

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 392/2025-T

Tema: RITI – artigo 14.º - direito à isenção – saída de bens - prova

SUMÁRIO:

A norma constante do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT é aplicável quando da prova produzida resultem fundadas dúvidas sobre a existência do facto tributário.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (Presidente), Magda Feliciano e Ana Luísa Ferreira Cabral Basto (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... UNIPessoal, LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua, ...-... Porto (doravante, designada por “Requerente” ou “A...), veio deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... (cf. **doc. 1**), apresentada das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do ano de 2022 (adiante identificadas) contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”), no valor de €67.616,24 (sessenta e sete mil, seiscentos e dezasseis Euros e vinte e quatro cêntimos).

O pedido arbitral foi aceite no CAAD a 22 de Abril de 2025.

A 2 de Julho de 2025, o Tribunal Arbitral (TA) foi regularmente constituído.

A 19 de Setembro de 2025, a AT, respondeu defendendo-se por impugnação.

Por despacho de 25 de Setembro de 2025, o TA dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e a apresentação de Alegações, tendo em conta que a matéria de direito foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta.

II. SANEAMENTO

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

Não foram identificadas nulidades. As partes não invocaram excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a Decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente é uma sociedade por quotas, enquadrando-se, no período inspeccionado, no regime geral de IRC e, em sede de IVA, no regime de periodicidade trimestral, com os seguintes CAE [cfr. Capítulo III *Informações complementares* do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) constante do processo administrativo]: CAE Principal: 41200 «Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)»; CAE Secundário 1: 68200 «Compra e venda de bens imobiliários»; CAE Secundário 2: 055124 «Outros

estabelecimentos hoteleiros sem restaurante»; CAE Secundário 3: 070220 «Outras atividades consultoria para os negócios e a gestão»; e CAE Secundário 4: 055201 «Alojamento mobilado para turistas»;

- B)** A Requerente foi sujeita a quatro procedimentos inspetivos externos, aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022, a coberto das Ordens de Serviço n.ºs OI2023..., OI2023..., OI2023... e OI2023...;
- C)** A 30 de Outubro de 2023, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição-prévia sobre o projecto de RIT, manifestando a discordância com as correções propostas relacionadas com as transações intracomunitárias de bens, argumentando que *«(...) as transações intracomunitárias realizadas podem ser comprovadas, através de documentos aduaneiros dos Transitários, logo, contestamos a liquidação adicional de IVA.»*;
- D)** O RIT conclui que não tinham sido apresentados documentos comprovativos das transmissões comunitárias relacionadas com as facturas contabilizadas no exercício de 2022, pelo que, não tendo sido possível validar a saída dos bens do território nacional, considerou estar em falta o montante global de €67.271,21 referente a IVA não liquidado sobre o montante dos bens constantes dessas facturas, correcções estas discriminadas da seguinte forma:
- i. 202203T - € 15.801,00;
 - ii. 202206T – € 707,83;
 - iii. 202209T – 41.433,85;
 - iv. 202212T – 9.328,53.
- E)** Na sequência do RIT elaborado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., para o ano de 2022, foram emitidas as seguintes liquidações adicionais de IVA, impugnadas nestes autos:
- a. Liquidação de imposto, do primeiro trimestre de 2022, com o n.º 2023..., no montante de € 9.189,37 (fls. 1);
 - b. Liquidação de imposto, do segundo trimestre de 2022, com o n.º 2023..., no montante de € 8.702,70 (fls. 2);
 - c. Liquidação de imposto, do terceiro trimestre de 2022, com o n.º 2023..., no

montante de € 29.451,27 (fls. 3);

- d. Liquidação de imposto, do quarto trimestre de 2022, com o n.º 2023..., no montante de € 17.634,62 (fls. 4 e 5);
- e. Liquidação de juros compensatórios, do primeiro trimestre de 2022, com o n.º 2023..., no montante de € 540,78 (fls. 6);
- f. Liquidação de juros compensatórios, do segundo trimestre de 2022, com o n.º 2023..., no montante de € 412,96 (fls. 7);
- g. Liquidação de juros compensatórios, do terceiro trimestre de 2022, com o n.º 2023..., no montante de € 1.139,32 (fls. 8);

F) Os referidos actos de liquidação adicional de IVA resultaram da não aceitação como prova das transmissões de bens resultantes dos seguintes documentos:

- a. Factura n.º 2022/1, de 10/02/2022, emitida a B..., com sede em França, titular no NIF FR..., no montante de €34.350,00 (cf. **doc. 5**, fls. 1) com Declaração de Expedição Internacional (CMR) n.º..., emitida pelo transportador C..., e comprovativo do transporte entre Portugal e França, sendo destinatário a já referida sociedade (cf. doc. 5, fls. 2) e Factura n.º 66/363096, emitida pelo operador logístico D... SA, no montante de €2.077,75 relativa à operação de transporte, bem como o comprovativo do pagamento dessa factura (cf. doc. 5, fls. 3 e 4);
- b. Factura n.º 2022/2, de 04/03/2022, emitida a B..., com sede em França, antes identificada, no montante de €34.350,00 (cf. **doc. 6**, fls 1), com Declaração de Expedição Internacional (CMR) n.º..., emitida pelo transportador Transportes Barreira, com comprovativo do transporte entre Portugal e França e Factura n.º 66/363879, emitida pelo operador logístico D... SA, no montante de € 2.077,75 relativa à operação de transporte, bem como o comprovativo do pagamento dessa factura (cf. doc. 6, fls. 5 e 6);
- c. Todas as restantes facturas identificadas no PAT foram emitidas ao mesmo sujeito passivo – E...-, com sede no Reino Unido, mas registado para efeitos de IVA na Áustria, com o NIF ..., para quem foram enviadas as mercadorias constantes das facturas em causa em função dos locais onde estava a prestar

serviços de design de interiores, que emitiu declaração comprovando ter recebido as mercadorias constantes das referidas facturas (**doc. 7**) e procedeu ao pagamento das mesmas, através de transferência bancária para conta bancária titulada pela Requerente junto do Santander, conforme se alcança dos extratos da conta bancária que se juntam sob **doc. 8**;

- d. Factura 2022/5, de 18/05/2022, no montante de €3.077,50 (cf. **doc. 9**, fls. 1) e Factura n.º 65/775232, emitida pelo operador logístico D..., relativo ao transporte entre Portugal e Áustria (Viena), no montante de €490,99 (cf. doc. 9, fls. 2), com comprovativo do pagamento da factura ao operador logístico (cf. doc. 9, fls. 3 e 4).
- e. Factura n.º 2022/7, de 08/07/2022, no montante de €8.898,24 (cf. **doc. 10**, fls. 1) e Factura n.º 8022309727, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 91,84 (cf. do. 10, fls. 2), com Guia de transporte emitida pela empresa de transporte G... (cf. doc. 10, fls. 3) e Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura do operador logístico, conforme extrato emitido a pedido da Requerente (cf. doc. 10, fls. 4);
- f. Factura n.º 2022/8, de 29/07/2022, no montante de €45.291,92 (cf. **doc. 11**, fls. 1 e 2) e Factura n.º 8022309785, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Viena, no montante de €870,20 (cf. do. 11, fls. 3 e 4); Factura n.º 8022309786, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Viena, no montante de € 110,12 (cf. do. 11, fls. 5 e 6); CMR n.º..., emitido pelo transportador, relativo aos 19 volumes desta factura (cf. doc. 11, fls. 7); Factura n.º 8022310512, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Viena, no montante de €308,86 (cf. do. 11, fls. 8 e 9); Guia de transporte emitida pela empresa de transporte G... (cf. doc. 11, fls. 10); Comprovativo do lançamento em conta corrente das facturas anteriormente referidas do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- g. Factura n.º 2022/9, de 05/08/2022, no montante de € 11.084,00 (cf. **doc. 12**, fls.

- 1) Factura n.º 5722035516, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 4.430,56 (cf. doc. 12, fls. 2); CMR n.º..., emitido pela empresa transportadora (cf. doc. 12, fls. 3); Comprovativo do lançamento em conta corrente das facturas anteriormente referidas do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- h. Factura n.º 2022/10, de 10/08/2022, no montante de € 130.528,61 (cf. **doc. 13**, fls. 1 a 3); Factura n.º 5722035893, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 134,40 (cf. doc. 13, fls. 4); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora G... (cf. doc. 13, fls. 4); Comprovativo do lançamento em conta corrente das facturas anteriormente referidas do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- i. Factura n.º 2022/11, de 29/08/2022, no montante de € 36.838,40 (cf. **doc. 14**, fls. 1 e 2); Factura n.º 5722038534, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 2.095,76 (cf. doc. 14, fls. 3);
- j. Factura n.º 5722038535, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao seguro do transporte efetuado para Viena, no montante de € 24,08 (cf. doc. 14, fls. 4); CMR n.º ..., emitido pelo transportador (cf. doc. 14, fls. 5); Comprovativo do lançamento em conta corrente das facturas anteriormente referidas do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- k. Factura n.º 2022/14, de 05/09/2022, no montante de €11.372,80 (cf. **doc. 15**, fls. 1); Factura n.º 5722041203, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 907,20 (cf. doc. 15, fls. 2); Guia de transporte emitida pelo transportador G... (cf. doc. 15, fls. 3 e 4), com prova de entrega; Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura anteriormente referida do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- l. Factura n.º 2022/15, de 12/09/2022, no montante de €16.185,60 (cf. **doc. 16**, fls. 1); Factura n.º 5722042437, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 694,40 (cf. doc. 16, fls. 2); Guia de transporte emitida pelo transportador G... (cf. doc. 16, fls. 3

- e 4); Comprovativo do lançamento em conta corrente das facturas anteriormente referidas do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4);
- m. Factura n.º 2022/16, de 21/09/2022, no montante de €16.288,00 (cf. **doc. 17**, fls. 1); Factura n.º 5722043801, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 188,44 (cf. doc. 17, fls. 2); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora G... (cf. doc. 17, fls. 3); Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura anteriormente referida do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- n. Factura n.º 2022/17, de 28/09/2022, no montante de €13.415,20 (cf. **doc. 18**, fls. 1); Factura n.º 5722043802, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 311,20 (cf. doc. 18, fls. 2 e 3); Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura anteriormente referida do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- o. Factura n.º 2022/18, de 28/09/2022, no montante de €4.783,55 (cf. **doc. 19**, fls. 1); Factura n.º 5722044748, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Viena, no montante de €571,20 (cf. doc. 19, fls. 2 e 3); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora G... (cf. doc. 19, fls. 4 e 5), com prova de entrega; Factura n.º 8022312931, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Viena, no montante de € 324,80 (cf. doc. 19, fls. 6 e 7); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora G... (cf. doc. 19, fls. 8), com prova de entrega; Comprovativo do lançamento em conta corrente das facturas anteriormente referidas do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- p. Factura n.º 2022/19, de 12/10/2022, no montante de €49.330,64 (cf. **doc. 20**, fls. 1); Factura n.º 5722047477, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Viena, no montante de €100,80 (cf. doc. 20, fls. 2); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora G... (cf. doc. 20, fls. 3), com prova de entrega; Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura anteriormente referida do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).

- q. Factura n.º 2022/20, de 19/10/2022, no montante de €20.968,00 (cf. **doc. 21**, fls. 1). Factura n.º 5722047478, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Viena, no montante de €336,00 (cf. doc. 21, fls. 2 e 3); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora G... (cf. doc. 21, fls. 4 e 5), com prova de entrega; Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura anteriormente referida do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 4).
- r. Factura n.º 2022/21, de 31/10/2022, no montante de €7.280,00 (cf. **doc. 22**, fls. 1); Factura n.º 5722052615, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efetuado para Viena, no montante de € 89,60 (cf. doc. 22, fls. 2); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora G... (cf. doc. 22, fls.3), com prova de entrega; Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura anteriormente referida do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 5);
- s. Factura n.º 2022/22, de 08/11/2022, no montante de €15.961,00 (cf. **doc. 23**, fls; Factura n.º 8022315176, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte efectuado para Paris, no montante de € 340,00 (cf. doc. 23, fls. 2); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora H... (cf. doc. 23, fls. 3 e 4), com prova de entrega; Comprovativo do lançamento em conta corrente da factura anteriormente referida do operador;
- t. Factura n.º 2022/29, de 12/12/2022, no montante de € 11.361,50 (cf. **doc. 25**, fls. 1 e 2); Factura n.º 5722061450, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte de 5 volumes, efectuado para Milão, no montante de € 250,00 (cf. doc. 25, fls. 3); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora (cf. doc. 25, fls.4), com prova de entrega;
- u. Factura n.º 5722061449, emitida pelo operador logístico F... SA, com referência ao transporte de 10 volumes, efectuado para Milão, no montante de € 500,00 (cf. doc. 25, fls. 5); Guia de transporte emitida pela empresa transportadora (cf. doc. 25, fls.6), com prova de entrega; Comprovativo do lançamento em conta corrente das facturas anteriormente referidas do operador logístico (cf. doc. 10, fls. 5).

G) A factura n.º 2022/25, de 11/11/2022, no montante de €10,00 (cf. **doc. 24**) consistiu numa

exportação para o Reino Unido.

- H)** A Requerente apresentou Reclamação graciosa dos referidos actos de liquidação, onde defendeu que (...) *já no exercício de 2022, foi também adicionalmente liquidado o valor €67.271.21 de IVA, referente à Transições Intracomunitárias de Bens, para os quais existe o respetivo comprovativo de saída do território nacional, pelo que desde já se anexam todos e cada um dos documentos que comprovam a saída do território nacional e justificam a anulação da referida liquidação».*
- I)** A 25 de Novembro de 2024, a Requerente foi notificada do projecto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, para querendo exercer o direito de audição-prévia;
- J)** A 29 de Janeiro de 2025, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, em que a AT defendeu sumariamente o seguinte:

«Importa desde já referir que para beneficiar da isenção de imposto nas transmissões intracomunitárias de bens é necessário que se encontrem reunidas, cumulativamente, as condições previstas na alínea a) do artigo 14.º do RITI.

Deste modo, constituem condições substanciais da aplicação desta isenção:

- A expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente;*
 - 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.*
- É ao sujeito passivo vendedor que cabe a obrigação de apresentar provas do pressuposto da isenção, não só pelo recurso à prova da “expedição ou transporte” dos bens para outro Estado membro como pela demonstração da efetiva receção dos bens pelo seu destinatário, sob pena de a operação ser considerada localizada em território nacional e como tal sujeita a imposto.*

(...)

Tal como atrás anunciado, para beneficiar da isenção de imposto nas transmissões intracomunitárias de bens é necessário que, para além das condições impostas relativamente ao adquirente, ocorra a expedição ou transporte dos bens para outro

Estado membro com destino ao adquirente.

Em sede inspetiva, com referência às facturas emitidas em 2022 às quais foi aplicada a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14º do RITI, a ora Reclamante foi notificada para apresentar os comprovativos da transmissão intracomunitária, por cada factura emitida, contudo, não deu cumprimento à notificação.

Como já referido, nesta sede, a Reclamante apresenta diversos documentos. Contudo, não apresenta elementos que permitam fazer a correspondência com as facturas emitidas, nas quais foi aplicada a isenção nas transmissões intracomunitárias, de modo a comprovar que os bens facturados foram efetivamente expedidos ou transportados para outro Estado membro com destino ao adquirente.

Realça-se que os elementos de prova dos pressupostos desta isenção, cuja apresentação compete à ora Reclamante, devem possibilitar, inequivocamente, a identificação dos bens facturados de modo a permitir efetuar aquela comprovação.

Deste modo, considerando a falta de apresentação de elementos probatórios que permitam comprovar a efetiva saída dos bens do território nacional para outro estado-membro com destino ao adquirente, não é possível aplicar a isenção de imposto prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 14º do RITI».

K) A 22 de Abril de 2025, a Requerente apresentou Pedido Arbitral.

III.1 MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos relativamente à transmissão dos bens móveis, tais como facturas de venda, comprovativos de pagamento, guias de transporte, declaração de entrega e propriedade de adquirente, registo contabilístico dos bens móveis transmitidos, dos quais se percebe com suficiente segurança que os adquirentes das transmissões de bens têm sede na Europa e que os bens foram transportados de Portugal, através de intermediários, até aos adquirentes finais.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. DO DIREITO

IV.1. *Thema Decidendum*

Tendo em conta os factos alegados e carreados para os autos, a questão a decidir consiste essencialmente em determinar se a Requerente tem direito à isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI.

Sustenta a Requerente, em síntese, que, em sede de reclamação graciosa, foram apresentados diversos documentos comprovativos da saída dos bens facturados do território nacional e que a decisão da reclamação graciosa devia ter sido precedida de notificação à Requerente para prestação adicional de esclarecimentos ou de apresentação de outros documentos

probatórios, face ao disposto no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (LGT) que consagra o princípio do inquisitório na instrução procedimental.

Por sua vez entende a AT que os elementos de prova apresentados pela Requerente em sede de Reclamação Graciosa não permitem fazer a correspondência com as facturas emitidas, nas quais foi aplicada a isenção nas transmissões intracomunitárias, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, de modo a comprovar que os bens facturados foram efectivamente expedidos ou transportados para outro Estado-Membro com destino ao adquirente.

Considerando o alegado pelas partes e a prova produzida no decorrer do procedimento de reclamação graciosa em causa e do presente processo arbitral, interessa, apenas e tão só, apurar se se deve dar como provado que os bens tutelados pelas facturas juntas aos autos foram expedidos ou transportados para outro Estado-membro com destino aos adquirentes.

Vejamos:

VI.2. Do Direito à Isenção

O direito à isenção previsto no artigo 14.º do RITI estatui o seguinte:

1 - Estão isentas do imposto:

a) 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;

- b) *As transmissões de meios de transporte novos previstas na alínea e) do artigo 1.º;*
- c) *As transmissões de bens referidas no n.º 1 do artigo 7.º que beneficiariam da isenção prevista na alínea a) deste artigo se fossem efectuadas para outro sujeito passivo;*
- d) *As transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, efectuadas por um sujeito passivo dos 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 um sujeito passivo isento ou uma pessoa colectiva estabelecida ou domiciliada em outro Estado membro que não se encontre registada para efeitos do IVA, quando a expedição ou transporte dos bens seja efectuado em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo.*

2 - A isenção prevista na alínea a) do número anterior não tem aplicação quando o sujeito passivo transmitente não cumprir a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º, salvo se o sujeito passivo, em casos devidamente justificados, corrigir a falta detetada, sem prejuízo da penalidade aplicável ao caso.

3 - Quando os mesmos bens sejam objeto de transmissões sucessivas e sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado-Membro, diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário na operação em cadeia, a expedição ou transporte são imputados à transmissão de bens efetuada ao sujeito passivo intermédio.

4 - Não obstante o disposto no número anterior, quando o sujeito passivo intermédio comunique ao fornecedor o respetivo número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, emitido em território nacional, a expedição ou transporte são exclusivamente imputados à transmissão de bens efetuada pelo sujeito passivo intermédio.

5 - Para efeitos dos n.ºs 3 e 4, entende-se por «sujeito passivo intermédio» um sujeito passivo que não seja o primeiro fornecedor na operação em cadeia e que proceda à expedição ou transporte dos bens por si ou por sua conta.

6 - O disposto nos n.ºs 3 a 5 não é aplicável nas situações previstas nos n.ºs 9 e 10 do artigo 3.º do Código do IVA.

Estando em apreciação nos presentes autos a aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI importa, também atender ao disposto no n.º 8 do artigo 29.º do código do IVA, que dispunha à data dos factos, o seguinte:

Artigo 29.º

Obrigações em geral

(...)

*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.***

Sobre a prova dos requisitos necessários à isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens estabelece-se no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (EU) 2018/1912 do Conselho, de 4/12/2018 o seguinte:

Artigo 45.º-A

1. Para efeitos da aplicação das isenções previstas no artigo 138.º da Diretiva 2006/112/CE, presume-se que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para fora do respetivo território mas na Comunidade em qualquer dos seguintes casos:

- a) *O vendedor indica que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por sua conta, e que está na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;*
- b) *O vendedor está na posse do seguinte:*
- ii) *pelo menos dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;*

O adquirente deve fornecer ao vendedor a declaração escrita a que se refere a alínea b), subalínea i), até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega.

2. *As administrações fiscais podem ilidir as presunções estabelecidas no n.º 1.*
3. *Para efeitos do n.º 1, são aceites como prova do transporte ou da expedição os seguintes elementos:*
- a) *Documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo, uma fatura emitida pelo transportador dos bens;*

b) Outros documentos:

- i) uma apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens ou documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte ou da expedição dos bens;**
- ii) documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino;**
- iii) um recibo emitido por um depositário no Estado-Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro.**

Assim, resulta das bases legais aplicáveis que a prova da existência de transporte ou expedição se presume através de dois elementos de prova não contraditórios, tais como, a título exemplificativo, facturas, contratos de seguro relativo ao transporte, contratos de expedição ou transporte, correspondência comercial, nota de encomenda, declaração escrita da recepção dos bens, ou por outros documentos de transporte.

IV.3. Dos elementos de prova

A AT alegou em sede de resposta que, apesar da vasta documentação apresentada pela Requerente, em sede de reclamação graciosa, que os elementos trazidos pela Requerente não permitem fazer a correspondência com as facturas emitidas, de modo a comprovar que os bens facturados foram efectivamente expedidos ou transportados.

Contudo, resulta dos factos provados identificados em III, que as operações desconsideradas pela AT respeitam a transmissão de bens:

- a) Identificadas em facturas de venda a duas empresas (B... e E... Ltd (documentos n.º 5, 6, 9 a 23);**

- b) Acompanhadas de Declaração de Expedição Internacional (CMR) (Documentos n.º 9 a 23) e comprovativos de pagamento;
- c) No caso das transmissões para a E... Ltd, o adquirente emitiu declaração comprovando ter recebido as mercadorias constantes das facturas em causa nos autos, na Áustria (Doc n.º 7);
- d) No caso das transmissões para a E... Ltd, a Requerente juntou ainda as guias de transporte (Doc. 7, 10, 13, 15, 15, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 25);

Em todas as operações identificadas é possível concluir, através da análise dos documentos juntos, que foram transmitidos bens móveis para França e para a Áustria, que esses bens foram objecto de transporte e, portanto, de saída de Portugal, encontrando-se o local de destino também identificado nos vários documentos juntos, que provam a expedição e entrega contra pagamento das mercadorias/bens.

Resulta também dos documentos juntos pela Requerente a comprovação da saída dos bens, através de dois elementos de prova não contraditórios emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como as Facturas de venda, as guias de expedição e os comprovativos de pagamento.

Acresce que, relativamente às transmissões efectuadas à E... Ltd, a saída das mercadorias também resulta demonstrada da Declaração da própria sociedade adquirente, em conformidade com o n.º 3, alínea a) do Regulamento de Execução acima identificado.

Também atendendo ao modelo de transacção internacional adoptado pelas partes – Incoterms – DAP (documentos n.º 5 e 6) e Entrega Livre (documentos n.º 17 e ss), nas transmissões de bens em causa nos autos, em que a responsabilidade sobre os bens é transferida para os adquirentes no local do destino, considera-se que os documentos juntos pela Requerente são suficientes à prova da saída dos bens.

Na verdade, contrariamente ao defendido pela AT, no que concerne à obrigação do vendedor de demonstrar que os bens foram expedidos ou transportados para fora do Estado-

Membro de entrega, entende-se que com base nas provas fornecidas pelo Requerente, se pode concluir com elevada certeza que os bens foram realmente transportados para fora do Estado-membro da entrega (vide 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).

Acresce que, não obstante, a AT invocar, em sede arbitral, que não é possível identificar os bens transmitidos e objecto de transporte pelas facturas e documentos de expedição juntos, não foi levada a cabo pela AT nenhuma impugnação específica desses factos, em concreto, quer em sede administrativa, quer nesta sede o TA.

Assim, com base nos elementos que foram trazidos aos presentes autos, verifica-se que não tendo sido trazidos aos autos provas ou indícios fundados que contrariem a pretensão da Requerente para além do que já resultou do ato inspetivo, a saber.

Aliás, este facto é reconhecido pela própria Requerida quando afirma que não é possível identificar os bens transmitidos e objecto de transporte pelas facturas e documentos de expedição juntos.

Assim, e em face da prova produzida nestes autos não se poderá ignorar que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, “sempre que da prova produzida [no processo] resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”.

No mesmo sentido expresso nesta decisão arbitral, vd., por ex.: “[tendo a recorrente sido] diligente na produção de contraprova destinada a suscitar a dúvida sobre os factos evidenciados pela AT como constitutivos do direito a que esta se arroga, [pode], sem margem para qualquer dúvida, reclamar a aplicação da regra prevista no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.” (Ac. do TCAN de 3/2/2022, proc. 00058/10.4BEBRG); “[...] acompanha-se o entendimento da ilegitimidade da administração pública, rectius da administração fiscal, em emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflita uma pronúncia sobre a

oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos, ou seja, acolhe-se o argumento de que a emissão de um juízo de valor sobre ‘(...) a bondade da gestão empreendida (...)’, por parte da AF, é ilegítimo para qualificação de uma determinada despesa enquanto custo ao abrigo do art.º 23.º/1 se e na medida em que essa aferição repousar numa ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos. Assim sendo, neste domínio, porque o preceito existe e tem de ter aplicabilidade prática, apenas não será de aceitar como custos fiscais relevantes e, por isso, dedutíveis, aqueles que, independentemente de corresponderem a uma correta ou incorreta atuação de gestão, não forem, objetivamente, adequados ao desenvolvimento da atividade da empresa. [...]. Se a decisão teve na sua génese tão só o interesse da empresa, o prosseguimento do seu objeto social, tal como os seus sócios e gestores, bem ou mal não interessa, ao tempo o interpretaram, o custo não pode deixar de ser havido como indispensável. [...]. [...] ainda que se considere que a correção efetuada tem amparo no art. 23.º do CIRC, não resulta que de tal desconsideração se possa inexoravelmente concluir que os valores em causa se tratavam de adiantamentos por conta de lucros, sendo que era a Administração Tributária que tinha o ónus de alegar e provar factos donde se pudesse extrair a conclusão atrás referida, atento o disposto no artigo 74.º da LGT” (Ac. do TCAS de 16/10/2012, proc. 05014/11); “[se relacionadas com o objeto social da sociedade recorrida] não pode a Fazenda Pública desconsiderar como custos [...] [as] viagens e estadias do sócio [...] sem que tal correção se deva considerar como entrando pelo campo, verdadeiramente subjetivo, da boa (ou má) gestão empresarial e da consequente e efetiva relevância dos ditos custos no conjunto dos proveitos obtidos pelo sujeito passivo [...]. Por outras palavras, é entendimento da jurisprudência e doutrina que a A. Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa. Um custo é indispensável quando se relacione com a atividade da empresa, sendo que os custos estranhos à atividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexo causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão atual do código - cfr. art. 23.º, n.º 1, do CIRC), explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica (cfr. ac. STA-

2.^a Secção, 21/04/2010, rec. 774/09; ac. STA-2.^a Secção, 13/02/2008, rec. 798/07; ac. TCASul-2.^a Secção, 17/11/2009, proc. 3253/09.” (Ac. do TCAS de 16/10/2014, proc. 06754/13); “Estão vedadas à AT atuações que coloquem em causa o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. [...]. Não tendo sido colocada em causa a efetividade das despesas, estando as mesmas devidamente suportadas em documentos idóneos, contabilizadas em conformidade e estando evidenciado o fee pago e os fins para os quais a Recorrida o suporta, e alocando-o ao objeto societário da mesma, tais despesas devem ser integralmente dedutíveis, como custos fiscais.” (Ac. do TCAS de 30/6/2022, proc. 750/09.6 BELRS).

Assim, e em face do supra exposto, conclui-se que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa bem como as liquidações de IVA, ora em causa, são ilegais por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação das mesmas, com as demais legais consequências.

V. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia arbitral procedente e:

- (i) Anular os actos de liquidação de Imposto de IVA Impugnados, relativos ao ano 2022, no valor global de €67.616,24,
- (ii) Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- (iii) Condenar a AT Requerida ao reembolso do montante total de IVA entregue pela Requerente, no valor de €67.616,24, com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €67.616,24, nos termos dos artigos 306.º, n.º 1, do CPC e do 97.º-A, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.448, a cargo da Requerida, por decaimento (v. Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Outubro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Guilherme D'Oliveira Martins
(Presidente)

Magda Feliciano
(Árbitra-Adjunta e Relatora)

Ana Luísa Ferreira Cabral Basto
(Árbitro-Adjunto)

(Texto elaborado segundo o antigo Acordo Ortográfico)