

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 20/2017-T

Tema: IVA – Transmissão de bens intracomunitárias; exportação; torres eólicas; isenção; prova

Decisão Arbitral

I- RELATÓRIO

1. **A... SL** (doravante - designada também por Requerente), entidade de direito Espanhol, com o número de identificação fiscal ..., com sede em ..., ..., Espanha, e com registo de IVA em Portugal número ..., que se encontra na área de competência geográfica do Serviço de Finanças de Lisboa ...,veio, por requerimento de 4 de Janeiro de 2017, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea b), 6.º, n.º 2, alínea b), 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, **REQUERER A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLECTIVO**, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos seguintes actos:

- decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2015... (.../15), deduzido contra a decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa com o n.º ...2014..., deduzida contra as liquidações adicionais de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º..., relativa ao período 09/09, e n.º..., relativa ao período 09/12, e respetivas liquidações de juros compensatórios, todas datadas de 14.12.2013;
- decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016... (.../16), deduzido contra a decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação

graciosa com o n.º ...2015..., deduzida contra as liquidações adicionais de IVA n.º..., relativa ao período 10/03, n.º..., relativa ao período 10/06, n.º..., relativa ao período 10/09, n.º..., relativa ao período 10/12, e respetivas liquidações de juros compensatórios, todas datadas de 15.11.2014.

2. A Requerente indicou como árbitro o Dr. José Luís Ferreira.
3. Por Requerimento de 10 de Março de 2017, a Autoridade Tributária designou como árbitro o Professor Doutor António Carlos Santos.
4. Em 17 de Março de 2017 foi designado pelos árbitros indicados pelas partes para presidir ao Tribunal Arbitral o Desembargador Macaísta Malheiros, tendo o Tribunal sido constituído, nos termos do n.º 7 do art.º 11º do RJAT, por despacho de 3 de Abril de 2017 do Presidente do CAAD.
5. A Requerida apresentou a sua resposta no dia 15 de Maio de 2017.
6. O processo administrativo foi junto aos autos no dia 30 desse mesmo mês.
7. A 30 e a 31 de Maio a Requerente juntou aos autos 12 documentos.
8. A reunião a que se refere o art.º 18º do RJAT, inicialmente marcada para 30 de Maio de 2017, foi remarcada para o dia 21 de Junho, data em que efetivamente se realizou, tendo sido ouvido testemunhas nesse dia e no dia 30 desse mesmo mês.
9. A Requerente apresentou alegações em 11 de julho de 2017.
10. A Requerida apresentou alegações a 30 de junho de 2017
11. Por despacho do Presidente do Tribunal de 22 de setembro de 2017, foi prorrogado por dois meses, a contar de 3 de outubro, o prazo para a prolação da decisão. E por despacho de 24 de novembro foi prorrogado por mais dois meses.

II- BREVE SÍNTESE DOS AUTOS

12. O presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido após as decisões de indeferimento dos procedimentos de recurso hierárquico n.º ...2015... (apresentado na sequência da notificação da decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa n.º ...2014...) e n.º ...2016... (apresentado na sequência da

notificação da decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa n.º ...2015...);

13. Os referidos procedimentos administrativos foram desencadeados na sequência da notificação das liquidações adicionais do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), supra melhor identificadas em I n.º 1, com origem nos procedimentos inspetivos com as ordens de serviço n.º OI2011... (ação inspetiva externa ao exercício de 2009) e OI2011... (ação inspetiva externa ao exercício de 2010);
14. Nos procedimentos inspetivos os serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa detetaram “(...) insuficiências de comprovação documental da isenção nas operações, pois, relativamente às exportações, não se encontravam acompanhadas dos correspondentes documentos alfandegários, e, relativamente às transmissões intracomunitárias, não se encontravam acompanhadas de documentos de transporte, existindo apenas declarações dos clientes comunitários que correspondem a outras sociedades do grupo B..., a confirmar a realização das aquisições intracomunitárias.”

III- POSIÇÃO DAS PARTES

A. Da Requerente

A.1. No pedido a Requerente sustenta que:

15. Os atos tributários referentes ao ano de 2009 tiveram como causa o facto de a AT não ter considerado documentos apresentados pela Requerente, por existir dificuldade de correspondência entre documentos de transporte e faturas e desfasamento temporal em relação àquelas, por um lado; e, no caso concreto da fatura mencionada como referente ao projeto “H...”, com base no alegado carácter ilegível dos documentos CMR;
16. Relativamente aos atos referentes ao ano de 2010, a AT fundou as correções realizadas na inadequação dos elementos de prova apresentados pela Requerente. A AT entendeu que não serviam como meio probatório as declarações dos clientes

comunitários a confirmar a realização das aquisições intracomunitárias e receção dos bens;

17. Para além disso, foi igualmente desconsiderada a documentação adicional apresentada, por falta de prova inequívoca de descarga dos bens no território do outro Estado-Membro;
18. Após a notificação das duas liquidações adicionais de IVA e correspondentes juros, a Requerente apresentou duas garantias bancárias para sustentar a execução, mas posteriormente a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações ora em apreciação;
19. Por se encontrar convicta da ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e correspondentes liquidações de juros compensatórios, a Requerente deduziu as competentes reclamações gratuitas e, na sequência dos indeferimentos destas, os competentes recursos hierárquicos;
20. A Requerente defende que não há qualquer incumprimento relativamente à comprovação das entregas intracomunitárias porque apresentou como meio de prova documentos idóneos: as declarações assinadas e carimbadas pelos respetivos clientes confirmando as aquisições intracomunitárias com referência às faturas em causa;
21. Os referidos documentos não foram considerados pela AT por não admitir a declaração emitida como meio de prova da saída efetiva dos bens do território nacional pelas seguintes razões: (i) os clientes adquirentes são entidades do mesmo grupo multinacional a que pertence a Requerente, (ii) o transporte não é realizado diretamente pelo cliente, mas sim por um terceiro (empresa de transporte), (iii) as declarações são, alegadamente, tardias;
22. Mas para a Requerente nenhuma daquelas razões procede, porque nenhum destes motivos serve para comprometer a validade de um meio probatório que, inclusivamente, é elencado na doutrina da administração tributária como meio de prova admissível para o efeito pretendido;
23. Com efeito, admite-se na doutrina da administração tributária que a referida declaração é um meio de prova idóneo (de entre os meios gerais de prova) para comprovar a saída dos bens de território nacional para efeitos da isenção aplicável às transmissões intracomunitárias de bens (cf. Ofício Circulado n.º 30009, de

- 10.12.1999, Direção de Serviços do IVA, relativo à “comprovação das transmissões intracomunitárias de bens”);
- 24.** Nos termos do Ofício-Circulado, determina-se que “(...) será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente (...) a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária (...)”;
 - 25.** Porém, a AT não apresenta qualquer justificação objetiva para excluir, no caso em apreço, a admissibilidade daquela prova, sendo certo que a circunstância de a entidade adquirente pertencer ao mesmo grupo multinacional a que pertence a entidade fornecedora não constitui por si só qualquer indício de fraude ou de falta de credibilidade da prova;
 - 26.** A Requerente defende a ilegalidade dos atos tributários em apreciação, porque a AT está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias, nos termos do disposto no artigo 68.º-A, n.º 1, da Lei Geral Tributária;
 - 27.** Na defesa desta posição, a Requerente cita Lopes de Sousa “(...) A prática de um acto com violação da vinculação determinada por uma orientação genérica implicará que ele enferme de vício de violação de lei, suscetível de conduzir à sua anulação (art.ºs. 135.º, 136.º, n.º 2, do CPA) (...)” (cf. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, vol. I, 2006, p. 439) e refere que vai neste sentido, implicitamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.01.2009, proferido no recurso n.º 0699/08;
 - 28.** Acresce ainda que a prova complementar apresentada para a comprovação das entregas intracomunitárias é toda ela igualmente idónea;
 - 29.** Para melhor apreensão do erro de direito em que incorrem os serviços da administração tributária, importa ter presente o enquadramento jurídico da mencionada isenção das entregas intracomunitárias;
 - 30.** De acordo com a alínea a) do artigo 14.º do RITI, as transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do

mesmo diploma, beneficiam da isenção aí prevista desde que verificadas as seguintes condições: (i) Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro da União Europeia; e (ii) o adquirente se encontre registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado noutra Estado-Membro, tenha indicado o respetivo número de identificação fiscal e aí se encontra abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;

31. É jurisprudência assente, do TJUE, que a correspondente isenção [do artigo 138.º - “isenções das entregas de bens”] prevista na Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro (doravante também a DIVA) relativa ao sistema comum do IVA, só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (v. acórdãos Teleos, C-409/04, n.º 42, de 27 de setembro de 2007; Twoh International, C-184/05, Colet., p.I-7897, n.º 23, de 7 de dezembro de 2010; R., C-285/09 Colet., p. I-12605, n.º 41, de 16 de dezembro de 2010; Euro Tyre Holding, C-430/09, Colet., p. I-13335, n.º 29);
32. É o elemento objetivo da deslocação física dos bens de um Estado-Membro para outro que distingue uma operação intracomunitária de uma transmissão interna, no âmbito do regime transitório de tributação do comércio na União, cujo objetivo é a transferência da receita fiscal para o Estado-Membro onde ocorre o consumo final dos bens entregues sendo que a identificação dos sujeitos passivos através dos seus números individuais visa facilitar a determinação do Estado-Membro em que ocorreu esse consumo final;
33. Decorre também da jurisprudência do TJUE que, na falta de uma disposição concreta na DIVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para efeitos de beneficiar da isenção de IVA, compete aos Estados-Membros fixar as condições em que isentam as entregas intracomunitárias;
34. A necessidade de comprovar os pressupostos das isenções encontra-se genericamente referida no n.º 2 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária. Perante a falta de fixação na

legislação do IVA dos meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção, é de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efetuada recorrendo aos meios gerais de prova;

35. Alega a Requerente que esta admissibilidade dos meios gerais de prova mais se justifica em situações como a vertente, em que os contratos de compra e venda de torres eólicas e fundações de torres eólicas foram celebrados em conformidade com uma das cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional (cláusulas designadas «Incoterms 2000»), a saber, «saída da fábrica» («exworks» ou EXW), o que significa que a Requerente só estava obrigada a pôr os bens à disposição do adquirente num armazém situado no território português, sendo o cliente comunitário responsável pelo subsequente transporte para o outro Estado-Membro. Todas as faturas em causa nos presentes autos estão completas quanto às condições de entrega, sendo descritas através do apropriado Incoterm EXW;
36. Ora, no caso de o adquirente obter o poder de dispor do bem como proprietário no Estado-Membro de entrega e se encarregar de o transportar para o Estado-Membro de destino, como acontece nas entregas que têm como condição o levantamento das mercadorias no armazém do fornecedor, impõe a jurisprudência comunitária que “(...) devem ser tidas em conta, na medida do possível, as intenções do comprador no momento da aquisição, desde que estas se baseiem em elementos objetivos (...)” (processo C-84/09 – X, acórdão de 18 de novembro de 2010 do TJUE);
37. Ainda de acordo com a jurisprudência do TJUE, após o fornecedor ter cumprido as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo a obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega, que foi cumprida pelo adquirente, é este último que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado-Membro. Atendendo igualmente à jurisprudência do TJUE, quando o bem objeto de transmissão não é expedido ou transportado para outro Estado-Membro pelo fornecedor, mas pelo adquirente ou por um terceiro por conta deste, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no Estado-Membro de entrega e cabe a este expedir ou transportar o bem para fora daquele Estado-Membro, o fornecedor deve assegurar-se que os elementos que detém, recebidos do adquirente,

são suficientes para provar que tomou as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua participação numa fraude eventualmente cometida pelo adquirente dos bens;

38. Efetivamente, a Requerente detinha tais elementos, uma vez que, e como disposto no referido Ofício-Circulado, a declaração emitida por parte do adquirente tem por finalidade comprovar a saída dos bens de território nacional;
39. Com grande relevância para a situação *sub judice*, deve atentar-se, designadamente aos Acórdãos Teleos (C-409/04), Euro Tyre (C-430/09) e Mecsek-Gabona (C-273/11), todos do TJUE. Sobretudo o último acórdão revela-se bastante esclarecedor sobre as condições de isenção de uma operação intracomunitária caracterizada pela obrigação do comprador de assegurar o transporte do bem e sobre a obrigação do vendedor de provar que o bem deixou fisicamente o território do Estado-Membro de entrega;
40. Na verdade, o Tribunal de Justiça já se pronunciou expressamente no sentido de que a exigência a um vendedor, nestas circunstâncias comerciais e contratuais, de realizar uma prova absoluta da saída dos bens transmitidos do território nacional seria contrária aos princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica e da neutralidade. Refere o TJUE que “compete aos Estados- Membros fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega intracomunitária. Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à cobrança a posteriori do IVA que as medidas que os Estados- Membros têm a faculdade de tomar para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não podem ser utilizadas de forma a porem em causa a neutralidade do IVA (...)” (cf. Acórdão Teleos, processo C409/04);
41. Pronuncia-se a jurisprudência no sentido de que “(...) é contrário ao princípio da segurança jurídica que um Estado-Membro, que previu as condições para a aplicação da isenção a uma entrega intracomunitária, fixando designadamente uma lista de documentos a apresentar às autoridades competentes, e que aceitou inicialmente os documentos apresentados pelo fornecedor como provas justificativas do direito à isenção, possa depois obrigar este fornecedor a pagar o IVA relativo a essa entrega, quando se demonstre que, devido a uma fraude cometida pelo adquirente da qual o fornecedor não tinha nem podia ter conhecimento, os bens em causa não saíram, na

realidade, do território do Estado-Membro de entrega (...).” (cf. Acórdão Teleos, processo C-409/04);

- 42.** Para além da pronúncia sobre a desconformidade com o princípio da segurança jurídica, a desconformidade com os princípios da proporcionalidade e neutralidade foi enunciada nos seguintes termos: “(...) 51 Ora, obrigar o sujeito passivo a apresentar uma prova concludente de que os bens saíram fisicamente do Estado-Membro da entrega não garante a aplicação correcta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca-o numa situação de incerteza (...) um regime que faça recair toda a responsabilidade do pagamento do IVA sobre o fornecedor, independentemente do facto de estar ou não implicado na fraude, em vez de prevenir a fraude fiscal não preserva necessariamente o sistema harmonizado do IVA da fraude e de abusos por parte do adquirente. (...)” (cf. Acórdão Teleos, processo C-409/04). Assim, nas circunstâncias como as do caso sub judice, apenas se exige que o fornecedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude, o que a Requerente cumpriu;
- 43.** Concluiu o TJUE no Acórdão Teleos que “(...) o artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades competentes do Estado-Membro de entrega obriguem um fornecedor, que agiu de boa fé e apresentou provas que justificam, à primeira vista, o seu direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, a pagar posteriormente o IVA sobre esses bens, quando se demonstre que essas provas são falsas, sem que, contudo, esteja provada a participação do referido fornecedor na fraude fiscal, desde que este tenha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a entrega intracomunitária que efectua não implica a sua participação nessa fraude. (...)” (cf. Acórdão Teleos, processo C-409/04);
- 44.** No processo Euro Tyre (C-430/09), esta posição do TJUE foi confirmada de forma inequívoca, ao referir-se que “(...) mesmo que, em princípio, incumba ao fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no território do Estado-Membro de entrega e em que cabe a este

adquirente expedir ou transportar o bem para fora do Estado-Membro de entrega, a prova que o fornecedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito. (...) é legítimo exigir que o fornecedor aja de boa fé e tome todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a operação que efectua não o conduz a participar numa fraude fiscal (...). Naquele processo, a comprovação fora baseada, tão-só, no número de identificação de IVA belga dos compradores e na declaração dos compradores de que as mercadorias seriam transportadas para a Bélgica;

45. Reiterou-se ainda no acórdão Mecsek-Gabona (C-273/11) que “(...) numa situação em que não existe aparentemente nenhuma prova tangível que permita concluir que os bens em causa foram transferidos para fora do território do Estado-Membro de entrega, o facto de obrigar o sujeito passivo a apresentar tal prova não garante a aplicação correta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca-o numa situação de incerteza (...)”, salientando-se aí que “(...) a prova que o vendedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito (...)” e “(...) uma vez que o vendedor cumpriu as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo o adquirente cumprido a sua obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega, é este último que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado-Membro (...)” (cf. Acórdão Mecsek-Gabona, processo C-273/11). Ora, na situação dos autos também a Requerente agiu de boa fé e tomou as medidas que lhe podem razoavelmente ser exigidas para garantir que a operação não implica a sua participação numa fraude fiscal;
46. A declaração dos compradores é, desde logo, o elemento de prova recebido daquelas entidades que comprova objetivamente a saída dos bens para o outro Estado-Membro. Ora, a Requerente encontra-se na posse de elementos suficientes que comprovam que o titular da fatura é o destinatário dos bens, que o local de entrega é o parque eólico situado noutro Estado-Membro, que os bens transmitidos têm correspondência nas declarações de expedição internacional cuja cópia logrou obter (pese embora não ter intervenção no processo) e aquelas declarações de expedição internacional estão corretamente preenchidas, datadas, assinadas e carimbadas por

representante do fabricante dos bens, transportador e consignatário, todas elas entidades independentes do vendedor;

47. De acordo com o entendimento sufragado pela Direção de Serviços do IVA no Ofício-Circulado n.º 30009, de 10.12.1999, relativo à “comprovação das transmissões intracomunitárias de bens”, e que se mantém em vigor, bem como sancionado no processo T909 2007296, por despacho do Subdiretor-geral dos Imposto, de 31.03.2009, constituem meios de prova possíveis, exemplificativamente, os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, podem ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ou conhecimento de embarque (Bill of lading), os contratos de transporte celebrados, as guias de remessa, etc. De facto, para além das mencionadas declarações, CMRs e guias, a Requerente procedeu à junção dos contratos de transporte dos clientes com as transportadores;
48. Daqueles contratos resulta demonstrado que as torres eólicas em causa são transportadas em três secções/troços. Contêm os contratos os seguintes trechos relevantes para a compreensão das condições de transporte dos troços eólicos: “(...)Não obstante a documentação e informações oportunamente disponibilizadas pela Requerente no âmbito dos procedimentos de inspeção concluiu-se que os documentos de transporte não poderão ser aceites como justificativos da saída de mercadorias de Portugal;
49. Esta documentação, conjugada com a declaração emitida pelo comprador, a qual atesta expressamente a receção dos bens faturados, com elenco completo das faturas, é, por si só, suficiente para comprovar que, de facto saíram fisicamente de território nacional. Acresce ainda que, na análise dos mencionados documentos de transporte juntos, os serviços de inspeção tributária omitiram premeditada e deliberadamente a circunstância de o lugar de entrega das mercadorias se encontrar sempre preenchido indicando o destino do Parque Eólico em causa, situado fora do território português;
50. As alusões aos portos e cais pelos quais as mercadorias passariam com vista ao destino do parque eólico estão entre parêntesis em alguns dos documentos, seguidamente à menção do lugar de destino das mercadorias transportadas;

51. Assim, o documento 6 junto com a reclamação graciosa que integra o processo administrativo instrutor (referente a 2009), folhas 50 a 219 do procedimento de reclamação graciosa contém:
- todas as guias e todos os CMRs juntos identificam claramente como local de destino e de descarga ..., Espanha;
 - a identificação da empresa fabricante, assinatura do responsável da empresa e carimbo da respetiva entidade C..., S.A, entidade independente da Requerente;
 - a identificação completa da Empresa responsável pelo transporte, assinatura do responsável (e por vezes carimbo) da respetiva sociedade responsável pelo transporte da mercadoria, entidades D... ou Transportes E..., SL, entidades independentes da Requerente;
 - a identificação completa da Empresa consignatária, a assinatura do responsável e carimbo;
 - a descrição das mercadorias quanto à respetiva natureza (“troço eólico” ou “tubo eólico”), quantidade e peso;
 - a identificação de todas as mercadorias de forma individualizada pelo número de identificação (sendo, aliás, este número que permite à Direção de Serviços do IVA, no âmbito da apreciação do recurso hierárquico, efetuar uma correspondência mais completa que a fornecida pela Requerente, entre CMR e guias de transporte, em relação a este projeto, Parque Eólico F...).
52. A Requerente salienta ainda que relativamente às faturas n.ºs 310090, 310093 e 310488, a indicação do projeto “F...” encontra-se corretamente efetuada e nas cópias de CMRs e guias de transporte apresentadas respeitantes a este projeto (folhas 50 a 219 do procedimento de reclamação graciosa) não existe quaisquer referências a qualquer outro projeto. Designadamente, não constam quaisquer referências ao projeto G...– em relação ao qual foram apresentados documentos comprovativos das operações refletidas pelas faturas 310058 e 310082, os quais foram inclusivamente aceites pelos serviços de inspeção tributária como comprovativos das transmissões intracomunitárias de bens (isentas de IVA) realizadas pela Requerente;
53. Além disso, ficou também esclarecido na fase administrativa que, relativamente às operações tributáveis no exercício de 2010, as faturas e respetivos documentos de

transporte são completamente distintos dos documentos de transporte que respeitam às operações realizadas pela Requerente no âmbito do projeto “F...” (faturas n.ºs 310090, 310093 e 310488), o que facilmente se constata pela comparação entre os documentos de folhas 50 a 219 e o documento junto como anexo 9 à reclamação graciosa;

- 54.** Em relação aos documentos de fls. 589 a 610 do procedimento de reclamação graciosa, referentes ao projeto Parque Eólico H..., os serviços de inspeção tributária também omitem deliberadamente que o lugar de entrega aí declarado, em todas as 21 declarações de expedição internacional, é “Parque eólico de H..., Espanha”. Todos estes documentos contêm a identificação da empresa fabricante, assinatura do responsável da empresa e carimbo da respetiva entidade C..., S.A, entidade independente da Requerente. Além disso, contêm a identificação completa da Empresa responsável pelo transporte, assinatura do responsável (e por vezes carimbo) das respetivas sociedades responsáveis pelo transporte da mercadoria: I... Lda e J..., SA. Os mencionados documentos de transporte afiguram-se completamente legíveis e as mercadorias encontram-se descritas quanto à respetiva natureza (“troço eólico” ou “tubo eólico”), quantidade e peso, bem como através do correspondente número de identificação da componente da torre;
- 55.** Em relação ao documento 3, folhas 41 a 61 do procedimento de reclamação graciosa, referente ao projeto do parque eólico K..., na Grécia, da análise dos serviços de inspeção tributária foi também omitido que os documentos de transporte indicam como lugar de entrega da mercadoria “...”. A alusão ao Porto de Aveiro, em alguns dos documentos, encontra-se entre parêntesis como sendo local de descarga antes do destino final: Todos os documentos de transporte contêm a identificação completa da Empresa responsável pelo transporte, assinatura do responsável (e por vezes carimbo) da respetiva sociedade responsável pelo transporte da mercadoria, a sociedade N..., S.A., entidade independente da Requerente. Contêm também a identificação completa da empresa fabricante, assinatura do responsável da empresa e carimbo da respetiva entidade L..., S.A., entidade independente da Requerente. As mercadorias encontram-se descritas quanto à respetiva natureza, quantidade e peso, bem como através do correspondente número de identificação;

- 56.** No que respeita ao documento 4, folhas 62 a 82 do procedimento de reclamação graciosa, referente ao projeto do parque eólico M..., na Grécia, da análise dos serviços de inspeção tributária foi também omitido que os documentos de transporte indicam como lugar de entrega da mercadoria “M...”. Todos os documentos de transporte contêm a identificação completa da Empresa responsável pelo transporte, assinatura do responsável (e por vezes carimbo) da respetiva sociedade responsável pelo transporte da mercadoria, a sociedade N..., S.A., entidade independente da Requerente. Contêm também a identificação da empresa fabricante, assinatura do responsável da empresa e carimbo da respetiva entidade L..., S.A., entidade independente da Requerente;
- 57.** A Requerente conclui que em face do exposto, afigura-se inequívoco que os documentos de transporte disponibilizados aos serviços de inspeção tributária comprovam a saída do território português, independentemente de, em algumas situações, o lugar de receção ali em causa não ser o lugar de entrega final, sendo perfeitamente admissível a realização de transportes sucessivos até ao destino final;
- 58.** Salienta depois a Requerente que a chamada "Declaração de Expedição" ou Carta de Porte Rodoviário CMR é o documento comprovativo do contrato de transporte rodoviário internacional, ao abrigo da Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada, assinada em Genebra em 19-05-1956, aprovada em Portugal pelo DL n.º 46235, de 18 de março de 1965. Que de acordo com o artigo 9.º daquela Convenção, “a declaração de expedição, até prova em contrário, faz fé das condições do contrato”, o que se aplica ao preenchimento do campo referente ao local de entrega;
- 59.** Ora, uma vez que não foi feita prova em contrário, as declarações assinadas por todas aquelas entidades fazem fé quanto ao destino que mencionam para as mercadorias e que corresponde aos parques eólicos situados nos Estados-Membros das entidades adquirentes. E nem se diga que, relativamente às transmissões intracomunitárias para Espanha, não é possível estabelecer uma correspondência entre faturas e documentos de transporte, pois tal asserção é falsa e totalmente destituída de sentido. A circunstância das designações não serem coincidentes decorre apenas do facto do transporte respeitar às componentes e a fatura respeitar ao todo torre (formado por

três componentes). No entanto, a correspondência existe a partir do momento em que a natureza/descrição dos bens permite verificar que se trata da mesma mercadoria;

60. No transporte de bens móveis de menor dimensão (por exemplo, telemóveis, computadores, frigoríficos, etc.) também não se exige uma correspondência 100% individualizada de acordo com o detalhe e a especificação máximos possíveis. Aceita-se que há correspondência entre fatura e guia de remessa pela natureza do bem (por exemplo, um documento que se limite a mencionar “5 frigoríficos”);
61. A individualização e especificação dos bens não é exigida naqueles documentos, bastando, quer nas faturas, quer nos documentos de transporte, a denominação corrente da natureza da mercadoria. Com efeito, prevê a alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA que “As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos: b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável (...)”;
62. Acresce que, prevendo a Diretiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“Diretiva do IVA”), que “(...) as únicas menções obrigatórias que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos de IVA, nas facturas (...) são (...) a quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados” (cf. artigo 226.º, n.º 6), nada mais se poderá impor ao sujeito passivo de IVA;
63. A Requerente para reforço da sua posição cita doutrina, F. PINTO FERNANDES e NUNO PINTO FERNANDES que afirmam que “(...) A expressão «denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável» constante da al. b) do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA tem em vista a possibilidade do cliente e da Administração controlarem se a taxa incidente s/o valor é a correta. A indicação de um número de Código da mercadoria ou outra identificação similar, desde que possibilite o acesso ao conhecimento claro e inequívoco do produto a que respeita, enquadra-se pois na alínea b) do citado n.º 5 do art.º 35.º (...)” (cf. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado anotado e comentado, 3.º Edição, 1995, pp. 609 a 610);

64. Ora, conclui a Requerente, quando os transportadores contratados pelos adquirentes acrescentam uma individualização por referência/número de identificação do bem, como *in casu*, fazem-no espontaneamente pois tanto não é exigido;
65. Troço eólico ou tubo eólico é a denominação corrente das componentes da torre eólica. Em alguns dos documentos nos autos acrescentam-se as menções T1, T2 ou T3, que especificam se está em causa a secção da base, meio ou topo da torre. Da análise dos documentos constata-se que os diferentes pesos (52 ou 33 toneladas) prendem-se precisamente com a posição da secção da torre em causa, uma vez que, estando em causa torres tubulares cónicas, o diâmetro, dimensão e peso diminuem na secção do topo da torre;
66. Acresce que a denominação “troço eólico” ou “tubo eólico” não é confundível com qualquer outra componente de uma estrutura eólica/ aerogerador/ turbina eólica, correspondendo sempre e em todos os casos às secções de uma torre tubular. Com efeito, nenhum dos outros componentes de uma turbina recebe, como denominação corrente, a designação “troço eólico”, “tramo eólico”, “tubo eólico”, “tramo eólico T1”, “fração torre eólica T1” (cf. CMR n.º ... em que o recetor da mercadoria em ..., Espanha, também a designa, no campo 24, por WTG T1, ou seja *wind turbine generator* T1), ou “1 troço torre eólica” (cf. CMRs n.º ..., n.º ... e n.º ..., que contêm também as denominações WTG T1 e WTG T3). Efetivamente, a denominação corrente aqui em causa é exclusiva para as frações da torre eólica, não se aplicando à nacelle, pás ou ao rotor, os quais constituem as demais componentes de uma turbina;
67. Aliás, a análise das faturas da empresa fabricante das torres, a C..., S.A., a qual decompõe a mercadoria faturada - “1 unit of tower V90” - nas respetivas três componentes denominadas “section 1”, “section 2” e “top section”, também se afigura confirmar que a denominação “troço eólico”, “tubo eólico” ou “fracção torre eólica” é corrente e perfeitamente perceptível quanto à natureza da mercadoria;
68. Assim, deve aceitar-se a correspondência entre as faturas e os documentos de transporte uma vez que a natureza/descrição dos bens de acordo com a denominação corrente permite verificar que se trata da mesma mercadoria (seccionada no transporte, face à enorme dimensão do todo). Não é legítimo invocar dissonância entre a denominação da fatura “...V90 1,8/2,0 80M IEC 7035” (em que V90 é o

modelo da turbina, 1,8/2,0 a potência, 80M a altura da torre, IEC refere-se à classificação da International Electrotechnical Commission e 7035 refere-se à cor exterior cinzenta clara), que identifica perfeitamente a natureza do bem «torre eólica», e a denominação “tubo eólico” ou “fracção torre eólica”, constante dos documentos de transporte, a qual também identifica indiscutivelmente a natureza do bem. A correspondência é corroborada pelo peso das mercadorias;

- 69.** Importa, pois, concluir que a impossibilidade alegada pelos serviços de inspeção tributária em validar a correspondência entre os documentos constitui um mero subterfúgio para a falta de vontade em aceitar as evidências claras que as entregas correspondem à verdade dos factos;
- 70.** Efetivamente, a Requerente munuiu-se do suficiente, ao seu alcance, mormente para evitar a sua participação numa fraude. Aliás, na situação dos autos, não há o menor ou mais remoto indício de fraude fiscal, nem tanto vem alegado pelos serviços da administração tributária. Seria aliás de fácil controlo uma fraude fiscal relativa aos bens em causa;
- 71.** Afirma a Requerente que, não obstante, adotou várias medidas para garantir que as transmissões por si efetuadas não implicavam a sua participação numa fraude cometida pelo adquirente, sendo as seguintes as referidas medidas:
 - a obtenção junto dos clientes de declarações assinadas e carimbadas, a confirmar a realização das aquisições intracomunitárias ou das exportações (cf. RITS OI2011... e OI2011..., docs. 6, 13.2, 16.2 e 17.2);
 - a obtenção junto dos clientes da documentação do transporte compreendendo guias de transporte, cartas de porte internacional e conhecimento de embarque referente a transporte marítimo internacional (cf. RITS OI2011... e OI2011...);
 - a obtenção junto dos clientes, nas situações em que tal foi possível, de cópia dos documentos alfandegários (cf. RITS OI2011... e OI2011...);
 - a obtenção, no caso concreto do Parque Eólico «F... », de declaração da entidade exploradora do parque eólico, certificando a implantação das concretas secções das torres eólicas identificadas pelos correspondentes números de série impressos nas torres(cf. doc. 12.6);

- a obtenção junto dos clientes adquirentes de cópia das certificações de qualidade emitidas pelos fabricantes relativamente a cada uma das secções de torre eólica fabricadas, identificadas pelo correspondente número de série, contendo igualmente a designação da torre correspondente (modelo, altura e potência), referentes aos projetos F..., H..., O..., P..., Q..., K..., M..., R..., S...(cf. doc. n.º 12.5);
 - O assegurar por parte da Requerente que as transmissões por si efetuadas não implicavam a sua participação numa fraude cometida pelos aquirentes e que o destino efetivo das mercadorias foi o exterior do território português também passou pela constatação da efetiva receção e instalação das torres eólicas pelos promotores/exploradores de parques eólicos, comprovada pela realização do pagamento por parte das entidades terceiras, externas ao grupo, adquirentes dos aerogeradores para os vários projetos declarados (cf. depoimento da testemunha T...);
- 72.** Importa notar que uma torre eólica como as que estão em causa nos autos tem uma dimensão muito considerável: 80 metros. Para ilustrar essa dimensão, compare-se, por exemplo, com uma das torres das ..., em Lisboa que tem 75 metros de altura. As três secções em que se divide a torre para o transporte assumem por sua vez também um tamanho impressionante;
- 73.** No período aqui em referência (entre o terceiro trimestre de 2009 e o final de 2010), apenas foram implantados 5 aerogeradores da A... no território nacional, a saber: 2 torres V90 no parque eólico do ..., ..., e 3 torres V90 no mini parque eólico da..., em No ano seguinte foram implantadas apenas 6 torres e em 2012 nenhuma o foi (cf. relatório relativo a parques eólicos em Portugal no final de 2012). Como tal, caso se pudesse hipoteticamente conceber, como mera hipótese teórica, a existência de uma fraude por parte dos clientes da Requerente, baseada na suspeição de que as torres eólicas e fundações nunca saíram do território português, ocorrendo em Portugal o consumo das mercadorias, sempre tal hipótese teórica seria liminarmente arredada pela constatação de que, na realidade, aquelas dezenas e dezenas de torres não foram implantadas em Portugal (apenas 5 torres da mesma marca foram aqui adquiridas e implantadas à data);

74. Por fim, em relação à alegação de que o transporte foi tardio em relação à emissão das faturas, tão-pouco assiste qualquer razão aos serviços da administração tributária;
75. Como já referido, as condições do transporte, o qual é da responsabilidade e é contratado pelos clientes da Requerente, são muito específicas, procurando-se aí uma concomitância entre a entrega e a montagem do parque para minimizar os custos de aluguer das enormes gruas. Neste sentido, os contratos de transporte celebrados com as empresas especializadas em transportes especiais mencionam “(...)réLos transportes se programarán en fechas para abastecer a la grúa principal según la cadencia de montaje establecidaa en cada parque, de manera que la grúa principal no tenga que esperar a los camioiones (...)”. Assim, o facto de o transporte ter ocorrido vários meses após a venda e fatura é totalmente alheio à ora Requerente e, ademais, irrelevante;
76. Relativamente a saber se o transporte de determinado bem com destino ao adquirente, na aceção do artigo 138.º da Diretiva 2006/112, deve ser realizado dentro de um determinado prazo, o TJUE pronunciou-se, no processo C-84/09 – X, acórdão de 18 de novembro de 2010, no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária não pode depender da observância de um qualquer prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado-Membro de entrega para o Estado-Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído. Na verdade, nem o artigo 138.º da Diretiva 2006/112, nem o artigo 14.º do RITI preveem, na sua redação, que o transporte do bem em causa com destino ao adquirente deve ter início ou estar concluído dentro de um qualquer prazo para que estas disposições sejam aplicáveis;
77. Refere o mencionado acórdão que impor um prazo preciso para que esse transporte seja realizado seria, além disso, contrário à economia das referidas disposições, bem como ao contexto e às finalidades do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário. O TJUE já se tinha pronunciado anteriormente sobre esta questão, no acórdão Collée, de 27 de setembro de 2007, processo 146/05, com o argumento de que se opõe a que a administração fiscal de Estado-Membro recuse isentar de imposto uma entrega intracomunitária, que teve efetivamente lugar, apenas com fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente.

Mais concluiu que o direito à isenção do IVA correspondente a tal entrega apenas deve ser recusado se o sujeito passivo, num primeiro momento e com pleno conhecimento de causa, tiver dissimulado a existência de uma entrega intracomunitária, se existir um risco de perda de receita fiscais e se este não foi completamente eliminado pelo sujeito passivo;

- 78.** Por outro lado, o legislador português também não estabeleceu qualquer imposição temporal no que respeita à prova do pressuposto da isenção da saída dos bens do Estado-Membro de origem. Como tal, as considerações tecidas pela administração tributária sobre um alegado desfasamento temporal são espúrias;
- 79.** De facto, não pode senão concluir-se que a ora Requerente cumpriu com os seus deveres de prova e diligência, tal como enunciados na jurisprudência do TJUE, ao:
- verificar o estatuto dos clientes adquirentes;
 - obter as declarações assinadas por aqueles conforme o Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA;
 - lograr obter cópia das declarações de expedição internacional, devidamente preenchidas e assinadas por várias entidades independentes, nas quais se inscreveu como destino o parque eólico noutra Estado-Membro.

Assim, a Requerente tomou todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas, de acordo com um padrão de diligência normal, para garantir que a operação efetuada de entrega intracomunitária não implicava a sua participação numa fraude fiscal;

- 80.** Entende a Requerente que a jurisprudência do TJUE sobre a matéria constitui ato claro, daí decorrendo a inexigibilidade de qualquer outra prova adicional de saída dos bens (vide, designadamente aos Acórdãos Teleos, processo C-409/04, Euro Tyre, processo C-430/09, e Mecsek-Gabona, processo C-273/11, do TJUE);
- 81.** Mais defende a Requerente que se a lei não exige um concreto meio de prova para o efeito em causa, não poderão deixar de ser aceites os meios probatórios gerais. Assim, para além do vício decorrente do incumprimento pela administração tributária da doutrina que a vincula, acresce o vício decorrente da clara violação do Direito Comunitário. Ora, de acordo com o artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP), o Direito Comunitário é aplicável na ordem interna portuguesa

com prevalência sobre o Direito interno, conforme aliás igualmente se infere de disposto no artigo 1.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT);

- 82.** A regra fundamental do primado do Direito Comunitário tem sido sucessivamente reafirmada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) desde os Acórdãos Costa contra Enel (processo n.º 6/64) e Simmenthal (processo n.º 106/77) nos seguintes termos: “(...) *Além do mais, por força do princípio do primado do direito comunitário, as disposições do Tratado e os actos das instituições directamente aplicáveis têm por efeito, nas suas relações com o direito interno dos Estados membros, não apenas tornar inaplicáveis de pleno direito, desde o momento da sua entrada em vigor, qualquer norma de direito interno que lhes seja contrária, mas também – e dado que tais disposições e actos integram, com posição de precedência, a ordem jurídica aplicável no território de cada um dos Estados-membros – impedir a formação válida de novos actos legislativos nacionais, na medida em que seriam incompatíveis com as normas do direito comunitário (...)*” (cf. *Acórdão Simmenthal*, parágrafo 17);
- 83.** Tais posição e entendimento são secundados, igualmente, pela doutrina portuguesa ao afirmar que: “(...) *O Direito Comunitário (tratados institutivos e disposições dotadas de aplicabilidade directa) tem prevalência ou primazia de aplicação (Anwendungsvorrang) relativamente à legislação nacional dos Estados-Membros. Esta primazia traduz-se na desaplicação da lei nacional e consequente aplicação da norma comunitária com ela colidente, mas não necessariamente na sua abrogação. (...)*” (cf. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Lisboa, 2007, Almedina, página 216);
- 84.** Assim conclui-se que para a AT não há, no caso em apreço, lugar à aplicação da isenção da Diretiva 2006/112/CE, for falta de uma demonstração 100% segura e tangível da saída dos bens do território português. Ou seja, de acordo com a AT não basta demonstrar o cumprimento de medidas razoáveis, de acordo com um padrão de normalidade para um contrato *ex works*, para que o sujeito passivo possa beneficiar do referido regime. Ora, tal entendimento encerra uma flagrante ilegalidade por desconformidade ao Direito Comunitário;

85. As exigências probatórias enunciadas pela AT contrariam os princípios da proporcionalidade, segurança jurídica e neutralidade, como resulta do Acórdão Teleos;
86. Mesmo que se invoque que tais exigências visam combater eventuais fraudes, todavia, uma vez mais de acordo com a jurisprudência do TJUE, as disposições nacionais necessárias para evitar fraudes e abusos são admissíveis de forma muito restrita, devendo, designadamente, implicar uma análise casuística e respeitar os princípios da proporcionalidade e da efetividade. Neste sentido, refere-se no Acórdão Leur-Bloem, de 17.07.1997, que “(...) *para verificar se a operação em causa tem esse objectivo [de fraude ou evasão fiscal], as autoridades nacionais competentes não podem limitar-se a aplicar critérios gerais pré-determinados, mas devem proceder, caso a caso, a uma análise global da operação (...)*” (Processo C-28/95);
87. Assim, o princípio da proporcionalidade pressupõe que as exigências e medidas domésticas para combate à fraude assentem numa análise casuística e não em critérios gerais pré-determinados. Ora, as exigências em causa não são feitas em função de qualquer suspeita ou indício de fraude e, ademais, não são adequadas e proporcionais ao objetivo comunitário de evitar a fraude e determinar o Estado-Membro em que ocorre o consumo final. Atento todo o exposto, não subsiste qualquer fundamento para dúvida quanto à efetiva saída dos bens do Estado-Membro de entrega, mormente uma dúvida assente na pura desconsideração de declarações idóneas dos adquirentes e numa inexistente dissonância entre a designação da mercadoria nas faturas e nos documentos de transporte;

Da alegada não comprovação da saída dos bens nas exportações

88. A Requerente invoca e transcreve, em apoio da sua posição, as seguintes disposições legais: art.ºs 278.º e 146º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado; art.ºs 14º e 29º, n.º 1 do CIVA e 796º-DA, n.º 4 das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário;

89. Defende que quando suceda, como no caso vertente, que a estância aduaneira de exportação onde o exportador estiver estabelecido, na qual é apresentada a declaração respetiva e cumpridas as formalidades inerentes à exportação, não coincida com a estância aduaneira de saída e esta última se situa noutro Estado membro, não competirá aos serviços aduaneiros nacionais a verificação da saída efetiva dos bens do território aduaneiro da Comunidade. Nestas situações, desde que a exportação das mercadorias se tenha, efetivamente, produzido e o exportador, na impossibilidade de obter cópia do exemplar do DAU apresentado na estância de saída, tenha fornecido as provas alternativas a que se refere o n.º 4 do artigo 796.º-Da das DACAC, a comprovação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA fica efetivada;
90. Sublinha a Requerente que é a própria norma do Código do IVA que remete literal e expressamente para as regras previstas no Código Aduaneiro Comunitário [CAC, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992] e nas Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), sendo certo que aqueles Regulamentos comunitários são diretamente aplicáveis sem necessidade de transposição;
91. As Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário, aprovadas pelo Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, regulamentam o regime da exportação definitiva nos respetivos artigos 786.º e ss. Por isso, incumbe ao sujeito passivo provar a transmissão de bens expedidos ou transportados para fora do território fiscal da União Europeia de acordo com as mencionadas regras comunitárias;
92. As DACAC preveem a possibilidade de a saída efetiva das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ser efetuada através de uma estância aduaneira que não coincida com a estância aduaneira de exportação (i.e, aquela junto da qual foi apresentada a declaração aduaneira de exportação), podendo situar-se mesmo noutro Estado membro da União Europeia, cabendo, neste último caso, à estância de saída certificar a saída efetiva das mercadorias no exemplar 3 do DAU (casa C) ou no seu correspondente eletrónico, no caso de a declaração ser apresentada por sistemas de tratamento automático. É esta precisamente a situação dos autos, em que, sendo a

estância de saída espanhola, nunca poderia a estância de exportação portuguesa certificar a saída efetiva das mercadorias;

- 93.** Sem prejuízo, nessas situações, tendo presente a eventualidade da não devolução do exemplar 3 do DAU pela estância de saída, o legislador comunitário acolheu um regime de apresentação de provas alternativas da saída das mercadorias – artigo 796.º-DA, n.º 4, da DACAC. Estas provas alternativas são admissíveis se e quando, como sucede *in casu*, tenha sido apresentada a declaração aduaneira de exportação e não exista coincidência entre estância aduaneira de exportação e estância aduaneira de saída, e não tenha sido devidamente devolvido o exemplar 3 da declaração aduaneira com a certificação da saída das mercadorias do território aduaneiro da UE ou essa certificação não tenha sido comunicada pela estância aduaneira de saída à estância aduaneira de exportação através de sistemas informatizado;
- 94.** É, pois, admissível, neste âmbito, a prova mediante uma declaração assinada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade (cf. alínea c) do n.º 4 do artigo 796.º-DA das DACAC). Como tal, a Requerente apresentou os elementos de prova legalmente admitidos;
- 95.** Nas situações em análise, os contratos de compra e venda de torres eólicas e fundações de torres eólicas foram celebrados em conformidade com uma das cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional (cláusulas designadas «Incoterms 2000»), a saber, «saída da fábrica» («ex-works» ou EXW), o que significa que a Requerente só estava obrigada a pôr os bens à disposição do adquirente num armazém situado no território português, sendo o cliente responsável pelo subsequente transporte;
- 96.** Em relação a cada uma das operações de exportação, a Requerente possui uma declaração assinada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade, declaração essa que refere o transporte da mercadoria para o Parque Eólico situado fora da União Europeia;
- 97.** A Requerente sublinha que a declaração de expedição, elaborada com base na convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, assinada em Genebra em 19 de Maio de 1956, na redação que lhe foi dada

pelo protocolo de 5 de Julho de 1978, preenchida com a indicação do destino de entrega, faz fé até prova em contrário;

98. Consequentemente, a Requerente exhibe uma vasta lista de documentos, que se dão por reproduzidos (art.º 205º do pedido) que considera idóneos para prova da sua posição;
99. No que respeita as exportações para a Argentina, referentes ao projeto do parque eólico HH..., estavam em causa cinco “Foundation from tower EU HH”, conforme resulta das faturas, tendo a Requerente juntado documentos suficientes comprovativos da exportação do equipamento: as declarações de expedição internacional CMRs n.º..., ..., ..., ..., todas datadas de março de 16 e 17 de março de 2010, preenchidas com a natureza da mercadoria, o peso, a matrícula do veículo de transporte, o lugar de entrega da mercadoria (Parque eólico HH...), a identificação completa do expedidor, a identificação completa do fabricante L..., SA, e a assinatura, carimbo e identificação completa do transportador Transportes U..., S.A., I..., Lda e V..., S.A.;
100. O facto de se indicar o Porto de Vigo como local de descarga das mercadorias não permite desconsiderar pura e simplesmente o lugar do destino final - parque eólico na Argentina - que é o que consta do campo referente ao lugar da entrega. Efetivamente, no parque eólico “HH...” da ... foram instalados cinco aerogeradores V90 de 2 MW da A...;
101. No que respeita às exportações para o México, referentes ao projeto do Parque eólico GG..., a Requerente juntou documentos suficientes comprovativos da exportação do equipamento. As 19 faturas respeitam a 19 torres V80 de 2 MW, de 78 metros de altura.

Os 19 documentos de transporte juntos estão todos assinados e carimbados pelo fabricante L..., Metalomecânica, S.A., sendo datados de fevereiro e março de 2010;

102. Tais declarações estão preenchidas com a natureza da mercadoria, o peso, a matrícula do veículo de transporte, a identificação completa do expedidor e identificação completa do transportador W..., SL. A receção ocorre efetivamente no Porto de Vigo, conforme carimbo e assinatura do consignatário (X...), contudo as declarações são preenchidas com o lugar de entrega da mercadoria (Oaxaca,

Mexico), que não pode ser desconsiderado, por fazer fé até prova em contrário. A descrição da mercadoria “1 foundation section”, “1 Foundation section V80 2 MW 78M IEC IA 7035” ou “1 cimentación” inclui sempre o número de identificação (por exemplo, ID..., ID..., ID..., ID..., ID..., ID..., ID..., ID...);

- 103.** No que respeita às exportações para a Turquia, referentes ao projeto do Parque eólico FF..., as 15 faturas respeitam a 15 torres V90, tendo como descritivo: “Foundation ... V90 3 mw 80m AUS 7035 item number 780664”. Nestas operações, a Requerente juntou também documentos suficientes comprovativos da exportação do equipamento, pois os CMR estão todos assinados e carimbados pelo fabricante L..., S.A. e são datados de julho de 2010;
- 104.** Tais declarações estão preenchidas com a natureza da mercadoria, o peso, a matrícula do veículo de transporte, a identificação completa do expedidor e identificação completa do transportador Transporte U..., S.A. A receção ocorre efetivamente no Porto de Vigo, conforme carimbo e assinatura do consignatário (X...), contudo as declarações são preenchidas com o lugar de entrega da mercadoria (...), que não pode ser desconsiderado, por fazer fé até prova em contrário. As declarações de expedição internacional identificam as mercadorias (“foundation section”) mediante os números de identificação, permitindo a identificação das 15 mercadorias objeto das faturas em causa (ID..., ID..., ID..., ID..., ID1..., ID ..., ID..., ID ..., ID..., ID..., ID..., ID ...), mencionando o peso das mercadorias (51.000kg, 29.450kg, etc);
- 105.** No que respeita às exportações para a Turquia, referentes ao projeto do Parque eólico EE..., as 8 faturas respeitam a 8 torres V90, tendo como descritivo: “Foundation from tower EU HH80 item number 780723”. Os documentos de transporte estão todos assinados e carimbados pelo fabricante L..., S.A. e são datados de julho de 2010. Tais declarações estão preenchidas com a natureza da mercadoria, o peso, a matrícula do veículo de transporte, a identificação completa do expedidor e identificação completa do transportador Transporte U..., S.A.;
- 106.** A receção é no Porto de Aveiro, conforme carimbo e assinatura do consignatário, contudo as declarações são preenchidas com o lugar de entrega da mercadoria (... , Turquia), que não pode ser desconsiderado, por fazer fé até prova em contrário;

- 107.** No que respeita, por último, às exportações para o Chile, referentes ao projeto do Parque eólico ..., composto por três aerogeradores, as faturas, CMR, guias de transporte, conhecimento de embarque (bill of lading) são documentos suficientes e comprovativos da exportação do equipamento. As três faturas dizem respeito a três torres V52. O descritivo da mercadoria “Foundation from tower V52 item number 770676” identifica-a perfeitamente. De facto, a identificação da mercadoria é muito completa, mencionando modelo, diâmetro, e número de identificação “3 foundation section V52 3318 R7035 IEC/ DK – 173166, 173167, 173168). As declarações do transporte estão preenchidas com a natureza da mercadoria, o peso, a matrícula do veículo de transporte, a identificação completa do expedidor e identificação completa do transportador Y...S.A.;
- 108.** O CMR n.º..., de 15 de janeiro de 2010, encontra-se corretamente preenchido, assinado e carimbado nos campos 22 e 23, pese embora não esteja assinado no campo de receção das mercadorias. Porém, o local de entrega da mercadoria (campo 3 do CMR) encontra-se preenchido: ..., Chile (desc Sines). As guias de transporte com a mesma data (15.01.2010), têm exatamente o mesmo descritivo (foundation section V52 3318 R7035 IEC/ DK), contêm ainda a menção item 770676 que consta da fatura, e para além dos números de identificação da ...(., .., ..), contém os números de identificação do fabricante L..., S.A. Também estas guias indicam como local de descarga ...– Chile;
- 109.** Não procede a desconsideração do documento de transporte internacional marítimo pela circunstância deste documento não indicar a fatura correspondente, uma vez que tal não é obrigatório. Tão-pouco procede a descredibilização com base no desfasamento entre a data das faturas (emitidas em 2010-07-02) e o referido documento comprovativo da expedição internacional marítima. Uma análise mais atenta do que consta do próprio relatório de inspeção permitiria verificar que as faturas em causa, datadas de julho, substituem faturas referentes ao mesmo equipamento, emitidas em janeiro de 2010 (precisamente a data do CMR, guias e bill of lading), quais sejam as faturas 310582, 310583, 310585, cujo valor incorreto de € 14.053,00 determinou a anulação (CR..., CR..., CR...), sendo por fim emitidas as

faturas aqui em causa. Assim sendo, nem sequer há qualquer desfasamento temporal entre faturas e documentos de transporte;

- 110.** Relativamente à idoneidade da prova documental apresentada, invoca-se ainda a jurisprudência do TJUE. No Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, Processo C-271/06, Caso Netto Supermarkt, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 15.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que os Estados membros isentem de IVA uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade quando os pressupostos dessa isenção não estão preenchidos, mas o sujeito passivo não pudesse aperceber-se disso, mesmo tendo atuado com a diligência de um comerciante avisado, devido à falsificação da prova de exportação apresentada pelo adquirente;
- 111.** O TJUE faz notar que, “Como resulta da primeira parte do proémio do artigo 15.º da Sexta Diretiva, cabe aos Estados-Membros fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade. Esta disposição precisa igualmente que os Estados-Membros fixam essas condições com o fim «de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso». Contudo, tal como nota, no exercício dos poderes que as diretivas comunitárias lhes conferem, os Estados membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, bem como o da proteção da confiança legítima;
- 112.** No Acórdão de 19 de Dezembro de 2013, Processo C-563/12, Caso BDV Hungary Trading, questiona-se, nomeadamente, se é compatível com os princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, o facto de a legislação de um Estado membro prever requisitos adicionais aos estabelecidos nas Diretivas e fazer depender de requisitos objetivos e cumulativos que delas não constam a qualificação de uma exportação como isenta, tendo em vista a prevenção da evasão, do abuso e da fraude fiscais, tendo em vista a uma correta liquidação e cobrança do imposto, podendo a Administração Fiscal alterar a qualificação de uma exportação isenta e exigir o pagamento do imposto ao sujeito passivo. O TJUE volta a salientar que, “(...) como resulta do artigo 131.º da Diretiva 2006/112, as isenções previstas nos capítulos 2 a 9 do título IX desta diretiva, de que o artigo 146.º faz

parte, aplicam-se nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso. (...)”. Voltando a invocar o respeito pelos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da proteção da confiança legítima, o TJUE salienta que, embora seja legítimo que as medidas adotadas pelos Estados membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim;

- 113.** Contudo, na situação em causa, uma regulamentação nacional que sujeita a isenção na exportação a um prazo de saída com o objetivo de lutar contra a evasão e a fraude fiscais, mas que não permite aos sujeitos passivos demonstrar, para poderem beneficiar da isenção, que a condição de saída foi cumprida após a expiração do prazo, e que não dá aos sujeitos passivos o direito de reembolso do IVA já pago em virtude do incumprimento do dito prazo quando os mesmos sujeitos passivos forneçam a prova de que a mercadoria saiu do território aduaneiro da União, vai além do que é necessário para atingir o referido objetivo;
- 114.** Em face do exposto, entende a Requerente que a jurisprudência do TJUE sobre a matéria constitui ato claro, daí decorrendo a inexigibilidade de qualquer outra prova adicional de saída dos bens;
- 115.** Caso assim não se entenda e estando em causa uma questão de interpretação de Direito Comunitário que assume relevância para o presente litígio, deverá submeter-se a respetiva interpretação ao Tribunal de Justiça da União Europeia competente para decidir a título prejudicial sobre a interpretação do Direito Comunitário;
- 116.** A questão a interpretar pelo Tribunal de Justiça é a seguinte: «As exigências probatórias da regulamentação nacional sobre a demonstração da saída do território da União Europeia, as quais se limitam a remeter para as disposições aduaneiras que regem a matéria, devem, tendo em conta o objetivo de lutar contra a evasão e a fraude fiscais, ser interpretadas no sentido de que se opõem a que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o direito à isenção de uma exportação seja recusado ao vendedor que logrou obter cópia das declarações de expedição internacional de acordo com a Convenção CMR, devidamente preenchidas e assinadas por várias entidades independentes, nas quais se inscreveu como destino

da mercadoria o parque eólico sito no país terceiro, mas não obteve uma prova absoluta e tangível da saída das mercadorias, numa situação em que não existe qualquer indício de fraude dos compradores das torres eólicas?»;

- 117.** Por fim, importa ainda referir que, em relação às operações relativas aos projetos FF..., EE...e DD..., por serem posteriores a 28.05.2010 (data de início de vigência do Regulamento EU n.º 430/2010, da Comissão, de 20.05.2010, que alterou o n.º 4 do artigo 796.º-DA das DACAC), nem sequer se exigiria provas suplementares para além dos próprios registos do operador económico. Com efeito, estando em causa o fornecimento de mercadorias a turbinas eólicas, para além dos demais meios alternativos de prova, é também admissível a prova através dos registos do operador económico, prova em relação à qual não existe qualquer elemento em contrário nos autos;

Da indemnização por garantia indevida e dos juros indemnizatórios

- 118.** A Requerente defende ter direito a ser indemnizada por garantia indevida, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios porque procedeu à prestação de garantias bancárias nos processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva dos atos tributários *sub judice*, tendo incorrido em custos com a sua prestação. Nos termos do disposto no artigo 53.º, nº 1 da LGT, “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 um período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.”;
- 119.** Dispõe, no entanto, o n.º 2 do mesmo preceito legal que “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.”. Por sua vez, prevê o n.º 1 do artigo 171.º do CPPT 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.” Acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo 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.”;

120. Aliás, tal direito de ressarcimento do contribuinte encontra-se postulado no artigo 22.º da CRP, nos termos do qual “O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.”;
121. No caso vertente, como se invoca e melhor se evidencia supra, o ato tributário *sub judice* resulta de manifesto erro da administração tributária, pelo que se impõe a indemnização prevista no citado artigo 53.º da LGT;
122. Acresce que a Requerente procedeu ao seu pagamento. Assim, procedendo o presente pedido de pronúncia arbitral, como não poderá deixar de ser decidido, deve a Requerente ser reembolsada do montante indevidamente pago;
123. Assiste ainda à Requerente, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, o direito a juros indemnizatórios cujo reconhecimento igualmente se requer.

A.2. Nas alegações, a Requerente mantém a sua posição com a seguinte argumentação:

124. Começa por indicar os factos que considera que ficaram provados nos autos, dando-se aqui por reproduzidos para todos os efeitos legais os factos não controvertidos;
125. Depois indica o motivo da desconsideração dos documentos de transporte apresentados para enfatizar que nos procedimentos inspetivos a AT não teve um critério único e inequívoco na apreciação dos documentos, tratando de modo diverso situações idênticas;
126. A Requerente explicita depois a afirmação anterior, começando pelos projetos de parques eólicos em Espanha («F... » e «H...»), cuja desconsideração dos documentos se prendeu com o desfazamento temporal das guias e CMRs em relação às faturas

(faturas de final de 2009 e documentos de transporte de final de 2010), considerando a AT que o lapso temporal põe em causa a correspondência entre as faturas e documentação do transporte (cf. páginas 12 e 13 do RIT OI2011...). Para contrapor que a AT não assumiu uma posição única, pois em conflito com o exposto anteriormente, na mesma ação inspetiva foram aceites outros documentos de transporte identicamente preenchidos, para justificação de outras transmissões destinadas a Espanha (projetos G... e QQ...), referindo os serviços de inspeção tributária que “(...) apesar de não ser possível efetuar uma rigorosa associação dos documentos ora apresentados, com as faturas em questão, afigura-se ser de considerar como comprovativos das saída física das mercadorias, e conseqüentemente o reconhecimento da transmissão intracomunitária para efeitos do art 14 do RITI, uma vez que os elementos permitem estabelecer com razoável grau de certeza o destino das mercadorias (...)”, acrescentando igualmente que “(...) apesar de se verificar uma diferença temporal entre a data dos documentos de transporte (com datas de abril a julho de 2009) e a data da fatura em análise (28.09.2009) e, tendo em conta o registo do sujeito passivo em Portugal (24.07.2009) é admissível a associação dos CMR’s às faturas, pelo que não é feita qualquer correção relativamente a esta operação (...)” (cf. p. 12 do RIT OI2011...);

- 127.** Assim, a fundamentação que subjaz aos atos tributários relativamente 3.º e 4.º trimestres de **2009** prende-se com **a alegada insuficiência das declarações dos aquirentes de confirmação das aquisições e a alegada insuficiência da documentação de transporte, por hiato temporal demasiado longo em relação às faturas correspondentes**; Relativamente ao ano **2010**, os serviços de inspeção tributária fundam as correções realizadas, igualmente, na inadequação dos elementos de suporte às isenções – declarações dos clientes comunitários a confirmar a realização das aquisições intracomunitárias e receção dos bens -, referindo a administração tributária que existia “(...) apenas declarações dos clientes comunitários que correspondem a outras sociedades do grupo B..., a confirmar a realização das aquisições intracomunitárias (...)” (cf. p. 7 do RIT OI2011...);

128. Por tudo quanto ficou dito, conclui a Requerente que a alegada insuficiência das declarações dos clientes a confirmar a realização das aquisições intracomunitárias fundar-se-á na circunstância de serem entidades do mesmo grupo empresarial;
129. Passa para outros projetos, alegando que sucedeu o mesmo com os respetivos documentos. Acrescenta a Requerente que, tendo sido juntos em sede inspetiva alguns documentos de transporte relativos às transmissões intracomunitárias, referiram os serviços de inspeção tributária o seguinte: “(...) *Para a Z..., S.A nas operações associadas ao projeto K..., em que foram apresentadas guias de transporte dentro do território português que indicam local de descarga o Porto de Aveiro, com assinaturas ilegíveis e sem data de receção das mercadorias; o CMR n.º ... contém uma assinatura ilegível (na receção da mercadoria), não ficando provada a saída da mercadoria do território nacional. Nas operações associadas ao projeto H..., porque os documentos apresentados foram guias de transporte dentro do território português e CMR’s (n.º...) que indicam como local de descarga o Porto de Aveiro, não ficando provado que a mercadoria saiu daquele porto (...). Nas operações associadas aos projetos RR..., SS..., P..., Q..., TT..., R..., UU..., S..., ... e O..., porque não foram apresentados os documentos de transporte ou outros elementos que comprovem a isenção das operações declaradas (...)*” (cf. p. 10 do RIT OI2011...). Para concluir a Requerente que na mesma ação inspetiva foram aceites outros documentos de transporte identicamente preenchidos, para justificação de outras transmissões destinadas a Espanha e França (projetos VV..., WW..., F..., XX..., YY..., ZZ... e AAA...), referindo os serviços de inspeção tributária que “(...) *apesar de não ser possível efetuar uma rigorosa associação dos documentos ora apresentados, com as faturas em questão, afigura-se ser de considerar como comprovativos das saída física das mercadorias, e conseqüentemente o reconhecimento da transmissão intracomunitária para efeitos do art 14 do RITI, uma vez que os elementos permitem estabelecer com razoável grau de certeza o destino das mercadorias (...)*” (cf.p. 11 do RIT OI2011...). Assim, a fundamentação que subjaz aos atos tributários relativamente a 2010, na parte das transmissões intracomunitárias, prende-se com a alegada insuficiência das declarações dos aquirentes de confirmação das aquisições e a alegada insuficiência da documentação

de transporte de dois projetos gregos que indicava como local de descarga o Porto de Aveiro;

130. Os serviços de inspeção tributária consideraram como não comprovada a isenção nas operações declaradas como exportações, em 2010, com os seguintes fundamentos:

- “(…) Para a AA..., SA –a fatura nº 310697 de 04/03/2010 à qual foi associado o CMR nº..., indica como local de descarga da mercadoria, Porto de Vigo, sendo que o mesmo contém uma assinatura ilegível e sem qualquer referência (carimbo, timbre ou outro) da entidade aduaneira espanhola, não tendo sido apresentado qualquer documento adicional que prove, quer a receção da mercadoria naquele porto, quer a posterior saída para o país terceiro; o mesmo sucede com as faturas nº 310698, 310699, 310700 e 310701, às quais foram associados CMR’s, que à semelhança do já referido, indicam o Porto de Vigo como local de descarga, sem qualquer outro documento que prove de forma inequívoca a saída da mercadoria daquele porto com destino ao país terceiro.(...);
- Para a BB...– a fatura nº 310602 tem associado o CMR nº..., que indica local de descarga da mercadoria o Porto de Vigo, não tendo sido apresentado qualquer documento adicional que prove, quer a receção da mercadoria naquele porto quer a posterior saída para país terceiro; o mesmo sucede com as restantes faturas emitidas para aquele cliente (...).Ainda em relação às exportações para o México (projeto GG...), a administração tributária sustenta que da análise dos Documento Alfandegários Únicos n.º ..., ... e..., não é possível a associação com as faturas a que respeitam;
- Para a CC...– foi agora apresentado o CMR nº ... que indica como lugar de entrega, ...– Chile, com descarga em Sines, sendo que o mesmo não está assinado pelo recetor das mercadorias, não tendo sido apresentado qualquer documento adicional que prove, quer a receção da mercadoria naquele porto, quer a posterior saída para país terceiro; por sua vez as guias de transporte anexadas não comprovam que a mercadoria saiu do território português (...).Ainda em relação às exportações para o Chile, a administração tributária sustenta que o *Bill of Lading* (conhecimento de embarque comprovativo do transporte internacional marítimo) não contém referência às faturas correspondentes e vice-versa;

- Para a DD...– para comprovar a isenção das operações associadas ao projeto EE..., forma somente guias de transporte internas, não sendo provado que as mercadorias saíram do território nacional. Relativamente às restantes operações declaradas àquele cliente e que foram indicadas como pertencentes ao projeto FF..., os CMR's apresentados contém assinaturas ilegíveis e indicam como lugar de descarga, Cais de Vigo, não tendo sido apresentado qualquer documento que comprove a receção da mercadoria naquele porto e saída do mesmo com destino à Turquia (...)” (cf. p. 9 do RIT OI2011...);

- 131.** Em suma, o motivo da alegada inadequação dos documentos de transporte é a falta de prova inequívoca de descarga dos bens no território de país terceiro, não obstante a demonstração de saída do território português na generalidade das situações analisadas;
- 132.** Os contratos de compra e venda de torres eólicas e fundações de torres eólicas foram celebrados em conformidade com uma das cláusulas do comércio internacional estabelecidas pela Câmara de Comércio Internacional (cláusulas designadas «Incoterms 2000»), a saber, «saída da fábrica» («ex-works» ou EXW), o que significa que a Requerente só estava obrigada a pôr os bens à disposição do adquirente num armazém situado no território português, sendo o cliente comunitário responsável pelo subsequente transporte para o outro Estado-Membro (cf. doc. n.º 7 consistindo em contratos de transporte celebrados pelos clientes da Requerente e todas as faturas contendo a menção EXW);
- 133.** O assegurar por parte da Requerente que as transmissões por si efetuadas não implicavam a sua participação numa fraude cometida pelos adquirentes e que o destino efetivo das mercadorias foi o exterior do território português também passou pela constatação da efetiva receção e instalação das torres eólicas pelos promotores/exploradores de parques eólicos, comprovada pela realização do pagamento por parte das entidades terceiras, externas ao grupo, adquirentes dos aerogeradores para os vários projetos declarados (cf. depoimento da testemunha T...);
- 134.** Os modelos de torres eólicas dos vários fabricantes não são entre si compatíveis, e mesmo em relação aos diferentes modelos de torres comercializados pela Requerente

- à data dos factos, os troços não são entre si compatíveis (depoimento da testemunha CC..., trabalhador de uma das empresas fabricantes fornecedoras da Requerente);
- 135.** No período entre o terceiro trimestre de 2009 e o final de 2010, apenas foram implantados 5 aerogeradores da ... no território nacional, a saber: 2 torres V90 no parque eólico do ..., ..., e 3 torres V90 no mini parque eólico da Serra ..., em ... (cf. doc. n.º 11);
- 136.** A Requerente indica depois o equipamento que se encontra instalado em Espanha, sendo: no parque eólico «F... », 22 turbinas eólicas ... V90 (cf. doc. 12.1); no parque eólico «H...», 9 turbinas eólicas A... V90 (cf. doc. 12.1); no parque eólico «O... », 4 turbinas eólicas ... V90 (cf. doc. 12.1);
- 137.** Faz os mesmos em relação aos parques eólicos situados na Grécia, sendo o seguinte:
- em K... e M..., sites em ... e ... na Grécia, estão 15 turbinas eólicas ... V90 (cf. doc. 12.1. e informação no endereço <http://www...>);
 - no parque eólico P..., estão 8 turbinas eólicas ... (cf. doc. 12.1); no parque eólico Q..., estão também 8 turbinas eólicas ... V90 (cf. doc. 12.1);
 - no Chile, parque eólico DD..., estão implantadas 3 turbinas eólicas ... V52 (cf. doc. 13.1);
 - na Turquia, parque eólico EE..., estão implantadas 38 turbinas eólicas ... V90 (cf. doc. 14) e no parque eólico FF..., estão implantadas 31 turbinas eólicas ... V90 (cf. doc. 15);
 - no México, parque eólico GG..., estão implantadas 51 turbinas eólicas ... V80 (cf. doc. 16.1);
 - no Uruguai, parque eólico HH..., estão implantadas 5 turbinas eólicas ... V90 (cf. doc. 17.1);
- 138.** Com referência às faturas em causa nos presentes autos, a saída das mercadorias do território português com destino a outros países membros ou países terceiros é comprovada também pela prova documental, conforme tabelas de correspondência de documentos, as quais, pela respetiva dimensão, se juntam em anexo às presentes alegações;
- 139.** Nas cartas de porte internacional referentes às exportações, o facto de se indicar o Porto de Vigo como local de descarga, entre parêntesis, das mercadorias não permite

desconsiderar as menções do lugar do destino final que constam no campo referente ao lugar da entrega e que são..., ... México, ... e ..., Chile (cf. fls 83 a 185 da reclamação graciosa n.º...2015...);

140. Os transportes eram agendados pelos clientes adquirentes tendo em conta a data de montagem *in situ* dos parques eólicos, de forma a maximizar o tempo de aluguer da grua principal, conforme se extrai dos contratos de transporte (cf. doc. n.º 7);
141. Nas cartas de porte internacional e guias de transporte, as mercadorias encontram-se descritas quanto à respetiva natureza (“troço eólico” ou “tubo eólico”), quantidade e peso, sendo aquela descrição a designação corrente da mercadoria (cf. depoimento das testemunhas II... e CC... e cf. doc. 14 junto com a reclamação graciosa referente a 2009);
142. A denominação “troço eólico” ou “tubo eólico” não é confundível com qualquer outra componente de uma estrutura eólica/ aerogerador/ turbina eólica, correspondendo sempre e em todos os casos às secções de uma torre tubular (cf. doc. 8);
143. O número de série de fabrico de cada fundação e secção de torre eólica encontra-se gravado na mesma (cf. doc. n.º 10 e depoimento da testemunha CC...);
144. A circunstância das designações de mercadorias nas faturas referentes a torres e nos documentos de transporte não serem absolutamente coincidentes justifica-se porque o transporte respeita às três componentes, isoladamente consideradas, e a fatura respeita ao todo torre, formado por três componentes (cf. depoimento das testemunhas II... e CC...);
145. As torres eólicas em causa nos autos mediam entre 80 e 150 metros (cf. docs. n.º 9 e 10, e depoimento da testemunha CC...). As secções de torre eólica pesavam entre 30 e 50 toneladas (cf. depoimentos das testemunhas II... e CC...). O transporte das fundações e secções de torre eólica eram realizados por operadores licenciados para realizar transportes especiais (cf. depoimentos das testemunhas II... e CC...). Conforme exigido pela legislação portuguesa, os transportes especiais em causa para fora do território português comportavam escolta policial até à fronteira (cf. depoimentos das testemunhas II... e CC...);

146. Aquando da emissão das faturas por parte da A..., entidade de Direito espanhol, com IVA português, houve necessidade de emitir as faturas manualmente, de forma a cumprir com as obrigações do direito português e incluir a menção obrigatória “Operation exempt from VAT, according to article 14 (a) of RITI” (cf. depoimento da testemunha T...);
147. A fatura extraída diretamente do sistema de faturação inclui uma codificação que não foi transposta para a fatura emitida manualmente, qual seja a codificação do projeto SPXXXXX, em que SP significa Supply Project (projeto de fornecimento) e os cinco dígitos correspondem ao número de série atribuído pelo sistema informático ao projeto (cf. depoimento da testemunha T...);
148. Relativamente a cada um dos projetos de construção de torres é criado na ferramenta informática SAP uma identificação do projeto (cf. depoimento da testemunha T...) e concomitantemente com a mencionada codificação, é também criada uma codificação para cada secção de torre eólica, constando no sistema informático a seguinte informação: (i) local de instalação de cada secção de torre: fundo, meio ou topo;(ii) ... ID: o número de série com seis dígitos que é impresso na própria secção de torre, visível em cada torre instalada; (iii) VUI: o código alfanumérico associado a cada número de série de fabrico (cf. doc. 12.3);
149. É possível estabelecer a conexão entre cada fatura emitida e cada secção de torre mediante a codificação de secção de torre –... ID, a qual consta dos documentos de transporte, mediante a consulta da aplicação informática de faturação SAP (cf. doc. 12.3 e depoimento da testemunha T...). Para o caso de subsistir alguma dúvida, a Requerente ofereceu à inspeção a mencionada aplicação informática de suporte à faturação.

Alegações de direito

A. Das exigências probatórias da saída dos bens de acordo com o Direito Comunitário

150. Decorre da jurisprudência do TJUE que, na falta de uma disposição concreta na Diretiva 2006//112 quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para

efeitos de beneficiar da isenção de IVA, compete aos Estados-Membros fixar as condições em que isentam as entregas intracomunitárias. Sucede, porém, que, no caso de o adquirente obter o poder de dispor do bem como proprietário no Estado-Membro de entrega e se encarregar de o transportar para o Estado-Membro de destino, como acontece nas entregas que têm como condição o levantamento das mercadorias no armazém do fornecedor, impõe a jurisprudência comunitária que “(...) devem ser tidas em conta, na medida do possível, as intenções do comprador no momento da aquisição, desde que estas se baseiem em elementos objetivos (...)” (processo C-84/09 – X, acórdão de 18 de novembro de 2010 do TJUE);

151. A Requerente transcreve em apoio da sua posição passagens dos Acórdãos do TJUE: Teleos (C-409/04); Euro Tyre (C-430/09) e MecsekGabona (C-273/11):

- Atendendo igualmente à jurisprudência do TJUE, quando o bem objeto de transmissão não é expedido ou transportado para outro Estado-Membro pelo fornecedor, mas pelo adquirente ou por um terceiro por conta deste, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no Estado-Membro de entrega e cabe a este expedir ou transportar o bem para fora daquele Estado-Membro, o fornecedor deve assegurar-se que os elementos que detém, recebidos do adquirente, são suficientes para provar que tomou as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar a sua participação numa fraude eventualmente cometida pelo adquirente dos bens. Com grande relevância para a situação sub judice, deve atentar-se, designadamente aos Acórdãos Teleos (C-409/04), Euro Tyre (C-430/09) e MecsekGabona (C-273/11), todos do TJUE;
- Na verdade, o Tribunal de Justiça já se pronunciou expressamente no sentido de que a exigência a um vendedor, nestas circunstâncias comerciais e contratuais, de realizar uma prova absoluta da saída dos bens transmitidos do território nacional seria contrária aos princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica e da neutralidade. Refere o TJUE que “compete aos Estados-Membros fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega intracomunitária. No entanto, cumpre recordar que, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica

comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (...) Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à cobrança *a posteriori* do IVA que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de tomar para garantir o exato recebimento do imposto e evitar a fraude não podem ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA (...)” (cf. Acórdão Teleos, processo C-409/04). Pronuncia-se a jurisprudência no sentido de que “(...) é contrário ao princípio da segurança jurídica que um Estado-Membro, que previu as condições para a aplicação da isenção a uma entrega intracomunitária, fixando designadamente uma lista de documentos a apresentar às autoridades competentes, e que aceitou inicialmente os documentos apresentados pelo fornecedor como provas justificativas do direito à isenção, possa depois obrigar este fornecedor a pagar o IVA relativo a essa entrega, quando se demonstre que, devido a uma fraude cometida pelo adquirente da qual o fornecedor não tinha nem podia ter conhecimento, os bens em causa não saíram, na realidade, do território do Estado-Membro de entrega (...)”. (cf. Acórdão Teleos, processo C-409/04);

- Acrescenta-se ainda, com o maior dos relevos para os presentes autos: “(...) Ora, obrigar o sujeito passivo a apresentar uma prova concludente de que os bens saíram fisicamente do Estado-Membro da entrega não garante a aplicação correta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca-o numa situação de incerteza (...) um regime que faça recair toda a responsabilidade do pagamento do IVA sobre o fornecedor, independentemente do facto de estar ou não implicado na fraude, em vez de prevenir a fraude fiscal não preserva necessariamente o sistema harmonizado do IVA da fraude e de abusos por parte do adquirente. (...)” (cf. Acórdão Teleos, processo C-409/04);

152. A Requerente alega que nas circunstâncias como as do caso *sub judice*, apenas se exige que o fornecedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude, o que a Requerente cumpriu;

153. Depois, a Requerente continua com transcrição de passagens dos referidos arestos:

- Concluiu o TJUE no Acórdão Teleos que “(...) o artigo 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades competentes do Estado-Membro de entrega obriguem um fornecedor, que agiu de boa fé e apresentou provas que justificam, à primeira vista, o seu direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, a pagar posteriormente o IVA sobre esses bens, quando se demonstre que essas provas são falsas, sem que, contudo, esteja provada a participação do referido fornecedor na fraude fiscal, desde que este tenha tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a entrega intracomunitária que efectua não implica a sua participação nessa fraude. (...)” (cf. Acórdão Teleos, processo C-409/04);
- No processo Euro Tyre (C-430/09), esta posição do TJUE foi confirmada de forma inequívoca, ao referir-se que “(...) mesmo que, em princípio, incumba ao fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no território do Estado de entrega e em que cabe a este adquirente expedir ou transportar o bem para fora do Estado de entrega, a prova que o fornecedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito. (...) é legítimo exigir que o fornecedor aja de boa fé e tome todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a operação que efectua não o conduz a participar numa fraude fiscal (...)”. Note-se que, naquele processo, a comprovação fora baseada, tão-só, no número de identificação de IVA belga dos compradores e na declaração dos compradores de que as mercadorias seriam transportadas para a Bélgica, o que foi julgado suficiente;
- Reiterou-se ainda no acórdão Mecsek-Gabona (C-273/11) que “(...) numa situação em que não existe aparentemente nenhuma prova tangível que permita concluir que os bens em causa foram transferidos para fora do território do Estado de entrega, o facto de obrigar o sujeito passivo a apresentar tal prova não garante a aplicação correta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca - o numa situação de incerteza (...)”, salientando-se aí que “(...) a prova que o

vendedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito (...)” e “(...) uma vez que o vendedor cumpriu as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo o adquirente cumprido a sua obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado-Membro de entrega, é este último que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado-Membro (...)” (cf. Acórdão Mecsek-Gabona, processo C-273/11);

- 154.** Relativamente a saber se o transporte de determinado bem com destino ao adquirente, na aceção do artigo 138.º da Diretiva 2006/112, deve ser realizado dentro de um determinado prazo, o TJUE pronunciou-se, no processo C-84/09 –X, acórdão de 18 de novembro de 2010, no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária não pode depender da observância de um qualquer prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado-Membro de entrega para o Estado-Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído. Refere o mencionado acórdão que impor um prazo preciso para que esse transporte seja realizado seria, além disso, contrário à economia das referidas disposições, bem como ao contexto e às finalidades do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário;
- 155.** Na verdade, nem o artigo 138.º da Diretiva 2006/112, nem o artigo 14.º do RITI preveem, na sua redação, que o transporte do bem em causa com destino ao adquirente deve ter início ou estar concluído dentro de um qualquer prazo para que estas disposições sejam aplicáveis;
- 156.** O TJUE já se tinha pronunciado anteriormente sobre esta questão, no acórdão Collée, de 27 de setembro de 2007, processo 146/05, com o argumento de que se opõe a que a administração fiscal de Estado-Membro recuse isentar de imposto uma entrega intracomunitária, que teve efetivamente lugar, apenas com fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente. Mais concluiu que o direito à isenção do IVA correspondente a tal entrega apenas deve ser recusado se o sujeito passivo, num primeiro momento e com pleno conhecimento de causa, tiver dissimulado a existência de uma entrega intracomunitária, se existir um risco de

perda de receitas fiscais e se este não foi completamente eliminado pelo sujeito passivo;

- 157.** Refere a Requerente que nunca esteve em causa nas situações dos autos o risco de perda de receita fiscal ou o levantamento de qualquer dúvida relativamente à liquidação de IVA pelos adquirentes nas aquisições intracomunitárias. Em todas as situações em que a cooperação administrativa foi acionada, isso mesmo foi comprovado e na situação em que não houve resposta por parte das autoridades fiscais gregas ao pedido de cooperação administrativa efetuado, a própria Requerente logrou obter junto da sua cliente um comprovativo de liquidação de IVA no Estado-Membro do adquirente;
- 158.** Entende a Requerente que a jurisprudência do TJUE sobre a matéria constitui ato claro, daí decorrendo a inexigibilidade de qualquer outra prova adicional de saída dos bens (vide, designadamente aos Acórdãos Teleos, processo C-409/04, Euro Tyre, processo C-430/09, e Mecsek-Gabona, processo C-273/11, do TJUE). Porém, caso assim não se entenda e estando em causa uma questão de interpretação de Direito Comunitário que assume relevância para o presente litígio, deverá submeter-se a respetiva interpretação ao Tribunal de Justiça da União Europeia competente para decidir a título prejudicial sobre a interpretação do Direito Comunitário. A este respeito, o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da UE estipula que as jurisdições nacionais que deliberam em última instância, ou seja, cujas decisões não podem ser objeto de recurso (tal como o presente Tribunal), têm a obrigação de exercer um reenvio prejudicial se uma das partes o solicitar (ressalvada a exceção de ato claro);
- 159.** Relativamente às exportações, a idoneidade da prova documental apresentada é também evidente, à luz jurisprudência do TJUE. Para sustentar a sua posição a Requerente cita o Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, Processo C-271/06, Caso Netto Supermarkt, segundo o qual “Como resulta da primeira parte do proémio do artigo 15.º da Sexta Directiva, cabe aos Estados-Membros fixar as condições de aplicação da isenção de uma entrega de bens para exportação para fora da Comunidade. Esta disposição precisa igualmente que os Estados-Membros fixam essas condições com o fim «de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso.”;

160. Mais refere a Requerente o Acórdão de 19 de Dezembro de 2013, Processo C-563/12, Caso BDV Hungary Trading, questiona-se, nomeadamente, se é compatível com os princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade, o facto de a legislação de um Estado-Membro prever requisitos adicionais aos estabelecidos nas Diretivas e fazer depender de requisitos objetivos e cumulativos que delas não constam a qualificação de uma exportação como isenta, tendo em vista a prevenção da evasão, do abuso e da fraude fiscais, tendo em vista a uma correta liquidação e cobrança do imposto, podendo a Administração Fiscal alterar a qualificação de uma exportação isenta e exigir o pagamento do imposto ao sujeito passivo. O TJUE volta a salientar que, “(...) como resulta do artigo 131.º da Diretiva 2006/112, as isenções previstas nos capítulos 2 a 9 do título IX desta diretiva, de que o artigo 146.º faz parte, aplicam - se nas condições fixadas pelos Estados - Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso. (...)”. Voltando a invocar o respeito pelos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da proteção da confiança legítima, o TJUE salienta que, embora seja legítimo que as medidas adotadas pelos Estados membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim.

B. Das exigências probatórias da saída dos bens de acordo com a doutrina da AT

161. A Requerente apresentou como meio de prova documentos idóneos, os quais não foram colocados em crise pelos serviços da administração tributária, quais sejam as declarações assinadas e carimbadas pelos respetivos clientes confirmando as aquisições intracomunitárias com referência às faturas em causa. Mas os serviços de inspeção tributária não aceitaram a declaração emitida como meio de prova da saída efetiva dos bens do território nacional pelas seguintes razões: (i) os clientes adquirentes são entidades do mesmo grupo multinacional a que pertence a Requerente, (ii) o transporte não é realizado diretamente pelo cliente mas sim por um

terceiro (empresa de transporte), (iii) as declarações são, alegadamente, tardias. Ora, nenhum destes motivos serve para comprometer a validade de um meio probatório que, inclusivamente, é elencado na doutrina da administração tributária como meio de prova admissível para o efeito pretendido;

- 162.** Com efeito, admite-se na doutrina da administração tributária que a referida declaração é um meio de prova idóneo (de entre os meios gerais de prova) para comprovar a saída dos bens de território nacional para efeitos da isenção aplicável às transmissões intracomunitárias de bens (cf. Ofício-Circulado n.º 30009, de 10.12.1999, Direção de Serviços do IVA, relativo à “comprovação das transmissões intracomunitárias de bens”). Ora, nos termos do Ofício-Circulado, determina-se que “(...) será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente (...) a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de ai ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária (...);”
- 163.** Os serviços de inspeção tributária não apresentam qualquer justificação objetiva para excluïrem, no caso em apreço, a admissibilidade daquela prova, sendo certo que a circunstância de a entidade adquirente pertencer ao mesmo grupo multinacional a que pertence a entidade fornecedora não constitui por si só qualquer indício de fraude ou de falta de credibilidade da prova;
- 164.** A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias, nos termos do disposto no artigo 68.º-A, n.º 1, da Lei Geral Tributária. A violação da vinculação de orientação genérica determina a invalidade do ato tributário praticado. O efeito invalidante reconduz-se ao vício de anulabilidade, o qual desde já se invoca. Neste sentido, refere LOPES DE SOUSA que “(...) A prática de um acto com violação da vinculação determinada por uma orientação genérica implicará que ele enferme de vício de violação de lei, susceptível de conduzir à sua anulação (artºs. 135.º, 136.º, n.º 2, do CPA) (...)” (cf. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, vol. I, 2006, p. 439).

Implicitamente, também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.01.2009, proferido no recurso n.º 0699/08.

C. Das exigências probatórias da saída dos bens de acordo com a fundamentação dos atos tributários (relatórios inspetivos)

- 165.** Em relação à não aceitação das declarações dos adquirentes, totalmente arbitrária e contrária à doutrina da própria administração tributária, não justificada por uma qualquer suspeita ou irregularidade casuística, remete-se para o que se disse na secção B acima. Por outro lado, as exigências dos serviços de inspeção tributária relativamente aos documentos de transporte tão-pouco se afiguram legais. Efetivamente, nas mesmas ações inspetivas, foi aceite documentação de transporte carreada pela Requerente, para justificação de transmissões destinadas a Espanha e França (projetos G..., QQ..., VV..., WW..., F..., XX...,YY..., ZZ... e AAA...), referindo os serviços de inspeção tributária que “(...) apesar de não ser possível efetuar uma rigorosa associação dos documentos ora apresentados, com as faturas em questão, afigura-se ser de considerar como comprovativos das saída física das mercadorias, e conseqüentemente o reconhecimento da transmissão intracomunitária para efeitos do artº 14 do RITI, uma vez que os elementos permitem estabelecer com razoável grau de certeza o destino das mercadorias (...)”, acrescentando igualmente que “(...) apesar de se verificar uma diferença temporal entre a data dos documentos de transporte (com datas de abril a julho de 2009) e a data da fatura em análise (28.09.2009) e, tendo em conta o registo do sujeito passivo em Portugal (24.07.2009) é admissível a associação dos CMR’s às faturas, pelo que não é feita qualquer correção relativamente a esta operação (...)” (cf. p. 12 do RIT OI2011... e p. 11 do RIT OI2011...).
- 166.** Ou seja, em certas e determinadas situações, os documentos comprovativos do transporte internacional, que a Requerente logrou obter junto dos clientes apesar das entregas Ex Works, foram considerados suficientemente concludentes quanto à saída dos bens do território português, pese embora nenhum deles contivesse qualquer

referência a concretas faturas. Noutras situações, inexplicavelmente, os documentos de transporte idênticos já não colheram aceitação junto dos SIT.

- 167.** O motivo da desconsideração dos documentos de transporte apresentados para as transmissões intracomunitárias de 2009 prendeu-se com o desfazamento temporal das guias e CMR em relação às faturas (faturas de final de 2009 e documentos de transporte de final de 2010), considerando a administração tributária que o lapso temporal põe em causa a correspondência entre as faturas e documentação do transporte (cf. páginas 12 e 13 do RIT OI2011...). A este respeito, a Requerente remete para o que já afirmou sobre a inexistência de um prazo para realizar o transporte e sobre o momento da prova da isenção de acordo com a jurisprudência comunitária.
- 168.** O motivo da desconsideração dos documentos de transporte apresentados para as transmissões intracomunitárias de 2010 (projetos de K... e de M...) prendeu-se com o facto de indicarem como local de descarga o Porto de Aveiro, “não ficando provado que a mercadoria saiu daquele porto” (CMR n.º ... e CMR n.º...). Em relação ao documento referente ao projeto do parque eólico K..., na Grécia, na análise dos serviços de inspeção tributária foi omitido que os documentos de transporte indicam como lugar de entrega da mercadoria “K...”. A alusão ao Porto de Aveiro, em alguns dos documentos, encontra-se entre parêntesis como sendo local de descarga antes do destino final: K... . No que respeita ao documento referente ao projeto do parque eólico M..., na Grécia, da análise dos serviços de inspeção tributária foi também omitido que os documentos de transporte indicam como lugar de entrega da mercadoria “M...”.
- 169.** Nestes termos, defende a Requerente, afigura-se inequívoco que os documentos de transporte disponibilizados aos serviços de inspeção tributária comprovam a saída do território português, independentemente de, em algumas situações, o lugar de receção ali em causa não ser o lugar de entrega final, sendo perfeitamente admissível a realização de transportes sucessivos até ao destino final.
- 170.** Cumpre ainda, segundo a Requerente, não perder de vista que a chamada "Declaração de Expedição" ou Carta de Porte Rodoviário CMR é o documento comprovativo do contrato de transporte rodoviário internacional, ao abrigo da

Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada, assinada em Genebra em 19-05-1956, aprovada em Portugal pelo DL n.º 46235, de 1803-1965. Ora, de acordo com o artigo 9.º daquela Convenção “a declaração de expedição, até prova em contrário, faz fé das condições do contrato”, o que se aplica ao preenchimento do campo referente ao local de entrega. Uma vez que não foi feita prova em contrário, as declarações, corretamente preenchidas e assinadas por diferentes entidades fazem fé quanto ao destino que mencionam para as mercadorias e que corresponde aos parques eólicos situados nos Estados-Membros das entidades adquirentes.

D. Das exigências probatórias da saída dos bens de acordo com a fundamentação *a posteriori* da AT (decisões dos processos gratuitos)

- 171.** Apenas no âmbito das decisões dos procedimentos administrativos de reclamação graciosa e recurso hierárquico foi suscitada tal «fundamentação a posteriori», atinente à designação/descrição dos bens. Ou seja, pela primeira vez, em sede de reclamação graciosa, alega-se que, face às distintas descrições das mercadorias nas faturas e nos documentos de transporte, “(...) não é possível estabelecer uma relação entre os dois tipos de documentos apresentados (...)”. Acrescentam seguidamente os serviços da AT da Direção de Finanças de Lisboa que “(...) no nosso processo não existem (...) declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços que nos permitam validar a isenção que a Requerente pretende ver reconhecida (...)”. Porém, tais declarações eram as que estavam anexas às declarações periódicas e haviam sido examinadas pelos serviços de inspeção, pelo que não se compreende tal alegação na fase graciosa. Não é a circunstância dos documentos apresentados à inspeção (declarações dos adquirentes intracomunitários e documentos de transporte) não serem anexos nos RITs que permite à administração tributária ficcionar que não existiam. Efetivamente, a sobreposição de exigências probatórias por parte da administração tributária revela uma inusitada incongruência. Ou seja, primeiramente, na fase inspetiva, refere-se que as declarações dos adquirentes não são por si só

concludentes e inequívocas, sendo necessários documentos de transporte. De seguida, na fase graciosa, face à apresentação de documentos de transporte, refere-se que estes não são por si só concludentes e inequívocos, por a correspondência com as faturas não ser imediata, e alude-se à necessidade de validação mediante “declarações emitidas pelo adquirente dos bens”.

- 172.** Sem prejuízo de tais incongruências e de a alegação respeitante à falta de correspondência das designações dos bens constituir fundamentação *a posteriori*, sempre importa afastar esse alegado óbice/insuficiência probatória. A correspondência entre mercadorias faturadas e mercadorias transportadas existe a partir do momento em que a natureza/descrição dos bens permite verificar que se trata da mesma mercadoria. Aliás, que essa correspondência é possível resulta da aceitação pela AT dos documentos de transporte nos projetos G..., QQ..., VV..., WW..., F..., XX... (faturas de 2010), YY..., ZZ... e AAA... . A correspondência existe a partir do momento em que se cumpriu com as exigências do Código do IVA quanto à descrição dos bens e com as exigências da Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada, assinada em Genebra em 1905-1956, aprovada em Portugal pelo DL n.º 46235, de 18-03-1965, quanto à descrição dos bens transportados. Face à correção do descritivo das faturas e ao correto e completo preenchimento dos descritivos dos bens nos CMR, mais não é exigido, muito menos uma referenciação cruzada entre faturas e documentos de transporte, como parece exigir a AT. Ora, quando os transportadores contratados pelos adquirentes acrescentam uma individualização número de série de fabrico de cada secção de torre eólica, como *in casu*, fazem-no espontaneamente pois tanto não é exigido. Essa referenciação permite, por processos/documentos internos uma total e absoluta rastreabilidade de cada um dos concretos bens mas tal não significa que tanto seja exigível, tal não significa que a referência ao número de série de fabrico constitua uma exigência legal nos documentos externos.
- 173.** Troço eólico ou tubo eólico é a denominação corrente das componentes da torre eólica pelo que, tal menção estrita, é por si só suficiente para associar documento de transporte a fatura, mormente sabendo que são, em regra, três os troços em que se divide cada torre. Como tal, importa pois concluir que a impossibilidade alegada

pelos serviços de inspeção tributária em validar a correspondência entre os documentos constitui um mero subterfúgio para a falta de vontade em aceitar as evidências claras que as entregas correspondem à verdade dos factos.

E. Do cumprimento das exigências probatórias por parte da Requerente

- 174.** Para além das declarações dos adquirentes que constavam *ab initio* como suporte das isenções, a Requerente conseguiu, na grande maioria das situações, municiar-se dos documentos de transporte, junto dos seus clientes, apesar de não existir qualquer dever legal de os apresentar numa situação como a dos autos.
- 175.** Os referidos documentos contêm informação que, quando conjugada com as declarações dos adquirentes disponibilizadas pela Requerente àqueles serviços, comprova a saída efetiva de território nacional.
- 176.** Acresce ainda que, na análise dos mencionados documentos de transporte juntos, os serviços de inspeção tributária omitiram premeditada e deliberadamente a circunstância de o lugar de entrega das mercadorias se encontrar sempre preenchido indicando o destino do Parque Eólico em causa, situado fora do território português. Assim:
- Relativamente ao projeto F..., todas as guias e todos os CMRs juntos identificam claramente como local de destino e de descarga ..., Espanha;
 - Quanto ao projeto Parque Eólico H..., os serviços de inspeção tributária também omitem deliberadamente que o lugar de entrega declarado, em todas as 21 declarações de expedição internacional, é “Parque eólico de H..., Espanha;
 - O mesmo se passa com os documentos de transporte referentes aos projetos na Grécia, os quais fazem fé, até prova em contrário, relativamente aos destinos inscritos.
- 177.** Nas operações de exportação em que a saída dos bens se processa por outro Estado membro e na impossibilidade dos operadores apresentarem o exemplar 3 do Documento Administrativo Único visado pela estância de saída, o exportador ou o declarante podem fornecer, à estância aduaneira de exportação, as provas alternativas

previstas no n.º 4 do artigo 796.º-DA das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário, que podem ser consideradas de forma isolada ou em conjunto:

- a) Uma cópia da nota de entrega assinada ou autenticada pelo destinatário localizado fora do território aduaneiro da Comunidade;
- b) A prova de pagamento ou fatura ou nota de entrega devidamente assinada ou autenticada pelo operador económico que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
- c) Uma declaração assinada ou autenticada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;
- d) Um documento certificado pelas autoridades aduaneiras de um Estado-Membro ou de um país fora do território aduaneiro da Comunidade;
- e) Registos dos operadores económicos referentes a mercadorias fornecidas a plataformas de perfuração e de produção de petróleo e de gás ou a turbinas eólicas.

178. Deste modo, defende a Requerente que quando suceda, como no caso vertente, que a estância aduaneira de exportação, onde o exportador estiver estabelecido, na qual é apresentada a declaração respetiva e cumpridas as formalidades inerentes à exportação, não coincida com a estância aduaneira de saída e esta última se situa noutro Estado membro, não competirá aos serviços aduaneiros nacionais a verificação da saída efetiva dos bens do território aduaneiro da Comunidade.

179. Em relação a cada uma das operações de exportação, a Requerente possui uma declaração assinada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade, declaração essa que refere o transporte da mercadoria para o Parque Eólico situado fora da União Europeia. Os documentos de transporte internacional fazem fé quanto ao campo, devidamente preenchido, de destino dos bens, assim como fazem fé as declarações emitidas pelos adquirentes relativamente às exportações em causa.

180. Por fim, a Requerente afirma que importa ainda referir que, em relação às operações relativas aos projetos FF..., EE... e DD..., por serem posteriores a 28.05.2010 (data de início de vigência do Regulamento EU n.º 430/2010, da Comissão, de 20.05.2010,

que alterou o n.º 4 do artigo 796.º DA das DACAC), nem sequer se exigiria provas suplementares para além dos próprios registos do operador económico.

B. 1.A Requerida, por seu turno, sustenta na sua resposta, que:

181. A AT impugna toda a matéria de facto alegada pela Requerente, por não corresponder à verdade, ou por não poderem ser retirados os efeitos jurídicos pretendidos pela Requerente;
182. De acordo com a faturação e declarações de IVA, as torres eólicas e fundações fabricadas em Portugal pela Requerente aparentam ter como destino o mercado intracomunitário e países terceiros, sendo os principais clientes empresas pertencentes ao grupo B...;
183. “Em 05/05/2011 (quatro dias antes de ser iniciada a recolha de elementos no âmbito do despacho que ordenou a realização de procedimento inspetivo), a A..., procedeu à entrega das declarações periódicas de IVA de substituição dos períodos 0909T e 0912T, fazendo constar destas últimas outros clientes e outros valores de transmissões intracomunitárias e de exportações;
184. Na sequência daquelas alterações, a AT efetuou cinco pedidos de Cooperação Administrativa (ao abrigo do art.º 5º do Reg.(CE) 1798/2003 de 7 de outubro), relativamente aos clientes inicialmente declarados nas DP’s, como destinatários das transmissões intracomunitárias. Concluiu que:
 - Em relação ao operador francês JJ... com o nº..., confirmou-se que as vendas não ocorreram;
 - em relação ao operador espanhol KK... SL, confirmou-se que as vendas inicialmente declaradas pela A... não ocorreram e que não houve qualquer relação comercial com a A...;
 - Em relação ao operador alemão, LL..., GMBH, confirmou-se que as vendas não ocorreram;

- Relativamente ao operador MM... SRL n° IT..., foram rececionadas: duas faturas que totalizam o montante de €3.451.752,00, que corresponde ao valor declarado inicialmente na declaração periódica do período 200909T, sendo que as respetivas faturas tem indicação do operador emiteente ESB...; nove faturas que totalizam o montante de €2.456.009,73 correspondendo ao valor declarado nas declarações periódicas do período 200912T, e que têm indicação do operador emiteente PT ..., confirmando-se assim as aquisições por parte da MM... SRL, N° IT..., no montante de €2.456.009,73 declaradas tanto na 1ª declaração entregue para o período 2009/12T, como nas declarações de substituição;
 - Não foi obtida resposta por parte da Administração fiscal grega;
- 185.** Foram ainda efetuadas informações espontâneas, dando conhecimento à Administração Fiscal Espanhola sobre o valor das vendas realizadas pela A... em Portugal e bem assim sobre as divergências detetadas ao nível das AIB, que deram também origem à entrega de declarações de substituição, onde o montante foi substancialmente reduzido;
- 186.** Da análise aos documentos suporte das vendas, verificou-se que não existem faturas emitidas aos clientes que inicialmente constam no anexo I das declarações periódicas de IVA, com exceção dos clientes italiano e grego (IT... MM... SRL e ... -Z... SA). As faturas apresentadas estão na sua maioria emitidas à empresa espanhola NN...-ES ...;
- 187.** A análise dos documentos suporte à isenção revelou que:
- a) no caso das exportações as faturas não se encontravam acompanhadas dos correspondentes documentos alfandegários e
 - b) no que respeita às transmissões intracomunitárias as faturas não se encontravam acompanhadas de documentos de transporte. Apenas existiam declarações dos clientes que constam no anexo I das declarações periódicas de IVA substituídas, que correspondem a outras sociedades do grupo B..., a confirmar a realização das operações (ANEXO II de 4 páginas); .
- 188.** A insuficiência dos documentos relacionados com a comprovação da isenção das operações - saída efetiva do território nacional com destino a país da UE ou país terceiro - motivou a realização de diligências por parte da OO...SA (empresa

responsável pela entrega das declarações de IVA da Requerente) junto da empresa em Espanha, no sentido de se obterem documentos que verdadeiramente conferissem a isenção às operações declaradas como tal. Foram apresentados pela OO... SA, alguns documentos para comprovação das transmissões intracomunitárias, nomeadamente, faturas, CMRs e guias de transporte. No entanto, da análise aos documentos apresentados concluiu-se a inexistência de um nº elevado de CMRs bem como a existência de falhas nos documentos apresentados – as guias de transporte respeitam a transportes internos;

- 189.** Por todo o exposto conclui aquela Direção de Serviços pela impossibilidade de validar a isenção em grande parte das operações declaradas, estando assim em falta a correspondente liquidação de imposto;
- 190.** Da análise das faturas às quais foram associados CMRs foi possível concluir que:
- O titular da fatura é o destinatário dos bens;
 - O local da entrega dos bens é Espanha;
 - Os bens transmitidos correspondem aos que constam no CMR;
 - O CMR encontra-se assinado pelo fabricante dos bens e pelo transportador;
- 191.** Foram aceites os documentos apresentados para efeitos de comprovação da isenção das operações, muito embora não exista no CMR identificação da respetiva fatura de venda;
- 192.** No âmbito do procedimento inspetivo (OI2011...), levado a cabo pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa, foram efetuadas várias diligências, descritas pela AT na sua resposta, junto da OO... SA, tendo obtido os seguintes resultados:
- Quanto às exportações isentas nos termos do art. 14 do CIVA no montante €1.397.394,75, constante da DP do período 200912T referiu que “não nos foi disponibilizada qualquer informação por parte da A... (além das respetivas faturas, anteriormente por nós remetidas) que nos permite justificar a natureza das operações em apreço.”;
 - Quanto às Transmissões isentas nos termos do art. 14 do RITI, disse: “No que respeita às transmissões intracomunitárias de bens, no montante de 6.899.864,00 €(3.º Trimestre 2009) e 17.197.229,00 € (4.º Trimestre 2009), a A..., apesar de ter

encetado os seus melhores esforços na obtenção de documentos comprovativos das operações (i.e. CMR's), apenas nos fez chegar CMRs – cuja cópia juntamos em anexo como Documento I – relativos ao transporte de bens de Portugal com destino a Espanha, mais concretamente, para o Parque Eólico “H...”, em ..., facturados à NN..., número de identificação fiscal Espanhol A... . É de notar que, de acordo com as informações disponibilizadas pela A..., as referidas transacções são efectuadas por via “Ex-Works”, i.e. o comprador / cliente é a entidade responsável por assegurar o transporte dos bens, e a totalidade do risco transfere-se do vendedor (A...) para o comprador (cliente). Neste sentido, a A... justifica com base neste facto a dificuldade que tem em obter os restantes CMR's.”;

- Foram ainda juntas declarações emitidas pelos adquirentes em Espanha, Itália e Grécia, elencando as faturas declaradas pela A... e confirmando as aquisições, assim como contratos de transporte celebrados entre empresas do grupo B... com sede em Espanha (nomeadamente NN... e PP...) e empresas transportadoras espanholas. Na resposta foi ainda referido que estas declarações são um meio de prova admitido no ofício circulado 30009 de 10-12-1999.”;

193. Face ao resultado descrito no número anterior, a AT concluiu:

- não terem sido disponibilizados outros elementos para além dos que haviam sido apresentados à DSIFAE, mantendo-se por conseguinte a impossibilidade de, face aos documentos que suportam as operações declaradas isentas, validar tal isenção, por não ser possível com os documentos recolhidos comprovar a efetiva saída dos bens do território nacional com destino a país da UE (TIB's) e país terceiro (Exportação), condição essencial na comprovação das isenções;
- que importa ainda fazer uma referência à insuficiência que são as declarações do cliente, prova normalmente admitida quando é o cliente a fazer o transporte em veículo próprio, o que não se coaduna com o tipo de bem transportado nesta situação em concreto a que acresce a relação entre fornecedor e cliente – empresas do grupo;
- que há uma significativa divergência entre os valores inicialmente declarados e os que constam nas declarações periódicas vigentes, bem como a data das

declarações dos clientes emitidas apenas em 2011 ser bastante posterior à data da realização das operações 2009;

- o facto das referidas transações serem efetuadas por via “ex Works”, o que se concretiza no facto do transporte ser por conta do cliente, não desobriga o vendedor de provar a chegada do bem ao Estado-membro de destino. Aliás, a norma refere que a expedição ou transporte de bens pode ser feita pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, não podendo, no entanto, o transmitente, em nenhuma das situações, deixar de comprovar o destino efetivo dos bens para assim beneficiar da isenção nas operações praticadas.

194. A AT, com base na não apresentação de prova documental por parte da Requerente, encontrou uma base tributável de €16.863.794,05, a que corresponde um imposto €3.372.758,8;

195. A Requerente exerceu o direito de audição relativamente ao procedimento inspetivo e a AT, após análise dos documentos juntos, concluiu:

- Relativamente às faturas emitidas à Z..., SA, nº IVA..., que em referência à justificação apresentada pelo sujeito passivo e aos elementos apresentados, em que se pretende ver confirmada a saída física dos bens, na verdade, não foram acrescentados documentos justificativos que comprovem a transmissão intracomunitária, ou seja, não apresentaram quaisquer guias de transporte ou faturas do transportador relativas ao percurso dentro do território nacional até ao ponto de embarque (uma vez que foi referido que as mercadorias saíram de navio a partir do porto de Leixões) e os documentos de transporte internacional das mercadorias, elementos fundamentais para atestarem a isenção a que alude o artigo 14 do RITI. Por outro lado, atentos ao conteúdo do documento bancário agora apresentado, não é claro o efetivo beneficiário do pagamento. Assim, por não se encontrarem reunidos elementos que, com grau razoável de certeza, permita concluir pela saída física das mercadorias do território nacional, não é aplicável a isenção prevista nos termos do artigo 14 do RITI nas operações em análise;
- Relativamente às faturas emitidas à NN..., SAU N° Iva A ...:

- As faturas com os n.ºs 310058 e 310082, datadas de 28/09/2009, que o sujeito passivo identifica como projecto “G...”, foram apresentadas guias de transporte no território nacional, documentos do transporte no território espanhol e comprovativos do pagamento do transporte por parte do cliente (NN..., NIF...), constatando-se que a origem das mercadorias é o território nacional e o destino o território espanhol. Apesar de não ser possível efetuar uma rigorosa associação dos documentos agora apresentados, com as faturas em questão, afigura-se, ser de considerar como comprovativos da saída física das mercadorias, e consequentemente o reconhecimento da transmissão intracomunitária para efeitos do artº 14 do RITI, uma vez que os elementos permitem estabelecer com razoável grau de certeza o destino das mercadorias;
- A fatura com o n.º 310062 datada de 28/09/2009, que o sujeito passivo identifica como projecto “...”, foram apresentadas guias de transporte do fornecedor português L..., SA contendo a indicação do projeto em referência, CMRs, assinados e carimbados pelos intervenientes, verificando-se que o local de carga é o território nacional e o de entrega, o território espanhol. Apesar de se verificar uma diferença temporal entre a data dos documentos de transporte (com datas de abril a julho de 2009) e a data da fatura em análise (28/09/2009) e, tendo em conta o registo do sujeito passivo em Portugal (24/07/2009) é admissível a associação dos CMRs às faturas, pelo que não é feita qualquer correção relativamente a esta operação;
- Das faturas com os n.ºs 310090, 310093, 310488 que o sujeito passivo identifica como referente ao projeto “F...” e a fatura n.º 310515, associada pelo projecto “II...”, há que referir que os elementos que foram apresentados como justificação do projecto “ F... (ver ponto 58º da petição) contém a indicação do projeto G...” e , à excepção das guias de transporte n.º..., ..., ... e..., emitidas no ano de 2009 (que não foi possível associar a qualquer fatura), todos os outros documentos (CMRs e guias de transporte) têm datas dos meses de setembro e outubro de 2010. Para além do lapso temporal não parecer razoável, a identificação dos projetos não coincidir

(uma vez que as guias mencionadas contêm a indicação do projeto “G...” e a referência que é feita na petição escrita (ponto 58º) indica projeto “F...”), acresce ainda o facto da A... ter efetuado vendas para a mesma entidade no ano de 2010, tituladas por faturas dos meses de setembro, não sendo pois possível aceitar que os CMRs e guias de transporte apresentados sirvam para justificar operações com faturas de 2009;

- Quanto à fatura nº 310515, os CMRs, únicos documentos apresentados, têm todos a data de setembro e outubro do ano de 2010, pelo que, pelas razões já apontadas não são aceites. Em complemento aos documentos apresentados com a petição escrita, foram entregues por via eletrónica e fax, documentos de transporte (CMRs) e faturas de transporte, com indicação pelo sujeito passivo como referentes ao projeto “H...”. No entanto, pelo facto da grande parte dos CMRs apresentados se encontrarem ilegíveis, é de todo impossível identificar quem são os respetivos intervenientes, o local de expedição e o de entrega das mercadorias. Para além disso, não foi indicada qualquer ligação com faturas, não sendo possível associar estes documentos às operações declaradas – ANEXO IX de 4 páginas;
- Assim, face ao exposto, o sujeito passivo não apresentou documentos válidos para comprovar a isenção, pelo que, se mantêm as correções propostas no âmbito do projeto de relatório;
- Quanto às faturas nº 310063, 310064, 310077, 310078 e 310200, não foram apresentados quaisquer documentos comprovativos da saída física das mercadorias, tendo o sujeito procedido à regularização voluntária através da entrega das declarações periódicas de substituição de Iva com os nºs ... referente a 200909T e a nº ... relativa ao período 200912T;
- Relativamente às faturas nº 310336, 310337, 310341, 310342, 310343 e 310344, no valor global de €198.540,00, verifica-se uma irregularidade declarativa ao nível do expedidor, não obstante consideram-se reunidos os pressupostos da isenção do art. 14 do CIVA, pelo que, se anulam as correções propostas no projeto de relatório.

- Relativamente às exportações para a Turquia, das faturas emitidas à DD..., no montante de 1.397.394,75, consideram-se reunidos os pressupostos da isenção do art.º 14 do CIVA, anulando-se as correções propostas no projeto de relatório;
- 196.** Nestes termos, concluiu a AT, o imposto a liquidar é de €1.940.503,56, sendo a base tributável de €9.702.517,78 (€320.014,76 relativo ao período 0909T + €1.620.488,80 relativo ao período 0912T);
- 197.** No que concerne às liquidações adicionais relativas aos períodos 1003T, 1006T, 1009T, 1012T, com origem no procedimento inspetivo com a ordem de serviço n.º OI2011..., os serviços de inspeção tributária contactaram a OO... para que apresentasse: relativamente às transmissões isentas nos termos do art 14º do CIVA, os comprovativos a que se refere o n.º 8 do art. 29 do CIVA e relativamente às transmissões isentas por força do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, a prova da saída dos bens do território nacional, designadamente, a declaração de expedição(CMR) , faturas das empresas transportadoras;
- 198.** A AT obteve da OO... a seguinte resposta: “Relativamente aos projectos abaixo indicados apenas nos foram disponibilizadas cópias das facturas, pelo que, não nos foi possível obter os respetivos CMRs/meios justificativos da isenção. –RR..., SS..., P..., S..., VV..., R..., O..., BBB..., U.U..., TT..., ... E Q.... “... relativamente a projectos relacionados com operações de exportação para o México (GG...) e Turquia (FF... E EE...) alguns dos meios de prova disponibilizados, apenas permitem verificar que ocorreu uma saída dos bens do território nacional para Espanha, não identificando exactamente o destino final dos bens que é um país terceiro”;
- 199.** Analisados os documentos apresentados, a AT concluiu que não ficou comprovada a isenção nas seguintes operações declaradas como exportações:
- para a AA..., SA - a fatura n.º 310697 de 04/03/2010 à qual foi associado o CMR n.º..., indica como local de descarga da mercadoria, Porto de Vigo, sendo que o mesmo contém uma assinatura ilegível e sem qualquer referência (carimbo, timbre ou outro) da entidade aduaneira espanhola, não tendo sido apresentado qualquer documento adicional que prove, quer a recepção da mercadoria naquele porto, quer a posterior saída para país terceiro; o mesmo sucede com as faturas n.º

310698, 310699, 310700 e 310701, às quais foram associados CMRs, que à semelhança do já referido, indicam o Porto de Vigo como local de descarga, sem qualquer outro documento que prove de forma inequívoca a saída da mercadoria daquele porto com destino ao país terceiro;

- para a BB...- a fatura nº 310602 tem associado o CMR nº..., que indica local de descarga da mercadoria o Porto de Vigo, não tendo sido apresentado qualquer documento adicional que prove, quer a recepção da mercadoria naquele porto, quer a posterior saída para país terceiro; o mesmo sucede para as restantes faturas emitidas para aquele cliente;
- para a CC...- Foi agora apresentado o CMR nº ...que indica como lugar de entrega, Cabo Negro – Chile, com descarga em Sines, sendo que o mesmo não está assinado pelo receptor das mercadorias, não tendo sido apresentado qualquer documento adicional que prove, quer a recepção da mercadoria naquele porto, quer a posterior saída para país terceiro; por sua vez as guias de transporte anexadas não comprovam que a mercadoria saiu do território português;
- para a DD...- para comprovar a isenção das operações associadas ao projeto EE..., foram somente guias de transporte internas, não sendo provado que as mercadorias saíram do território nacional. Relativamente às restantes operações declaradas àquele cliente e que foram indicadas como pertencentes ao projeto FF..., os CMRs apresentados contém assinaturas ilegíveis e indicam como lugar de descarga, Cais de Vigo, não tendo sido apresentado qualquer documento que comprove a recepção da mercadoria naquele porto e saída do mesmo com destino à Turquia;
- nas operações associadas ao projeto BBB... e VV..., não foram apresentados os documentos de transporte ou outros elementos que comprovem a isenção das operações declaradas (verificação atestada pela declaração prestada pela OO..., a A... não disponibilizou os meios justificativos da isenção).

200. A AT solicitou documentos adicionais, cuja análise lhe possibilitou extrair as seguintes conclusões:

- Associado ao projeto “DD...”, o Bill of lading (Bl) nº ...de 18/01/2010 não indica a que fatura(s) diz respeito. Além disso, as faturas associadas àquele projeto -

faturas nºs 310582, 310583 e 310584 foram anuladas pelas notas de crédito Cr31167, 31168 e 31169 e as faturas nº 313131, 313132 e 313133, anuladas pelas notas de crédito CR 31172, 31173 e 31174; as faturas nº 313325, 313326 e 313327, todas emitidas em 02/07/2010 não contêm qualquer referência ao BL (datado de 18/01/2010), sendo impossível associar (através do tipo de mercadoria, referência ou outro critério) o mesmo às aquelas faturas, para além do desfasamento temporal entre o BL e a data emissão das faturas, por outro lado, o CMR nº ...indica como lugar de entrega, ...– Chile, com descarga em Sines, sendo que o mesmo não está assinado pelo recetor das mercadorias, ficando por provar que a mercadoria foi rececionada naquele porto e as guias de transporte não comprovam que a mercadoria saiu do território português;

- Associado ao projeto “GG...”, apresentadas as declarações de exportação (DAU) nºs..., ... e ..., sendo que da análise destes documentos não é possível fazer qualquer associação com as faturas a que respeitam, assim como, nos CMRs e guias de transporte já apresentados com as irregularidades já referenciadas na página 7 do presente projeto;
- Associado ao projeto “VV...”, apresentadas guias de transporte nacional e CMRs, todos com datas de emissão do ano de 2008 - páginas 22 a 49 do ANEXO XII;
- Não ficou comprovada a isenção nas operações declaradas como transmissões para país da Comunidade Europeia:
 - Para a Z..., SA nas operações associadas ao projeto K..., em que foram apresentadas guias de transporte dentro do território português que indicam local de descarga o Porto de Aveiro, com assinaturas ilegíveis e sem data de recepção das mercadorias; o CMR nº ... contém uma assinatura ilegível (na recepção da mercadoria), não ficando provada a saída da mercadoria do território nacional; nas operações associadas ao projeto M..., porque os documentos apresentados foram guias de transporte dentro do território português e CMRs (nº...) que indicam como local de descarga o Porto de Aveiro, não ficando provado que a mercadoria saiu daquele porto - Anexa-se cópia CMR nº ... e..., guias de transporte nº..., ..., ..., ...;

- nas operações associadas aos projectos RR..., SS..., P..., Q..., TT..., R..., UU..., S..., ... e O..., porque não foram apresentados os documentos de transporte ou outros elementos que comprovem a isenção das operações declaradas (conforme consta da declaração prestada pela OO..., a A... não disponibilizou os meios justificativos da isenção).
 - A AT considerou comprovada a isenção nas operações:
 - associadas aos projetos “V...” , “WW...” e “F...”, porque os CMRs apresentados encontravam-se assinados pelos intervenientes, constatando-se que o local de origem das mercadorias era o território nacional e o destino o território espanhol. Apesar de não ser possível efectuar uma rigorosa associação dos documentos apresentados com as faturas a que dizem respeito, foram considerados comprovativos da saída física das mercadorias e consequentemente foi reconhecida a transmissão intracomunitária para efeitos do artº. 14 do RITI, uma vez que os elementos permitem estabelecer com razoável grau de certeza o destino das mercadorias;
 - associadas aos projectos “XX...”, “YY...”, “ZZ...” e “AAA...”, porque foram apresentados os documentos de transporte internacional assinados pelos intervenientes, meios de pagamento associados ao transporte, sendo possível associá-los às faturas a que respeitam e verificar que a mercadoria saiu de Portugal com destino a um país da Comunidade Europeia.
- 201.** Deste modo, a AT, por aplicação da taxa normal prevista no artigo 18º nº 1 alínea c) do CIVA, procedeu à liquidação de imposto nas faturas em que não foi possível a comprovação de saída efetiva do território nacional dos bens. Assim, encontrou uma base tributável de €4.795.110,10, a que corresponde um imposto de €972.925,02 (períodos 1003T, 1006T, 1009T e 1012T);
- 202.** A Requerente apresentou reclamação graciosa (RG n.º ...2015...) junto da Direção de Finanças de Lisboa, a 01/06/2015, que teve decisão de indeferimento, através de despacho proferido pelo Diretor de Finanças Adjunto, no exercício de competência delegada, a 05/02/2016;
- 203.** A Requerente apresentou recurso hierárquico a 11/03/2016, que foi remetido à Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, tendo sido indeferido a

12/09/2016, através de despacho do Subdiretor-Geral da área de gestão tributária do IVA, no exercício de competência delegada;

- 204.** A Requerente no pedido de pronúncia arbitral protestou juntar 17 documentos, mas a AT opõe-se a essa junção, por defender que todos os fundamentos da ação devem ser alegados de uma vez, cabendo alegar logo mesmo os que pareçam secundários, oferecendo a correspondente prova, conforme decorre, quer do artigo 108.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT, no qual se determina que a impugnação deve expor «os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido» e que com «a petição [...] o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes»;
- 205.** A AT cita José Alberto dos Reis para sustentar a sua posição e conclui impugnando todos os documentos que a Requerente venha a juntar;
- 206.** A AT considera que a Requerente não apresentou provas suficientes que justificassem a verificação dos pressupostos para a atribuição da isenção nas alegadas transmissões de bens intracomunitárias, citando para seu apoio CATARINA RIVOTTI (“O Iva na Exportação”, Cadernos IVA 2013, Coordenação de Sérgio Vasques, Almedina, páginas 87-88) segundo a qual “As transmissões de bens para o exterior beneficiam, *prima facie*, de isenção de IVA em Portugal, quer se trate de transmissões intracomunitárias de bens ou exportações. Não obstante, para que tal isenção seja aplicável, os sujeitos passivos têm de demonstrar que os bens saíram do território nacional com destino a outro Estado-Membro da União Europeia ou com destino a um país terceiro. Caso contrário, poderá ser imposta a obrigação de liquidação de IVA, por parte do fornecedor, como se de uma operação isenta se tratasse.”;
- 207.** Para que uma transmissão de bens possa ser considerada isenta têm, necessariamente, que estar cumpridos os respetivos pressupostos legais e o transmitente deve comprovar a sua verificação. Sucede que, no que concerne aos períodos de tributação do ano de 2009, é inegável que foi detetado um desfasamento temporal entre a data de emissão das faturas e a da saída dos bens que constam dos CMR exibidos, conforme se constata pelos documentos juntos ao procedimento de reclamação graciosa, parte integrante do PA;

- 208.** Ao contrário do que pretende fazer crer a Requerente ao alegar que esse desfasamento temporal não constituiria entrave ao reconhecimento da isenção se fossem apresentados elementos que, de forma inequívoca, demonstrassem que se tratou efetivamente de uma transmissão intracomunitária de bens, tal como prevê a alínea a) do artigo 14.º do RITI. No entanto, as declarações emitidas pelos adquirentes NN... e Z... SA revelam-se insuficientes para comprovar os factos alegados;
- 209.** Acrescenta a Requerente que tais declarações são aceites sobretudo nos casos em que o cliente procede ao transporte dos bens para fora do território nacional com base em transporte próprio. O que, no caso concreto, não se coaduna com o tipo de bens em causa. Para além de que, frisa a AT, estamos perante empresas do mesmo grupo, tendo as declarações sido emitidas em 2011, quando as operações ocorreram em 2009;
- 210.** Tendo em consideração a jurisprudência comunitária (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 200-09-27, caso Twoh International, processo c-184/05, n.º 23, e caso Teleos, n.º 42) para que a isenção das entregas intracomunitárias de bens “(...) seja aplicável, é necessário que o direito de dispor do bem como um proprietário tenha sido transmitido ao adquirente, que o fornecedor tenha demonstrado que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência desta expedição ou deste transporte, tenha deixado fisicamente o território do Estado-membro de entrega.”. A expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional, bem como a respetiva entrega no Estado-Membro de destino, constituem requisitos essenciais para que se possa aplicar a isenção pretendida;
- 211.** Nos mesmos Acórdãos refere-se que “(...) após abolição dos controlos nas fronteiras entre os Estados-Membros, as autoridades fiscais verificam se as mercadorias deixaram ou não fisicamente o território do Estado-Membro de entrega principalmente com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos e nas declarações destes últimos.” Ora, da análise aos elementos facultados pela Requerente não foi possível estabelecer uma correspondência entre as faturas n.º 310090, 310093 e 310488 e os CMR e guias de transporte exibidos, por não ser coincidente a designação da mercadoria (nas transmissões à NN...);

- 212.** A Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006) não regula diretamente as provas que os sujeitos passivos devem fornecer, estabelecendo apenas, no seu artigo 131.º, que compete aos Estados-Membros fixar as condições em que isentarão do imposto as entregas comunitárias de bens. Na ordem jurídica nacional também não existe qualquer disposição legal quanto aos documentos considerados idóneos para provar que uma transmissão intracomunitária de bens se encontra isenta de IVA;
- 213.** De acordo com o Ofício-Circulado n.º 30009, de 1999-12-10 “4. Perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efetuada recorrendo aos meios gerais de prova (...).”Mencionando-se ali, como sendo admitidos, em regra, os seguintes documentos: “os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybil I"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of lading"-B/L); -os contratos de transporte celebrados; -as faturas das empresas transportadoras; -as guias de remessa; ou -a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária.”;
- 214.** Como é evidente, nada a obsta a que sejam utilizados outros meios de prova, além dos mencionados. No entanto, os mesmos têm que ser considerados idóneos e têm que, necessariamente, comprovar a transmissão intracomunitária de bens;
- 215.** Sucede que, no caso em apreço, os documentos apresentados suscitam dúvidas, quer porque as datas, as descrições dos bens e outras referências neles constantes não são coerentes, quer porque não comprovam a expedição e transporte dos bens para fora do território nacional e respetiva entrega dos mesmos no Estado-Membro de destino;
- 216.** Assim, as declarações dos adquirentes, só por si, não se revelam idóneas para demonstrar o circuito físico dos bens. Até porque, nos casos em que o transporte é assegurado pelos adquirentes, como sucede quando a venda é realizada *ex-works*, em

que o levantamento da mercadoria é feito diretamente na fábrica, pode ser mais difícil obter prova da entrada dos bens no Estado-Membro de destino;

- 217.** No entanto, a jurisprudência nacional tem entendido que, por si só, a circunstância de o transporte ser assegurado por outrem não é suscetível de desonerar o transmitente do ónus de provar que os bens fizeram o circuito declarado, sendo certo que, apesar de o sujeito passivo não ser obrigado a colocar a mercadoria no outro estado-membro, pois que o transporte pode ser efetuado pelo comprador ou por conta deste, compete àquele provar que a mercadoria foi efetivamente transportada - seja por si, pelo comprador ou por conta deste até esse outro Estado. (Ver neste sentido o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo n.º 00130/02, de 2007-06-28);
- 218.** “Considera-se que o transmitente não deve aceitar como suficiente a indicação de que os bens vão ser transportados para o Estado-Membro de destino “(...) visto que uma guia de transporte ou um documento equivalente apresentado aquando da saída de mercadoria não atestam o circuito real dos bens”. E, não se provando a expedição ou transporte para outro Estado-Membro, verificar-se-á, antes, uma transmissão de bens interna sujeita a imposto nos termos do artigo 3.º do CIVA, sendo o transmitente sujeito passivo e devedor do IVA ao estado pela realização de tal operação.” (SOFIA SARAIVA DE MENEZES, em “A questão da prova nas transmissões Intracomunitárias de bens: Uma análise à luz da Jurisprudência”, Cadernos IVA 2016, coordenação Sérgio Vasques, Almedina);
- 219.** Conclui aquela autora que “a efetiva saída dos bens do território nacional é condição sine qua non para a verificação da isenção prevista no artigo 14.º, alínea a) do RITI, bem como a sua entrada num estado-membro diferente do da entrega”;
- 220.** Por outro lado, importa ter em conta que “(...) o artigo 14 RITI não tem como destinatário a Administração Fiscal, mas sim os respetivos sujeitos passivos – a Administração Fiscal fará o controlo “a posteriori”, como resulta do artigo 82/2 CIVA, mas é o sujeito passivo que terá de se precaver contra uma possível fraude às regras do artigo 14.º “;

- 221.** No que concerne às operações levadas a cabo ao longo do período de tributação do ano de 2010, as irregularidades detetadas não permitiram estabelecer as correspondências necessárias para comprovar a existência das exportações;
- 222.** A AT chamou à colação a Circular n.º 8/2015, de acordo com a qual: “Quando a exportação tem subjacente uma transmissão de bens efetuada nos termos do artigo 3.º do CIVA, é aplicável, em sede do IVA, uma das seguintes disposições legais: a) artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, para as exportações diretas, ao prever a isenção do IVA nas "transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta destes"; b) Artigo 14.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, para as exportações indiretas, ao prever a isenção do IVA nas: i) "transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, e ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efetuado por terceiros agindo por conta do adquirente.";
- 223.** Ora, nos termos dos n.º 8 e 9 do artigo 23 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 e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado. 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.”;
- 224.** No que respeita às operações associadas aos projetos “RR...”, “SS...”, “P...”, “Q...”, “TT...”, “R...”, “UU...”, “S...”, “...” e “O...”, a Requerente reconheceu que apenas detém a emitida pelos adquirentes dos bens que confirmam a receção das mercadorias. No entanto, as declarações dos adquirentes não constavam dos autos, embora se afirme que as mesmas só seriam admitidas como meios alternativos de prova se não existissem dúvidas fundadas quanto à efetiva saída dos bens do Estado-membro de entrega para o Estado-Membro de destino;

- 225.** De acordo com as disposições conjugadas do artigo 161.º, n.º 1, do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) e artigo 786.º, n.º 1, das Disposições de aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), a exportação constitui um regime aduaneiro que permite a expedição de mercadorias comunitárias para um destino fora do território aduaneiro da Comunidade (TAC);
- 226.** A sujeição de mercadorias a este regime aduaneiro impõe a aplicação das formalidades previstas para a saída das mercadorias do TAC, nomeadamente a entrega de uma declaração aduaneira e a aplicação de medidas de política comercial a que as mercadorias podem estar sujeitas. Nos termos do artigo 59.º do CAC, a sujeição de mercadorias a este regime é efetuada através de uma declaração aduaneira. Por conseguinte, as formalidades aduaneiras devem ser cumpridas, nomeadamente a declaração de exportação feita em nome do sujeito passivo, a quem deve ser entregue o exemplar com a certificação de saída, competindo a este comprovar a transmissão isenta realizada ao abrigo do artigo 14.º do CIVA, com observância do estatuído nos números 8 e 9 do artigo 29 do mesmo código;
- 227.** Conforme escreve CATARINA RIVOTTI (ob. Cit. Pag 90) “No caso das operações efetuadas com países terceiros, o Código do IVA é claro ao determinar que apenas poderão gozar da isenção de IVA prevista para as exportações, as que sejam devidamente comprovadas, mediante apresentação dos “documentos alfandegários apropriados”. Entende a autora citada que, ainda que o conceito de “documentos alfandegários apropriados” se possa afigurar vago e indeterminado, encontra-se esclarecido que esse conceito tem correspondência ao exemplar 3 do DAU devidamente certificado pelas autoridades do Estado-Membro da saída da União Europeia. Explicita CATARINA RIVOTTI que, o exemplar 3 válido para efeitos aduaneiros e fiscais tem de estar devidamente certificado pela Alfândega onde foi efetuado o despacho, na medida em que essa certificação pressupõe que a referida Alfândega confirmou que a mercadoria efetivamente saiu do TAC;
- 228.** Alerta aquela autora que, nas situações em que a saída dos bens do TAC tenha lugar através de outro Estado-Membro que não o de origem dos bens, pode ser mais complicada a obtenção do DAU certificado. No entanto, diz, “Este facto é reconhecido pelos próprios serviços alfandegários que, por vezes, se deparam com

dificuldades em obter a confirmação da saída dos bens do espaço comunitário dos seus homólogos em outras geografias.”(*Idem* pag. 91). Nesse sentido “(...) os serviços alfandegários são, de certa forma, flexíveis quanto a este contratempo, permitindo aos agentes económicos fazer prova das exportações por outras vias, com vista a possibilitar a certificação do DAU. As Alfândegas têm admitido que a prova pode ser efetuada mediante a apresentação de extratos de conta-corrente, comprovativos de pagamento, entre outros documentos considerados idóneos.” (*Idem* pag. 91);

- 229.** No caso concreto, a Requerente não logrou apresentar os referidos “documentos alfandegários apropriados”, como se comprova pelos elementos juntos ao PA. A Requerente dever-se-ia ter assegurado de que o exemplar modelo 3 do DAU se encontrava preenchido com elementos que permitiriam estabelecer uma correspondência com as faturas emitidas, pois, caso contrário, não seria possível estabelecer correspondência entre os bens mencionados no documento;
- 230.** A AT opõe-se ao pedido de reenvio prejudicial, nos termos do art. 267º do TFUE, por considerar esse pedido desnecessário e extemporâneo;
- 231.** Desnecessário por se considerar clara a jurisprudência da União nesta matéria. Nomeadamente por se encontrar consolidada a jurisprudência, no sentido de que há necessidade de se manter alguma exigência formal quanto à verificação dos pressupostos das situações de isenção, sob pena de subversão do funcionamento do sistema comum do IVA e de total capitulação face à fraude e evasão fiscais;
- 232.** A AT convoca, a título de exemplo, os acórdãos Collée (Proc. C-146/05) e Mecsek-Gabona (tirado no Proc. C-273/11, já referido), destacando da fundamentação deste último “Decorre também da jurisprudência que, na falta de uma disposição concreta na Diretiva 2006/112 quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para efeitos de beneficiar da isenção de IVA, compete aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva 2006/112, as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente,

os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 24; Twoh International, já referido, n.º 25; X, já referido, n.º 35; e R., já referido, n.os 43 e 45).”;

233. O pedido é extemporâneo porque as questões a formular, em razão do próprio funcionamento do sistema de reenvio, não de assentar num quadro de facto que, neste momento, não está estabelecido. E este quadro de facto será estabelecido pelo tribunal nacional, no uso das suas competências exclusivas no quadro do instituto do reenvio prejudicial. É que o Tribunal de Justiça interpreta as disposições do Direito da União, não decide sobre os factos do processo;

234. A formulação do reenvio prejudicial encontra-se sujeita ao disposto no art. 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça (JOUE L 265, de 29.9.2012), no qual se determina, quanto ao conteúdo do pedido de decisão prejudicial, o seguinte:

“Para além do texto das questões submetidas ao Tribunal a título prejudicial, o pedido de decisão prejudicial deve conter:

a) uma exposição sumária do objecto do litígio bem como dos factos pertinentes, conforme apurados pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou, no mínimo, uma exposição dos dados factuais em que as questões assentam;

b) o teor das disposições nacionais susceptíveis de se aplicar no caso concreto e, sendo caso disso, a jurisprudência nacional pertinente;

c) a exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexos que esse órgão estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal.” Tal ponto é, aliás, perfeitamente pacífico em face da letra e do espírito do instituto do reenvio

235. A AT destaca, meramente a título de exemplo, do acórdão acima citado “53 A este respeito, importa recordar que, no âmbito do processo instituído pelo artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça não é competente para verificar nem apreciar as circunstâncias de facto relativas ao processo principal. Compete, portanto, ao órgão jurisdicional nacional efetuar uma apreciação global de todos os seus elementos e circunstâncias de facto deste processo para determinar se a Mecsek-Gabona agiu de

boa-fé e tomou todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação efetuada não implica a sua participação numa fraude fiscal.”;

- 236.** Com este pressuposto em mente, a Requerida expressamente requer ao Tribunal que a decisão sobre a eventual formulação de questões prejudiciais ao TJUE seja relegada para momento processual posterior, designadamente após apuramento da necessária base de facto. Sendo necessário dar novamente lugar às partes, numa ulterior fase do processo, para pronúncia sobre a oportunidade do reenvio e sobre o teor das questões a formular;
- 237.** Relativamente à condenação em juros indemnizatórios, defende a AT que decorre do n.º 1 do artigo 43º da LGT que: “São devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” Ora, no caso em apreço não se verifica qualquer “erro imputável aos serviços”;
- 238.** Com efeito, a lei não previu uma responsabilidade objetiva, mas antes uma responsabilidade ligada à culpa dos serviços. Esta culpa (a “imputabilidade dos serviços”) – a título de dolo ou negligência – tem que ser alegada e provada, e não resulta automaticamente de qualquer ilegalidade;
- 239.** No caso em apreço, não se verifica a existência de qualquer erro imputável aos serviços na emissão das liquidações impugnadas, não cabendo o pagamento de juros indemnizatórios. Assim, face ao exposto, não podendo ser imputado aos serviços da AT erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido - uma vez que não estava na sua disponibilidade decidir de modo diferente daquele que decidiu, não pode senão concluir-se no sentido de que não são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

B.2. Nas suas alegações a Requerida diz, em síntese:

- 240.** No que concerne aos documentos juntos pela Requerente, já após o prazo de resposta da Requerida, que analisado o seu teor, não se afigura que os mesmos sejam

relevantes, pois que, em nada alteram a posição expendida pela AT ao longo do procedimento inspetivo assim como na presente sede arbitral;

- 241.** Que tendo em atenção a factualidade que emana dos autos, nomeadamente do processo administrativo e da prova testemunhal produzida, cumpre, no essencial, reiterar a posição apresentada na resposta, destacando desde logo que a Requerida impugnou toda a matéria de facto invocada pela Requerente;
- 242.** Atendendo ao depoimento de II... considera-se que o mesmo confirma o invocado pela AT em sede de resposta, nomeadamente no n.º 56 (...) no que concerne aos períodos de tributação de 2009 é inegável que foi detetado um desfasamento temporal entre a data de emissão das faturas e a data de saída dos bens que constam dos CMRs exibidos, conforme se constata pelos documentos juntos ao procedimento de reclamação graciosa, parte integrante do PA;
- 243.** Assim como, confirmou igualmente as asserções vertidas no Relatório de Inspeção Tributária, e reproduzido no ponto 15 da resposta: “Refira-se que no caso das faturas às quais foram associados CMRs e da sua análise foi possível concluir que:
- O titular da fatura é o destinatário dos bens;
 - O local da entrega dos bens é Espanha;
 - Os bens transmitidos correspondem aos que constam no CMR;
 - O CMR encontra-se assinado pelo fabricante dos bens e pelo transportador;
 - Foram aceites os documentos apresentados para efeitos de comprovação da isenção das operações;
- 244.** O que significa que o testemunho de II... vai ao encontro da apreciação probatória realizada pelos serviços de inspeção tributária, apreciação essa que ditou as correções tributárias efetuadas;
- 245.** Também do depoimento da testemunha CC... confirmou-se que as peças fabricadas pela L..., S.A. eram levantadas nas instalações desta, não existindo qualquer tipo de acompanhamento do fabricante quer no transporte quer na instalação das peças no local de destino;
- 246.** Sendo, por este motivo, despiciendo o referido depoimento quanto à prova que urge ser feita nos presentes autos, nomeadamente quanto ao facto de determinar cabalmente onde foram efetivamente instaladas as peças produzidas pela L..., SA.;

- 247.** Tanto que CC... afirmou que, não obstante no momento da encomenda das peças o cliente, a aqui Requerente, ter que referir o nome do projeto onde as mesmas serão instaladas, nas faturas emitidas não era colocado o destino final porque não se sabia se as peças viriam a ser efetivamente instaladas no parque/projeto inicialmente indicado;
- 248.** Considera-se que este testemunho não logrou contrariar as conclusões firmadas pelos serviços de inspeção tributária, assim como dele não se extrai qualquer tipo de prova que permita contrariar o expendido em sede de resposta;
- 249.** Quanto à testemunha T..., cumpre mencionar que, conforme referido pelo próprio, exerceu funções de Diretor Financeiro em França, no período compreendido entre os anos de 2007 e 2012 e após este ano, exerceu as mesmas funções, durante três anos, no Brasil, e neste momento tem a seu cargo a direção financeira de França, Espanha, Portugal e África;
- 250.** Ainda assim, não obstante não ter conhecimento direto das transações colocadas em causa nos presentes autos, referentes aos anos de 2009 e 2010, por exercer funções nas empresas do grupo desde o ano de 2007, revelou conhecimento quanto aos procedimentos internamente adotados. Segundo o seu testemunho, se o n.º de id da torre, que consta da fatura, é gravado em cada secção e consta do certificado de qualidade entregue ao adquirente também deveria constar dos respetivos documentos de transporte. Admitiu a testemunha que existe uma perda de rastreabilidade formal, que não existe uma correspondência entre documentos, que é apenas interna;
- 251.** Das faturas também não consta o número de projeto como deveria, segundo aquela testemunha;
- 252.** A Requerente alega, citando o acórdão Teleos, do TJUE, que apenas se exige que o fornecedor tome as medidas razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude, o que considera cumprido;
- 253.** Contudo, no caso do acórdão as autoridades competentes aceitaram inicialmente as provas facultadas para efeitos de concessão da isenção, demonstrando posteriormente que eram falsas no contexto de uma operação fraudulenta, pelo que a factualidade do aresto não tem paralelismo com a situação da A..., na qual, como vem alegar, não existe nenhum indício que sugira a existência de fraude;

- 254.** O que está em causa no presente processo, e que fundamenta as liquidações adicionais em crise, é a recusa dos documentos apresentados como prova da isenção aplicada às transmissões de bens. Em suma, o que incumbia à Requerente era demonstrar a verificação dos requisitos materiais da isenção exigidos pela lei (art.º 14.º do RITI);
- 255.** Não tendo a Requerente sido capaz de fazer a prova, nomeadamente de que os bens que foram transferidos para os adquirentes, a que se reportam as faturas, foram expedidos ou transportados para outro Estado-Membro e que na sequência dessa expedição ou desse transporte, os mesmos saíram fisicamente do território do Estado-Membro de entrega para um adquirente sujeito passivo ou pessoa coletiva agindo como tal num Estado-Membro que não o de partida dos bens;
- 256.** Portanto, não está em causa a exigência de qualquer prova [adicional], como pela Requerente, que não seja a necessária ao exato controlo do imposto de acordo com o princípio da segurança jurídica;
- 257.** Cita a Requerente outro acórdão do TJUE, Euro Tyre (C-430/09), alegando que: “Note-se que, naquele processo, a comprovação fora baseada, tão-só, no número de identificação de IVA belga dos compradores e na declaração dos compradores de que as mercadorias seriam transportadas para a Bélgica, o que foi julgado suficiente.”;
- 258.** Defende a AT que esta afirmação é, todavia, incorreta na medida em que o TJUE é perentório em afirmar que “A questão de saber se a ETH, ao agir assim, preencheu as suas obrigações relativas à prova e à diligência insere-se na apreciação do órgão jurisdicional de reenvio efectuada com base nas condições previstas a este respeito pelo direito nacional” (ponto 39);
- 259.** E que o mesmo é concluído também quanto ao caso Mecsek-Gabona (C-273/11), ponto 45, também referido pela Requerente. Neste último acórdão o TJUE declara que “O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária seja recusado ao vendedor, caso se conclua, à luz de

elementos objetivos, que este não cumpriu as obrigações que lhe incumbem em matéria de prova (...);

- 260.** Uma vez que o TJUE conclui nos seus acórdãos que cabe ao órgão nacional a apreciação da prova face a elementos objetivos, e, sendo essa a questão em apreço, não se reconhece a necessidade de submeter as questões propostas pela Requerente à interpretação do TJUE através do reenvio prejudicial;
- 261.** A Requerente alega que cumpriu as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária com os seguintes documentos: faturas com o número de IVA dos adquirentes, declarações daqueles confirmando as aquisições-intracomunitárias, cópias de declarações de expedição internacional correta e integralmente preenchidas, etc., não tendo sido apresentados quaisquer elementos novos que efetivamente comprovem que os bens elencados nas faturas foram transportados para outro EM/saíram do território nacional;
- 262.** No que respeita às exportações, a Requerente admite nas suas alegações que “não obteve uma prova absoluta e tangível da saída das mercadorias”, pois efetivamente não foi apresentado o exemplar 3 do Documento Administrativo Único visado pela estância de saída;
- 263.** No que concerne à declaração dos adquirentes, segundo a jurisprudência do TJUE, apenas pode “constituir uma prova suplementar para demonstrar que os bens saíram efectivamente do território do Estado-Membro de entrega, mas não constitui uma prova determinante para efeitos de isenção de imposto sobre o valor acrescentado de uma entrega intracomunitária” (v. ponto 3 da conclusão do acórdão Teleos); “(...) não se pode considerar que essa declaração constitui, só por si, uma prova determinante da qualidade de sujeito passivo do adquirente, podendo apenas representar um indício” – v. ponto 56 do acórdão VSTR, C587/10, de 2012-09-27;
- 264.** Quanto à alegação de que houve documentação idêntica aceite pela inspeção, de referir que cada operação tem de ser analisada casuisticamente, documento a documento, para apurar a conformidade do seu conteúdo, pelo que não é possível estender essa aceitação a todos os documentos/operações. Por exemplo, relativamente ao projeto “G...”, segundo consta do relatório, foram apresentados

documentos do transporte no território espanhol o que não aconteceu quanto aos demais projetos;

- 265.** A Requerente vem imputar às decisões dos processos gratuitos “fundamentação a posteriori” por fazerem referência à descrição/designação dos bens. Mas é de referir que essa análise foi produzida pela decisão de reclamação em resposta aos elementos apresentados pela Requerente nessa fase, nomeadamente novos documentos de transporte e uma tabela em que associa as faturas a alguns documentos de transporte (na qual se verificavam algumas incongruências como por exemplo o mesmo documento de transporte [DT] corresponder a diferentes faturas, razão pela qual, supõe-se, não é feita qualquer associação específica entre os documentos nas tabelas agora apresentadas);
- 266.** De mencionar ainda que a correspondência entre mercadorias faturadas e mercadorias transportadas é essencial para o reconhecimento da prova exigida pelo RITI;
- 267.** Alega que essa correspondência ocorre a partir do momento em que a natureza/descrição dos bens permite verificar que se trata da mesma mercadoria.
- 268.** Mais uma vez, não basta que se trate do mesmo tipo de mercadoria, tem de ser provado que foi transportado para outro Estado-Membro os bens concretamente identificados nas faturas. Por exemplo, esclarece que as torres são constituídas por três troços eólicos, na justificação apresentada na alínea eee) dos factos, porém para a descrição das faturas 310090 “service platform (lift)” não há qualquer indicação a que DT corresponderá pois essa descrição não consta de nenhum deles, apenas “troços eólicos”;
- 269.** Nas palavras de Sofia Saraiva de Menezes, in *Cadernos IVA 2016 – Almedina*, p. 385: (ix) “A existência de documentos destinados a provar a expedição ou transporte só por si não determina a efetiva expedição ou transporte dos bens do território nacional com destino a outro EM, importando apurar a conformidade do seu conteúdo e verificar que estes documentos estejam integral e corretamente preenchidos, devendo os dados inscritos ser também compatíveis com a mercadoria alegadamente transacionada e com as respetivas faturas, sob pena de se considerar como não provada a expedição ou transporte do território nacional para outro estado

membro” – v. decisões arbitrais CAAD proc. n.º 228/2015 e proc. n.º 43/2015 e TCA Sul processo 04434/10, de 2011-06-07 (“Face ao exposto facilmente se comprova que os CMRs apresentados, pelas incoerências registadas, não fazem prova da saída dos bens do território nacional, pelo que uma das condições constantes do artº 14º do RITI, para isentar a operação de IVA não se verifica”);

- 270.** Quanto à alegação de que “Acresce ainda que, na análise dos mencionados documentos de transporte juntos, os serviços de inspeção tributária omitiram premeditada e deliberadamente a circunstância de o lugar de entrega das mercadorias se encontrar sempre preenchido indicando o destino do Parque Eólico em causa, situado fora do território português (...) relativamente ao projeto F..., todas as guias e todos os CMRs juntos identificam claramente como local de destino e de descarga..., Espanha.” Todavia, o que deveria estar identificado era o destino final dos bens transportados, nomeadamente o parque eólico, situado em..., Espanha e não em ...;
- 271.** Em suma, apenas se pode concluir que se mantém a falta de cumprimento do ónus da prova que sobre si impende, das condições de aplicação da isenção, não se compreendendo porque alega que uniu-se dos DT junto dos seus clientes “apesar de não existir qualquer dever legal de os apresentar numa situação como a dos autos”;
- 272.** “(...) só com essa comprovação se fecha o circuito da operação jurídico-material e se pode, então, afirmar estarmos perante uma verdadeira transmissão intracomunitária de bens(...) Faz-se, pois, necessário, provar o carácter intracomunitário da operação, o que se deve fazer não apenas por recurso à prova formal da “expedição ou transporte” mas, também, à demonstração substancial, isto é, material, da efetiva transmissão de um ponto para outro ponto do território comunitário, dos bens em causa, nisto se compreendendo, também, a efetiva receção do bem expedido pelo seu destinatário.” – v. decisão arbitral n.º 164/2015-T (favorável à AT em assunto idêntico).

Do pedido de reenvio prejudicial

- 273.** Quanto ao pedido de reenvio prejudicial, nos termos do art. 267º do TFUE, formulado pela Requerente, opõe-se a Requerida ao mesmo, desde já por desnecessário e extemporâneo;
- 274.** Desnecessário, por se considerar clara a jurisprudência da União nesta matéria. Nomeadamente por se encontrar consolidada a jurisprudência da União no sentido de que há necessidade de se manter alguma exigência formal quanto à verificação dos pressupostos das situações de isenção, sob pena de subversão do funcionamento do sistema comum do IVA e de total capitulação face à fraude e evasão fiscais;
- 275.** Nesta linha de entendimento, julgamos poder convocar, a título de exemplo, os acórdãos Collée (Proc. C-146/05) e Mecsek-Gabona (tirado no Proc. C-273/11, já referido);
- 276.** Permitindo-se a Requerida destacar ainda, da fundamentação deste último, no “36 Decorre também da jurisprudência que, na falta de uma disposição concreta na Diretiva 2006/112 quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para efeitos de beneficiar da isenção de IVA, compete aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva 2006/112, as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 24; Twoh International, já referido, n.º 25; X, já referido, n.º 35; e R., já referido, n.os 43 e 45).”;
- 277.** Por outro lado, é extemporânea a formulação de questões uma vez que, em razão do próprio funcionamento do sistema de reenvio, estas questões não-de assentar num quadro de facto que, neste momento, não está ainda estabelecido. E este quadro de facto será estabelecido pelo tribunal nacional, no uso das suas competências exclusivas no quadro do instituto do reenvio prejudicial;

- 278.** O Tribunal de Justiça interpreta as disposições do Direito da União, não decide sobre os factos do processo, cfr. resulta do disposto no art. 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça (JOUE L 265, de 29.9.2012);
- 279.** Tal ponto é, aliás, perfeitamente pacífico em face da letra e do espírito do instituto do reenvio. Permitindo-se a Requerida destacar, meramente a título de exemplo, do acórdão acima citado no “53 A este respeito, importa recordar que, no âmbito do processo instituído pelo artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça não é competente para verificar nem apreciar as circunstâncias de facto relativas ao processo principal. Compete, portanto, ao órgão jurisdicional nacional efetuar uma apreciação global de todos os seus elementos e circunstâncias de facto deste processo para determinar se a Mecsek-Gabona agiu de boa-fé e tomou todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação efetuada não implica a sua participação numa fraude fiscal.”;
- 280.** Com este pressuposto em mente, a Requerida expressamente requer ao Tribunal que a decisão sobre a eventual formulação de questões prejudiciais ao TJUE seja relegada para momento processual posterior;
- 281.** Isto é, após decisão do Tribunal sobre a matéria de facto controvertida, decisão que pode muito bem demonstrar totalmente a desnecessidade de tal reenvio.

IV-SANEAMENTO

- i.** As partes gozam de personalidade e capacidade, são legítimas e estão devidamente representadas (art.ºs 4º e 10º, n.º 2 do RJAT e 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- ii.** O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer o pedido (art.º 2º, n.º 1, a) do RJAT).
- iii.** O processo não enferma de qualquer nulidade.
- iv.** A Requerente no pedido de pronúncia suscitou uma questão prejudicial de que cumpre conhecer antes da decisão. Há que referir, porém, que nas suas

alegações a Requerente não se refere a essa mesma questão, o que não obsta a que o Tribunal tenha que se pronunciar sobre a mesma.

QUESTÃO PREJUDICIAL

- 282.** A Requerente no requerimento inicial e nas alegações solicita a este tribunal arbitral que seja reenviada uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, ao abrigo do disposto no art.º 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). A AT opõe-se e considera desnecessário o reenvio prejudicial. Consequentemente, cumpre conhecer da questão antes do mais.
- 283.** Começemos por averiguar se o Tribunal está obrigado ao reenvio da questão ao TJUE.
- 284.** Prevê o art.º 267º do TFUE que o envio é obrigatório sempre que uma questão da natureza das que podem ser colocadas ao TJUE e que são identificadas nas suas alíneas a) e b), seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno. De acordo com o disposto no art.º 25º, n.º 2 do RJAT (com a redação introduzida pelo art.º 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) as decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD são suscetíveis de recurso para o venerando STA e de impugnação para o TCA Sul. Não é, por isso, aplicável o disposto no art.º 267º, terceiro parágrafo, do TFUE.
- 285.** Mas mesmo que assim se não entendesse, ou seja, que as decisões proferidas no âmbito do CAAD não admitissem qualquer tipo de recurso, ainda assim não se verificaria a obrigatoriedade de reenvio da questão ao TJUE. Com efeito, decorre de jurisprudência consolidada desde o acórdão Cilfit (283/81, EU:C:1982:335), que um órgão jurisdicional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial de direito interno é obrigado, sempre que uma questão de direito da União seja suscitada perante si, a cumprir a sua obrigação de reenvio, a menos que conclua que a questão suscitada não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi já objeto de interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correta aplicação do

direito da União se impõe com tal evidência que não dê lugar a qualquer dúvida razoável.

- 286.** Neste mesmo sentido, concluiu o Supremo Tribunal de Justiça no acórdão de 17.03.2016, proferido no âmbito do Proc. N.º 588/13.6TVPRT.P1.S1, que “VI. O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio facultativo, dependendo exclusivamente do poder discricionário do Tribunal nacional, sendo certo que existem alguns casos em que o mesmo se torna obrigatório. VII. A aparente obrigatoriedade decorrente de um pedido de reenvio ter sido feita a um Órgão jurisdicional cujas decisões, que à luz do direito interno, sejam insusceptíveis de recurso ordinário, veio a ser resolvida pelo caso Cilfit de 6 de Outubro de 1982, onde se conclui que a convocação das instâncias comunitárias só se justificará, quando as instâncias nacionais considerem que o recurso àquelas é necessário para a solução do pleito e mais, que haja sido suscitada uma dúvida quanto à interpretação desse direito. VIII. O aludido «dever» de reenvio, não se afirma com um carácter absoluto, perdendo tal significância, quando a questão suscitada for idêntica a outra já suscitada em processo idêntico e assim decidida a título prejudicial, reconhecendo assim que a «correcta aplicação do direito comunitário pode impor-se com tal evidência que não dê lugar a qualquer dúvida razoável quanto à solução a dar à questão suscitada», doutrina do «acto claro» em contraposição à teoria do «acto aclarado», com a finalidade de evitar que os Órgãos Judiciais da UE sejam chamados a intervir quando já haja antecedentes decisórios quanto às mesmas questões e/ou em casos paralelos, apresentando-se os Acórdãos do Tribunal de Justiça como um misto de Acórdão Uniformizador de Jurisprudência, na sua faceta de apreciação abstracta típica e a concreção da regra do precedente.”;
- 287.** Finalmente, ainda que se defendesse que o invocado acima apenas se aplicaria a jurisdições que admitem recursos ordinários, ainda assim o Tribunal não estaria obrigado ao reenvio da questão prejudicial, por estarmos perante uma situação abrangida pelo n.º 12 da Nota Informativa do TJUE relativa à instauração de processos prejudiciais pelos órgão jurisdicionais nacionais (2011/C 160/01), segundo a qual "(...) um órgão jurisdicional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial em direito interno é em princípio, obrigado a submeter essa questão

ao Tribunal, exceto quando já exista jurisprudência na matéria (e quando) ou quando o modo correto de interpretar a norma jurídica em causa seja inequívoca";

- 288.** Acerca das transmissões intracomunitárias e da prova que as mesmas admitem – matéria da questão prejudicial formulada pela Requerente, foram já proferidas no âmbito da CAAD, pelo menos, as decisões de: 30.09.2014 (Proc. N.º 323/2014-T); 14.09.2015 (Proc. N.º 753/2014-T); 16.10.2015 (Proc. N.º 43/2015-T); 26.10.2015 (Proc. N.º 85/2015-T); 29.12.2015 (Proc. N.º 148/2015-T); 2.11.2015 (Proc. N.º 149/2015-T); 16.11.2015 (Proc. N.º 164/2015-T); 8.12.2015 (Proc. N.º 222/2015-T); 29.10.2015 (Proc. N.º 228/2015-T); 12.01.2016 (Proc. N.º 275/2015-T) e de 15.04.2016 (Proc. N.º 391/2015-T);
- 289.** Também a jurisdição tributária nacional se pronunciou já por várias vezes sobre o assunto, ver por exemplo, do TCA Sul, o acórdão de 2016.10.13, proferido no âmbito do Proc. N.º 07450/14
- 290.** Nestes termos, considera o Tribunal que a matéria relativa à prova de transmissões intracomunitárias constitui assunto suficientemente claro, que justifica a não apresentação de um pedido de decisão prejudicial ao TJUE, que já se pronunciou sobre estas questões em variadíssima jurisprudência citadas por ambas as partes.

V- FACTOS PROVADOS

- 291.** O Tribunal considera provados, com base nos documentos juntos aos autos e nos depoimentos das testemunhas, os seguintes factos com interesse para a matéria em apreciação:
- A Requerente é um sujeito passivo de IVA em Portugal que tem residência em Espanha;
 - A Requerente não possui estabelecimento estável e nem representante fiscal nomeado em Portugal;
 - A Requerente encontra-se enquadrada no CAE 26110 (fabricação de componentes eletrónicas);

- Para efeitos de IVA, a Requerente está enquadrada no regime normal com periodicidade mensal, desde 1.01.2011, e trimestral até essa data;
- A Requerente insere-se no grupo internacional B..., cuja atividade se desenvolve ao nível da construção, fornecimento, instalação de equipamentos na área das energias renováveis, designadamente equipamentos eólicos;
- Em Portugal a Requerente produz torres eólicas e fundações respectivas;
- Para a sua produção em Portugal a Requerente subcontrata duas empresas nacionais: a C..., S.A. e a L...;
- Todos os contratos de venda da Requerente são efetuados a partir de Espanha;
- No decurso de 2013 e 2014, a Requerente foi objeto de duas ações inspetivas externas, as quais tiveram origem numa informação dos serviços inspetivos da DSIFAE, que mencionava a deteção de insuficiências de comprovação documental da isenção nas operações, pois, relativamente às exportações, não se encontravam acompanhadas dos correspondentes documentos alfandegários, e, relativamente às transmissões intracomunitárias, não se encontravam acompanhadas de documentos de transporte, existindo apenas declarações dos clientes comunitários que correspondem a outras sociedades do grupo B..., a confirmar a realização das aquisições intracomunitárias;
- Na sequência das ações inspetivas realizadas, foram efetuadas correções em sede de IVA no montante total de € 2.236.864,14, em 2009, e no montante total de € 1.138.583,37, em 2010, com fundamento na alegada insuficiência de comprovação dos pressupostos da isenção de IVA;
- A Requerente apresentou reclamação graciosa (RG n.º ...2014...) junto da Direção de Finanças de Lisboa, a 30/06/2014, no âmbito das liquidações adicionais relativas aos períodos 0909T e 0912T;
- A reclamação referida no número anterior teve decisão de indeferimento, através de despacho proferido pelo Diretor de Finanças Adjunto, no exercício de competência delegada, a 23/07/2015;
- Da decisão referida no número anterior, a Requerente, a 26/08/2015, apresentou o consequente recurso hierárquico;

- A 27/10/2015, por despacho do Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, o procedimento de recurso hierárquico referido no número anterior foi remetido à Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- A 12/09/2016, através de despacho do Subdiretor-Geral da área de gestão tributária do IVA, no exercício de competência delegada, recaiu sobre o pedido de recurso hierárquico decisão de indeferimento;
- Com vista à suspensão dos processos de execução fiscal, a Requerente apresentou duas garantias bancárias (cf. comprovativos que se protesta juntar como documento n.º 2).
- A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais;
- A Requerente realizou, nos períodos de 0909T e 0912T, as transmissões intracomunitárias identificadas no quadro constante da pag. 17 da resposta da Requerida, num montante total de € 9.702.517,78;
- A Requerente realizou, nos períodos de 1003T, 1006T, 1009T e 1012T as transmissões intracomunitárias identificadas no quadro constante da pag. 25 da resposta da Requerida, num montante total de € 5.085.778,00.

VI-FACTOS NÃO PROVADOS

292. A Requerente não provou a saída efetiva de território da União Europeia dos bens a que se referem as faturas identificadas no quadro constante do art.º 205º do pedido de pronúncia arbitral.

VII- QUESTÕES A DECIDIR

A Requerente pediu:

1. declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos seguintes atos:

- decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2015... (RHQ .../15), deduzido contra a decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa

com o n.º ...2014..., deduzida contra as liquidações adicionais de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º..., relativa ao período 09/09, e n.º..., relativa ao período 09/12, e respetivas liquidações de juros compensatórios, todas datadas de 14.12.2013;

- decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016... (RHQ.../16), deduzido contra a decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa com o n.º ...2015..., deduzida contra as liquidações adicionais de IVA n.º..., relativa ao período 10/03, n.º..., relativa ao período 10/06, n.º..., relativa ao período 10/09, n.º..., relativa ao período 10/12, e respetivas liquidações de juros compensatórios, todas datadas de 15.11.2014.
2. A condenação no pagamento de juros indemnizatórios correspondentes às importâncias que pagou.
 3. A condenação no pagamento de indemnização pelas despesas com a prestação de caução
 4. A título subsidiário, o reenvio para o TJUE de um pedido de decisão prejudicial.

Tendo já sido decidida a questão prejudicial, passamos a apreciar a legalidade das liquidações adicionais e os restantes pedidos da Requerente.

Um aspeto que o Tribunal considera dever deixar decidido desde já, por ter a ver tanto com as transmissões intracomunitárias como com as exportações, refere-se à alegação da Requerente de que celebrou todos os contratos nos termos previstos nas Cláusulas da Câmara de Comércio Internacional, os chamados “Incoterms 2000”. Defende a Requerente que, tendo sido os contratos celebrados segundo o regime *EXW*, *Ex-work*, a sua responsabilidades pelos bens transacionados terminou quando os mesmos saíram de espaços seus, passando então para a responsabilidade do comprador.

Como o próprio nome indica, aquelas cláusulas da Câmara de Comércio Internacional são constituídas por termos, termos esses que se destinam à interpretação unívoca dos contratos internacionais, não contendo naturalmente normas suscetíveis de se sobreporem a qualquer ordenamento jurídico. No caso escolhido pela Requerente, o *EXW*, tal significa tão apenas, que a responsabilidade pelo transporte e pela integralidade dos bens pertence

ao adquirente a partir do momento em que procede ao seu levantamento no local que lhe foi indicado pela vendedora. De modo algum pode ser invocada esta interpretação quando esteja em causa o cumprimento de deveres tributários pertencentes unicamente a quem aliena os bens. No caso concreto dir-se-á que a invocação daquela cláusula não exige a Requerente de fazer prova de que os bens saíram efetivamente de Portugal. Já admite, porém, a invocação da aludida cláusula para justificar a não apresentação da totalidade de documentos de transporte e da necessidade de fazer a exigida prova de saída através de declarações dos adquirentes.

Transmissões intracomunitárias (TIBs)

Em relação a este assunto há que convocar de imediato as disposições do RITI (Regime de IVA nas Transmissões Intracomunitárias), concretamente o seu art.º 14º, que dispõe acerca dos pressupostos a preencher para que possa haver isenção de IVA, nas transmissões intracomunitárias, sendo necessário: que o transmitente seja sujeito passivo de IVA no Estado-membro de residência; que o adquirente seja igualmente sujeito passivo de IVA, mas num outro Estado-membro, em que resida e que utilize o respetivo número para validação da aquisição; finalmente, que os bens sejam de facto expedidos para outro Estado-membro,

Expostos os pressupostos a observar, há que admitir que no presente caso está unicamente em causa um deles, qual seja o da saída efetiva dos bens titulados pelas faturas de território nacional para território de outro Estado-membro.

Acerca da prova da saída efetiva dos bens de território nacional a nossa lei é omissa, à semelhança, aliás, da generalidade dos ordenamentos jurídicos dos países membros da União Europeia. Como afirma José Xavier Basto (“A PROVA DA EXPEDIÇÃO E O DIREITO À ISENÇÃO”, in *BOLETIM DE CIENCIAS ECONOMICAS* LVII / I (2014) 703-736) *É o que sucede, por exemplo, em Itália, na França e no Reino Unido, onde se recorre aos meios gerais de prova, não havendo sequer orientação administrativa sobre a matéria. A exibição do contrato celebrado entre as partes ou do contrato de seguro, de transporte dos bens ou a factura ou recibo assinado pelos adquirentes são elementos que*

nesses Estados podem, entre outros, servir de meio de prova da expedição, cuja validade acaba por ser decidida casuisticamente.

A Requerente alega abundantemente, alicerçando a sua tese no acórdão Teleos do TJUE, que tomou todas as medidas ao seu alcance para garantir que não estava envolvida em qualquer esquema fraudulento. Sucede, porém, que em momento algum a AT lhe imputou o envolvimento num esquema dessa natureza, residindo aqui a diferença principal entre o caso em apreciação nos autos e o caso Teleos. Neste último, foi a consideração da existência de uma situação de fraude que motivou o desvalor atribuído a documentos inicialmente aceites, enquanto que no caso dos autos a Requerida nunca aceitou os documentos que lhe foram exibidos pela Requerente, por considerar que os mesmos não provam a saída dos bens indicados nas faturas do território nacional para território de outro Estado-membro, nos termos exigidos pelo art.º 14º do RITI para reconhecimento de uma situação de isenção IVA.

Perguntar-se-á, então, que documentos pretendia a Requerida que lhe tivessem sido exibidos para provar a saída efetiva dos bens de território nacional. A resposta a esta questão não nos é dada pelo RITI, e nem pela Diretiva de Consolidação do IVA de 2006 que substituiu a Sexta Diretiva (abreviadamente conhecida por DIVA). Para preencher esta lacuna, a AT tem vindo a seguir o Ofício-Circulado n.º 30009, de 10.12.1999, relativo à “comprovação das transmissões intracomunitárias de bens” (que se mantém em vigor por despacho do subdiretor-geral dos Imposto, de 31.03.2009), segundo o qual constituem meios de prova possíveis, exemplificativamente, os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, podem ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ou conhecimento de embarque (Bill of Lading), os contratos de transporte celebrados, as guias de remessa, etc.

Sobre esta mesma questão pronunciou-se a Administração Tributária na Informação Vinculativa que recaiu sobre a Ficha Doutrinária proferida no âmbito do Proc n.º 2475, com despacho do Subdiretor-Geral dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, de 2011-09-29, nos seguintes termos:

22. Assim, perante a falta de norma que na legislação do IVA indique os meios de prova considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artº 14º do RITI, parece ser admissível que tal comprovação possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova alternativos, entendimento este que se afigura em consonância com a doutrina administrativa que, nesta matéria, esta Direcção de Serviços tem vindo a divulgar.

23. Deste modo, no âmbito da comprovação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artº 14º do RITI, o nº 4 do Ofício-Circulado nº 30009, de 10.02.1999, estabelece: "perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas: - os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybil I"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of lading"-B/L); - os contratos de transporte celebrados; - as facturas das empresas transportadoras; - as guias de remessa; - a declaração, no Estado-membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária."

24. Mais se informa que nada obsta a que sejam utilizados outros meios alternativos de prova que não os elencados no referido ofício circulado, desde que os mesmos possam ser considerados idóneos e comprovem a transmissão intracomunitária.

25. Existindo dúvidas fundadas sobre o destino dos bens, poderão os Serviços exigir outros meios de prova (nomeadamente, declaração, no Estado membro do destino, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária) que possam justificar as isenções ao abrigo da alínea a) do artº 14º do RITI.

Sobre a prova da saída dos bens e o ofício-circulado n.º 30009 pode ainda ler-se no Acórdão de 13.10.2016 do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do Proc. N.º 07450/14, o seguinte:

...” o direito interno português não previa obrigações concretas para efeitos da aplicação da isenção a uma entrega intracomunitária, porém no ofício-circulado n.º 30.009, de 10 de Dezembro de 1999 a AT estabeleceu uma lista de documentos aptos a fazer essa prova, de cariz não taxativo, mas em que também expressamente admite o recurso aos meios gerais de prova.

A existência deste ofício circulado vincula a AT ao reconhecimento dos requisitos de isenção de uma transmissão intracomunitária de um contribuinte que tenha documentado a transmissão nesses termos, o que podemos considerar que confere segurança jurídica às transacções, tal como exige a jurisprudência do TJ, dando concretização ao princípio da protecção da confiança legítima, e nessa medida não merece qualquer censura, bem pelo contrário, o contribuinte poderá adoptar os procedimentos previstos naquele ofício circulado e ficando assegurado que não serão levantadas questões de prova pela AT relacionadas com a expedição ou transporte para outro Estado-Membro, o que confere segurança às transacções das empresas.

Porém, o contribuinte não tem qualquer obrigação legal de provar a expedição ou transporte para outro Estado-Membro especificamente através dos meios de prova documentais fixados pela AT, pois como referimos, a lei não o prevê, e aquele ofício-circulado constitui uma orientação administrativa que apenas vincula a AT, e não os contribuintes, nem os tribunais.

Em suma, para a Recorrente poder beneficiar da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias tem efectivamente de efectuar a prova que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro, pressuposto que decorre do art. 14.º do RITI e que tem vindo a ser sancionado pela jurisprudência do TJ, mas tem de o fazer, não necessariamente, através da declaração de expedição internacional - “CMR”. São admissíveis todos os meios de prova admissíveis em direito, porém, o meio de prova deve

ser idóneo e adequado para atingir tal desiderato.” (sublinhado da responsabilidade dos subscritores).

Contrariamente a esta exigência de idoneidade e de adequação do meio de prova, a tese da Requerente retirada dos acórdãos do TJUE que cita é a de que relativamente à admissão de provas, deveriam ser aceites quaisquer umas. Ora, isso não pode obviamente ser assim, uma vez que em momento algum se pode desconsiderar o ordenamento jurídico nacional. Vejam-se, a este propósito as citações retiradas pela AT e constantes dos n.ºs 29 e 30 das suas alegações, que aqui se dão por reproduzidas.

Acresce que é o próprio TJUE e no próprio acórdão Teleos em que a Requerente se alicerçou, que afirma que a declaração dos adquirentes “não constitui uma prova determinante para efeitos de isenção de imposto sobre o valor acrescentado de uma entrega intracomunitária” (ponto 3 da conclusão).

Não sendo as declarações dos adquirentes prova determinante para a saída dos bens de território nacional, há que apurar como poderão/deverão ser apreciadas as que a Requerente faz constar dos presentes autos. Neste aspeto, e na ausência de regra específica, entende o Tribunal dever aplicar a norma genérica contida no art.º 336º do Código Civil, segundo a qual “A força probatória do documento escrito a que falte algum dos requisitos exigidos na lei é apreciada livremente pelo tribunal”.

Na resposta da Requerida esta alegou e provou que quatro dias antes de ser dado início ao procedimento inspetivo, a Requerente procedeu à entrega de declarações periódicas de IVA em substituição das que entregara referentes aos períodos 0909T e 0912T, sendo as novas divergentes das iniciais em termos de clientes e valores, tanto no âmbito de transmissões intracomunitárias, como de exportações, conforme quadro contido no n.º 15 da Resposta da Requerida, que aqui se dá por reproduzido.

Do cotejo do quadro com as respostas obtidas pela AT no âmbito dos pedidos de Cooperação Administrativa que formulou às autoridades dos países dos adquirentes indicados pela Requerente resulta que:

- Na declaração de substituição a Requerente indicou como inexistente qualquer venda celebrada com a JJ..., com a KK... e com a LL..., o que foi confirmado, respetivamente, pelas autoridades francesas, espanholas e alemãs;
- Relativamente ao período em análise, apenas não tinham sido confirmadas as transmissões efetuadas pela Requerente com a Z... (no montante de € 2.260.323,00) e com a NN... (no montante de € 12.480.896,00).

A AT diligenciou junto da empresa que em Portugal é responsável pela entrega das declarações de IVA da Requerente que esta lhe entregasse mais documentação, nomeadamente em relação às transmissões intracomunitárias, que *fizesse prova da saída dos bens do território nacional, designadamente, a declaração de expedição(CMR), faturas das empresas transportadoras.*

Na resposta a este pedido a referida empresa juntou alguns documentos, embora poucos deles fossem CMRs, tendo justificando a sua exiguidade pelo facto de os contratos, como já foi referido, haverem sido celebrados por via *ex-works*, em que é o comprador o responsável pelo transporte. Porém, foram juntas declarações dos adquirentes de Espanha, Grécia e Itália a confirmarem as respetivas aquisições, bem como de contratos de transporte celebrados pelas empresas do Grupo B... com sede em Espanha.

Foi esta situação que levou a Requerida a considerar não ter sido feita prova da saída efetiva dos bens de território nacional, uma vez que na sua opinião as declarações dos adquirentes apenas são de aceitar quando o transporte é feito através de meios que lhes pertençam.

Perante este quadro probatório e não sendo as declarações dos adquirentes, como antes se disse, determinantes para provar a saída efetiva dos bens de território nacional, compete ao Tribunal apreciar livremente a prova produzida. Assim, após análise da mesma e a ponderação dos factos, considera o Tribunal não assistir razão à AT no que às transmissões comunitárias ocorridas nos 3º e 4º trimestres de 2009 se refere, em virtude de se verificarem duas circunstâncias convergentes para o reconhecimento.

A primeira prende-se com o facto de, como atrás ficou amplamente demonstrado, nas transmissões intracomunitárias as declarações dos adquirentes serem meios probatórios idóneos para provarem a sua realização e a segunda tem a ver com o facto de o transporte dos bens em questão nos autos (torres eólicas), como é reconhecido pela própria AT no n.º 17 da sua Resposta (que faz citação do relatório da ação inspetiva ao ano de 2009) exigir meios de transporte específicos para esse efeito.

O entendimento contrário corresponde a uma interpretação demasiado restritiva da lei e do ofício-circulado 30009, não compaginável com o espírito comunitário que presidiu à elaboração quer das diretivas sobre a matéria (incluindo a IVA) quer do Código do IVA nacional. Voltando a José Xavier Basto, *ob. cit.*, escreve este autor que *Entre os meios de prova, o ofício reconhece como válido, para além dos documentos de transporte ou equiparados, “a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.” Trata-se, como se diz no ofício, de uma das “possibilidades alternativas”, o que mais uma vez confirma que a administração fiscal não tem uma posição rígida, (nem a poderia ter) pelo que toca à prova de que os bens saíram do território nacional. A documentação ligada à expedição, posto que importante, é apenas um dos meios de que os contribuintes se servem para provar que está verificada essa condição da aplicação da norma de isenção. A declaração de aquisição intracomunitária no país do destino constitui também meio de prova.*

E, mais adiante, continua o mesmo autor: *Como tem vindo a administração fiscal portuguesa a aplicar a sua doutrina pelo que toca à prova da expedição, para os efeitos da isenção do IVA? Podemos apreciar a posição da AT, através de “fichas doutrinárias” que contêm as respostas a pedidos de informação suscitados pelos contribuintes. Nessas decisões administrativas, a posição da administração tem sido no sentido de não dificultar a prova da expedição, na linha da sua doutrina geral segundo a qual são aceitáveis os meios gerais de prova. A administração portuguesa tem assim consciência de que, abolidos que foram os controlos alfandegários nas trocas intracomunitárias, não seria aceitável introduzir exigências que, ao invés de facilitar essas trocas, as dificultassem, fazendo assim perder aos operadores económicos as vantagens de agilização do comércio*

que a construção do mercado interno visou conseguir. Tem de admitir-se que o regime das transacções intracomunitárias entre sujeitos passivos, introduzido em 1993, dá menos segurança aos Estados que a de que desfrutavam antes, com fronteiras fiscais clássicas, sem que isso os autorize a fazer exigências desproporcionadas de prova da expedição. Esta, como se sabe, sobretudo quando os bens são transportados pelo próprio adquirente, pode tornar-se difícil, mesmo quando o vendedor tenha recolhido o número fiscal válido do adquirente.

A propósito das declarações dos adquirentes, alega ainda a Requerida que as mesmas, passadas em 2011, apresentam grande distância da data de realização das transmissões (2009). A este respeito entende o Tribunal não dever valorizar o facto, por o tempo decorrido entre a transação e a respetiva prova de existência não constituir um requisito previsto na lei. A este propósito afirma a Informação Vinculativa da AT, de 2009, supra transcrita, no n.º 26, que: *Relativamente ao "prazo" referenciado nos normativos legais no âmbito das transmissões intracomunitárias de bens está expressamente associado à emissão da factura, conforme previsto no n.º 2 do artigo 27º do RITI, não tendo o legislador estabelecido qualquer imposição temporal no que respeita à prova do pressuposto da isenção - saída dos bens do Estado membro de origem.*

Finalmente, a AT justifica também a recusa do não reconhecimento das isenções intracomunitárias pela existência de diferença de valores nas declarações de IVA inicialmente apresentadas pela Requerente e nas posteriores, que substituíram aquelas. Porém, há que atentar que foram os valores constantes destas últimas e não das iniciais que foram justificados pelas autoridades que responderam ao pedido de Cooperação Administrativa oportunamente acionado. Acresce que, permitindo a lei que os sujeitos passivos procedam à substituição das suas declarações tributárias, não pode depois a AT vir invocar o uso desse direito contra quem o utilize.

Nestes termos, o Tribunal considera que, ao contrário da posição defendida pela Requerida, a Requerente fez prova bastante da saída efetiva do território nacional dos bens transacionados no 3º e 4º trimestres de 2009, nos termos referidos no Quadro 1 da Resposta

da AT, contido no seu n.º 15, de acordo com a declaração de IVA entregue pela Requerente em 2011.05.05

Exportações

Sobre o regime jurídico das exportações, dispõe o art.º 146º, n.º 1 a) da DIVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro, que *"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.*

Em termos de ordenamento jurídico nacional, o regime de isenção de IVA encontra-se previsto no art.º 14º do CIVA e o art.º 29º desse mesmo Código contém o regime de prova das exportações. Assim, de acordo com o disposto no n.º 8 deste art.º 29º, devem ser provadas mediante a apresentação de documentos aduaneiros específicos ou, se não haver obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens, com indicação do destino que lhes irá ser dado.

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

Relativamente às instâncias aduaneiras competentes, formalidades e provas, transcrevem-se os n.ºs 19 a 23 e 27 da Vinculação Informativa proferida no âmbito do processo n.º 3092, com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-05-24:

19. Estabelece o artigo 793º das DACAC, que no âmbito do procedimento normal o exemplar 3 do Documento Administrativo Único ou o documento de acompanhamento referido no n.º 2 do art.º 792º bem como as mercadorias às quais foi concedida autorização de saída para exportação, são apresentados conjuntamente à estância aduaneira de saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade.

20. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, a estância aduaneira de saída é a última estância aduaneira antes da saída das mercadorias do território aduaneiro da

Comunidade. Não obstante o referido, a estância aduaneira de saída será uma das seguintes:

"(...) b) A estância aduaneira competente no local onde as mercadorias são tomadas a cargo, ao abrigo de um contrato de transporte único para o transporte para fora do território aduaneiro da Comunidade, pelas empresas de caminhos de ferro, as autoridades postais ou as companhias aéreas ou marítimas, desde que se respeitem as seguintes condições:

i) As mercadorias saiam do território aduaneiro da Comunidade por via ferroviária, postal, aérea ou marítima;

ii) O declarante ou o seu representante solicitem que as formalidades referidas no n.º 2 do artigo 793ºA ou no artigo 796-D sejam cumpridas nessa estância."

21. Tal como é referido no artigo 793º A, estão ainda previstos mecanismos na legislação aduaneira, nomeadamente no ponto 1 em que a estância aduaneira de saída realiza os apropriados controlos, antes da saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade, principalmente para assegurar que as mercadorias apresentadas correspondem às declaradas.

22. Resulta, assim, que na generalidade das exportações efetuadas por via rodoviária e as que, sendo efetuadas por outras vias, não decorram de um contrato de transporte único, a estância aduaneira de saída não coincide com a estância aduaneira de exportação, competindo àquela, a confirmação da saída das mercadorias do território da Comunidade.

23. Nas operações de exportação em que a saída dos bens se processa por outro Estado membro e na impossibilidade dos operadores apresentarem o exemplar 3 do Documento Administrativo Único visado pela estância de saída, o exportador ou o declarante podem fornecer, à estância aduaneira de exportação, as provas alternativas previstas no n.º 4 do art.º 796º-DA das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário, que podem ser consideradas de forma isolada ou em conjunto:

a) Uma cópia da nota de entrega assinada ou autenticada pelo destinatário localizado fora do território aduaneiro da Comunidade;

b) A prova de pagamento ou fatura ou nota de entrega devidamente assinada ou autenticada pelo operador económico que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;

c) Uma declaração assinada ou autenticada pela empresa que retirou as mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;

d) Um documento certificado pelas autoridades aduaneiras de um Estado- Membro ou de um país fora do território aduaneiro da Comunidade;

e) Registos dos operadores económicos referentes a mercadorias fornecidas a plataformas de perfuração e de produção de petróleo e de gás ou a turbinas eólicas.

27. Assim, desde que a exportação das mercadorias se tenha, efetivamente, produzido e o exportador possua o mencionado exemplar do Documento Administrativo Único, ou, na impossibilidade de o obter tenha fornecido as provas a que se refere o n.º 4 do art.º 796.º-DA, já referido no ponto 23 da presente informação, a comprovação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA fica efetivada.

Exposto o regime da isenção de IVA, aplique-se então o mesmo às situações a que se referem os presentes autos. Estão apenas em crise alegadas exportações realizadas no ano de 2010.

A Requerida prova que diligenciou por mais de uma vez junto da Requerente para que esta apresentasse documentos comprovativos da saída efetiva dos bens de território comunitário, sem que a prova de saída haja sido exibida.

Com efeito, no plano saída de bens dos territórios nacionais dos diversos Estados-membros, haverá que efectuar uma clara destrição consoante o destino desses bens se mantenha dentro ou fora do espaço intracomunitário.

Como veremos os mecanismos de controlo e verificação da efectiva saída dos bens e a respectiva prova de suporte - que consiste precisamente na questão controvertida - terá forçosamente de divergir em função dessa dualidade de destinos.

A epígrafe do artigo 14.º do CIVA ("Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais") e a designação do capítulo 6 título IX da Diretiva do IVA ("Isenções na exportação") prestam-se a um equívoco.

Em rigor, em sede de IVA, ao contrário do que ocorre com as importações, não existe a operação tributável "exportações" que é proveniente do direito aduaneiro, aqui sim, como operação eventualmente sujeita a tributação.

Uma vez que o IVA não incide sobre "exportações" e a existência de uma isenção pressupõe, por definição a consagração de uma operação tributável, não existe uma verdadeira "isenção nas exportações". O que, em rigor, a alínea a) do n.º 1 do art. 14 do CIVA isenta são "As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste".

A operação isenta é pois a transmissão de bens, embora, por comodidade, o normativo se refira a "exportação". A condição para que essa isenção se verifique, isto é, para que, nestes casos, não haja liquidação de IVA nas operações entre sujeitos passivos ("B2B") é a expedição ou transporte dos bens para fora da Comunidade.

Este regime está em consonância com o disposto no n.º 1, al. a) do artigo 146.º da Diretiva do IVA que obriga os Estados-Membros a isentarem "As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade".

Estas transmissões ou entregas (internacionais) de bens, quando efetuadas por um sujeito passivo para fora do território fiscal europeu (isto é, para países e territórios terceiros), gozam do direito à dedução do IVA suportado a montante. É o que decorre quer do art. 20.º, 1/b/I do CIVA, quer da alínea b) do art. 169.º da DIVA, a qual estatui que, para além da dedução efetuada em operações tributadas (as referidas no art. 168.º), o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas transmissões, a deduzir, entre outros, o montante das operações isentas em conformidade com o acima referido artigo 146.º da Diretiva do IVA.

É a esta conjugação de efeitos, presente na lei interna e na comunitária (não liquidação a jusante e dedução a montante) que a doutrina chama "isenção completa", por oposição às isenções que não conferem o direito à dedução do IVA suportado nos bens e serviços adquiridos a montante.

Deriva daqui a consequência de as impropriamente chamadas "exportações" estarem usualmente em crédito de imposto. E, implicitamente, a necessidade do Estado de exportação ter a obrigação de evitar "falsos reembolsos", certificando-se da efetiva saída dos bens para fora do espaço fiscal europeu (que, recorde-se, não coincide com o espaço aduaneiro).

Antes do chamado "regime transitório" do IVA (1993), este tipo de regime era aplicável indistintamente a Estados-Membros e a Estados não Membros, dado que o elemento relevante consistia na transmissão ou entrega de bens com expedição ou transporte para fora do território de um Estado-Membro.

Deste modo, era fácil o controlo das saídas dos bens do território nacional e, bem assim, do montante do IVA deduzido, pois havia obrigatoriamente intervenção dos serviços alfandegários nacionais na fronteira.

A situação alterou-se com a distinção entre os territórios ou espaços do IVA em IVA nacional, intracomunitário e internacional.

A transmissão (internacional) de bens, comumente chamada de "exportação", originando uma desejável (mas eventual) operação de importação tributada (nos planos fiscal e aduaneiro), manteve-se apenas para as operações de comércio com países e territórios terceiros, sendo substituída pelo par transmissão (intracomunitária) de bens e aquisição (intracomunitária) de bens nas operações com Estados-Membros ou territórios equiparados.

No primeiro caso, manteve-se o controlo aduaneiro fronteiriço, embora com dificuldades acrescidas quando o Estado-Membro de exportação (que paga o reembolso do IVA deduzido) não é o que controla a saída dos bens para o exterior da União ou, dito de outro

modo, quando os bens que se dirigem para o exterior do território fiscal da União apenas atravessam a fronteira num outro Estado-Membro que não o que está vinculado a satisfazer o direito à dedução ("exportações indiretas"). Nenhum dos Estados-Membros envolvidos liquida IVA (a operação é isenta no plano fiscal), mas o Estado da origem dos bens (não o da saída) sofre o encargo da dedução. Este facto torna particularmente intensos os deveres de colaboração dos Estados-membros.

No segundo caso, foi suprimido o controlo aduaneiro na fronteira política entre dois Estados-Membros. Um determinado sujeito passivo transmite o bem entre diferentes Estados-membros sem proceder à liquidação do imposto, no pressuposto que esta operação seja objeto de tributação no destino como aquisição intracomunitária de bens.

Esta aquisição intracomunitária de bens é configurada como "a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem" (art.º 20.º da DIVA, transposto para o direito nacional pelo art. 3.º do RITI). Ao contrário da importação em que o imposto é liquidado primeiro e objeto de dedução posterior, a AIB caracteriza-se pela simultaneidade da liquidação e da dedução pelo sujeito passivo adquirente.

Estas diferenças projetam-se em sede de prova quanto à questão *sub iudice* (a comprovação da efectiva saída dos bens do território comunitário).

No primeiro caso das "exportações", sempre que haja intervenção dos serviços aduaneiros (o n.º 8 do art. 29.º do CIVA não distingue entre serviços do Estado de exportação e serviços do Estado de saída dos bens para fora da União, apontando a *ratio legis* para a consideração destes últimos no caso das "exportações indiretas"), as transmissões de bens isentas "devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados" (no caso, o Documento Administrativo Único - DAU).

Apenas quando tal intervenção não seja legalmente obrigatória é que a normativo legal permite o recurso a declarações emitidas pelo adquirente dos bens (...), indicando o destino

que lhes irá ser dado. Donde os deveres de colaboração e de diligência do sujeito passivo na obtenção e apresentação do DAU sejam especialmente intensos neste caso.

No caso das transmissões e aquisições intracomunitárias a situação é bem distinta, pela existência de formas de cooperação administrativa entre os Estados-membros que melhoram as possibilidades de controlo. Daí que as obrigações acessórias que impendem sobre os sujeitos sejam aligeiradas de forma a permitir maior fluidez comercial. Assim se compreende que, sendo obrigatória a prova do transporte, esta possa, segundo a própria AT, ser efetuada por qualquer meio de prova admitido em direito.

Em suma, nas operações de “exportação” estamos perante uma restrição na admissibilidade dos meios de prova, fundada num quadro legal de maior exigência quanto à idoneidade dos meios probatórios.

Isto, na medida que a saída dos bens do espaço comunitário não pode ser equiparada à livre circulação de mercadorias entre os territórios dos diversos Estados-membros. O que forçosamente conduz à diferenciação entre os diversos meios de prova aptos a comprovar a efetiva saída dos bens.

No caso em apreço a Requerida ou não apresentou os DAU ou apresentou-os sem a validade da autoridade alfandegária do porto de saída dos bens.

Acresce que a Requerida também não apresentou a documentação alfandegária de entrada dos bens no território dos países terceiros, nos quais se localizariam os parques eólicos a que se destinavam os bens. Limitou-se a exibir declarações de receção dos bens nos países de destino, as quais foram emitidas por sociedades pertencentes ao mesmo grupo económico.

Como diz de forma expressiva a Professora Clotilde Celorico Palma (“introdução ao imposto acrescentado”, IDEFF, 2011, pag. 278) *A concessão da isenção depende da prova, que deverá ser efetivada através do exemplar do documento administrativo único [conhecido pela sigla DU] certificado pelos serviços alfandegários do Estado membro de saída da EU.*

Juros indemnizatórios

Face à matéria de facto dada como provada e ao decidido quanto à anulação parcial das liquidações adicionais, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto art.º 43º, n.º 1 da LGT . Ver Lei Geral Tributária, anotada e comentada, Diogo Leite Campos e o., 2012, pag 341 e ss. No caso em apreciação nos autos a Requerente pagou a totalidade das liquidações adicionais de imposto que a Requerida liquidou, pelo que o tribunal entende ter o direito a ser ressarcida na proporção do ganho de causa que lhe é reconhecido.

Indemnização por prestação de garantia bancária

A Requerente prestou garantia bancária no âmbito dos processos de execução fiscal contra si instaurados com vista ao pagamento coercivo das liquidações adicionais de imposto. A referida garantia causou despesas à Requerente pelas quais ela pede a correspondente indemnização.

Nos termos do estatuído no n.º 1 do art.º 53º da LGT o direito à indemnização existe quando a garantia seja mantida por período superior a três anos. Porém, o n.º 2 do mesmo art.º prevê a exclusão deste prazo *quando se verifique em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo*. É este o caso dos autos, em que as liquidações adicionais de IVA relativas às transmissões intracomunitárias realizadas pela Requerente foram resultado de erro imputável à Requerida, conforme se deixou exposto. Ver Lei Geral Tributária, anotada e comentada, Diogo Leite Campos e o., 2012, pag 432

VIII- DECISÃO

De acordo com a prova efetuada, decide o Tribunal dar provimento parcial ao pedido da Requerente, nos seguintes termos:

- Proceder à anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2015... (RHQ .../15), relativo a transmissões de bens intracomunitárias

realizadas nos períodos 09/09 e 09/12), anulando conseqüentemente as correspondentes liquidações adicionais de IVA) e respetivas liquidações de juros compensatórios;

- Proceder à anulação parcial da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016... (RHQ .../16), no que se refere às transmissões de bens intracomunitárias realizadas nos períodos 10/03, 10/06, 10/09 e 10/12, anulando as correspondentes liquidações adicionais de IVA e respetivas liquidações de juros compensatórios;
- Manter o indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016... (RHQ .../16), no que se refere às exportações de bens;
- Anular correspondentemente às decisões anteriores os juros compensatórios liquidados;
- Reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios à taxa legal, liquidados correspondentemente às decisões anteriores;
- Reconhecer à Requerente o direito a ser indemnizada pelos prejuízos causados pela prestação de garantia bancária correspondentemente às decisões de anulação dos atos;
- Não reenviar a questão prejudicial (colocada a título subsidiário) para o Tribunal de Justiça Europeu;

Valor: 3. 377.447,51 (três milhões, trezentos e setenta e sete mil euros, quatrocentos e quarenta e sete euros e cinquenta e um cêntimos)

Custas nos termos legais.

18 de dezembro de 2017

Desembargador rf.º Manuel Luís Macaísta Malheiros – árbitro presidente

Prof. Doutor António Carlos Santos – árbitro

Dr. José Luís Ferreira - árbitro