonstrou.

- 78.** Porém, não existe IVA em falta pelo diferencial de valor faturado e valor declarado na “Certificação de saída para o expedidor/exportador”, desde logo porque o valor desta última é superior ao valor faturado e a operação está isenta de IVA. Ademais, este facto/diferença não é apta a colocar em causa a certeza formada por este tribunal, que os bens constantes do circuito de faturação foram efetivamente exportados e, bem assim, que saíram do território da União Europeia.
- 79.** Por fim, não podemos deixar de frisar que a própria AT nunca invocou e demonstrou qualquer tipo de participação em fraude, a qual seria, nos termos da jurisprudência do TJUE, conforme referido acima, um fundamento para a perda do direito à isenção.
- 80.** Quanto ao outro possível fundamento, *a violação do requisito formal ter impedido a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo*, é certo que, em face da análise conjunta de todos os documentos disponibilizados pela Requerente, bem como das explicações verosímeis quanto às diferenças de peso das mercadorias e dos respetivos valores contantes nos vários documentos, a Requerida não podia sustentar que a apresentação destes documentos não permitia a produção de prova incontestável, ou que os mesmos não permitiam concluir, sem sombra de dúvidas, que os bens constantes nos respetivos Documentos de Exportação correspondem às quantidades e produtos constantes das faturas em discussão nos presentes autos.
- 81.** Ora, entende este tribunal exatamente em sentido contrário, ou seja, que os documentos carreados nos presentes autos permitem fazer prova incontestável e, assim, concluir sem margem para dúvidas, que os bens constantes nos respetivos Documentos de Exportação correspondem às quantidades e produtos constantes das faturas em discussão nos presentes autos. E, bem assim, que os mesmos foram expedidos para países terceiros, e que consequentemente saíram de território da União Europeia.

82. Consequentemente, a argumentação da Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira) é, conforme se referiu acima, claramente abalada pela documentação junta aos autos pela Requerente.

83. Termos em que deve ser julgado totalmente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral.

C. DO DIREITO DA REQUERENTE A INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

84. A Requerente para evitar a prossecução da cobrança coerciva das prestações tributárias decorrentes das referidas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, prestou as garantias bancárias números..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e

85. O artigo 171.º do CPPT estabelece que:

“a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência”.

86. Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

87. O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

88. O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*
- 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*
- 4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.*

89. No caso em apreço, ocorreu revogação dos atos tributários impugnados (e não qualquer das alternativas possíveis em relação a atos ilegais, que são a sua ratificação, reforma ou conversão, previstas no artigo 79.º da LGT e no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT), o que tem ínsito o reconhecimento de um vício de violação de lei, que tem de considerar-se imputável aos serviços, pois foram estes que emitiram as liquidações revogadas.

90. Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

91. Não havendo elementos que permitam determinar o montante exato da indemnização, a condenação terá de ser efetuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução da presente decisão, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

D. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS ARBITRAIS

92. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*” sendo que, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito e, nos termos do n.º 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “houver dado causa”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

93. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à

Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. DECISÃO

Em face de tudo o exposto, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar parcialmente extinta, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, al. e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, não concretamente afetado pela extinção por inutilidade superveniente da lide, com todas as legais consequências;
- c) Julgar procedente o pedido de pagamento de indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização que for determinada em execução da presente decisão;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar as custas do presente processo, tanto na parte extinta por inutilidade superveniente da lide, como na parte decorrente da procedência do remanescente do pedido de pronúncia arbitral.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 124.816,85 (cento e vinte e quatro mil oitocentos e dezasseis euros e oitenta e cinco cêntimos)**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo

29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€ 3.060,00** (três mil e sessenta euros), a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Porto, 9 de fevereiro de 2026

Os Árbitros,

Fernando Araújo
(Árbitro Presidente)

Rui Miguel Zeferino Ferreira
(Árbitro Adjunto - Relator)

David de Oliveira Silva Nunes Fernandes
(Árbitro Adjunto)