

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
- Artigo/Verba: Art.15º - Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens
- Assunto: Venda de malha para confeção de peças de vestuário a sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados Membros, cujos confeccionadores que procedem à sua transformação, por indicação do adquirente, se encontram localizados em território nacional.
- Processo: 27550, com despacho de 2025-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

### I - PEDIDO

1. A Requerente vem solicitar a qualificação jurídico-tributária, em sede de IVA, das operações a seguir descritas:

a) Venda de malha a clientes da União Europeia com transformação em Portugal

A Requerente pretende vender malha para confeção de vestuário a clientes residentes noutros Estados-Membros, sujeitos passivos de IVA nos respetivos países e possuindo número de contribuinte válido no VIES, cuja malha é entregue, por indicação destes, a acabadores e confeccionadores nacionais (sujeitos passivos de IVA em Portugal), os quais após procedem à transformação da referida malha em peças de vestuário, procedem ao envio das peças para os clientes residentes nos outros Estados Membros.

b) Venda de malha a clientes da União Europeia com transporte em viatura própria pelo adquirente

A Requerente pretende vender malha para confeção de vestuário a clientes residentes noutros Estados-Membros, sujeitos passivos de IVA nos respetivos países e possuindo número de contribuinte válido no VIES, nomeadamente para clientes residentes em Espanha, que pela proximidade geográfica procedem à recolha da malha nas instalações da requerente e a transportam em viatura própria para o Estado-Membro de origem.

### II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

2. Verifica-se, consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado do regime normal de tributação, com periodicidade mensal, desde 2005-01-01, pela atividade principal de "tecelagem de fio do tipo algodão", CAE 13201, e pela atividade secundária de "comércio por grosso de têxteis", CAE 046410, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução.

b. Quadro legal aplicável

3. De harmonia com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do CIVA (CIVA), estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, bem como as importações de bens.

4. Por seu turno, de acordo n.º 1 do artigo 3.º, do CIVA, considera-se "transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".
5. Já conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, sendo consideradas como tal as "operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens", nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.
6. Acrescenta-se, na alínea c) do n.º 2 daquele preceito, que se considera, ainda, prestação de serviços a título oneroso "[a] entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados".
7. Face às normas referidas, temos no caso em apreço, por um lado, uma transmissão de bens (fornecimento de tecidos) efetuada por um sujeito passivo nacional a um adquirente, sujeito passivo noutro Estado-Membro, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA e, por outro, um contrato de prestação de serviços de confeção de vestuário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, celebrado entre o adquirente e um outro sujeito passivo nacional (que efetua o trabalho sobre os bens móveis corpóreos - comumente designado por "trabalho a feitiço"), que envia o vestuário já confeccionado àquele.
8. Este prestador de serviços procede à transformação/incorporação do referido tecido, em conjunto com outras matérias primas, num produto distinto, enviando-o ao mesmo sujeito passivo que efetuou a compra dos tecidos e faturando-lhe o respetivo serviço de confeção.
9. A respeito da localização das operações, dispõe o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA que "(s)ão tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente".
10. Assim, o conceito de transmissão de bens pressupõe a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, sendo tributáveis em território nacional quando nele estejam situados no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.
11. Uma vez que as operações cuja qualificação jurídico-tributária a Requerente solicita, configuram transmissões de bens realizadas entre sujeitos passivos de diferentes Estados Membros da União Europeia (UE), importa recordar o princípio da tributação no país de destino que lhes está subjacente.
12. Este princípio concretiza-se, na legislação portuguesa, por exemplo, através da alínea a) do n.º 1 artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), a qual determina que estão isentas de IVA em Portugal "(as) transmissões de bens, efetuadas por um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, 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 e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens".
13. A isenção de uma transmissão intracomunitária é sempre correlativa a uma aquisição intracomunitária o que permite evitar a dupla tributação e, assim, a violação do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, permitindo, ainda, assegurar que a receita fiscal é atribuída ao Estado-Membro de consumo.
14. Com relevo particular na situação concreta em análise importa salientar que a isenção de uma transmissão intracomunitária de bens só se verifica se, para além das condições impostas relativamente ao transmitente e adquirente dos bens, ocorrer a

saída física dos bens do território nacional, tal como resulta expressamente da referência "(...) expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente (...)". Apenas nesta circunstância a operação pode ser qualificada como intracomunitária.

15. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Acórdão proferido no Processo C-409/04, esclareceu que o termo "expedido" deve ser interpretado no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária 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 de entrega.

16. O termo expedição pressupõe, neste contexto, a deslocação física de um Estado-Membro para outro, condição que estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e a que se realiza no interior do país, pois, só assim é possível a aplicação do princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final, ou seja, o princípio da tributação no destino, aplicável ao comércio intracomunitário.

17. No direito nacional, para que uma transmissão de bens, efetuada por um sujeito passivo registado em Portugal, beneficie da isenção estabelecida na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI é necessário que se verifiquem as seguintes condições:

- a) A expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro, efetuada pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes;
- b) Que o adquirente, pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro, tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e, aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;
- c) Que o sujeito passivo transmitente cumpra a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, de submeter uma declaração recapitulativa para o respetivo período devidamente preenchida, com exceção de situações, devidamente justificadas, em que corrija a falta detetada.

18. Por razões inerentes à aplicação destes objetivos e, nessa medida, à manutenção da receita no país de destino, os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar provas do pressuposto da isenção - saída dos bens do território nacional.

19. Conforme resulta do Ofício-circulado n.º 30231, de 2021-01-28, da Área de Gestão Tributária-IVA "[a] expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro e, a sua conseqüente saída do território nacional, constitui condição substancial da aplicação de qualquer uma das isenções de IVA previstas nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 14.º do RITI".

20. A prova da expedição ou transporte para outro Estado-Membro, bem como das restantes condições, incumbe ao sujeito passivo que pretende beneficiar da isenção.

21. Na situação descrita pela Requerente, os bens transacionados, sendo adquiridos por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-Membro não são, no entanto, expedidos para fora do território nacional com destino a outro Estado-Membro, razão pela qual a operação é localizada e tributada em Portugal, conforme se pode concluir da exposição acima efetuada.

22. Assim, no caso em apreço, os bens são colocados à disposição do adquirente no momento em que são vendidos pelo fornecedor, sendo entregues por este, por conta do adquirente, a um sujeito passivo confeccionador no território nacional.

23. Efetivamente, o poder de dispor dos bens como proprietário é transmitido em território nacional, porquanto aqueles bens apenas são entregues ao sujeito passivo confeccionador por determinação do adquirente, sendo este que contratualiza com o prestador de serviços os termos e condições em que vai fazer o trabalho contratualizado. Só posteriormente o bem acabado - distinto e de natureza diferente dos

bens entregues para confeção - será expedido ou transportado, pelo confeccionador por conta do adquirente, com destino ao Estado-Membro onde este se encontra estabelecido.

24. Por todo o exposto, afigura-se ser de concluir pela não aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI à transmissão dos tecidos pelo sujeito passivo nacional ao adquirente, uma vez que os bens transacionados, sendo adquiridos por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-Membro não são, no entanto, expedidos para fora do território nacional com destino a outro Estado-Membro, razão pela qual a operação é localizada e tributada em Portugal, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

25. Sendo uma operação localizada e tributada em Portugal, a Requerente deve, na fatura a emitir, liquidar o imposto devido, à taxa correspondente aos produtos transacionados, e relevar a base tributável das operações nos campos 1, 3 ou 5 e o correspondente imposto a favor do Estado nos campos 2, 6 ou 4, todos do quadro 06 da Declaração Periódica.

26. Os clientes intracomunitários, pela aquisição destes bens, não têm qualquer obrigação de registo ou declarativa em território nacional, e podem solicitar o reembolso do imposto suportado em Portugal nos termos enunciados nas Secções I e II do Capítulo III - Reembolso a sujeitos passivos não estabelecidos em território nacional, do Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

27. No que diz respeito aos serviços prestados pelos confeccionadores nacionais aos sujeitos passivos estabelecidos noutras Estados-membros importa, antes de mais, referir que a informação vinculativa é, nos termos do n.º 1 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, prestada sobre a situação tributária dos sujeitos passivos. Nos termos do n.º 4 da mesma norma, o pedido é apresentado por quaisquer dos sujeitos passivos a que se refere o n.º 3 do artigo 18.º, por outros interessados ou seus representantes legais.

28. Considerando o previsto para o instituto da informação vinculativa, e uma vez que a Requerente não tem qualquer intervenção nestas operações que não seja a entrega da mercadoria nas instalações dos confeccionadores nacionais, o respetivo enquadramento fica afastado do âmbito do regime da informação vinculativa.

29. Contudo, de forma genérica e de acordo com os elementos fornecidos pela Requerente, procede-se, em seguida, de forma sintética ao esclarecimento da questão colocada.

30. Conforme já referido, a alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA determina que se consideram prestações de serviço a título oneroso a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.

31. Assim, na situação enunciada pela Requerente, a transformação/confeção por parte dos confeccionadores nacionais configura uma prestação de serviços a título oneroso.

32. Sempre que uma operação tenha conexão com dois ordenamentos jurídicos distintos é imperativo apurar, face às regras de localização previstas no artigo 6.º do CIVA, onde se considera localizada e, como tal, onde é tributada.

33. No que diz respeito às prestações de serviços, quando o adquirente e o prestador dos serviços intervêm na qualidade de sujeitos passivos, e porque para esta situação concreta de confeção/transformação de tecido, não é aplicável qualquer regra específica, tem aplicação o artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, que estabelece que são tributáveis em território nacional as prestações de serviços efetuadas a "(u)m sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador."

34. Decorre da interpretação a contrario desta norma que as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos se consideram localizadas e são tributadas no local da

sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente dos serviços, independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

35. Assim, o prestador de serviços estabelecido em território nacional, que presta os serviços de confeção dos tecidos, ao sujeito passivo adquirente, de outro Estado-Membro, deve emitir a fatura, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, indicando como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a menção «IVA - autoliquidação», em conformidade com o disposto no n.º 13 do artigo 36.º do mesmo código, devendo ser relevadas pelos prestadores de serviços no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica respetiva.

36. Estas operações são, também, relevadas na declaração recapitulativa prevista na alínea i), do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA (indicando no quadro 04, o tipo 5, em relação às operações efetuadas), a qual, deve ser enviada nos prazos previstos no n.º 1 do artigo 30.º do RITI.

37. Por seu turno, no que concerne à segunda situação descrita pela Requerente, referente ao enquadramento em sede de IVA da venda de "malha a clientes da União Europeia com transporte em viatura própria pelo adquirente", importa referir que, tal como já foi explanado, para que a operação seja considerada uma transmissão intracomunitária de bens isenta ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, tem de estar verificadas as condições elencadas no ponto 17 da presente informação.

38. Recorde-se, a este respeito, que a prova da expedição ou transporte a partir do território nacional para outro Estado-Membro, efetuada pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, bem como das restantes condições para a aplicação da isenção, incumbe ao sujeito passivo que pretende beneficiar da isenção, sendo uma das condições substantivas para a aplicação desta.

39. Os meios de prova da expedição ou transporte de bens, para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI, foram objeto de regulamentação através das alterações introduzidas pelo Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho de 04 de dezembro de 2018, que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011 (Regulamento de Execução do IVA).

40. O ponto 4 do citado Ofício-circulado n.º 30231, veio esclarecer que a presunção consagrada no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA, já explanada no Ofício-Circulado n.º 30218, de 3 de fevereiro, assenta na conjugação de, pelo menos, dois meios de prova unívocos ou não-contraditórios, emitidos por duas entidades independentes entre si e, em relação ao vendedor e ao adquirente. (1)

41. Ora, na circunstância de ser o sujeito passivo adquirente a proceder à recolha e transporte dos bens, em viatura própria, para o Estado Membro de origem, e não sendo possível cumprir os requisitos previstos no ponto anterior, a presunção de expedição não é suscetível de aplicação.

42. Contudo, a referida doutrina administrativa esclarece, que "(...) 8. 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. (...)". (2)

### III - CONCLUSÃO

43. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente formuladas, cumpre concluir o seguinte:

a) Venda de malha a clientes da União Europeia com transformação em Portugal

Na situação descrita, os bens transacionados, são colocados à disposição do

adquirente no momento em que são vendidos pelo fornecedor, sendo posteriormente entregues por este, por conta do adquirente sujeito passivo noutra Estado-Membro, a um sujeito passivo confeccionador no território nacional, sendo a operação localizada e tributada em Portugal, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

Posteriormente o bem acabado - distinto e de natureza diferente dos bens entregues para confeção - será expedido ou transportado, pelo confeccionador por conta do adquirente, com destino ao Estado-Membro onde este se encontra estabelecido. Nestes termos, cabe à Requerente, na fatura a emitir, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, liquidar o imposto devido, à taxa correspondente aos produtos transacionados, e relevar a base tributável das operações nos campos 1, 3 ou 5 e o correspondente imposto a favor do Estado nos campos 2, 6 ou 4, todos do quadro 06 da Declaração Periódica.

Os sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-Membros, pela aquisição destes bens podem solicitar o reembolso do imposto suportado em Portugal nos termos enunciados no ponto 26 da presente informação.

Quanto aos serviços prestados pelos confeccionadores nacionais a sujeitos passivos cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situa noutra Estado-Membro, tais operações não são localizadas e, como tal, não são tributadas em Portugal, por aplicação a contrario da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, devendo nas faturas a emitir indicar o motivo justificativo da não liquidação do imposto, com a menção "IVA - autoliquidação", em conformidade com o n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, e devendo, ainda, relevar as operações no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica respetiva.

Estas operações devem, também, ser relevadas na declaração recapitulativa prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, a qual, deve ser enviada nos prazos previstos no n.º 1 do artigo 30.º do RITI.

b) Venda de malha a clientes da União Europeia com transporte em viatura própria pelo adquirente

Conforme já explanado na presente informação, para que uma transmissão de bens, efetuada por um sujeito passivo registado em Portugal, beneficie da isenção estabelecida na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI é necessário que se verifiquem as condições previstas nesta norma, nomeadamente, que se verifique a expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro, efetuada pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes.

Incumbe ao sujeito passivo que pretende beneficiar da isenção, a prova da expedição ou transporte a partir do território nacional para outro Estado-Membro, efetuada pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, bem como das restantes condições para a aplicação da isenção.

Uma vez que a presunção de expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado-Membro, prevista no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA, assenta na conjugação de, pelo menos, dois meios de prova unívocos ou não-contraditórios, emitidos por duas entidades independentes entre si e, em relação ao vendedor e ao adquirente, tal pode afigurar-se inviável nos casos em que o transporte é efetuado na viatura do adquirente.

Todavia, continuam 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.

Caso a Requerente não consiga provar a expedição ou transporte na viatura própria do sujeito passivo adquirente, com destino a outro Estado-Membro, não se encontram preenchidos os requisitos para a operação seja qualificada como uma transmissão intracomunitária de bens isenta, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI. 43. A ser este o caso, a operação é localizada e tributada em território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, cabendo à Requerente a liquidação e pagamento

do imposto devido ao Estado.

(1) De acordo com o Ofício-circulado n.º 30218, divulgado a 2020-02-03, pela Área de Gestão Tributária - IVA, presume-se "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: a) 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 de entre os referidos na alínea a) do n.º 3 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA ou, um elemento de prova dos referidos nessa alínea e um elemento de prova dos referidos na alínea b) do mesmo n.º 3.

b) 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 na alínea anterior, uma declaração escrita do adquirente contendo a informação prevista na subalínea i) da alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA.

3. Os dois elementos de prova necessários devem ser emitidos por duas partes independentes uma da outra, bem como do vendedor e do adquirente. Para o efeito, não são considerados partes independentes os sujeitos passivos que partilhem uma mesma personalidade jurídica ou que mantenham relações especiais entre si, tal como se encontram previstas no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IVA".

(2) O Ofício-circulado n.º 30231, de 2021-01-28, vem esclarecer que "[a] presunção é ilidível pela administração fiscal (n.º 2 do artigo 45.º-A do Regulamento), que a pode afastar, seja com fundamento em que o transporte não teve lugar ou que os bens não saíram do território nacional, seja porque a presunção não se verifica no caso por os seus fundamentos ou pressupostos não estarem reunidos (por exemplo, se os documentos relativos ao transporte forem falsos ou conterem informação incorreta, se forem emitidos por entidades não independentes ou se não disserem respeito aos bens objeto da operação a isentar).

8. 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.

9. 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".