

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1027/2025-T

Tema: IVA – artigo 14.º RITI – prova da isenção

SUMÁRIO:

1. A isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI pressupõe a demonstração de que os bens foram expedidos ou transportados do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente sujeito passivo aí registado. Para esse efeito, a existência de faturas, consultas VIES, comprovativos bancários, CMRs, faturas de transportadoras e documentos de aquisição dos bens constitui prova relevante, devendo ser apreciada no seu conjunto e operação a operação, à luz do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.
2. A presunção de expedição resultante da conjugação de CMR, fatura de transportadora e comprovativo bancário do pagamento do transporte não é absoluta, podendo ser ilidida pela Administração Tributária através de indícios objetivos, consistentes e suficientemente densos que afetem a credibilidade do circuito documentado. Não basta, porém, a invocação genérica de incumprimentos declarativos, posterior cancelamento do VIES ou falta de estrutura dos adquirentes, quando esses elementos não permitam afastar, em concreto, a coerência da documentação apresentada e a demonstração da saída física dos bens para outro Estado-Membro.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Doutor Rui Duarte Morais (Árbitro Presidente), Dr. António Alberto Franco e Prof. Doutora Raquel Franco (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do

1.

Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 06.02.2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., com o número de identificação de pessoa coletiva ... e sede em Lugar de ..., Fração B, ..., ...-... ..., apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, tendo em vista a anulação das liquidações adicionais de IVA, juros compensatórios e juros de mora referentes aos períodos de janeiro a julho e setembro de 2024, emitidas na sequência de procedimento inspetivo em sede de IVA, e melhor identificadas de seguida:

- Liquidação de IVA n.º 2025..., referente ao período 202401, com imposto a pagar no montante de 18.208,00 EUR e demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... (Juros Compensatórios), referente ao período 202401, no valor de 979,73 EUR;
- Liquidação de IVA n.º 2025..., referente ao período 202402, com imposto a pagar no montante de 49.037,45 EUR e demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... (Juros Compensatórios), referente ao período 202402, no valor de 2.393,18 EUR;
- Liquidação de IVA n.º 2025 ..., referente ao período 202403, com imposto a pagar no montante de 29.647,55 EUR e demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... (Juros Compensatórios), referente ao período 202403, no valor de 63,08 EUR;
- Liquidação de IVA n.º 2025 ..., referente ao período 202404, com imposto a pagar no montante de 20.400,42 EUR e demonstração da liquidação n.º 2025 ... (Juros Compensatórios), referente ao período 202404, no valor de 907,43 EUR;
- Liquidação de IVA n.º 2025..., referente ao período 202405, com imposto a pagar no montante de 3.021,20 EUR e demonstração da liquidação n.º 2025... (Juros Compensatórios), referente ao período 202405, no valor de 251,62 EUR;
- Liquidação de IVA n.º 2025..., referente ao período 202406, com imposto a pagar no montante de 2.090,93 EUR e demonstração da liquidação n.º 2025 ... (Juros Compensatórios), referente ao período 202406, no valor de 142,61 EUR;

2.

- Liquidação de IVA n.º 2025 ..., referente ao período 202407, com imposto a pagar no montante de 16.568,40 EUR e demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... (Juros de Mora), referente ao período 202407, no valor de 1.130,07 EUR;
- Liquidação de IVA n.º 2025 ..., referente ao período 202409, com imposto a pagar no montante de 1.954,51 EUR e demonstração de acerto de contas n.º 2025... (Juros de Mora), referente ao período 202407, no valor de 104,32 EUR.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 28-11-2025. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 19.01.2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 06.02.2026.

Em 17.03.2026, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defendeu que o pedido deveria ser julgado improcedente.

No dia 02.06.2026, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo a Requerente requerido a junção ao processo da prova produzida no processo n.º 565/2025-T e prescindido da audição de B... .

2. Posições das Partes

a) Posição da Requerente

A Requerente sustenta, em síntese, que as transmissões em causa constituem transmissões intracomunitárias de bens isentas de IVA, ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, por se encontrarem demonstrados a qualidade de sujeitos passivos dos adquirentes, a expedição dos bens a partir de Portugal para Espanha e a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário.

Invoca ainda ter atuado de boa-fé, ter consultado o sistema VIES relativamente aos adquirentes e ter reunido documentação comprovativa das operações, designadamente faturas, comprovativos de pagamento, CMRs, faturas das transportadoras e correspondência eletrónica.

b) Posição da Requerida

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, defendendo a improcedência do pedido. Para a AT, a Requerente não demonstrou os pressupostos da isenção, uma vez que as entidades faturadas seriam *missing traders*, ou reuniriam condições compatíveis com essa qualificação, não teriam estrutura real para a aquisição dos motores náuticos de alta potência e não se demonstrou que fossem os verdadeiros destinatários dos bens. A AT impugna também a credibilidade dos documentos de transporte e sustenta inexistir violação do princípio do inquisitório.

3. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, nos termos do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do RJAT e no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades que obstem ao conhecimento do mérito.

4. Matéria de facto

4.1 Factos provados

Consideram-se provados, com relevo para a decisão, os seguintes factos:

- A)** A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, registada desde 14-01-2022, que exerce atividades de reparação e manutenção de embarcações, comércio de peças e acessórios, importação e exportação de material náutico e artigos de desporto, bem como construção de embarcações de recreio.
- B)** A Requerente é sujeito passivo de IRC e de IVA, enquadrada, quanto a este imposto, no regime normal de periodicidade mensal.
- C)** A Requerente é concessionária oficial da Marine N... para o distrito de ..., tendo obtido essa concessão para operar a partir de 2022.
- D)** No decurso do ano de 2024, a Requerente, no âmbito da sua atividade, emitiu faturas relativas à venda de motores náuticos e acessórios a entidades sediadas em Espanha, sem liquidação de IVA, com invocação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI.
- E)** As operações identificadas pela Requerente respeitam aos seguintes clientes, quantidades e valores:

Cliente	País	Qtd. motores	Valor (€)	Anexo indicado no PPA
C..., SL	Espanha	21	515.072,61	Anexo I
D..., SL	Espanha	8	197.634,97	Anexo II
E..., SL	Espanha	2	47.626,83	Anexo III
F..., SL	Espanha	3	78.200,00	Anexo IV
G... SLU	Espanha	3	73.003,24	Anexo V
H..., SL	Espanha	4	100.359,01	Anexo VI
Total		41	1.011.896,66	

- F)** Foi realizada uma ação inspetiva externa à Requerente, de âmbito parcial em IVA, inicialmente relativa aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2024, ao abrigo da ordem de serviço OI2024..., posteriormente concluída com relatório de inspeção tributária.
- G)** Na sequência do relatório de inspeção, foram efetuadas correções aritméticas em sede de IVA, no montante indicado no PPA de € 232.736,23, tendo sido emitidas as liquidações adicionais impugnadas, cujo valor global é de € 128.692,50.
- H)** A AT obteve, através de mecanismos de cooperação administrativa com as autoridades fiscais espanholas, informações relativas às seis entidades adquirentes identificadas nas faturas.
- I)** Relativamente à D..., SL, o RIT refere que as autoridades espanholas se deslocaram ao domicílio declarado em 15-01-2024, não tendo encontrado indícios de atividade, meios pessoais ou materiais, tendo posteriormente ocorrido a retirada do registo de operador intracomunitário e a baixa das atividades económicas.
- J)** Relativamente à mesma sociedade, a Requerente emitiu os seguintes documentos relativos às transmissões de bens aqui em causa:
- (i) Fatura pró-forma n.º PF M/323, de 22.01.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/856, de 25.01.2024, no valor de € 75.004,07.

- (ii) Fatura pró-forma n.º PF M/328, de 25.01.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/859, de 29.01.2024, no valor de € 47.626,83.
 - (iii) Fatura pró-forma n.º PF M/329, de 29.01.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/863, de 30.01.2024, no valor de € 75.004,07.
- K)** As três faturas-recibo correspondem ao quadro do PPA para a D..., S.L.: FR M/856, FR M/859 e FR M/863, num total de 8 motores e € 197.634,97.
- L)** As faturas-recibo e as faturas pró-forma emitidas pela A... à D..., SL, indicam o NIF espanhol B7239374 e a isenção ao abrigo do artigo 14.º do RITI.
- M)** A Requerente efetuou as correspondentes consultas VIES, em que o número de IVA espanhol aparece como válido nas datas relevantes.
- N)** A Requerente dispõe igualmente de comprovativos bancários de pagamento das faturas emitidas à D..., SL.
- O)** A Requerente contratou serviços de transportadoras para entrega dos bens em Espanha, existindo CMR / documentos de transporte, com indicação de entrega em Espanha, designadamente em “armazém de transporte em Vigo”, bem como faturas das transportadoras e comprovativos de pagamento dos transportes (cf., exemplificativamente, a fatura da transportadora I..., S.L., onde aparecem expedições relativas à D..., incluindo referências manuscritas às faturas FR M/830, FR M/836, FR M 841, FR M 856, FR M/859 e FR M/863).
- P)** A Requerente dispõe também das correspondentes faturas de aquisição dos motores à N... .
- Q)** Relativamente à C..., SL, consta do RIT que a entidade não atendeu notificações, não possuía trabalhadores, teve o seu NIF revogado, e que as operações com a Requerente não foram declaradas como operações intracomunitárias.
- R)** A Requerente emitiu os seguintes documentos para titular as operações com a C..., SL:
- (i) Fatura pró-forma n.º PF M/317, de 10.01.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/830, de
 - (ii) 10.01.2024, no valor de € 49.626,83.

- (iii) Fatura pró-forma n.º PF M/319, de 10.01.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/836, de 12.01.2024, no valor de € 54.175,61.
 - (iv) Fatura pró-forma n.º PF M/320, de 12.01.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/841, de 15.01.2024, no valor de € 46.200,00.
 - (v) Fatura pró-forma n.º PF M/321, de 15.01.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/868, de 02.02.2024, no valor de € 47.626,83.
 - (vi) Fatura pró-forma n.º PF M/334, de 02.02.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/873, de 05.02.2024, no valor de € 75.004,07.
 - (vii) Fatura pró-forma n.º PF M/346, de 08.02.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/885, de 08.02.2024, no valor de € 25.377,24.
 - (viii) Fatura pró-forma n.º PF M/338, de 05.02.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/886, de 08.02.2024, no valor de € 23.100,00.
 - (ix) Fatura pró-forma n.º PF M/343, de 07.02.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/891, de 09.02.2024, no valor de € 49.626,83.
 - (x) Fatura pró-forma n.º PF M/351, de 13.02.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/909, de 16.02.2024, no valor de € 354,71.
 - (xi) Faturas pró-forma n.º PF M/342 e PF M/345 → Fatura-recibo n.º FR M/911, de 16.02.2024, no valor de € 73.253,66.
 - (xii) Fatura pró-forma n.º PF M/354, de 19.02.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/929, de 23.02.2024, no valor de € 47.626,83.
 - (xiii) Fatura pró-forma n.º PF M/360, de 23.02.2024 → Fatura-recibo n.º FR M/942, de 28.02.2024, no valor de € 23.100,00.
- S)** Nas faturas-recibo e faturas pró-forma emitidas à C... foi indicado o NIF espanhol ..., a morada em .../Sevilla, a isenção ao abrigo do artigo 14.º do RITI e a referência a encomendas feitas por e-mail.
- T)** A Requerente efetuou as correspondentes consultas VIES em que o número de IVA espanhol aparece como válido nas datas relevantes.
- U)** Existem comprovativos bancários de pagamento das faturas pela C... à A... .

- V)** A Requerente contratou serviços de transportadoras para entrega dos bens em Espanha, existindo CMR / documentos de transporte, com indicação de entrega em Espanha, designadamente em “armazém de transporte em Vigo”, bem como faturas das transportadoras e comprovativos de pagamento dos transportes;
- W)** A Requerente foi faturada pela aquisição dos correspondentes produtos à N... .
- X)** Relativamente à F..., SL, esta empresa apresentou declaração recapitulativa para o primeiro trimestre de 2024, declarando a aquisição pelo valor de € 78.200,00;
- Y)** Relativamente à mesma sociedade, consta do RIT que a entidade inicialmente declarou não possuir relação com a Requerente, apesar de existir declaração recapitulativa relativa à aquisição, não tendo respondido a posterior pedido de esclarecimento.
- Z)** A Requerente emitiu os seguintes documentos para titular as operações de venda a esta entidade:
- (i) Fatura pró-forma M/344, de 07.02.2024, no valor de € 78.200,00 e Fatura-Recibo M/913, de 16.02.2024, no valor de € 78.200,00.
- AA)** A consulta VIES, efetuada em 07.02.2024, relativa ao Estado-Membro ES, com o número de IVA ... indica que o número é válido.
- BB)** Dois movimentos bancários, ambos de 09.02.2024, nos valores de € 75.000,00 e de € 3.200,00, perfazem o montante de € 78.200,00 (mas o descritivo identifica “K...”, e não “F...”).
- CC)** O CMR refere a fatura FR M/913, identifica como consignatária a F..., S.L., indica carga em Valença em 16.02.2024, local de entrega como “almacén del transportista”, transportador L..., e mercadoria descrita como 3 volumes + acessórios, com peso de 900 kg; tem carimbo da F... no campo de receção e o número 001341.
- DD)** A fatura do transportador (Fatura de L..., n.º A/24059, de 29.02.2024, no valor de € 200,00) apresenta a descrição “Porte realizado CMR: 1341”.
- EE)** O movimento bancário de 04.03.2024, no valor de € 200,00, corresponde ao pagamento da fatura do transportador.

- FF)** As faturas da M... à A... correspondem à aquisição dos mesmos bens posteriormente vendidos à F... .
- GG)** Relativamente à E..., SL, foi emitida a Fatura pró-forma PF M/325, de 23.01.2024, relativa a 2 motores F225, acessórios e transporte, com a observação: “LOCAL DE ENTREGA: ARMAZÉM DO TRANSPORTE EM ESPANHA.”
- HH)** Posteriormente, foi emitida a Fatura-recibo FR M/869, de 02.02.2024, emitida à E..., S.L., com indicação de isenção ao abrigo do artigo 14.º do RITI, relativa a 2 motores N... F225NCB, acessórios e transporte, pelo valor de € 47.626,83.
- II)** A consulta VIES, de 02.02.2024, indica que o número espanhol ... é “número de IVA válido”.
- JJ)** Existem comprovativos bancários de pagamento pela E...: € 15.000,00 em 30.01.2024, € 15.000,00 em 30.01.2024 e € 17.626,83 em 01.02.2024, perfazendo o total faturado.
- KK)** O CMR indica como consignatária a E..., S.L., lugar de entrega “armazém do transporte em Vigo”, carga em Valença em 02.02.2024, mercadoria descrita como “2 motores + acessórios”, peso de 600 kg, transportadora I..., e campo de receção com carimbo da E..., S.L.
- LL)** Da Fatura da transportadora I..., S.L., de 29.02.2024, consta uma expedição de 02.02.2024 relativa à E..., com 2 volumes, 600 kg, origem/destino “S Vigo”, portes de € 60,00, seguro de € 6,00 e total de € 66,00.
- MM)** O comprovativo bancário do pagamento à I... é de 04.03.2024, no valor global de € 708,43, relativo à fatura da transportadora.
- NN)** A FaturaM... emitida à Requerente, de 18.01.2024, documenta a aquisição prévia dos motores F225NCB, incluindo os números dos motores que depois aparecem na operação.
- OO)** Relativamente às vendas faturadas à G..., SLU, a Requerente emitiu faturas-recibo no valor global de € 73.003,24, correspondentes a três motores, tituladas pelas faturas-recibo FR M/890, de 09.02.2024, no valor de € 25.377,24, relativa a um motor, e FR M/936, de 26.02.2024, no valor de € 47.626,00, relativa a dois motores.

- PP)** A documentação junta identifica a adquirente G..., SLU, com o NIF/VAT..., e morada em ..., n.º ..., ...Pontevedra.
- QQ)** A fatura-recibo FR M/890 foi precedida da fatura pró-forma PF M/349, de 08.02.2024, com indicação de que o local de entrega seria o armazém do transporte em Espanha.
- RR)** A fatura-recibo FR M/936, de 26.02.2024, respeita a dois motores ... F300NCB, no valor de € 47.626,00, com menção à isenção prevista no artigo 14.º do RITI.
- SS)** A consulta VIES junta aos autos indicava, em 08.02.2024, a validade do número de IVA espanhol....
- TT)** O preço da fatura FR M/890 foi pago através de transferências bancárias nos montantes de € 15.000,00 e € 10.377,24, perfazendo o valor total dessa fatura.
- UU)** O preço da fatura FR M/936 encontra-se igualmente comprovado por transferências bancárias juntas aos autos, que perfazem o respetivo valor de € 47.626,00.
- VV)** A mercadoria foi recebida por N..., nome que consta também associado à receção de mercadorias faturadas a outras entidades, designadamente D..., SL e C...I, SL.
- WW)** Relativamente à H..., SL, na sequência de ações inspetivas realizadas pelas autoridades espanholas, foram revogados o registo VIES e o próprio NIF por falta de estrutura e atividade.
- XX)** Quanto às transmissões de bens a esta entidade, foi emitida a Fatura pró-forma PF M/380, de 08.04.2024, relativa a acessórios e transporte, no valor de € 1.602,85.
- YY)** Esta pró-forma indica como local de carga e descarga..., Pontevedra, e nas observações refere: “TRANSPORTE: POR CONTA E RISCO DO CLIENTE” e “ENTREGA: NA MORADA DO TRANSPORTE EM ESPANHA”.
- ZZ)** Posteriormente foi emitida a Fatura-recibo FR M/1030, relativa a 2 motores N... F300NCB, acessórios e transporte, no valor total de € 50.980,93, com isenção ao abrigo do artigo 14.º do RITI.
- AAA)** Foi efetuado um pagamento pela H..., no valor de € 1.602,85.

BBB) O CMR relativo à FR M/1030, identifica a H... como consignatária, carga em Valença em 12.04.2024, mercadoria descrita como 4 motores + acessórios, peso de 1.220 kg, transportador O..., S.L., e carimbo da H... no campo de receção.

4.2 Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

A fixação da matéria de facto resulta da conjugação dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, do processo administrativo e, nos pontos em que seja admissível e útil, das declarações de parte e da prova testemunhal.

Tal como na decisão arbitral proferida no processo n.º 565/2025-T, a prova oral foi relevante para esclarecer a concreta operacionalização dos transportes, o motivo pelo qual as mercadorias eram descarregadas em armazéns de transportadoras em Espanha, o preço ou modo de faturação do transporte, a articulação entre faturas, CMRs e documentos de pagamento e o conhecimento direto dos intervenientes sobre a entrega física dos bens.

Todavia, a prova oral não substitui a necessidade de prova documental minimamente coerente e não contraditória quanto à expedição, ao transporte e ao destino dos bens. Quando os CMRs, faturas, locais de descarga, pessoas que assinam a receção e outros elementos eventualmente atinentes ao circuito dos bens forem inconsistentes ou contraditórios, essa inconsistência ou contradição tem de ser resolvida pela prova produzida, sob pena de não se poder considerar demonstrado o requisito material da expedição com destino ao adquirente.

Na apreciação da prova da expedição deve ter-se em conta a presunção prevista no artigo 45.º-A, n.ºs 1, alínea a), e 3, alíneas a) e b), do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011, aditado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018. A presunção opera quando o vendedor indique que os bens foram transportados ou expedidos por si ou por terceiros por sua conta e esteja na posse de elementos de prova não contraditórios, emitidos por partes

independentes, designadamente CMR assinado, fatura emitida pelo transportador e documento bancário comprovativo do pagamento do transporte.

No entanto, a presunção pode ser ilidida pelas administrações fiscais. A sua aplicação exige que os elementos de prova sejam não contraditórios e suficientemente credíveis. Em consequência, a apreciação deve ser feita operação a operação, ou, pelo menos, cliente a cliente, evitando uma conclusão global que desconsidere diferenças relevantes entre os elementos documentais disponíveis para cada adquirente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceita que foram efetuadas as transmissões (como se refere no RIT, «não se coloca em causa a existência da compra e da venda dos motores»). Nos casos em que as operações se consideraram provadas, os elementos de contraprova apresentados pela AT não afastaram a convicção do Tribunal Arbitral de que as mercadorias foram transportadas para Espanha, tendo como destinatários os adquirentes indicados nas faturas emitidas pela Requerente.

Em contraste, não se considera provado que as operações tituladas pelas faturas-recibo FR M/1030, de 10.04.2024, e FR M/1031, de 12.04.2024 (esta última mencionada no PPA, mas que não consta da documentação junta aos autos) no valor global de € 100.359,01, tenham correspondido a transmissões intracomunitárias de bens efetuadas a favor daquela adquirente, ou de pessoa que atuasse por sua conta.

Em particular, não se provou:

- a) que os quatro motores e acessórios mencionados no CMR tenham sido efetivamente entregues à H..., S.L., ou a pessoa que atuasse por sua conta;
- b) que exista correspondência material entre a FR M/1030, a PF M/380, a fatura FR M/1031 mencionada no PPA mas não junta aos autos, os pagamentos, o CMR e a fatura emitida pela transportadora O..., S.L.;
- c) que tenha sido pago à Requerente o valor integral das operações faturadas à H..., S.L., uma vez que apenas se encontra comprovado o pagamento de € 1.602,85, correspondente à PF M/380;

- d) que a expedição documentada no CMR, relativo a quatro motores e acessórios, corresponda, de forma segura e individualizável, às operações faturadas à H..., S.L..
- e)

5. Matéria de direito

5.1 Posições das partes e legislação aplicável

A Requerente aplicou a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI às vendas de motores náuticos efetuadas, em 2024, a entidades registadas em Espanha.

A AT entende que os pressupostos da isenção não se verificam, uma vez que as entidades faturadas não seriam verdadeiros sujeitos passivos com atividade económica real, os CMRs não mereceriam credibilidade e não estaria demonstrado que os bens tivessem sido expedidos com destino aos adquirentes identificados nas faturas.

O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI estabelece a isenção de IVA das transmissões de bens efetuadas por sujeitos passivos, 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 esteja registado, para efeitos de IVA, noutro Estado-Membro, tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens. Esta norma corresponde ao regime da isenção das entregas intracomunitárias previsto no artigo 138.º da Diretiva IVA¹.

O artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, aditado pelo Regulamento de Execução 2018/1912, estabelece ainda, com relevância para o presente caso, o seguinte:

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

¹ Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006, na redação da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018.

para fora do respetivo território, mas na Comunidade [Europeia]. 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;

(...)

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;

Segundo a AT, a contraprova recolhida no caso presente revela “(...) indícios fortes e suficientes para concluir que a documentação emitida como é o caso das faturas e dos documentos de transporte, que visam criar um cenário que tentasse convencer as autoridades fiscalizadoras de que se estava perante operações verdadeiras, no entanto não resultou a prova de que as operações em causa tenham aderência à realidade.”

Conclui que “(...) muito embora não se tenha colocado em causa a existência da compra e da venda dos motores em escopo, foram reunidas evidências que não deixam margem para dúvida de que as entidades mencionadas nas faturas não foram os verdadeiros destinatários, nem o circuito dos motores foi o que a documentação tenta demonstrar, mas sem sucesso.”

e que “O RIT considerou que os documentos de transporte (CMRs e faturas das transportadoras) não mereciam credibilidade, e que as pessoas identificadas como recetoras nos CMRs não tinham qualquer relação com os clientes faturados.”

Confrontada com este quadro, contrapõe a Requerente que o sistema VIES era e é o único meio que tinha ao seu dispor para verificar se o cliente era intracomunitário; que somente através do relatório inspetivo teve informação em contrário, isto é, o conhecimento de alguns clientes serem caracterizados como *missing traders*, que agiu de acordo com os procedimentos e regras que permitem que se beneficie da isenção de IVA, pelo que não pode ser penalizada por eventuais irregularidades que fogem ao seu controle e que os CMRs estão assinados por duas entidades independentes (a própria Requerente e as empresas transportadoras), cumprindo o exigido, sendo a saída física dos bens do território nacional assim demonstrada.

Face ao exposto, cumpre decidir.

Estão em causa, no presente caso, diversas operações de transmissão de bens que, em princípio, seriam tributáveis em IVA. Todavia, sendo o IVA um imposto harmonizado no espaço da União Europeia e assentando o mercado interno na livre circulação de bens entre Estados-Membros, o regime aplicável prevê uma isenção para determinadas transmissões intracomunitárias de bens, quando se demonstre que os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro e que se encontram preenchidos os demais pressupostos legalmente exigidos.

Tratando-se de uma isenção, recai sobre a Requerente o ónus de provar os factos constitutivos do direito à sua aplicação, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT. Este ónus compreende, em particular, a prova da expedição ou transporte dos bens a partir de Portugal para outro Estado-Membro e a sua conexão com o adquirente indicado na operação.

A consulta ao VIES é um elemento relevante para aferir a validade formal do número de IVA comunicado pelo adquirente, mas não confere, por si só, um direito automático à isenção nem dispensa o sujeito passivo de diligências razoáveis quando existam circunstâncias objetivas que suscitem dúvidas quanto à realidade económica da operação ou à identidade do verdadeiro destinatário dos bens.

A questão decisiva consiste, portanto, em saber se, relativamente às operações em causa, a Requerente demonstrou a verificação dos pressupostos materiais da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, ou se a AT reuniu elementos suficientes para afastar essa isenção, por inexistência de prova bastante da expedição com destino aos adquirentes ou por demonstração de que os documentos apresentados não correspondem ao circuito real dos bens.

A AT não questiona, em termos absolutos, que tenham existido compras e vendas dos motores. O que põe em causa é que as entidades identificadas nas faturas tenham sido os verdadeiros destinatários e que o circuito físico dos bens corresponda ao circuito documental. Em consonância com o entendimento sufragado na decisão arbitral proferida no processo n.º 565/2025-T, a existência de CMR, fatura de transportadora e comprovativo bancário do pagamento do transporte constituem, em princípio, elementos probatórios relevantes da expedição intracomunitária, considerando-se verificada a presunção de expedição prevista no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, sem prejuízo da sua apreciação crítica perante indícios objetivos que possam infirmar a realidade do circuito documentado.

Assim, a solução não dispensa a análise concreta dos elementos respeitantes a cada operação. Quando existam omissões ou contradições relevantes quanto ao local de descarga, data do transporte, identidade da pessoa que certifica a receção, relação dessa pessoa com o adquirente, inexistência de atividade do adquirente ou negação da relação comercial por este, pode não se considerar demonstrada a expedição com destino ao adquirente, não por falta de boa-fé abstrata da Requerente, mas por falta de prova do requisito material da transmissão intracomunitária.

5.2 Apreciação à luz do direito aplicável

Neste sentido, justifica-se uma apreciação individual, por adquirente, da prova reunida pela Requerente e da contraprova realizada pela Requerida:

a) C..., SL

A Requerente faturou à C..., SL 21 motores, no valor global de € 515.072,61, correspondendo a cerca de metade das operações em causa (21 dos 41 motores faturados no exercício, 51,2% do total).

A AT invoca que a entidade não possuía trabalhadores, não declarou operações intracomunitárias correspondentes, tinha atividade registada sem conexão com motores náuticos (construção de edifícios e comércio de leite e derivados), e que os CMRs foram assinados por pessoas que não eram gerentes nem trabalhadores da entidade, sendo uma delas coincidente com signatário indicado em CMRs de outra entidade.

A Requerente juntou ao pedido de pronúncia arbitral documentação composta por faturas pró-forma, faturas-recibo, consultas VIES, comprovativos de pagamento, CMR, faturas das transportadoras, comprovativos bancários relativos aos transportes e documentos de aquisição dos bens à N... .

Em particular, a documentação junta evidencia que as faturas foram emitidas com referência ao NIF intracomunitário espanhol ..., validado no sistema VIES, e que algumas faturas pró-forma indicavam expressamente como local de entrega o armazém de transporte em Vigo, Espanha. A documentação inclui ainda CMR e faturas de transportadoras, bem como comprovativos bancários de pagamento dos transportes.

Estes elementos são, em abstrato, idóneos a comprovar a expedição dos bens para outro Estado-Membro, nos termos do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, na linha do critério seguido na decisão arbitral proferida no processo n.º 565/2025-T, quando a expedição se encontrava documentada por CMR, fatura da transportadora e comprovativo bancário de pagamento do transporte.

Todavia, no caso da C..., a AT invoca elementos adicionais de sentido contrário, obtidos por cooperação administrativa com as autoridades fiscais espanholas, designadamente a inexistência de trabalhadores, a falta de declaração das aquisições intracomunitárias, a posterior revogação do NIF/VIES e a assinatura de CMRs por pessoas que não teriam relação com a sociedade adquirente.

Assim, a questão não se reconduz à inexistência de documentação de transporte, mas antes à sua credibilidade e suficiência perante os indícios recolhidos pela AT. A prova documental constante do Anexo I junto com o PPA permite considerar demonstrada a

expedição física dos bens para Espanha, salvo se se entender que os indícios relativos à falta de estrutura da adquirente e à identificação dos recetores dos bens ilidem a presunção resultante do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

Nessa medida, a decisão quanto a estas operações depende da valoração conjunta da documentação, das informações obtidas junto das autoridades espanholas e da prova oral produzida, em especial quanto ao modo de funcionamento das entregas em armazéns de transporte, à identificação dos signatários dos CMRs e ao procedimento de libertação dos bens ao adquirente.

Da matéria de facto e sua fundamentação resulta que se consideram provadas estas vendas por estarem verificados os requisitos da presunção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011:

- (i) a Requerente indica que os bens foram expedidos por sua conta;
- (ii) está na posse «de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a)» (designadamente declarações de expedição CMR assinada e faturas emitidas pela transportadora) «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 (documentos bancários confirmando o pagamento dos transportes);
- (iii) as transportadoras e entidades bancárias são independentes do vendedor e adquirente.

Aceitando a Autoridade Tributária e Aduaneira que foram efectuadas as transmissões («muito embora não se tenha colocado em causa a existência da compra e da venda dos motores em escopo», como se refere no RIT e se reafirma no artigo 78.º da Resposta) tem de se concluir que se verificam os requisitos de aplicação da isenção e considerar provada a expedição das mercadorias para Espanha, quanto a estas aquisições, já que não foi apresentada prova de que fossem diferentes os destinos das mercadorias.

Quanto a estas operações, deverá, por conseguinte, considerar-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, na medida em que a prova produzida demonstra a expedição dos bens para Espanha com destino aos adquirentes indicados nas faturas, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI e do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

b) D..., SL

A Requerente faturou à D..., SL 8 motores, no valor global de € 197.634,97. A AT refere que as autoridades espanholas se deslocaram ao domicílio declarado em data anterior a duas das faturas, não tendo encontrado indícios de atividade nem meios pessoais ou materiais, e que a entidade foi posteriormente retirada do registo de operadores intracomunitários e deu baixa de atividade. Acrescenta que a atividade registada era estranha à aquisição de motores náuticos de alta potência.

Relativamente às vendas faturadas à D..., S.L., no valor global de € 197.634,97, correspondentes a 8 motores, a Requerente juntou documentação composta por faturas-recibo, faturas pró-forma, consulta VIES, comprovativos de pagamento, e-mail de encomenda, CMR, faturas da transportadora, comprovativos bancários de pagamento dos transportes e faturas de aquisição dos bens à N... .

A documentação permite estabelecer uma sequência documental coerente entre a encomenda, a emissão da fatura pró-forma, a validação do número de IVA no sistema VIES, o pagamento do preço, a emissão da fatura-recibo, o transporte dos bens e o pagamento da transportadora. Em particular, a fatura pró-forma PF M/323 indicava expressamente como local de entrega o “armazém do transporte em Vigo Espanha”, o que é compatível com o circuito logístico descrito pela Requerente.

O CMR junto aos autos identifica a D..., S.L. como consignatária, refere o local de entrega como armazém do transportista, descreve a mercadoria como motores e acessórios, contém assinatura e carimbo da transportadora e assinatura no campo relativo à receção da mercadoria. A fatura da transportadora e o comprovativo bancário do respetivo pagamento constituem elementos adicionais emitidos por entidades independentes.

Estes elementos são, em abstrato, idóneos a demonstrar a expedição dos bens para outro Estado-Membro, nos termos do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, à semelhança do critério seguido na decisão arbitral proferida no processo n.º 565/2025-T.

Os elementos obtidos junto das autoridades fiscais espanholas pela AT suscitam dúvidas relevantes quanto à substância da entidade adquirente, designadamente a inexistência de estrutura, trabalhadores ou meios materiais compatíveis com a aquisição de motores náuticos de alta potência, bem como a posterior retirada do registo de operadores intracomunitários. Contudo, atento o circuito que resulta da documentação entregue, bem como a prova produzida no tocante à questão da entrega dos bens no armazém da transportadora, não se vislumbra que os argumentos da AT sejam de molde a considerar que as mercadorias não foram entregues em Espanha ou que a Requerente sabia ou devia saber que a operação se encontrava ligada a fraude ao IVA.

Quanto a estas operações, deverá, por conseguinte, considerar-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, na medida em que a prova produzida demonstra a expedição dos bens para Espanha com destino aos adquirentes indicados nas faturas, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI e do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

c)E..., SL

A Requerente faturou à E..., SL 2 motores, no valor global de € 47.626,83. A AT invoca ausência de elementos da entidade relativos ao ano de 2024 e a coincidência do recetor identificado no CMR com pessoa indicada em CMRs relativos à C..., entidade com sede em local geograficamente distante.

Relativamente à venda faturada à E..., S.L., no valor de € 47.626,83, correspondente a dois motores, a Requerente juntou documentação composta por fatura pró-forma, fatura-recibo, consulta VIES, comprovativos de pagamento, CMR, fatura da transportadora, comprovativo bancário de pagamento do transporte e fatura de aquisição dos bens à N... .

A fatura-recibo FR M/869 foi emitida em 02.02.2024 à E..., S.L., com indicação do NIF intracomunitário espanhol... e isenção ao abrigo do artigo 14.º do RITI. A fatura pró-forma PF M/325, emitida em 23.01.2024, indicava como local de entrega o “armazém do transporte em Espanha”, o que é compatível com a menção constante do CMR a armazém de transporte em Vigo.

A consulta VIES junta aos autos indicava, em 02.02.2024, a validade do número de IVA espanhol.... O preço foi pago através de três transferências bancárias, duas de € 15.000,00, datadas de 30.01.2024, e uma de € 17.626,83, datada de 01.02.2024, perfazendo o valor total faturado.

O CMR identifica a E..., S.L. como consignatária, indica o local de entrega como armazém de transporte em Vigo, descreve a mercadoria como dois motores e acessórios, refere a carga em Valença em 02.02.2024, contém assinatura/carimbo da transportadora I... e carimbo da E..., S.L. no campo relativo à receção da mercadoria. A fatura emitida pela transportadora e o respetivo comprovativo bancário de pagamento corroboram a realização do transporte.

Estes elementos são, em abstrato, idóneos a demonstrar a expedição dos bens para outro Estado-Membro, nos termos do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011. O elemento específico invocado pela AT em sentido contrário – a circunstância de o CMR desta operação identificar como recetor “...”, sendo essa a mesma pessoa que surge em CMRs relativos à C..., S.L., entidade distinta, com sede distante e sem relação demonstrada com a E..., S.L. – reclama, naturalmente, uma valoração crítica.

É certo que, numa apreciação *ex post*, sobretudo após o conhecimento de que a adquirente não terá desenvolvido atividade materialmente relevante em 2024, e quando esse dado é conjugado com os elementos respeitantes à c..., S.L., a coincidência do recetor indicado nos documentos de transporte pode assumir aparência suspeita. Todavia, a apreciação da diligência exigível à Requerente deve reportar-se ao momento da realização das operações, e não a um quadro factual reconstruído posteriormente, com base em informações que apenas vieram a ser obtidas pela AT através dos mecanismos de cooperação administrativa com a administração fiscal espanhola.

Não se pode, por isso, exigir à Requerente que, no momento das vendas, antecipasse ou reconstruísse indícios que só posteriormente se tornaram cognoscíveis, sobretudo quando as operações eram acompanhadas de documentação formalmente regular, os bens eram entregues em armazém de transportadora, os documentos de transporte regressavam assinados e não ocorreu reclamação subsequente por parte do adquirente quanto à falta de entrega dos bens. Exigir mais, nestas circunstâncias, equivaleria a transferir para o vendedor, no contexto das transmissões intracomunitárias de bens, uma função geral de fiscalização e deteção de fraude que excede as diligências razoavelmente exigíveis a um operador económico.

O juízo sobre a diligência da Requerente deve, pois, ser formulado a partir dos elementos cognoscíveis no momento da operação, e não à luz de uma reconstrução posterior do circuito económico. Nessa perspetiva, a coincidência do recetor, embora mereça ponderação crítica, não basta, por si só, para demonstrar que a Requerente sabia ou devia saber que as operações se integravam num circuito fraudulento, nem para afastar a coerência probatória do circuito documental apresentado.

Nestes termos, considera-se que a documentação junta é idónea a demonstrar a expedição dos bens para outro Estado-Membro, nos termos do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, não resultando dos elementos invocados pela AT, quanto a esta operação, indícios suficientemente fortes para ilidir a presunção decorrente da documentação apresentada.

Quanto a estas operações, deverá, por conseguinte, considerar-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, na medida em que a prova produzida demonstra a expedição dos bens para Espanha com destino aos adquirentes indicados nas faturas, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI e do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

c) F..., SL

A Requerente faturou à F..., SL 3 motores, no valor global de € 78.200,00. A AT refere que a entidade inicialmente negou qualquer relação com a Requerente, embora exista declaração recapitulativa declarando a aquisição, e que, confrontada com as discrepâncias, não respondeu ao pedido de esclarecimento. Refere ainda que o CMR contém assinatura ilegível e carimbo com morada correspondente a prédio de habitação, sendo a atividade registada alheia à compra de motores náuticos.

Relativamente à venda faturada à F..., S.L., no valor de € 78.200,00, correspondente a três motores, a Requerente juntou documentação composta por fatura-recibo, fatura pró-forma, consulta VIES, comprovativos de pagamento, CMR/documento de transporte, fatura do transportador, comprovativo bancário de pagamento do transporte e faturas de aquisição dos bens à N... .

A documentação evidencia que a fatura-recibo FR M/913 foi emitida em 16.02.2024 à F..., S.L., com indicação do NIF intracomunitário espanhol ...e isenção ao abrigo do artigo 14.º do RITI. A fatura pró-forma PF M/344, emitida em 07.02.2024, indicava como local de entrega o “armazém do transporte em Espanha”, o que é compatível com a menção constante do CMR ao “almacén del transportista”.

A consulta VIES junta aos autos indicava, em 07.02.2024, a validade do número de IVA espanho... . O preço foi pago através de duas transferências bancárias datadas de 09.02.2024, nos valores de € 75.000,00 e € 3.200,00, perfazendo o valor total faturado de €

78.200,00, embora nessas transferências apareça no descritivo “TRF CR SEPA+ 0000953 DEK...” e “TRF CR SEPA+ 0000952 DE K...” e não o nome da entidade “F..., S.L.”.

O CMR/documento de controlo identifica a F..., S.L. como consignatária, indica o local de entrega como armazém do transportista, descreve a mercadoria como três volumes e acessórios, refere a carga em Valença em 16.02.2024, contém assinatura e carimbo do transportador L... e carimbo da F..., S.L. no campo relativo à receção da mercadoria. A fatura emitida pelo transportador, no valor de € 200,00, e o respetivo comprovativo bancário de pagamento corroboram a realização do transporte.

Acresce que a própria AT refere que a F... apresentou declaração recapitulativa respeitante ao primeiro trimestre de 2024, declarando a aquisição pelo valor de € 78.200,00. Embora a AT invoque que a entidade terá inicialmente negado relação com a Requerente e depois não terá respondido a pedido adicional de esclarecimento, esse elemento não elimina, por si só, a correspondência objetiva entre a operação faturada, o valor pago, o transporte documentado e a declaração recapitulativa apresentada em Espanha.

Nestes termos, considera-se que a documentação junta é idónea a demonstrar a expedição dos bens para outro Estado-Membro, nos termos do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, não resultando dos elementos invocados pela AT, quanto a esta operação, indícios suficientemente fortes para ilidir a presunção decorrente da documentação apresentada.

Quanto a estas operações, deverá, por conseguinte, considerar-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, na medida em que a prova produzida demonstra a expedição dos bens para Espanha com destino aos adquirentes indicados nas faturas, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI e do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

e) G... SLU

A Requerente faturou à G..., SLU, três motores, no valor global de € 73.003,24, titulados pelas faturas-recibo FR M/890, de 09.02.2024, no valor de € 25.377,24, relativa a um motor, e FR M/936, de 26.02.2024, no valor de € 47.626,00, relativa a dois motores. A documentação junta permite identificar a adquirente G..., SLU, com o NIF/VAT..., e morada em..., n.º ..., ... Pontevedra. A fatura respeitante a um motor N... F300NCB, acessórios e transporte, no valor de € 25.377,24 foi precedida da fatura pró-forma PF M/349, de 08.02.2024, com a indicação de que o local de entrega seria o armazém do transporte em Espanha. Foi ainda junto comprovativo de consulta VIES válida em 08.02.2024, bem como comprovativos de pagamento nos valores de € 15.000,00 e € 10.377,24, que perfazem o valor total da FR M/890. Encontra-se ainda junta a FR M/936, de 26.02.2024, relativa a dois motores N... F300NCB, no valor de € 47.626,00, bem como comprovativos bancários que perfazem o respetivo valor faturado. A documentação apresentada permite, assim, identificar ambas as operações

faturadas à G..., SLU, a adquirente indicada, o respetivo NIF intracomunitário, os bens transmitidos e os pagamentos efetuados. Não se verificam, relativamente a esta adquirente, dissonâncias documentais internas com a intensidade das apuradas no caso da H..., S.L.

Este conjunto documental é, à partida, coerente quanto à identificação da adquirente, aos bens faturados, aos pagamentos efetuados e à previsão de entrega em Espanha através de transportadora. Contudo, a AT invoca um elemento específico de sentido contrário: segundo informação obtida junto das autoridades espanholas, a transportadora P..., S.L. terá confirmado que a mercadoria foi recebida por N..., pessoa cuja relação com a G..., SLU não se encontra demonstrada e que surge também associada à receção de mercadorias faturadas a outras entidades, designadamente D..., S.L. e C..., S.L.

Este elemento não elimina, por si só, a prova documental da expedição física dos bens para Espanha, mas enfraquece a correspondência entre o circuito documental e o alegado destinatário económico efetivo da mercadoria. A questão decisiva passa, por isso, a ser saber se a Requerente dispunha, no momento da operação, de elementos que lhe permitissem suspeitar que a pessoa que recebeu os bens não atuava por conta da adquirente faturada, ou que a operação se integrava num circuito fraudulento.

Ora, essa apreciação não pode ser realizada a partir de uma leitura retrospectiva dos factos, construída com base em elementos que apenas vieram a ser conhecidos posteriormente, designadamente através de diligências efetuadas pela AT junto das autoridades fiscais espanholas. A circunstância de o mesmo recetor surgir associado a mercadorias faturadas a diferentes entidades pode, à luz desse conhecimento posterior, assumir uma aparência suspeita; mas não resulta demonstrado que tal circunstância fosse cognoscível pela Requerente no momento da realização das operações, nem que esta dispusesse então de elementos que lhe permitissem concluir que o recetor não atuava por conta da adquirente identificada na fatura.

Com efeito, estando a operação acompanhada de documentação formalmente coerente – fatura emitida à adquirente, consulta VIES válida, pagamentos correspondentes, documentação de transporte e entrega em armazém de transportadora em Espanha –, e não

tendo sido alegada qualquer reclamação subsequente da adquirente quanto à não receção dos bens, não se afigura possível imputar à Requerente, apenas com base nessa coincidência de recetor posteriormente apurada, o conhecimento, ou o dever de conhecimento, de uma eventual irregularidade no circuito económico subsequente.

Como já se referiu anteriormente, a conclusão contrária equivaleria a transformar o dever de diligência razoavelmente exigível ao vendedor numa obrigação de investigação antifraude sobre terceiros situados noutro Estado-Membro, impondo-lhe a verificação autónoma da relação entre cada pessoa que assina o CMR e a entidade adquirente faturada. Tal exigência excederia, nas circunstâncias do caso, o ónus que pode ser colocado sobre um operador económico que atua no comércio intracomunitário com documentação aparentemente regular.

Quanto a estas operações, deverá, por conseguinte, considerar-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, na medida em que a prova produzida demonstra a expedição dos bens para Espanha com destino aos adquirentes indicados nas faturas, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI e do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

f) H..., SL

A AT refere que a deslocação das autoridades espanholas ao domicílio fiscal revelou que a empresa era desconhecida no local, sem identificação ou sinais de atividade, tendo sido revogados o registo VIES e o NIF por falta de estrutura e atividade.

Relativamente às vendas faturadas à H..., S.L., a cadeia documental que se consegue reconstruir é esta:

- Fatura-Recibo M/1030, de 10.04.2024, emitida à H..., S.L., com sede em Sevilla, no valor de € 50.980,93. Esta fatura refere 2 motores N... F300NCB e inclui, além de acessórios, uma linha de Transporte no valor de € 250,00. Nos “documentos relacionados” aparecem duas pró-formas: PF M/376, de 26.03.2024, e PF M/380, de 08.04.2024. Contudo, da documentação junta no Anexo VI só aparece visível a PF M/380, de 08.04.2024, e esta não diz respeito aos motores principais: diz respeito a acessórios e transporte, no valor total de € 1.602,85. Nessa pró-forma, o transporte aparece por € 50,00, e consta expressamente: “TRANSPORTE: POR CONTA E RISCO DO CLIENTE” e “ENTREGA: NA MORADA DO TRANSPORTE EM ESPANHA”. O local de carga e descarga indicado é ..., Pontevedra, Espanha.

- O comprovativo bancário junto é apenas de € 1.602,85, com descritivo relativo à H..., S.L., valor que corresponde à PF M/380, mas não ao valor global da FR M/1030. Na própria FR M/1030 aparecem como meios de pagamento € 49.378,08 + € 1.602,85, mas apenas existe comprovativo dos € 1.602,85.
- O CMR descreve a mercadoria como “4 motores + acessórios” e contém referência à FR M/1030 e à FR M/1031. Porém, a documentação autonomamente junta apenas permite identificar a FR M/1030, relativa a dois motores N... F300NCB, e a PF M/380, relativa a acessórios e transporte. Esta divergência impede a reconstrução segura do circuito documental relativo à totalidade das operações imputadas à H..., S.L.
- A fatura da transportadora O..., S.L., de 15.04.2024, tem o valor de € 240,00, relativo a portes de 12.04.2024. Esse valor não coincide nem com os € 250,00 de transporte na FR M/1030, nem com os € 50,00 de transporte na PF M/380.

No caso da H..., S.L., a documentação junta não permite reconstruir de forma inteiramente coerente o circuito das operações. A FR M/1030, de 10.04.2024, respeita a dois motores N... F300NCB e acessórios, no valor de € 50.980,93, incluindo uma rubrica de transporte no valor de € 250,00, e identifica como documentos relacionados as pró-formas PF M/376 e PF M/380. Todavia, no anexo apenas se encontra junta a PF M/380, que respeita a acessórios e transporte, no valor de € 1.602,85, mencionando transporte por € 50,00, a realizar “por conta e risco do cliente”, com entrega na morada do transporte em Espanha, em ..., Pontevedra.

Acresce que o único comprovativo bancário autonomamente junto respeita ao valor de € 1.602,85, correspondente à PF M/380, não se encontrando comprovativo autónomo do pagamento da parcela principal de € 49.378,08, embora esta surja indicada na própria fatura-recibo como meio de pagamento. Por outro lado, o CMR menciona conjuntamente as faturas FR M/1030 e FR M/1031 e descreve a mercadoria como quatro motores + acessórios, o que pode ser compatível com a agregação das duas operações num único transporte, mas tal não resulta expressamente dos documentos juntos. Finalmente, a fatura da transportadora O..., S.L. é emitida pelo valor de € 240,00, montante que não coincide com o valor de transporte indicado na FR M/1030, nem com o valor de transporte indicado na PF M/380.

Estas discrepâncias não afastam necessariamente a saída física dos bens para Espanha, até porque o CMR aponta para um transporte de quatro motores e acessórios para Espanha. Contudo, reduzem de forma significativa a força probatória da documentação apresentada quanto à correspondência material entre as faturas, os pagamentos, o transporte e o destinatário efetivo da mercadoria. Em particular, a ausência da PF M/376, a falta de comprovativo autónomo do pagamento principal, a divergência entre os valores de transporte e a utilização de um CMR único para quatro motores exigiriam uma explicação adicional que não resulta, por si só, da documentação junta e que tão-pouco resulta da prova adicional. Acresce que a documentação apresenta outras especificidades que exigem valoração crítica: a PF M/380 refere que o transporte é “por conta e risco do cliente” e indica local de carga e descarga em..., Pontevedra, o que distingue esta operação de outras em que a Requerente invocou ter contratado e pago o transporte até armazéns de transportadoras em Espanha. A referência, na fatura pró-forma, a que o transporte seria realizado “por conta e risco do cliente” não é, por si só, incompatível com a aplicação da isenção, uma vez que o regime das transmissões intracomunitárias admite que a expedição ou transporte seja efetuado pelo adquirente ou por conta deste. Todavia, essa menção tem relevância probatória, na medida em que distingue esta operação das situações em que a Requerente invoca ter contratado e pago diretamente o transporte, exigindo uma apreciação mais atenta dos demais elementos juntos para demonstrar a efetiva saída física dos bens do território nacional e a sua ligação à adquirente faturada.

Os elementos invocados pela AT reforçam essa fragilidade probatória: a deslocação ao domicílio fiscal da H..., onde se constatou que a sociedade era desconhecida; a inexistência de identificação da empresa na morada indicada; a posterior revogação do registo VIES e do NIF por falta de estrutura e atividade; e a ausência de trabalhadores ou de meios compatíveis com o exercício efetivo de atividade. É certo que parte destes elementos apenas se tornou conhecida *ex post*, na sequência de diligências efetuadas pela AT

junto das autoridades fiscais espanholas, não podendo, sem mais, ser projetada retroativamente para imputar à Requerente um conhecimento que esta não possuía no momento das operações.

Contudo, no caso da H... S.L., não está apenas em causa uma suspeição construída *a posteriori* sobre a adquirente. Existem também fragilidades internas na própria documentação apresentada pela Requerente, contemporâneas das operações e diretamente respeitantes à reconstrução do circuito documental. Por isso, embora os documentos juntos não permitam excluir liminarmente a expedição física dos bens para Espanha, também não permitem ter por suficientemente demonstrada, com o grau de segurança exigível, a correspondência material entre as operações faturadas à H..., S.L., os pagamentos, o transporte documentado e o efetivo destinatário da mercadoria. Assim, neste caso, a prova produzida pela Requerente não é bastante para demonstrar, de forma segura e coerente, que as operações faturadas à H..., S.L. preencheram os pressupostos materiais da isenção. Na ausência de explicação adicional que esclareça as incongruências assinaladas, deve considerar-se que a AT logrou abalar a força probatória da documentação apresentada pela Requerente quanto a esta adquirente. Assim, quanto às operações relativas a esta adquirente improcede o pedido de pronúncia arbitral. Por fim, a Requerente sustenta que, se a AT tinha dúvidas sobre a veracidade ou autenticidade das assinaturas, deveria ter diligenciado junto das transportadoras envolvidas para esclarecer a identidade dos motoristas, o trajeto seguido e o local efetivo de entrega dos bens, pelo que teria violado o dever de averiguação objetiva e imparcial dos factos relevantes, consagrado na LGT e no RCPITA.

O artigo 58.º da LGT estabelece que a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido. O artigo 6.º do RCPITA consagra orientação semelhante no âmbito do procedimento inspetivo.

Todavia, como se afirmou na decisão 565/2025-T, a realização de diligências deve ser entendida em consonância com os poderes efetivamente atribuídos à AT, os quais se reportam ao território nacional, ficando a atuação no estrangeiro dependente dos mecanismos de cooperação administrativa entre autoridades fiscais.

No caso presente, a AT recorreu a mecanismos de cooperação administrativa com as autoridades fiscais espanholas, tendo obtido elementos sobre as entidades adquirentes. A circunstância de não ter diligenciado diretamente junto das transportadoras estrangeiras não constitui, por si só, violação do princípio do inquisitório, sobretudo quando tais diligências dependessem de colaboração internacional ou de elementos que a própria Requerente poderia ter facultado no exercício do dever de colaboração.

O princípio do inquisitório não tem por efeito inverter o ónus da prova dos factos constitutivos da isenção, nem impõe à AT que substitua o sujeito passivo na demonstração dos pressupostos materiais da transmissão intracomunitária. Assim, em linha com a decisão 565/2025-T, o vício de violação do princípio do inquisitório deverá improceder.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- (i) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às correções efetuadas relativamente às transmissões intracomunitárias efetuadas às empresas C..., S.L., no valor de € 515.072,61; D..., S.L., no valor de € 197.634,97; E..., S.L., no valor de € 47.626,83; F..., S.L., no valor de € 78.200,00; e G..., SLU, no valor de € 73.003,24, com a consequente anulação das liquidações de IVA, de juros compensatórios e de juros de mora impugnadas na parte correspondente a essas correções;
- (ii) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às correções respeitantes às transmissões efetuadas à H..., S.L., no valor de € 100.359,01, mantendo-se as correspondentes liquidações de IVA, de juros compensatórios e de juros de mora impugnadas válidas na parte correspondente a essas correções.
- (iii) Condenar as Partes no pagamento das custas devidas na percentagem do respetivo decaimento.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 € 128.692,50, indicado pela Requerente e não questionado pela AT.

8. Custas

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RIAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 9,92% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 90,08% [na proporção dos valores globais das operações relativamente às quais o pedido de pronúncia arbitral é julgado improcedente (€ 100.359,01) e procedente (€ 911.537,65)].

23 de julho de 2026

Os Árbitros

Prof. Doutor Rui Duarte Morais
(Árbitro Presidente)

Dr. António Alberto Franco
(Árbitro Vogal)

Prof. Doutora Raquel Franco
(Árbitra Vogal)