

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 809/2025-T

Tema: IVA – Transmissão Intracomunitária de bens – ónus da prova

SUMÁRIO:

1. De acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.
2. Quando a prova produzida deixa dúvidas sobre os factos constitutivos do direito invocado – no caso, que os bens foram transportados até Espanha – não é aplicável a isenção de IVA do artigo 14.º do RITI.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em **17.11.2025**, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, número de identificação fiscal..., com morada no ..., ...–, ...-... .., doravante designada por “Requerente”, tendo sido notificada das liquidações adicionais de IVA n.º 2025 ..., referente ao período de tributação de fevereiro de 2023, n.º 2025..., referente ao período de tributação de março de 2023, e n.º 2025..., referente ao período de tributação de abril de 2023, e liquidações de juros compensatórios n.º 2025 ... (março de 2023) e n.º 2025 ... (abril de 2023), apresentou, em **09.09.2025**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b), 10.º e 2.º n.º 1, alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos” do Regime

1.

Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

2. A Requerente pede a anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios por violação do disposto no artigo 14.º do regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias, e o conseqüente reembolso do montante de **31.139,11 Euros**, bem como o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.
3. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 17.11.2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
5. Notificada para o efeito, em 01.05.2026, a Requerida apresentou Resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
6. Na medida em que, compulsados os autos, afigura-se suficiente a prova documental não impugnada em conjugação com a posição de cada uma das partes assumida nos respetivos articulados (não foi requerida prova adicional, nem existem questões prévias a apreciar), foi dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT e a produção de Alegações.
7. A Requerida entende que a Requerente apresenta faturas sem liquidação de IVA ao abrigo das isenções de imposto aplicáveis a transmissões intracomunitárias de bens, mas não foi apresentada documentação que comprovasse a isenção definida nos termos do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (“RITI”).
8. A Requerente contrapõe que:
 - (i) a Requerida recusou a aplicação da isenção sustentando que a Requerente “não apresentou quaisquer provas que permitissem, ao abrigo do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, presumir que os bens vendidos foram entregues noutra Estado-Membro”;
 - (ii) os documentos apresentados (faturas, CMRs, validação de NIF, declarações recapitulativas) permitem comprovar de forma suficiente e fiável o cumprimento dos requisitos materiais de que depende a aplicação da isenção em causa.

Em face do exposto, importa delimitar as questões a decidir:

- Saber se as liquidações de IVA e Juros Compensatórios aqui em causa estão feridas de ilegalidade; e,
- Direito da Requerente aos juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, para conhecer do pedido de anulação das liquidações de IVA e de juros identificadas nos autos e o reembolso respetivo das importâncias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, ao abrigo do art.º 43.º da LGT.
10. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea a) do CPPT (prazo de pagamento voluntário de liquidações adicionais a 11.06.2025) e pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) apresentado no dia 09.09.2025.
11. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

13. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:

3.

- a. A Requerente é uma sociedade comercial do tipo sociedade anónima que exerce, a título principal, a atividade “COMÉRCIO POR GROSSO DE BEBIDAS ALCOÓLICAS”, a que corresponde o código 46341 da C.A.E.
- b. A Requerente está enquadrada no regime normal do IVA com periodicidade mensal.
- c. A Requerente emitiu as faturas:
 - FA 6828/2023, de 16.02.2023,
 - FA 10 219/2023, de 13.03.2023; e
 - FI 700 044/2023, de 05.04.2023,à sociedade B... SL, de direito espanhol, com o número de contribuinte... .
- d. As faturas são referentes a transmissões de bens – água tónica (FA 6828/2023 e FA 10 219/2023) e red bull (FI 700 044/2023).
- e. Nas faturas foi aposta a menção “SEM IVA, Art.º 14.º do RITI” e não foi liquidado IVA Português.
- f. As faturas mencionam a seguinte morada da B... SL: “..., ... – Granada.
- g. As faturas foram reportadas no campo 7 da respetiva Declaração Periódica de IVA.
- h. Foi realizada à Requerente uma ação de inspeção interna e de âmbito parcial, Ordem de Serviço n.º OI2024., de 27.09.2024, que incidiu sobre o ano de 2023.
- i. Nessa inspeção, foram apresentados, pela Requerente, os seguintes CMR:
 - n.º ... com referência, no campo 5 “Documentos Anexos”, à fatura FA 6828/2023.
 - n.º ... com referência, no campo 5 “Documentos Anexos”, à fatura FA FI 700 044.
 - n.º ... com referência, no campo 5 “Documentos Anexos”, à fatura FA 10 219/2023.
- j. Dos CMR constam os seguintes campos:

Campo 22 – “assinatura e carimbo do expedidor”, com carimbo e assinatura da A... em todos os CMR;

Campo 23 – “assinatura e carimbo do transportador”, com carimbo e assinatura dos transportadores:

 - C..., Lda. no CMR n.º ...;

- D... Lda, no CMR n.º ...;
- (...ilegível) Mercancias, no CMR n.º...,
Campo 24 – “Receção das Mercadorias” “assinatura e carimbo do destinatário” –
em branco nos 3 CMR.
- k. Foi emitido Relatório de Inspeção Tributária no dia 14.04.2025 contendo as
correções que originaram as liquidações de imposto e juros compensatórios em sede
de IVA aqui contestadas.
- l. A Requerente apresentou, em 09.09.2025, pedido de constituição de Tribunal
Arbitral com árbitro singular.

B. Factos não provados

- 14. Não foi provada a expedição dos bens de Portugal com receção ou descarga das
mercadorias em Espanha.
- 15. Não há outros factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

- 16. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que
foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam
para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do
CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do
RJAT).
- 17. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados
em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções
plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC,
correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

18. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.
19. Nesta sede importa relevar que os CMR apresentados, não obstante possuírem a assinatura da Requerente e das empresas transportadoras, não possuem a assinatura do cliente, no respetivo campo 24 destinado à “recepção de mercadorias” e do qual deve constar o lugar de recepção, data de recepção e assinatura e carimbo do destinatário.
20. De igual modo, não foi apresentado nenhum documento, emitido, pelo cliente a atestar que os bens em causa chegaram às suas instalações em Espanha e qual a respetiva data.
21. Não foi apresentada nenhuma prova de correspondência com o cliente, por email, carta, troca de mensagens, via telefónica ou via aplicações, da qual se possa inferir que os bens foram transferidos ou rececionados em Espanha.
22. Por fim, não existem outros elementos juntos aos autos que indiciem (ainda que de forma indireta) a recepção ou descarga das mercadorias em Espanha.
23. A Requerente contrapõe que os documentos apresentados (faturas, CMRs, validação de NIF, declarações recapitulativas) permitem comprovar de forma suficiente e fiável o cumprimento dos requisitos materiais de que depende a aplicação da isenção em causa.
24. No entanto, na ausência de documentação adicional de suporte além dos CMRs não assinados pelo cliente e com o campo 24, destinado a registar a recepção das mercadorias, em branco, os elementos apresentados deixam a dúvida a este Tribunal sobre se: (a) os bens saíram de Portugal; e (b) com recepção ou descarga em Espanha, i.e. não se considera comprovado o transporte intracomunitário.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

25. A Requerente contrapõe que:
- (iii) a Requerida recusou a aplicação da isenção sustentando que a Requerente “não apresentou quaisquer provas que permitissem, ao abrigo do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, presumir que os bens vendidos foram entregues noutra Estado-Membro”;
 - (iv) os documentos apresentados (faturas, CMRs, validação de NIF, declarações recapitulativas) permitem comprovar de forma suficiente e fiável o cumprimento dos requisitos materiais de que depende a aplicação da isenção em causa.
26. No caso em apreço estão em causa operações de transmissões de bens tituladas por 3 faturas emitidas pela Requerente que aplicam a isenção de IVA constante do artigo 14.º do RITI para transmissões de bens intracomunitárias.
27. Estas faturas foram reportadas no campo 7 das respetivas declarações periódicas como transmissões intracomunitárias realizadas a partir de Portugal e isentas (isenção completa).
28. Nos termos do artigo 75.º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações do contribuinte que estiverem em conformidade com os elementos constantes da sua contabilidade e desde que esta se mostre organizada nos termos da lei e não se verifiquem erros, inexatidões, ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade.
29. Vigora, no nosso sistema fiscal, o princípio da verdade declarativa, que coloca na esfera de atuação dos contribuintes a iniciativa no procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos. A administração fiscal está vinculada a liquidar os tributos com base na declaração do contribuinte, sem prejuízo do direito que lhe é concedido de proceder, a posteriori, ao controlo dos factos declarados.
30. No presente caso, ainda que se possa considerar que a AT expôs que o reporte no campo 7 das respetivas declarações periódicas de IVA não foi o correto, em nenhum momento a

AT demonstra ou invoca que a contabilidade ou escrita do Requerente não é verdadeira: antes a AT invoca que um dos requisitos formais para beneficiar de uma isenção (e em consequência reportar a mesma no campo das operações isentas) não estão verificados.

31. O artigo 74.º da LGT estabelece o princípio geral quanto ao ónus da prova, ao consignar que a prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1).
32. Nos termos do artigo 14.º do RITI, uma operação de transmissão intracomunitária é isenta de IVA quando:
 - (i) O transmitente seja sujeito passivo de IVA no Estado-membro de expedição ou transporte dos bens;
 - (ii) O adquirente seja igualmente sujeito passivo de IVA, mas num outro Estado-membro e utilize o respetivo número para validação da aquisição e se encontre aí registado para efetuar aquisições intracomunitárias;
 - (iii) Os bens sejam de facto expedidos ou transportados para outro Estado-membro¹;
 - (iv) A transmissão seja declarada nas declarações recapitulativas do transmitente.
33. A exigência da prova do transporte intracomunitário tem a sua razão de ser no controlo da evasão e abuso fiscal: evitar que o reporte de uma operação como transmissão intracomunitária de bens seja utilizado para não liquidar e pagar IVA em operações que não o são ou para recuperar IVA indevidamente (na medida em que estamos perante uma isenção completa permite-se a recuperação do IVA dos inputs afetos a estas operações).
34. Nesta sede, a AT demonstrou os factos constitutivos do seu direito de controlar e emitir correções à Requerente: a ausência de elementos (à luz dos meios gerais de prova e não apenas ao abrigo dos elementos enumerados no artigo 45.º-A do Regulamento de

¹ Nesta sede é entendimento dos Tribunais superiores que o conceito de expedição pressupõe a deslocação física de um bem de um Estado-Membro para outro, cf. Acórdão do TCAS, 06.05.2025.

Execução (UE) n.º 282/2011 como invoca a Requerente²) que demonstram a transferência física dos bens de Portugal para Espanha, pelos motivos detalhados na Fundamentação da Decisão da Matéria de Facto.

35. Pelo que competia à Requerente, nos termos do artigo 74.º da LGT, a “contraprova” dos factos em que se assenta o direito que se arroga de não aplicar IVA nas transmissões de bens em causa³.
36. Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça – vide processo [Euro Tyre Holding BV C 430/09](#) – que a isenção da entrega intracomunitária de um bem, na aceção do artigo 138.º da Diretiva IVA (transposto para o artigo 14.º do RITI), só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstre que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e quando, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o referido bem tenha saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (v., neste sentido, acórdãos Teleos e o., já referido, n.º 42; de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 23; e de 18 de Novembro de 2010, X, C-84/09, Colect., p. I-0000, n.º 27).

² Resulta do Relatório de Inspeção que a AT analisa os elementos apresentados à luz dos meios gerais de prova e não apenas à luz dos elementos específicos de prova que operam as presunções do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho: página 2, “a) IVA por liquidar nas declarações periódicas (DP’s) de IVA de 2023-02, 2023-03 e 2023-04, nos montantes respetivamente de 7.140,67 euros, 7.395,70 e 14.486,69 euros, em resultado da sujeição a IVA de transmissões de bens, por força do previsto nos artigos 1.º, 3.º, 6.º, 8.º, 16.º e 18.º todos do CIVA, *perante a inexistência quer de documentação que permita introduzir a presunção relativa à expedição ou transporte destes bens para outro Estado-Membro, quer de outros meios de prova que permitam comprovar a sua realização*, e como tal aplicar o previsto no artigo 14.º do RITI em conjugação com as orientações administrativas constantes dos Ofícios-Circulados n.º 30218 de 03/02/2020 e 30231 de 28/01/2021, ambos da Área de Gestão Tributária do IVA.” Não procede assim o argumento da Requerente de que o “a Requerida recusou a aplicação da isenção sustentando que a Requerente “não apresentou quaisquer provas que permitissem, ao abrigo do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, presumir que os bens vendidos foram entregues noutra Estado-Membro”.

³ Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a isenção da entrega intracomunitária de um bem, na aceção do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstre que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e quando, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o referido bem tenha saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (v., neste sentido, acórdãos Teleos e o., já referido, n.º 42; de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 23; e de 18 de Novembro de 2010, X, C-84/09, Colect., p. I-0000, n.º 27).

37. No caso particular, a Requerente indica no PPA que o transporte foi efetuado pela sociedade cliente. No entanto, não existem nos autos elementos que comprovem tal situação: Incoterms específicos, correspondência trocada com o cliente demonstrativa deste acordo, entre outros.
38. Pelo contrário, o que se retira dos elementos juntos aos autos é que a Requerente é a parte designada como remetente/expedidor nos CMR. Tal significa, nos termos da Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada, concluída em Genebra a 18 de Maio de 1956, a que Portugal está vinculado nos termos do DL n.º 46235 de 18 de Março de 1965, que é a Requerente (e não o cliente) a parte que contrata o transporte, sendo responsável por fornecer os dados exatos da carga, assinar a carta de porte (campos 1 e 22) e garantir a conformidade da mercadoria/embalagem (conjugação dos artigos 7.º, 10.º, 11.º e 12.º da Convenção).
39. Por todos os motivos supra expostos, a Requerente não logrou cumprir o ónus de provar a expedição dos bens de Portugal com receção ou descarga das mercadorias em Espanha.
40. Quando a prova produzida deixa dúvidas sobre os factos constitutivos do direito invocado – no caso, que os bens foram transportados até Espanha – não é aplicável a isenção de IVA do artigo 14.º do RITI.
41. Improcede assim o pedido de anulação dos atos tributários de liquidação de IVA aqui em causa. Em consequência, improcede o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e de restituição do imposto pago.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- a. Julgar improcedente o pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA n.º 2025 ..., referente ao período de tributação de fevereiro de 2023, n.º 2025..., referente ao período de tributação de março de 2023, e n.º 2025..., referente ao

período de tributação de abril de 2023, e liquidações de juros compensatórios n.º 2025 ... (março de 2023) e n.º 2025 ... (abril de 2023) e, em consequência:

- (i) manter na ordem jurídica estes atos de liquidação; e,
- (ii) julgar improcedente o pedido de reembolso do imposto pago e respetivos juros indemnizatórios à taxa legal.

b. Condenar a Requerente nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **31.139,11**.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **1.836**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, as quais ficam a cargo da Requerente atento o decaimento.

Notifique.

Lisboa, 28 de abril de 2026

(Catarina Belim)