



MÁRCIO PEREIRA

consultor da Ordem dos
Contabilistas Certificados (OCC)
comunicacao@occ.pt

Transmissões Intracomunitárias – meios de prova

Os meios de prova para justificar a isenção do IVA nas Transmissões Intracomunitárias de Bens (TIB) têm levantado algumas dúvidas nos procedimentos e documentos a reunir, desde que foram implementadas alterações nos últimos anos. Neste artigo apresentamos os principais aspetos a ter em consideração e quais as implicações fiscais.

Em termos gerais, considera-se transmissão de bens efetuada a título oneroso, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-Membro (EM), para as necessidades da sua empresa.

Da conjugação dos princípios de tributação no destino com o da neutralidade de imposto surgem as regras de isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, designadamente as previstas no Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI).

Para que se possa aplicar a referida isenção é necessário a verificação de três requisitos, cumulativamente:

- Em primeiro lugar, é obrigatório que o adquirente forneça ao fornecedor português o respetivo NIF atribuído pelo EM de destino dos bens, e que esse NIF seja válido no VIES (sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA intracomunitário).

- Em segundo lugar, a partir de 2020, a isenção está também dependente do fornecedor submeter a Declaração Recapitulativa, incluindo nessa declaração as respetivas transmissões intracomunitárias de bens a que seja aplicada essa isenção (até final de 2019, apesar de ser obrigatória a submissão da Declaração Recapitulativa, do seu incumprimento não fazia depender a possibilidade de aplicação da isenção de IVA).

- Em terceiro lugar, para aplicar a isenção é necessário que o fornecedor dos bens tenha na sua posse documentos de prova.

Relativamente aos meios de prova, até final de 2019, para a comprovação da isenção das transmissões intracomunitárias de bens, era apenas exigido um único documento que comprovasse a expedição dos bens do território nacional com destino a um sujeito passivo de outro Estado-Membro. A partir de 1 de janeiro de 2020, presume-se que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um EM, para fora do respetivo território, com destino a outro EM, quando seja feita comprovação através de, pelo menos, dois elementos emitidos por entidades independentes, do fornecedor e do

adquirente, que comprovem a expedição dos bens com destino ao outro EM.

Adicionalmente, passou também a ser necessário uma declaração emitida pelo adquirente, quando seja este a efetuar o transporte.

Meios de prova

Relativamente aos meios de prova, as alterações introduzidas têm como principal objetivo dar uma segurança e uma certeza jurídica a uma empresa de quais são os documentos que são necessários reunir para a empresa gozar da presunção de que os bens saíram efetivamente do território nacional. Atendendo a esta presunção, com os meios prova agora previstos, o sujeito passivo aplica a referida isenção de IVA nas TIB.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) poderá ilidir essa presunção caso, obtenha informações contrárias àquelas decorrentes desses meios de prova. Nesses casos, as empresas poderão reunir outros meios de prova necessários para aplicar e demonstrar que estão reunidas as condições da referida isenção de IVA. Com a obtenção destes meios de prova, e aplicação da presunção, as empresas vão ter mais certeza jurídica na sua atuação, na medida em que, para afastar a presunção, a AT terá que demonstrar que os bens não saíram do território nacional com destino ao adquirente, sujeito passivo noutro estado-membro. Assim, de acordo com o regulamento de execução, presume-se que foi efetuada a expedição ou transporte dos bens com destino a um Estado membro diferente do Estado membro de partida quando se encontrem reunidas as seguintes condições:

1) Quando os bens são transportados ou expedidos pelo vendedor ou por um terceiro agindo por sua conta, aquele deve estar na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios emitidos por duas partes independentes uma da outra, do fornecedor e do adquirente.

Esses documentos podem ser dois do Tipo A ou um do Tipo A e um do Tipo B.

Documentos do Tipo A - documentos relacionados com o transporte ou a expedição de bens, tais como:

- Uma declaração de expedição CMR assinada pelo adquirente;
- Um conhecimento de embarque;
- Uma fatura do frete aéreo;
- Uma fatura emitida ao fornecedor pelo transportador dos bens;

Documentos do Tipo B – Outros documentos:

- Uma apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens;
- Documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte ou da expedição dos bens;
- Documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado membro de destino;
- Um recibo emitido por um depositário no Estado membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse país.

2) Quando os bens são transportados ou expedidos pelo adquirente ou por um terceiro agindo por sua conta, o vendedor deve ter na sua posse, além dos elementos de prova mencionados no ponto anterior, uma declaração escrita do adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados, ou foram por um terceiro agindo por sua conta. A declaração emitida pelo adquirente, que terá de ser entregue ao fornecedor até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega dos bens, deve conter os seguintes elementos:

- EM de destino dos bens;
- Data de emissão da declaração;
- Nome e endereço do adquirente;
- Quantidade e natureza dos bens;
- Data e lugar de chegada dos bens;
- No caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos meios de transporte, e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente.

Esta declaração poderá ser disponibilizada eletronicamente. De notar que esta listagem dos documentos Tipo A é meramente exemplificativa, importando sublinhar que, pelo menos um dos documentos terá de estar relacionado com o transporte ou a expedição dos bens e que os dois documentos terão de ser emitidos por entidades independentes (independente entre elas e independentes do vendedor e do comprador). Mas, o que acontece se as condições para a presunção do transporte não estiverem preenchidas? Significa que, neste caso, a isenção não se aplica?

Ora, da leitura das notas explicativas das alterações ao IVA¹, através do regulamento de execução já citado, concluímos que, o facto de as condições para o enquadramento num dos casos definidos não estarem preenchidas não significa automaticamente que a isenção não se aplique.

Neste caso, cabe ao fornecedor provar,

a contento das autoridades fiscais, que as condições para a isenção (incluindo a expedição e o transporte) se encontram preenchidas. Ou seja, o vendedor, não obtendo os documentos referidos, não goza da presunção na aplicação da isenção, pelo que a entidade não está “blindada” e a AT já não tem a necessidade de reunir prova contraditória à do fornecedor. Não se aplicando a presunção, a AT poderá ter uma maior margem de discricionariedade, no sentido de contrariar, eventualmente num procedimento inspetivo, a isenção de IVA.

Destas regras, facilmente concluímos que nos casos em que os transportes são efetuados por entidades terceiras (por exemplo, transitários), em princípio, é relativamente simples ter os dois documentos emitidos por duas entidades independentes entre si e do vendedor e do comprador. O mesmo já não se poderá dizer nas situações em que os transportes são realizados pelo próprio vendedor ou pelo próprio comprador.

Sobre os transportes realizados pelo vendedor ou pelo comprador, utilizando para o efeito, meios próprios, as notas explicativas ao IVA referem que, neste caso, a presunção não se aplica uma vez que não está preenchido o requisito em relação aos elementos de prova não contraditórios a emitir por duas partes diferentes, independentes entre si, do vendedor e do adquirente.

Em todo o caso, uma vez mais importa notar que, o facto de não ser possível reunir estes documentos, não significa a perda automática da isenção, apenas não consegue beneficiar da presunção, nos termos acima explicados.

Este mesmo entendimento, foi reiterado pela AT através do Ofício-Circulado n.º 30231/2021, de 28 de janeiro ao referir o seguinte: «No entanto, o artigo 45.º-A do Regulamento não determina que a expedição ou o transporte só possam ser objeto de prova ou demonstração na forma nele prescrita. Continuam, assim, a poder ser utilizados os meios gerais de prova admissíveis em direito, a ser objeto de apreciação e valoração na análise global da prova e dos elementos da operação. O valor dos meios de prova de que o sujeito passivo disponha não fica excluído ou desqualificado pelo facto de não poderem integrar a presunção.

De qualquer forma, não deixa de ser do interesse do sujeito passivo munir-se dos meios de prova elencados e poder beneficiar da presunção daí resultante, pois, nesse caso, considera-se provado a expedição ou o transporte intracomunitário, ficando assim satisfeito o ónus da prova que sobre ele recai com maior certeza e segurança jurídicas.»

1 - https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d7d6f1be-1247-4e65-b303-a06512bc-b6fc_pt?filename=explanatory_notes_2020_quick_fixes_pt.pdf

