

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**Acórdãos STA**

Processo: 0696/17
Data do Acórdão: 03-05-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: PEDRO DELGADO
Descritores: IVA
ISENÇÃO
TRANSMISSÃO DE BENS
MERCADORIA COMUNITÁRIA

Sumário:

I - O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, alterada pela Diretiva 2010/88, deve ser interpretado no sentido de que tem efeito directo, de forma a poder ser invocado pelos sujeitos passivos contra o Estado, nos órgãos jurisdicionais nacionais, com vista a obter uma isenção do imposto sobre o valor acrescentado a título de uma entrega intracomunitária.

II - O registo do adquirente dos bens como sujeito passivo de IVA no Estado membro de entrega, constitui uma exigência formal que, de per si, não põe em causa o direito do fornecedor à isenção do IVA, verificados que estejam os requisitos materiais, de fundo, do direito à isenção de IVA de uma entrega intracomunitária na acepção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

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

Nº Convencional: JSTA000P23241
Nº do Documento: SA2201805030696
Data de Entrada: 07-06-2017
Recorrente: A... LDA
Recorrido 1: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., Ldª, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que anulou parcialmente a liquidação adicional de IVA relativa ao ano de 2012, no valor

global de € 47. 345,70.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«A) *Todas as transmissões de bens foram concluídas entre a A....., e um sujeito passivo registado para efeitos de IVA num Estado Membro da EU — Letónia.*

B) *Em todos os documentos de venda foi aposto o número de identificação fiscal devidamente validado do sujeito passivo adquirente.*

C) *O sujeito passivo adquirente exerce de modo independente uma atividade comercial, registada no Estado da Letónia.*

D) *Todos os relógios transaccionados saíram do território português e foram recepcionados pela sociedade adquirente — B....., em França.*

E) *As operações em exame preenchem todos os pressupostos legais de cuja verificação depende a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias, por aplicação da al. a) do art. 14º do RITI.*

F) *Não pode o Tribunal a quo exigir da Impugnante que faculte meios de prova inerentes à tributação da aquisição intracomunitária dos bens em causa, quando a Lei apenas exige que ocorra entrega de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território de um Estado-Membro, mas no interior da União, efectuada a outro sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro.*

G) *Salvo o devido respeito foram violados os artigos 9º/1, 131º, 138º/1 E 214º/1 da Directiva IVA. 3º E 14º, Al. A) do RITI.*

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 206 e seguintes, que, na parte relevante, se transcreve:

(...) Para que a presente isenção seja aplicável é necessário que estejam reunidas determinadas condições, designadamente que: (i) a transmissão seja onerosa; (ii) seja efetuada por um sujeito passivo de IVA dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI, isto é, que seja uma pessoa singular ou coletiva que efetue operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA; (iii) os bens têm que ser expedidos pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta deste; (iv) a partir do território nacional para outro Estado-membro com destino ao adquirente; (v) o adquirente tem que ser igualmente um sujeito passivo registado para efeitos do IVA no Estado-membro de destino; (vi) o adquirente tem que ter utilizado o respetivo número de contribuinte de identificação para efetuar a aquisição e (vii) tem que se encontrar abrangido

no Estado de destino por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens”.

Ora, no caso em análise não se verificam todos os pressupostos da isenção do imposto nos termos enunciados. Na verdade, os bens não foram expedidos e descarregados no Estado-membro (Letónia) que emitiu o número de identificação fiscal, ao abrigo do qual os bens foram adquiridos, como o já mencionado inciso exige, mas sim em França, Estado onde a destinatária dos bens não se encontrava registada para o exercício de uma atividade.

Como tal a operação em causa, como bem decidiu a sentença recorrida, não goza de isenção do imposto, contrariamente ao alegado pela recorrente.

Ao contrário do que sustenta a recorrente, parece-nos que a sentença recorrida não considera que, também é pressuposto da isenção do IVA, numa transmissão normal, que não triangular, que seja feita prova da tributação da aquisição intracomunitária, que, de facto, não constitui requisito da isenção do imposto.

Efetivamente, a decisão recorrida apenas sustenta que a recorrente tem o ónus da prova da tributação da aquisição intracomunitária em causa, uma vez que não se verificam todos os requisitos enunciados no artigo 14.º/a) do RITI, ou seja, os bens foram entregues não no Estado que emitiu o NIF ao abrigo do qual foi feita a aquisição mas antes num Estado no qual a destinatária não se encontra registada em IVA.

É certo que a operação em causa, em função do probatório, não consubstancia uma operação triangular (artigos 8.º/2/3 e 15.º/2 do RITI e 40.º e 41.º da DIVA), em que não são tributadas no Estado membro que atribuiu o NIF utilizado para efetuar as aquisições, desde que o adquirente prove que as aquisições intracomunitárias foram tributadas no Estado membro de chegada dos bens ou em que o adquirente adquiriu os bens para os transmitir a um sujeito passivo no Estado membro de chegada dos bens, que se encontre abrangido pelo regime transitório, e que é esse sujeito passivo que tem de tributar as aquisições intracomunitárias de bens sujeitas nesse Estado membro.

Pelo que se referiu é de concluir que a operação em causa não está isenta de IVA.

A sentença recorrida não merece censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – No Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto foram dados como provados e com interesse para a decisão os seguintes

factos:

A. A impugnante está inscrita fiscalmente na actividade de “comércio a retalho de relógios, artigos de ourivesaria e joalheria, em estabelecimentos especializados” — cfr. fls. 46 do PA apenso.

B. A impugnante comercializa artigos de ourivesaria, nomeadamente relógios — cfr. fls. 46 do PA apenso e facto alegado em 14º da p.i.

C. A impugnante emitiu as seguintes facturas em nome da sociedade B....., relativas a transmissões de relógios da marca Rolex — facto constante de fls. 47 (verso) do relatório de inspecção e não impugnado e admitido em 109º e ss. da p.i. e doc. 5, 8, 11, 14, 17, 20, 23, 26, 29 e 32 juntos com a p.i..

a. Factura n.º 749, datada de 06.01.2012;

b. Factura n.º 750, datada de 10.01.2012;

c. Factura n.º 754, datada de 19.01.2012;

d. Factura n.º 755, datada de 24.01.2012;

e. Factura n.º 769, datada de 02.02.2012;

f. Factura n.º 770, datada de 09.02.2012;

g. Factura n.º 785, datada de 23.02.2012;

h. Factura n.º 789, datada de 06.03.2012;

i. Factura n.º 806, datada de 08.03.2012;

j. Factura n.º 808, datada de 13.03.2012.

D. Os bens a que se reportam as facturas em causa foram entregues em França na pessoa de, na qualidade de representante da B..... — facto constante de fls. 9 do relatório de inspecção e não impugnado, admitido em 88º, 93º e 182º da p.i.

E. A sociedade B..... não se encontra registada em IVA para o exercício de uma actividade económica em França — facto constante de fls. 13 do relatório de inspecção e não impugnado.

F. A B..... declarou às autoridades fiscais da Letónia aquisições intracomunitárias efectuadas à impugnante no montante de € 71.365,00, no período de 201201 — cfr. fls. 9 do relatório de inspecção.

G. Em 11.02.2013, pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto foi emitido “Relatório de inspecção tributária” relativamente à impugnante com o seguinte teor — cfr. fls. 43 e ss. do PA apenso:

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

(...)

III.2.1. Descrição das operações

As faturas emitidas mencionam que o lugar de carga ocorreu nas instalações da A....., sitas na Rua, n.º, 4000-..... Porto, e o local de descarga ocorreu nas instalações

do cliente, as quais, de acordo com o que consta da respectiva factura, se situam em — Latvia —LV 1010 (Letónia). Relativo ao envio dos relógios para outro Estado membro com destino ao cliente, ou seja, para a Letónia, exibiu, para além de uma declaração do cliente, com data de 2012-04-06, onde a B..... confirma que recebeu os artigos correspondentes às facturas, as guias da transportadora Fedex.

Da análise dessas guias, retiram-se os seguintes elementos, quanto ao destino e destinatário dos bens:

- País de destino: França
- Local de entrega: 164 Rua— Paris
- Destinatário: (...)
- Empresa: B.....

Consultado o respectivo sítio de Internet da transportadora Fedex, as guias em causa resultam em entregas confirmadas. Os pagamentos são efectuados por transferência bancária, regra geral, na data das transacções.

1112. Cliente B..... — Factos apurados em acções de inspecção anteriores
(...)

III.2.1.5. Conclusão

De tudo o exposto concluiu-se que qualquer que se a vertente de análise, as transmissões de bens efetuadas pela A..... para a B..... não beneficiam a isenção da alínea a) do artigo 14º do RITI porquanto:

- a) São fortes os indícios de que o real adquirente não é a B....., mas sim o cidadão israelita que não se encontra registado em nenhum Estado membro da União Europeia
- b) As provas exibidas quanto ao circuito físico dos bens, analisadas em conjugação com os factos conhecidos quanto ao adquirente, não são suscetíveis de gerar a convicção ainda que mínima, de que efetivamente existiu expedição dos bens para outro Estado membro;
- c) Como interveniente numa operação em que o circuito físico não com o documental, a A....., ao não assegurar, como lhe competia, as condições necessárias à tributação dos bens no Estado membro de chegada, contribuiu para o não normal funcionamento do regime transitório do IVA, tanto mais que sabia

III.3. Correções em sede de IVA

Assim, atendendo que as operações efetuadas com o cliente B..... nos períodos em análise assumem as mesmas características das operações efetuadas com este cliente nos períodos de maio a dezembro de 2011, e aos motivos aduzidos anteriormente, as transmissões para a B....., descritas nos quadros a seguir, encontram-se sujeitas à liquidação de IVA, de acordo com o previsto nos artigos 1º, 7º e 16º do CIVA e a taxa

de IVA de acordo com o disposto no artº 18º do CIVA, à data dos factos. Encontra-se deste modo em falta IVA no valor de €48.132,56.

Nº Factura	Data	Valor	IVA
749	06-01-2012	31.700,00	7.291,00
750	10-01-2012	26.765,00	6.155,95
754	19-01-2012	12.900,00	2.967,00
755	24-01-2012	27.080,00	6.228,40
769	02-02-2012	18.490,00	4.252,70
770	09-02-2012	12.315,00	2.832,45
785	23-02-2012	10.210,00	2.348,30
789	06-03-2012	24.565,00	5.649,95
806	08-03-2012	28.135,00	6.471,05
808	13-03-2012	17.112,00	3.935,76
Total		209.272,00	48.132,56

O montante de correções em sede de IVA, no valor total de €48.132,56, encontra-se discriminado por período de imposto de acordo com o que de seguida se descreve:

Período	Base Tributável (1)	Taxa IVA (2)	IVA Corrigido (3) = (1x2)
2012-01	98.445,00	23,00%	22.642,35
2012-02	41.015,00	23,00%	9.433,45
2012-03	69.812,00	23,00%	16.056,76
Total	209.272,00		48.132,56

H. Em 11.02.2013, sobre o relatório de inspecção que antecede recaiu despacho de concordância — cfr. fls. 43 do PA apenso.

I. Em nome da impugnante foram emitidas as liquidações adicionais de IVA n.ºs 2013 003963247, 2013 003905037 e 2013 003963248 e juros compensatórios, relativos a Janeiro, Fevereiro e Março de 2012, no montante global de €47.345,70— cfr. fls. 75 e ss. do processo físico.

J. Em 04.07.2013, foi remetida a este Tribunal via site a p.i. que deu origem aos presentes autos — cfr. fls. 1 do processo físico.

6. Do objecto do recurso

Da análise da sentença recorrida, exarada a fls. 160/166 e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se ocorreu em erro de julgamento a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou

improcedente impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA relativa ao período de Janeiro, Fevereiro e Março de 2012, no entendimento de que não estavam verificados todos os pressupostos referidos no artigo 14.º alínea a) do RITI para que a impugnante ficasse isenta de IVA nas transações intracomunitárias, uma vez que a destinatária dos bens não se encontrava registada em IVA para o exercício de uma actividade económica em França, local onde foram descarregados os bens, e não logrou provar a tributação da aquisição no estado da sede da destinatária dos bens (Letónia).

Mais concretamente está em causa no presente recurso saber se as operações de venda dos bens identificados na al. c) do probatório, relativas transmissões de relógios da marca Rolex à sociedade B....., podem ser qualificadas como transmissões intracomunitárias e como tal isentas de IVA nos termos do artº 14º, nº 1, al. a) do RITI.

Como se exarou na decisão recorrida as liquidações adicionais de IVA n.ºs 2013 003963247, 2013 003905037 e 2013 003963248 e juros compensatórios, relativas a Janeiro, Fevereiro e Março de 2012, no montante global de € 47.345,70, tiveram origem no entendimento da Administração Tributária de que as transmissões de bens (relógios da marca Rolex) a que se reportam as facturas n.ºs 749, 750, 754, 755, 769, 770, 785, 789, 806 e 808, datadas de 06.01.2012, 10.01.2012, 19.01.2012, 24.01.2012, 02.02.2012, 09.02.2012, 23.02.2012, 06.03.2012, 08.03.2012, 13.03.2012, respectivamente, emitidas pela impugnante em nome da sociedade B....., não estão isentas de IVA, nos termos da alínea a) do artigo 14.º do Regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI), uma vez que das facturas consta que os bens foram descarregados na Letónia e das guias de transporte dos bens consta que os mesmos foram entregues em França, sendo que a sociedade adquirente tem sede na Letónia e não está registada em IVA para o exercício de uma actividade económica em França, com o que não estariam verificados os pressupostos legais da isenção.

Perante o quadro factual levado ao probatório a sentença concluiu que *«quanto ao transporte, apesar de constar das facturas em causa que os bens a que as mesmas se reportam foram descarregados na Letónia, ficou assente que os mesmos foram entregues em França na pessoa de, na qualidade de representante da B..... Resulta também assente que o adquirente dos bens de acordo com as facturas em causa - a sociedade B..... - não se encontrava registado em IVA para o exercício de uma actividade económica em França. Por*

aqui, numa primeira impressão, seríamos, de imediato, levados a concluir — como o fez a Administração Tributária — que seria de afastar a isenção de IVA. Na verdade, constata-se que o destinatário dos bens não se encontra registado para efeitos de IVA no país para onde os bens em causa foram efectivamente transportados».

Mais refere a decisão sindicada que

“A B..... declarou [às autoridades fiscais da Letónia] aquisições intracomunitárias efectuadas à A..... no montante de € 71.365,00, no período de 201201.” Ou seja, o que resulta do relatório de inspecção é que foram declaradas às autoridades fiscais da Letónia (país da sede da destinatária dos bens) aquisições de bens à impugnante no valor de € 71.365,00 relativas a Janeiro de 2012; nada mais. Assim, relativamente a este montante e no período a que o mesmo respeita, impõe-se a isenção de IVA a favor da impugnante, sob pena de — como se disse — se cair numa dupla tributação. Porém, é certo que aquele valor é bastante inferior ao total das facturas em causa respeitantes a tal período (€ 98.445,00), além de que estão em causa também facturas de Fevereiro (no valor de € 41.015,00) e Março (€ no valor de € 69.81200) de 2012. Assim, só relativamente a 34% da base tributável ficou assente a tributação das aquisições em sede de IVA.»

Já quanto à diferença entre € 71.365,00 e € 98.445,00 (relativa a Janeiro de 2012) e aos montantes correspondentes às facturas de Fevereiro e Março de 2012, impunha-se à impugnante, para beneficiar da isenção de IVA pretendida, a prova da tributação das aquisições na Letónia, caso em que as liquidações impugnadas se mostrariam violadoras da neutralidade fiscal e conduziriam a uma dupla tributação, o que não foi feito.»

No prosseguimento da tal discurso argumentativo conclui o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que *«ao contrário do que pretende a impugnante, apesar do dever de “realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material” no cumprimento do princípio do inquisitório que deve nortear a sua actuação no âmbito do procedimento tributário, consagrado no artigo 58.º da LGT, não era à Administração Tributária que competia apurar tais factos. Na verdade, arrogando-se o direito à isenção de IVA, por aplicação da regra geral do artigo 74.º da LGT, e dado que não foram escrupulosamente cumpridos os requisitos formalmente exigidos na alínea a) do artigo 14.º do RITI — na medida em que a destinatária dos bens não se encontrava registada em IVA para o exercício de uma actividade económica em França, país onde os bens foram descarregados - cabia à impugnante o ónus de provar as aquisições correspondentes às alegadas*

transmissões em causa haviam sido tributadas no país da sede da destinatária dos bens, o que, no caso, não logrou fazer, pelo que sibi imputet.».

Não conformada com o assim decidido alega a recorrente que todas as transmissões de bens foram concluídas entre a A....., e um sujeito passivo registado para efeitos de IVA num Estado Membro da EU, Letónia – a B.....- sendo que em todos os documentos de venda foi aposto o número de identificação fiscal devidamente validado do sujeito passivo adquirente.

Mais alega que o sujeito passivo adquirente exerce de modo independente uma atividade comercial, registada no Estado da Letónia.

E ainda que todos os relógios transaccionados saíram do território português em transporte que correu por conta da impugnante transmitente e que a pedido da adquirente foram entregues em França e recepcionados pela sociedade adquirente, B.....

O que, em sua tese, basta para que as operações em exame preencham todos os pressupostos legais de cuja verificação depende a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias, por aplicação da al. a) do art. 14º do RITI.

6.1 Dos pressupostos para a isenção do IVA nas transacções intracomunitárias

De harmonia com o disposto no artigo 14.º, al. a) do RITI, estão isentas do imposto *“As transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.”*

Este normativo consagra o princípio da tributação no país de destino das transmissões intracomunitárias, instituído pela Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991.

De acordo com este princípio, as transmissões intracomunitárias estão, assim, isentas de imposto no país de origem por forma a evitar a sua dupla tributação e a garantir a respetiva neutralidade fiscal. Trata-se de uma isenção completa na medida que permite o direito à dedução do IVA suportado a montante (Cfr. Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, em

comentário à alínea a) do artigo 14.º do RITI, (Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, 2014, Coordenação e Organização, ed. Almedina pag. 596,).

Nas palavras de Sérgio Vasques (Imposto sobre o Valor Acrescentado, ed. Almedina, pag. 365), «para que se reproduza no domínio intracomunitário o regime aplicável ao comércio internacional, a transmissão de bens destinados a outros estados-membros beneficia de isenção completa na origem, tomando-se como operação tributável a aquisição que se dá no destino. O correspectivo das normas de incidência objectiva que encontramos nos artigos 2º e 20º da Directiva IVA, sujeitando a imposto as aquisições intracomunitárias, está, pois, no seu artigo 138º, cujo nº 1 isenta "as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respectivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num estado-membro diferente do estado de partida da expedição ou do transporte dos bens".

A transmissão intracomunitária está isenta, como uma exportação, a aquisição intracomunitária está sujeita, como uma importação.»

A este respeito esclarece o TJUE, no acórdão Teleos e.o., C-409/04, 27.09.2007, nº 23-25, que "uma entrega intracomunitária de um bem e a aquisição intracomunitária deste constituem, na realidade, uma só e mesma operação económica, embora esta última crie diferentes direitos e obrigações tanto para as partes na transacção como para as autoridades fiscais dos estados-membros em causa". Assim, "qualquer aquisição intracomunitária tributada no estado-membro de chegada da expedição ou do transporte intracomunitário de bens (...) tem como corolário uma entrega isenta no estado-membro de partida da referida expedição ou do referido transporte (...) Consequentemente, a isenção de uma entrega intracomunitária correlativa a uma aquisição intracomunitária permite evitar a dupla tributação e, assim, a violação do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA".

No que concerne às transmissões intracomunitárias relevam, na análise do caso subjudice, as seguintes normas no quadro jurídico do Direito de UE:

- O artigo 131.º Directiva 2006/112 (Directiva IVA) que dispõe que «As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»
- O artigo 138.º, n.º 1, da referida Directiva que prevê que «Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou

transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

Como se viu (ponto 6, objecto do recurso), na perspectiva do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a Impugnante não reúne os pressupostos de isenção de IVA, no âmbito das vendas intracomunitárias realizadas ao sujeito passivo de IVA registado na Letónia, pelo facto de os bens terem sido entregues em França, Estado Membro da UE no qual o adquirente não se encontra registado em IVA, associado ao facto de não ter sido feita prova do pagamento de IVA na Letónia.

Já a recorrente invoca o seu direito à isenção baseando-se no regime legal do IVA nas transmissões intracomunitárias, nomeadamente no artº 138º, nº 1 da Directiva 2006/112, e na interpretação que o TJUE vem fazendo de tal regime legal, para concluir que a atribuição da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias exige apenas a verificação de dois pressupostos - prova de que os bens de facto deixaram o território português e comprovação da qualidade do adquirente como sujeito passivo de IVA noutro estado membro – e que a Administração Fiscal não poderia recusar a isenção de uma entrega intracomunitária unicamente pelo motivo de o adquirente não estar registado em França ou por não ter sido feita prova da liquidação do imposto no país de chegada dos bens.

Entendemos que assiste razão à recorrente.

Com efeito uma transmissão intracomunitária de bens, que constitui o corolário da aquisição intracomunitária, estará isenta de IVA se preencher as condições previstas no artigo 138º, nº 1, da Directiva 2006/112.

Por força desta disposição, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados para fora do respetivo território, mas dentro da União, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas por outro sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, actuando enquanto tal num Estado-Membro que não o da origem da expedição ou do transporte dos bens.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a isenção da entrega intracomunitária de um bem só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido

transferido para o adquirente e o alienante prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo bem saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (cf. acórdãos de 9 de Fevereiro de 2017, euro-Tyre, BV, **C-21/16**, de 6 de Setembro de 2012, Mecsek-Gabona, **C-273/11**, de 27.09.2007, Teleos, PLC, **C-409/04**).

No que concerne à obrigação do vendedor de demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para fora do Estado-Membro de entrega, o Tribunal de Justiça declarou que, «embora a entrega intracomunitária de bens esteja sujeita à condição objetiva de ocorrer uma transferência física destes para fora do Estado-Membro de entrega, desde a abolição do controlo nas fronteiras entre Estados-Membros, é difícil para a Administração Fiscal verificar se as mercadorias saíram ou não fisicamente do território do referido Estado-Membro. Por este motivo, é principalmente com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos e nas suas declarações que as autoridades fiscais procedem a essa verificação» (acórdãos, já referidos, Teleos e Mecsek-Gabona).

Decorre também dessa jurisprudência comunitária 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 131º 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, e de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11).

Do mesmo modo sublinhou o Tribunal de Justiça (Acórdão Traum, C-492/13) que o artigo 138º, nº 1, da Diretiva 2006/112, alterada pela Diretiva 2010/88, deve ser interpretado no sentido de que tem efeito directo, de forma a poder ser invocado pelos sujeitos passivos contra o Estado, nos órgãos jurisdicionais nacionais, com vista a obter uma isenção do imposto sobre o valor acrescentado a título de uma entrega intracomunitária. No caso em apreço a isenção de IVA foi recusada pelo facto de os bens (relógios) terem sido facturados pela recorrente à empresa B....., com sede na Letónia, terem sido entregues à B....., na pessoa de, em França, não se encontrando aquela empresa registada em França para o

exercício de uma actividade económica e para efeitos de IVA. Mas esta argumentação não pode ser aceite.

Com efeito o artº 14º do RITI há-de ser interpretado em conformidade com o artº 138º da Directiva do IVA.

Ora o registo do adquirente dos bens como sujeito passivo de IVA no Estado membro de entrega, constitui uma exigência formal que, de per si, não põe em causa o direito do fornecedor à isenção do IVA, verificados que estejam os requisitos materiais, de fundo, de uma entrega intracomunitária na acepção do artigo 138.º, n.º 1, da Directiva IVA

A este respeito há que sublinhar que, segundo a jurisprudência do TJUE, a definição do sujeito passivo, enunciada no artigo 9.º, n.º 1, da Directiva IVA, visa apenas uma pessoa que executa, de forma independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade, sem fazer depender esta qualidade do facto de essa pessoa dispor de um número de identificação IVA (específico, se for caso disso, para a realização de operações intracomunitárias, ou de a referida pessoa estar registada no sistema VIES).

Por conseguinte, nem a obtenção, pelo adquirente, de um número de identificação IVA válido para a realização de operações intracomunitárias nem o seu registo no sistema VIES constituem requisitos materiais da isenção de IVA de uma entrega intracomunitária. São apenas exigências formais que não podem pôr em causa o direito do alienante à isenção de IVA, na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam verificados (Cf., neste sentido os já citados acórdãos de 6 de Setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, de 9 de Fevereiro de 2017, euro-Tyre, BV, C-21/16 e ainda de 27 de Setembro de 2012, VSTR, C-587/10 e de 20 de Outubro de 2016, Plöckl, C-24/15).

Também no Acórdão C-21/16 (Euro Tyre BV), que teve por objecto pedido de decisão prejudicial sobre a interpretação do artigo 131.º e do artigo 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como do princípio da proporcionalidade, e em que a Administração Fiscal Portuguesa alegava a não verificação dos requisitos de isenção previstos no artigo 14.º, alínea a), do RITI, uma vez que a ali adquirente dos bens não estava registada para efeitos da realização de operações intracomunitárias em Espanha, nem inscrita no sistema VIES), o TJUE emitiu pronúncia no sentido de que «nem o artigo 138.º, n.º 1, da Directiva IVA nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça referem, entre os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária enumerados exhaustivamente, a obrigação de o adquirente

dispor de um número de identificação IVA (v., neste sentido, acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 59) ou, a fortiori, a obrigação de este estar registado para efeitos da realização de operações intracomunitárias e de estar inscrito no sistema VIES.»

Concluindo o TJUE, naquele aresto, que «o artigo 131.º e 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, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sediado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados.»

Em síntese, e segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, apenas existem dois casos em que o desrespeito de uma exigência formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA (v., neste sentido, acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 43).

Por um lado, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado, para efeitos da isenção de IVA, por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA (v. acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 44 e jurisprudência referida).

Neste sentido a jurisprudência do Tribunal de Justiça tem entendido que, não é contrário ao direito da União exigir que um operador aja de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efectua não implica a sua participação numa fraude fiscal.

Na hipótese de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a operação que efectuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e de não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, devia ser-lhe recusado o direito à isenção de IVA (acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 54)

Por outro lado, a violação de uma exigência formal pode levar a uma recusa de isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento das exigências de fundo (v. acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791).

Salvo estas duas hipóteses, que não ocorrem no caso vertente, o Tribunal de Justiça tem firmado jurisprudência uniforme segundo a qual o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida se as exigências de fundo forem cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais.

Ora, no caso em apreço, a mera circunstância, invocada pela Administração Fiscal de a destinatária dos bens não se encontrar registada em IVA para o exercício de uma actividade económica em França, não se nos afigura, à luz da referida jurisprudência do TJUE, bastante para permitir a recusa de isenção de IVA.

Com efeito resulta do probatório que estavam verificados os requisitos materiais, de fundo, do direito à isenção de IVA de uma entrega intracomunitária na acepção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA .

De facto está demonstrado que os bens em causa foram expedidos por conta do vendedor (a recorrente) e saíram fisicamente do território nacional para outro Estado membro, tendo sido entregues a um legal representante do adquirente, ao qual foi transmitido o direito de dispor dos mesmos como proprietário, estando também comprovado que o adquirente é um sujeito passivo que age enquanto tal nas operações em causa.

Como resulta do probatório em cada uma das operações ocorreu uma venda de bens à sociedade de direito da Letónia, B....., registada num Estado Membro da EU - Letónia - como sujeito passivo de IVA, com o número fiscal, o qual foi apostado em cada uma das facturas de venda. E todos os relógios identificados nos títulos de venda deixaram o território nacional em transporte que correu por conta da impugnante transmitente, e que a pedido da adquirente, foram entregues em França e por esta recepcionados.

Pese embora a informação colhida pela Administração Tributária ao abrigo de instrumento de cooperação internacional, aponte para algumas incoerências, nomeadamente no que tange ao valor das aquisições de bens à recorrente declaradas pela B..... às autoridades fiscais da Letónia e ao facto de os bens terem sido entregues num Estado membro (França) diferente do Estado membro sede do adquirente (Letónia), nada aponta no sentido de que a recorrente não agiu de boa-fé, ou de que sabia ou devia saber

que a operação que efectuou estava implicada numa alegada ou eventual fraude cometida pela adquirente e que não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude.

Acresce referir que não se acompanha também o entendimento acolhido na decisão recorrida quando sustenta que cabia à impugnante o ónus de provar que as aquisições correspondentes às alegadas transmissões em causa haviam sido tributadas no país da sede da destinatária dos bens (Estónia).

É certo que decorre do princípio da tributação no destino no âmbito das transmissões intracomunitárias de bens que a tributação em sede de IVA ocorre no país de destino dos bens, de acordo com a taxa nele vigente.

E que, 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 Directiva 2006/112, as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correcta 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 (Acórdãos do TJUE de 27.09.2007 (Collée), C-146/05, de 6.09.2012 (Mecsek-Gabona Kft) e de 9.10.2014 (Traum) C-492/13).

E, a este respeito, constitui jurisprudência do Tribunal de Justiça que, com excepção das condições relativas à qualidade dos sujeitos passivos, à transferência do poder de dispor de um bem como proprietário e à deslocação física de bens de um Estado-Membro para outro, não se pode impor nenhuma outra condição para qualificar uma operação de entrega ou de aquisição intracomunitária de bens. Assim, para beneficiar da isenção nos termos do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, não pode ser imposto ao fornecedor que faculte elementos de prova relativos à tributação da aquisição intracomunitária dos bens em causa (Acórdão C-587/10 (VSTR) de 27.09.2012).

Neste contexto, inexistindo indícios sérios que sugiram a existência de fraude e estando demonstrados, como se julga estarem, à luz da citada jurisprudência do Tribunal de Justiça, os requisitos materiais, de fundo, do direito à isenção de IVA, haverá que concluir que procedem as alegações de recurso e que se impõe anular, na totalidade, as liquidações impugnadas, na medida em que fazem uma aplicação desconforme dos

artigos 14^o, al. a) do RITI e 138^o, n^o 1 da Diretiva 2006/112.
A decisão recorrida, que assim não entendeu, não pode, pois,
ser confirmada.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar procedente a impugnação.

Custas pela recorrida, sem taxa de justiça neste recurso, uma vez que não contra-alegou.

Lisboa, 3 de Maio de 2018. – Pedro Delgado (relator) – Isabel Marques da Silva – Dulce Neto.