

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 565/2025-T

Tema: IVA. RITI. Isenção. Princípio do inquisitório.

Decisão arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Marta Vicente e Prof. Doutor Miguel Patrício (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-08-2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA, com o número de identificação de pessoa coletiva ... e com sede em Lugar de..., ...-... ..., adiante simplesmente designada por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação das correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira e liquidações adicionais emitidas em sede de IVA, bem como a anulação da decisão da reclamação graciosa que apresentou.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 09-06-2025.

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.

1.

Em 31-07-2025, 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 20-08-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Em 30-10-2025 e 02-12-2025, realizaram-se reuniões em que foi produzida prova por declarações de parte e testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado 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 estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

- A) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, registada desde 14-01-2022, que exerce as atividades de reparação e manutenção de embarcações, assim como a prática do comércio de peças e acessórios para estas;
- B) A requerente é a concessionária oficial da B... para o distrito de ...;
- C) No decurso do ano de 2022, a Requerente, no âmbito da sua actividade e na qualidade de representante oficial da C..., efectuou vendas de motores e peças para barcos a

diversos clientes sedeados em países da União Europeia (UE) , conforme se descreve no quadro seguinte:

CLIENTE	PAÍS	FATURAS				DOCUMENTAÇÃO
		NUMERO	DATA	QTD. MOTORES	VALOR	
Q.....SL	Espanha	FR M/2	15/02/2022	3	66.200,00	Ver ANEXO I
		FR M/7	19/03/2022	1	22.000,00	
		FR M/8	19/03/2022	1	22.000,00	
		FR M/9	19/03/2022	1	22.200,00	
		FR M/15	07/04/2022	4	88.000,00	
SUB-TOTAIS				10	220.400,00	
E.....SL	Espanha	FR M/10	24/03/2022	1	22.200,00	Ver ANEXO II
		FR M/11	24/03/2022	1	22.000,00	
SUB-TOTAIS				2	44.200,00	
R.....,SL	Espanha	FR M/12	24/03/2022	1	22.200,00	Ver ANEXO III
		FR M/13	24/03/2022	1	22.000,00	
SUB-TOTAIS				2	44.200,00	
F.....SL	Espanha	FR M/30	13/12/2022	2	51.177,83	Ver ANEXO IV
		FR M/272	27/12/2022	1	29.412,00	
SUB-TOTAIS				3	80.589,83	
G.....,SL	Espanha	FR M/257	19/12/2022	2	81.726,54	Ver ANEXO V
		SUB-TOTAIS			2	
L.....	França	FR M/103	02/08/2022	3	79.047,42	Ver ANEXO VI
		FR M/111	17/08/2022	3	79.047,15	
		FR M/125	13/09/2022	3	79.047,41	
		FR M/134	19/09/2022	1	30.592,54	
		FR M/172	28/10/2022	1	45.800,35	
		FR M/225	30/11/2022	1	32.000,00	
SUB-TOTAIS				12	345.534,87	
K.....	França	FR M/105	03/08/2022	3	79.047,14	Ver ANEXO VII
SUB-TOTAIS				3	79.047,14	
S.....	Bélgica	FR M/87	12/07/2022	3	79.047,14	Ver ANEXO VIII
		FR M/90	18/07/2022	1	27.071,54	
SUB-TOTAIS				4	106.118,68	
L.....	Lituânia	FR M/108	05/08/2022	1	22.200,00	Ver ANEXO IX
		SUB-TOTAIS			1	
M.....	Chipre	FR M/25	26/4/2022	1	22.000,00	Ver ANEXO X
		FR M/26	26/4/2022	1	22.000,00	
		FR M/27	26/4/2022	1	22.000,00	
		FR M/28	26/4/2022	1	22.200,00	
		FR M/34	11/5/2022	1	22.000,00	
		FR M/35	11/5/2022	1	22.200,00	
		FR M/37	11/5/2022	1	22.000,00	
		FR M/38	11/5/2022	1	22.000,00	
		FR M/48	27/5/2022	1	22.000,00	
		FR M/49	27/5/2022	1	22.200,00	
		FR M/50	27/5/2022	1	22.000,00	
		FR M/52	4/6/2022	1	22.000,00	
		FR M/53	4/6/2022	1	22.200,00	
		FR M/54	4/6/2022	1	22.000,00	
		FR M/60	19/6/2022	1	22.000,00	
		FR M/62	19/6/2022	1	22.000,00	
		FR M/63	19/6/2022	1	22.200,00	
		FR M/67	23/6/2022	1	22.000,00	
		FR M/68	23/6/2022	1	22.000,00	
		FR M/69	23/6/2022	1	22.200,00	
		FR M/15	27/6/2022	1	22.000,00	
		FR M/79	5/7/2022	1	22.000,00	
		FR M/80	5/7/2022	1	22.000,00	
		FR M/86	11/7/2022	1	22.200,00	
		FR M/135	20/9/2022	6	132.402,87	
		FR M/141	27/9/2022	3	69.039,03	
SUB-TOTAIS				33	730.841,90	
TOTAIS				72	1.754.858,96	

- D) As transmissões foram efetuadas sem liquidação de IVA, com invocação nas facturas da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do Regime do Iva nas Transacções Intracomunitárias (RITI);
- E) Foi realizada uma inspeção à Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., relativa a IVA do ano de 2022, em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

V.1.11. IVA - Falta de liquidação - Situações transversais

As faturas emitidas pela A... e identificadas ao longo do presente relatório mencionam 69 motores náuticos de altas potências (quadro 20).

Estamos a falar de motores da linha Premium, da C..., os quais possuem de 225 a 450 cavalos (CV) ou Horse Power (HP), na sigla em inglês. São montados na parte de fora da

embarcação, pelo que são conhecidos como motores "fora de borda". No site com o endereço "<https://www...> podem ser consultados os modelos e detalhes dos motores em causa. No anexo 59 são apresentados alguns exemplos. Também a título de exemplo das denominações veja-se a fatura-recibo n.º FR M/2 (anexo 2), onde estão identificados motores "F 225 NCB DBW", "F 225 X NCB DBW", que consistem em motores de 225 CV. Veja-se também a fatura-recibo n.º FR M/7, onde está mencionado um motor "FL300DETX", que possui 300 CV.

(...)

Todas as faturas por nós identificadas no presente relatório foram emitidas a entidades registadas em Estados-Membros da União Europeia, com isenção de IVA ao abrigo do disposto no artigo 14.º do RITI.

Além destas, com motores de 225 CV ou mais, com isenção de IVA, apenas foram emitidas três faturas.

Foram emitidas mais duas, mas que foram objeto de notas de crédito, pelo que as desconsiderámos. De referir que este critério foi utilizado em todas as situações em que as faturas foram objeto de notas de crédito.

As três faturas em causa foram emitidas à mesma sociedade, conforme cópias que juntámos no anexo 60.

Trata-se da "D..., SL", registada em Espanha, com o número de contribuinte.... No decurso da ação inspetiva não recolhemos elementos que coloquem em causa a verdade das transmissões à D..., SL. Cada fatura refere um motor, pelo que estamos na presença da transmissão de três motores. Por conseguinte, foi faturado o total de 72 (69+3) motores de altas potências.

Os 69 motores representam 95,83% do total. Quer isto dizer que 95,83% da faturação de motores foi efetuada a entidades classificadas como missing trader, ou que reúnem as condições de missing trader.

São entidades sem estrutura para o exercício de atividades consentâneas com a compra de motores náuticos de altas potências, nomeadamente sem sede física ou que permita o exercício de atividade compatível e sem trabalhadores, com as instalações encerradas e que se furtam a qualquer contacto com as administrações fiscais dos respetivos países. Tratam-se, portanto, de entidades "de fachada", utilizadas para dar a entender que são efetuadas determinadas operações, encobrindo as verdadeiras. Não se trata de uma ou outra situação esporádica, estamos na presença de uma norma à qual a A... não pode ser estranha. De facto, não se vende 69 motores, do total de 72, a entidades com características de missing trader por mero acaso. É notória a existência de um esquema que visa o encobrimento das operações efetivas e, dessa forma, furtar-se à liquidação da IVA respetivo. Atente-se que não existe um fluxo anual de mercadorias entre a A... e os supostos clientes. As entidades são usadas umas a seguir às outras, à medida que vão "desaparecendo".

O esquema inclui a emissão de documentos de transporte, como os CMR's, complementados por faturas dos supostos transportadores. No entanto, pelos motivos sobejamente referidos ao longo do presente relatório, nem os CMR's nem as faturas nos merecem credibilidade. Recordemos que os supostos transportes possuem todos o valor de € 200,00, seja qual for o destino e o peso das mercadorias, o que não convence o homem comum.

Completando a representação, existiram recebimentos dos valores por parte da A... . Sendo normal que quem transmite mercadorias receba por isso, não foram apresentadas nem detetadas provas da verdadeira origem dos valores. Desde logo, os montantes pagos não resultaram do exercício de uma atividade comercial, industrial ou afim, dado que os supostos clientes não a exercem nem exerceram. Apesar das várias diligências encetadas, na maior parte das situações não foi possível detetar as contas bancárias dos supostos clientes. Nos casos em que foram detetadas, verificou-se que as entradas aconteceram em numerário. Como é comum afirmar-se "o dinheiro não fala", pelo que, em concreto, desconhece-se a sua verdadeira origem. Nas situações em que foi possível identificar alguma suposta conexão, esta corresponde a "testas de ferro", que atuaram durante um período de tempo curto e desapareceram. É muito relevante o facto de, tanto nós como as autoridades fiscais de cinco países comunitários (Espanha, França, Bélgica, Lituânia e Chipre) termo-nos deparado com a ausência de todos os supostos gerentes, administradores e afins. O único contacto possível foi com o gerente da A..., ou seja, da entidade que serve de charneira aos negócios realizados. Efetua as compras e depois realiza transmissões onde os motores desaparecem sem deixar rasto. De facto, não foi possível recolher qualquer indício do destino dado aos referidos motores. Em conclusão, diga-se que não se coloca em causa a existência da compra e da venda dos motores em escopo, no entanto, reunimos 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 fazer crer.

V.1.12. IVA- Falta de liquidação - Tributação

Com o *modus operandi* descrito, a A... isentou de IVA as operações faturadas ao abrigo do disposto no artigo 14.º do RITI. Relembremos o que prescreve este artigo:

"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; (...)"

Desde logo, a isenção obriga a que se esteja perante operações efetuadas entre dois sujeitos passivos.

Ora, sujeitos passivos não são meros registos cadastrais. O n.º 1 do artigo 2.º do CIVA dispõe que (sublinhado nosso):

"1- São sujeitos passivos do imposto:

a) As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços (...)"

Os países comunitários possuem legislação idêntica, pelo que o conceito de sujeito passivo é transversal.

Os elementos recolhidos no âmbito da presente ação, que nos abstermos de voltar a repetir por ser desnecessário, demonstram que as entidades mencionadas nas faturas emitidas

pela A... não se tratam de verdadeiros sujeitos passivos, uma vez que, de forma agregada, podemos afirmar que não exercem qualquer atividade concreta, muito menos de forma continuada.

Outra condição é que os bens saiam do território nacional e entrem em outros Estado-Membro. Em relação aos supostos transportes, foram emitidos CMR's e faturas que não merecem credibilidade. Desde logo, como fomos demonstrando entidade a entidade, todas as faturas referem o mesmo valor para os supostos transportes, seja qual for o seu destino e o peso das mercadorias, o que não é, de todo, verosímil.

Concomitantemente, perante a faturação de 69 motores, a dez entidades de cinco países diferentes, não existe uma única confirmação da receção dos referidos motores por parte das autoridades fiscais dos respetivos países.

Não se colocando em causa que os motores foram transmitidos, por não estarem reunidos os pressupostos previstos no artigo 14.º do RITI, a A... tinha de liquidar IVA. De facto, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA:

"1 - São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente."

No que respeita à exigibilidade do imposto, o artigo 7.º do CIVA prescreve que:

"1 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível:

a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
(...)"

Por sua vez, o artigo 8.º estabelece que:

"1 - (...) sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível:

a) Se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão;
b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;
c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.
(..)".

O artigo 29.º prescreve que:

"1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:

(...)

b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem,

bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;

(...)"

Quanto ao prazo para a emissão das faturas, o artigo 36.º estabelece que:

"1-A fatura referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º deve ser emitida:

a) O mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º,

(...)

c) Na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

(...)"

Foram detetadas várias situações em que ocorreram recebimentos por parte da A...antes da emissão das faturas. A maior parte dos recebimentos aconteceu no próprio mês da emissão das faturas. Existem outros casos em que os recebimentos sucederam no mês anterior ao da emissão das faturas. Face ao que se encontra legalmente previsto, a exigibilidade do IVA ocorre na data do recebimento antecipado. No entanto, as diferenças daí resultantes seriam materialmente irrelevantes, pelo que, tratando-se de uma situação que não causa qualquer prejuízo à A..., optámos por considerar, em todos os casos, a data da emissão das faturas para efeitos da exigibilidade do imposto em falta.

Recordando que a A... está registada no regime normal, periodicidade mensal, a liquidação tem reflexos nos meses da emissão das faturas. Consequentemente, tornou-se necessário agregar as faturas por mês.

A agregação foi realizada nos quadros do anexo 61. Desta forma foram apurados os montantes mensais que constituem a base tributável para efeitos de IVA. Os motores em causa estão sujeitos à taxa normal de IVA (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º. Multiplicadas as bases mensais pela taxa de 23%, obtivemos as importâncias de IVA discriminadas por mês no quadro 21, totalizando € 403.617,57.

Face ao exposto, da presente ação inspetiva resultaram correções aritméticas, em sede de IVA, no valor de € 403.617,57 (imposto), com a distribuição por período apresentada no quadro 21.

Apuramento do IVA		
Mês	Base	IVA
Fevereiro	66.200,00	15.226,00
Março	154.600,00	35.558,00
Abril	176.200,00	40.526,00
Maio	154.400,00	35.512,00
Junho	220.600,00	50.738,00
Julho	172.318,68	39.633,30
Agosto	259.341,71	59.648,59
Setembro	311.081,85	71.548,83
Outubro	45.800,35	10.534,08
Novembro	32.000,00	7.360,00
Dezembro	162.316,37	37.332,77
Total	1.754.858,96	403.617,57

Quadro 21

F) Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as correspondentes liquidações de IVA e juros compensatórios, com os seguintes valores:

2022.02 - IVA - 14 856,79 €

2022.02 - JurosComp - 1 185,28 €

2022.03 - IVA - 18 925,07 €

2022.03 - JurosComp - 1 509,85 €

2022.05 - IVA - 9 258,51 €

2022.05 - JurosComp - 739,47 €

2022.09 - IVA - 74 855,61 €

2022.09 - JurosComp - 4 511,71 €

2022.10 - IVA - 11 010,12 €

2022.10 - JurosComp - 627,42 €

2022.11 - IVA - 7 360,00 €

2022.11 - JurosComp - 395,22 €

2022.12 - IVA - 29 342,76 €

2022.12 - JurosComp - 1 469,54 €

(Anexo XIII ao pedido de pronúncia arbitral, página 8);

G) A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações, que foi indeferida por despacho de 21-02-2025, proferido pelo Diretor de Direção de Finanças de ... que consta do Anexo XIII do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

6. *A reclamante centra a sua argumentação no total desconhecimento de eventuais irregularidades assacáveis aos seus clientes, e de ter cumprido a obrigação de consulta ao VIES previamente à emissão das faturas com isenção de IVA nos termos do artigo 14º do RITI.*

7. *Sobre a consulta ao VIES, remetemos para “Declaração de exoneração de responsabilidade específica relativa a este serviço” que consta do site da Comissão Europeia {https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/disclaimer}, da qual transcrevemos um excerto com relevância para a presente análise:*

«A Comissão Europeia gere este sítio web com o objetivo de facilitar o acesso dos sujeitos passivos que efetuam entregas intracomunitárias à verificação dos números de identificação para efeitos do IVA dos seus clientes. Pretendemos que estas informações sejam atualizadas e rigorosas.

Todavia, a Comissão não assume qualquer responsabilidade relativamente às informações obtidas através da consulta deste sítio. Essas informações: (...)

- Não concedem enquanto tais um direito a isentar as entregas intracomunitárias do imposto sobre o valor acrescentado;
- não alteram quaisquer obrigações impostas aos sujeitos passivos no que respeita às entregas intracomunitárias.(...)»

8. Com efeito, o VIES indica se o número de IVA se encontra registado para a prática de operações intracomunitárias.

9. Porém, e conforme o RIT relata, relativamente às operações com os clientes da reclamante foram detetadas particularidades que evidenciam a falta de correspondência da faturação (e dos documentos que constam da contabilidade) com a realidade.

10. A incorreta indicação da morada de entrega das mercadorias, quer nas faturas quer nos CMR, que a reclamante vem agora alegar ter-se devido a mero lapso; acompanhada de recebimentos oriundos de depósitos efetuados por pessoas singulares; acrescida da falta de confirmação da receção das mercadorias pelas entidades destinatárias, verificada pelas autoridades fiscais dos países onde se situam as sedes daquelas empresas; ainda o facto de haver empresas clientes registadas nos seus países para o exercício de atividades pouco ou nada relacionadas com a compra de motores para barcos – facto que a reclamante conheceu aquando da consulta dos NIF das empresas clientes no VIES.

11. Todos estes factos (e outros descritos no RIT) indiciam e levaram a IT a concluir que os verdadeiros destinatários das mercadorias não foram os que constam da documentação que integra a contabilidade da reclamante, e que o circuito da mercadoria não foi o que é indicado em tal documentação.

12. A reclamante, para além de invocar lapsos e desconhecimento das empresas, não logrou (nem tentou) asseverar a sua convicção de que as empresas eram fidedignas, ocultando-se na desobrigação de conhecer a realidade das mesmas, bem sabendo que a documentação contabilizada era conivente com um esquema montado para ocultar o efetivo destino das mercadorias.

13. Entendemos que a IT cumpriu o ónus de prova que lhe cabia nos termos do artigo 74º da LGT, e que as conclusões alcançadas permitem afastar a isenção de IVA prevista no artigo 14º do RITI por não estarem reunidos os respetivos pressupostos.

14. Por outro lado, e quanto à argumentação relativa ao valor do transporte fixo de 200,00€, tal como é referido no RIT, não convence o homem comum, e afigura-se-nos difícil aceitar. A reclamante refere que a marca cobrava, pelo transporte entre Lisboa e Valença (mais de 400km), apenas 40,00€, e que contratou com duas empresas espanholas o transporte entre Valença e Porriño (19km) ou Salceda de Caselas (17km) cobrando o valor único de 200,00€. Com efeito, concordamos que se revela inverosímil.

(...)

25. Por tudo quanto ficou exposto, no RIT e complementado na presente análise, entendemos serem de manter as correções resultantes da ação inspetiva, e as liquidações adicionais de IVA dela resultantes (em particular, das liquidações identificadas pela reclamante na petição inicial, relativas aos períodos 2022.05, 2022.11 e 2022.12).

26. Entendemos que a fundamentação expendida no RIT é clara e suficiente, o método de cálculo do imposto não enferma de qualquer irregularidade e a argumentação da reclamante não permite contrariar as conclusões da ação inspetiva, devendo, por isso, ser mantidas todas as liquidações de IVA dela resultantes.

- H) As mercadorias adquiridas pela E... foram por esta recebidas em Espanha (o CMR n.º ... que consta do anexo II do RIT tem carimbos e rubrica assinalando a recepção das mercadorias e facturas emitidas pela transportadora e comprovativos de transferência bancária para seu pagamento);
- I) As mercadorias adquiridas pela F..., SL, foram por esta recebidas em Espanha (CMRs ... e ..., que constam do anexo IV ao RIT com carimbos e rubrica assinalando a recepção das mercadorias e o seu transporte e facturas emitidas pela transportadora e comprovativos de transferência bancária para seu pagamento);
- J) As mercadorias adquiridas pela G..., SL, foram por esta recebidas em Espanha, nos armazéns da transportadora H... (CMR ... que consta do anexo V ao RIT com carimbos e rubrica assinalando a recepção das mercadorias e o seu transporte e facturas emitidas pela transportadora e comprovativos de transferência bancária para seu pagamento);
- K) As mercadorias adquiridas pela I... foram por esta recebidas em Espanha, nos armazéns das transportadoras J... e H... (CMRs ..., ..., ..., ... e ... que constam do anexo VI ao RIT com carimbos e rubrica assinalando a recepção das mercadorias e o seu transporte e facturas emitidas pelas transportadoras e comprovativos de transferências bancária para seu pagamento);
- L) As mercadorias adquiridas pela K... foram por esta recebidas em Espanha, nos armazéns da transportadora J... (CMR ... que consta do anexo VII ao pedido de pronúncia arbitral com carimbos e rubrica assinalando a recepção das mercadorias e o seu transporte e facturas emitidas pela transportadora e comprovativos de transferência bancária para seu pagamento);
- M) As mercadorias adquiridas pela K... foram por esta recebidas em Espanha, nos armazéns da transportadora J... (CMR ... que consta do anexo IX ao pedido de pronúncia arbitral com carimbos e rubrica assinalando a recepção das mercadorias e o seu transporte e facturas emitidas pela transportadora e comprovativos de transferência bancária para seu pagamento);
- N) As mercadorias adquiridas pela à M..., Ltd foram por esta recebidas em Espanha, nos armazéns da transportadora H... (CMR ... que consta do anexo X ao pedido de pronúncia arbitral com carimbos e rubrica assinalando a recepção das mercadorias e o seu

transporte e facturas emitidas pela transportadora e comprovativos de transferência bancária para seu pagamento);

- O) As mercadorias objecto dessas operações vendidas às empresas indicadas nas alíneas H) a N) foram entregues, em território espanhol, nos armazéns das empresas transportadoras J... e H..., situados em... – Espanha, a cerca de 20 km das instalações da Requerente (declarações de N... e depoimentos de O... e P... e Anexos juntos com o pedido de pronúncia arbitral);
- P) A Autoridade Tributária e Aduaneira não fez diligências junto das empresas de transportes;
- Q) A Requerente fez consultas ao sistema VIES relativamente a cada uma das empresas que foram indicadas nas facturas como compradoras, tendo constatado que todas estavam registadas como sujeitos passivos de IVA, nas datas em que foram efectuadas as consultas (anexos I a X do pedido de pronúncia arbitral);
- R) As empresas adquirentes dos motores em causa, não apresentaram à Requerente qualquer reclamação por eventual falta de entrega de qualquer das encomendas (depoimento de O...)
- S) Em 06-06-2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo e, nos pontos indicados, também com base nas declarações de parte e depoimentos.

O declarante e as testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento directo dos factos que foram dados com base nos seus depoimentos.

O declarante N... é o gerente da Requerente.

A testemunha O... é sócio da Requerente e colaborava na sua gestão.

A testemunha P... é proprietária de uma das empresas que fez os transportes de mercadorias vendidas pela Requerente.

2.2.2. Na apreciação da prova da expedição das mercadorias teve-se em conta a presunção prevista no artigo 45.º-A, n.ºs 1, alínea a) e 3 alínea a), 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, em que se estabelece que:

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;***

(...)

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;*

Aplicando esta presunção ao caso em apreço, considerou-se que ela se aplica nas situações em que a expedição por uma empresa transportadora está documentada cumulativamente por uma factura por esta emitida e um CMR por esta assinado, não contraditórios entre si [n.º 3, alínea a)], bem como comprovativos de transferências para pagamento de transportes emitidos por

entidades bancárias [n.º 3, alínea b) subalínea i)], e não há outros elementos de prova que demonstrem o contrário.

2.2.3. Relativamente às mercadorias adquiridas pela Q... SL, no valor global de € 220.400,00, refere-se nos CMR n.ºs..., ... e ... transporte para Gijón - Asturias (anexo I do pedido de pronúncia arbitral).

Na Fatura-Recibo FR M/2 (a que se reporta o CMR ...), não se indica qualquer local de descarga e na respectiva factura Pro forma PF M/1, refere-se Gijón - Asturias, como local de descarga. Na factura da transportadora refere-se transporte para Gijón. No entanto, a Requerente afirma que os transportes foram efectuados para os armazéns das transportadoras (artigo 8.º das suas alegações).

Nas Faturas-Recibo FR M/7, FR M/8 e FR M/9 (a que se reporta o CMR ...), não se indica qualquer local de descarga e nas respectivas facturas Pro forma PF M/8 e PF M/9, refere-se Salceda de Caselas, como local de descarga. Mas, na factura da transportadora refere-se transporte para Astúrias.

Na Fatura-Recibo FR M/15 e respectiva Factura Pro forma PF M/14 não se indica local de descarga e no CMR... refere-se descarga em Gijón, na sede da Q... S.L. No entanto, na factura da transportadora refere-se Porriño como destino.

As afirmações feitas pelas autoridades espanholas, que constam do anexo 3 do RIT, sobre na sua base de dados não ter registo de actividade pela Q... SL, corroboram as dúvidas sobre a correspondência à realidade destas vendas.

Em face das omissões e indicações contraditórias sobre os locais de destino das mercadorias que as informações das autoridades espanhola sobre não haver registo de actividade da Q... S.L., não se reconhece credibilidade aos referidos documentos e não se consideram provadas as expedições para Espanha destas mercadorias.

2.2.4. No que concerne às vendas à E..., SL, no valor global de € 44.200,00, as informações das autoridades espanholas são inconclusivas sobre a sua actividade, pois, pelo que se vê pelo anexo 7 do RIT, ter-se-ão limitado a efectuar-lhe uma notificação electrónica, a que aquela não terá acedido (*«Se requiró al obligado tributario. No ha acedido a la notificación electrónica. No ha presentado ninguna documentación»*).

Embora no CMR ... se refira como destino León – Espanha, que é o domicílio da E..., SL, resulta da prova oral produzida e das facturas que o local de descarga foram os armazéns da transportadora em Salceda de Caselas, o que leva a concluir que se trata de um lapso a indicação daquele destino.

Assim, a recepção das mercadorias e o transporte são confirmados pelo CMR ..., este corroborado pela factura emitida pela transportadora e pelo comprovativo de transferência bancária para pagamento desta emitido pelo Banco BPI, SA (anexo II do pedido de pronúncia arbitral), pelo que, não havendo elementos suficientes para duvidar que correspondam à realidade, considerou-se provado que as mercadorias foram recebidas por esta empresa.

2.2.5. Quanto às vendas facturadas à R..., SL, no valor global de € 44.200,00 (anexo III do pedido de pronúncia arbitral), não se considerou provado que tenham sido efectuadas a esta empresa, pois as informações das autoridades espanholas, que estão fundamentadas (anexo 12 do RIT), levam a concluir que se trata de uma empresa com actividade de prestação e serviços digitais, no âmbito de intermediação com empresas de apostas desportivas, com última factura recebida com a data de 1-10-2021.

Por outro lado, nas facturas relativas às vendas em nome desta empresa refere-se o início do transporte em 24-03-2022 (facturas-recibo n.º FR M/12 e FR M/13, que constam do anexo III do pedido de pronúncia arbitral), mas no CMR ... refere-se 03-05-2022, como data do transporte.

Assim, em face dos elementos contraditórios e âmbito da actividade desta empresa, não se dá como provado que a Requerente tivesse efectuado estas vendas à R..., SL.

2.2.6. Quanto às vendas facturadas à F..., SL, no valor global de € 80.589,83 (€ 51.177,83 + € 29.412,00), consideram-se provadas, em face dos CMRs ...e ..., que constam do anexo IV ao pedido de pronúncia arbitral, onde se assinala a recepção e o local da entrega nos armazéns das transportadoras, o que está em sintonia com a prova oral produzida e com as informações das autoridades espanholas que constam do anexo 18 do RIT, em que se refere que a entrega foi confirmada pelas transportadoras.

Para além disso, os transportes são comprovados pelas facturas emitidas pelas transportadoras e comprovativo de transferência bancária para pagamento dos transportes, emitido pelo Banco BPI.

2.2.7. No que concerne à venda facturada à G..., SL, no valor de € 81.726,54, considera-se provada, em face do CMR ... com carimbos da transportadora e da compradora, da factura emitida pela transportadora e respectivo comprovativo de transferência bancária emitido pelo Banco BPI (anexo V do pedido de pronúncia arbitral).

As informações das autoridades espanholas, que constam do anexo 23 do RIT, não permitem concluir que a empresa não tem actividade, já que apontam no sentido de ir acumulando dívidas fiscais.

2.2.8. Quanto às vendas facturadas à I..., no valor total de € 345.534,87, as informações das autoridades francesas (que constam do anexo 27 do RIT) não permitem concluir que não tenha actividade, mas apenas que não cumprirá obrigações fiscais.

Embora nas informações das autoridades francesas se refira que, em 04-04-2022, foi declarada «Missing Trader» pelo Eurofisc, o certo é que continuava a ter número fiscal considerado válido no VIES, nas datas em que foram efectuadas as encomendas, como se vê pelo anexo VI ao pedido de pronúncia arbitral.

Para além disso, os transportes são confirmados pelas facturas emitidas pelas transportadoras e respectivos comprovativos de transferência bancárias para seus pagamentos, emitidos pelo Banco BPI (anexo VI do pedido de pronúncia arbitral), e pelos CMRs ..., ..., ..., ... e ...que constam do anexo 28 do RIT, com carimbo e assinaturas das transportadoras.

Por isso, considera-se provada a expedição destas mercadorias.

2.2.9. No que respeita à venda facturada à K..., no valor de € 79.047,14, as informações das autoridades francesas (que constam dos anexos 36 e 37 do RIT) apenas permitem concluir que será incumpridora das suas obrigações fiscais.

Assim, considera-se provado que foi feita a expedição, com base no CMR ..., que consta do anexo VII ao pedido de pronúncia arbitral, assinado pela transportadora e pela destinatária, bem como a factura emitida pela transportadora e respectivo comprovativo de transferência bancária a seu pagamento, emitido pelo Banco BPI (anexo VII do pedido de pronúncia arbitral).

2.2.10. Que às vendas no valor de € 106.118,68 (de € 79.047,14 + € 27.071,54) facturadas em Julho de 2022 à S..., registada na Bélgica, as informações das autoridades fiscais belgas (que constam do anexo 40 do RIT) apenas permitem concluir factos posteriores àquelas vendas, designadamente:

- não apresentou a declaração de IVA respeitante ao 3.º trimestre de 2022;
- não declarou estas aquisições em qualquer declaração;
- alterou a sede em 01-08-2022 e não foi encontrada nova sede;
- foi cessada no VIES em 10-10-2022.

No que concerne à actividade para a qual estava inscrita, «Agentes do comércio por grosso misto sem predominância», não exclui a possibilidade de comercialização de material para barcos.

No entanto, relativamente à venda no valor de € 79.047,14, no CMR ... refere-se como local da descarga a sede da compradora e na correspondente Fatura-Recibo FR M/87 não se indica o local da descarga. Como a própria Requerente assegura que todas as entregas foram efectuadas nos armazéns das transportadoras, conclui-se que não há elementos para concluir onde terá ocorrido eventual entrega (anexo VIII ao pedido de pronúncia arbitral).

Quanto à venda no valor de € 27.071,54, a que se refere o CMR ... e a Factura-Recibo n.º FR M/90 e a factura pró-forma n.º PF M/59, relativa à venda no valor de € 27.071,54, referem-se três lugares de descarga diferentes: na fatura-recibo indica-se como local da descarga a sede da compradora, na factura pró-forma os armazéns da transportadora em Porriño ou Vigo e no CMR ... os armazéns da transportadora em Salceda de Caselas (anexo VIII ao pedido de pronúncia arbitral).

Neste contexto, não se atribui credibilidade a estes documentos com conteúdos contraditórios, não se considerando provada a expedição destas mercadorias.

2.2.11. Quanto à venda no valor de € 22.000,00 à entidade L..., registada na Lituânia, as informações das autoridades fiscais lituanas apenas permitem concluir que não forneceu informações e cessou a actividade pouco depois da aquisição efectuada à Requerente.

O CMR ... contém carimbos e rubricas da transportadora e da adquirente e nele é indicado o armazém da transportadora como local da entrega, sendo o transporte corroborado pela factura emitida pela transportadora e pelo comprovativo bancário de transferência para pagamento desta (anexo IX do pedido de pronúncia arbitral).

2.2.12. No que respeita às vendas facturadas à M..., Ltd, no valor global de € 730.841,90, as informações das autoridades fiscais cipriotas, que constam do anexo 48 do RIT, apenas permitem concluir que não prestou informações, apresentou declarações a zeros para trimestres de abril de 2022 a julho de 2022 e agosto de 2022 a outubro de 2022 e não apresentou qualquer declaração a partir de Novembro do mesmo ano.

No que concerne à expedição das mercadorias facturadas pela Requerente, foram apresentados os CMR ..., ..., ..., ..., ... e ..., que foram assinados e carimbados pelas transportadoras H... ou J... e pela adquirente.

O local de entrega das mercadorias é ...– Porriño. No CMR ... indica-se como local da entrega Chipre, mas trata-se claramente de lapso, pois é uma ilha e a transportadora H... faz transportes rodoviários.

Foram emitidas facturas pela transportadora H... e J..., e foram apresentados comprovativos das transferências bancárias para seu pagamento emitidos pelo Banco BPI (anexo X do pedido de pronúncia arbitral).

Nestes termos, considera-se provada a expedição das mercadorias para Espanha.

2.2.13. A Autoridade Tributária e Aduaneira aceita que foram efectuadas as transmissões (como se refere no RIT, «*não se coloca em causa a existência da compra e da venda dos motores*»).

A existência de alguns lapsos nos CMR's, apontados no RIT, não afasta a convicção do Tribunal Arbitral de que nos casos em que tal foi considerado provado, as mercadorias foram transportadas para Espanha, tendo como destinatários os adquirentes indicados nas facturas emitidas pela Requerente.

Quanto ao preço dos transportes ser de € 200,00, por cada transporte, é nesse sentido que aponta toda a prova oral produzida, bem com as facturas emitidas pelas transportadoras e documentos comprovativos de transferências bancárias da Requerente para estas, que constam dos anexos I a X do pedido de pronúncia arbitral.

A explicação para tal preço e para o transporte ser efectuado para os armazéns das transportadoras em Espanha foi dada pela testemunha O..., que disse que não tinham capacidade para dar preços de transporte para Bélgica ou França ou Chipre, a distância entre as instalações da Requerente e aqueles armazéns ser cerca de 20 km e as transportadoras fazerem os transportes quando mais lhes convinha, em 2 ou 3 dias, podendo aproveitar para fazer transporte no regresso,

e pela testemunha P..., que confirmou que a transportadora é que decidia quando fazia o transporte.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes e legislação aplicável

A Requerente aplicou a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do Regime do Iva nas Transacções Intracomunitárias (RITI) em várias vendas que efectuou, no ano de 2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, em inspecção que efectuou à Requerente, concluiu que não estavam reunidos para aplicação daquela isenção, pelo que emitiu as correspondentes liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios.

O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI estabelece o seguinte, na redacção da Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto:

Artigo 14.º

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;

Esta isenção sintoniza-se com o artigo 138.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, na redacção da Directiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, estabelece o seguinte:

Artigo 138.º

1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;

b) O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor.

O artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, aditado pelo Regulamento de Execução 2018/1912, estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

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 [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;

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que não estão reunidos os requisitos para aplicação da isenção, designadamente, em suma, porque *«não se coloca em causa a existência da compra e da venda dos motores em escopo, no entanto, reunimos 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 fazer crer»*.

A Requerente defende, em suma, que estão reunidos os requisitos de aplicação da isenção e que apesar de alguns lapsos nas facturas e CMRs é possível aferir da materialidade desses requisitos.

3.2. Vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito

Como resulta da fixação da matéria de facto e sua fundamentação verificam-se em relação às vendas efectuadas pela Requerente que se entendeu deveram considerar-se provadas, 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, pois:

- a Requerente indica que os bens foram expedidos por sua conta;
- 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 facturas 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);*
- as transportadoras e entidades bancárias são independentes do vendedor e adquirente.

Aceitando a Autoridade Tributária e Aduaneira que foram efectuadas as transmissões (*«não se coloca em causa a existência da compra e da venda dos motores»*, como se refere no RIT e se reafirma no artigo 36.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 qualquer prova de fossem diferentes os destinos das mercadorias.

Assim, considerou-se provada a expedição para Espanha em relação às aquisições feitas pela E..., SL (€ 44.200,00), F... (€ 80.589,83), SL, G... SL (€ 81.726,54), I...(€ 345.534,87), K... (€ 79.047,14), L... (€ 22.000,00), e M..., Ltd (€ 730.841,90).

Por isso, as correcções efectuadas e as liquidações de IVA e juros compensatórios emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sequência da inspecção enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado em errada apreciação da matéria de facto e errada aplicação 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, erros estes que justificam a anulação das liquidações, nas partes correspondentes às transmissões efectuadas pela Requerente para estas empresas.

No entanto, tais erros não se estendem às restantes correcções, relativas às vendas às empresas Q... S.L., R..., e S..., pois não houve erro da Autoridade Tributária e Aduaneira ao não considerar provadas as expedições destas mercadorias e ao não aplicar a isenção não considerar provado que as transmissões foram efectuadas para sujeitos passivos de IVA. Não está aqui em causa, quanto a estas transmissões, a obrigação de a Requerente conhecer as actividades destas empresas ou a boa-fé da Requerente, mas sim a falta de prova de que tenha existido expedição de mercadorias para estas empresas.

3.3. Vício de violação do princípio do inquisitório

A Requerente defende que, se a AT tinha dúvidas sobre a veracidade ou autenticidade das assinaturas, deveria ter diligenciado junto das transportadoras envolvidas para esclarecer essas dúvidas, nomeadamente, identificar os motoristas responsáveis por cada transporte, confirmar o trajeto e o local de entrega efetivo dos bens, esclarecer a correspondência entre os CMR's emitidos e os serviços efetivamente prestados.

Por isso, defende a Requerente que a falta de diligência que refere, traduz uma violação do dever de averiguação objetiva e imparcial dos factos relevantes, consagrado no artigo 58.º da LGT e no artigo 13.º do RCPITA, que impõem à administração fiscal a obrigação de promover todas as diligências que se revelem necessárias à descoberta da verdade material.

O artigo 58.º da LGT define o princípio do inquisitório, estabelecendo 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»

e está em sintonia com o artigo 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) que estabelece que *«o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo»*.

A realização de todas as diligências tem de ser entendida em consonância com os poderes que são atribuídos à Administração Aduaneira, que se reportam ao território nacional, ficando dependente da colaboração das autoridades fiscais estrangeiras, dentro dos limites dos acordos de cooperação, quanto a diligências que devam ser realizadas no estrangeiro.

Neste caso, sendo estrangeiras as empresas de transportes, a Autoridade Tributária e Aduaneira não tinha poderes para apurar directamente junto delas a identidade dos motoristas responsáveis por cada transporte, confirmar o trajecto seguido e o local de entrega efetivo dos bens.

Por outro lado, o dever de realizar diligências que recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira tem de ser entendido também em consonância com o dever de colaboração que a lei impõe aos contribuintes (artigos 59.º, n.º 1, da LGT e 9.º do RCPITA).

Neste caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira não tinha poderes para efectuar diligências junto das transportadoras estrangeiras, mas a Requerente, se entendia que a identificação dos motoristas e averiguações junto deles eram necessárias, tinha obrigação de informar a Autoridade Tributária e Aduaneira dessas identidades, que necessariamente saberia, em face da frequência de utilização dos serviços das empresas transportadoras.

Mas, a Requerente nada informou sobre essas identidades, designadamente no exercício do direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, que era o momento procedimental adequado para o fazer.

Desta perspectiva, a falta de realização das diligências que a Requerente diz que deviam ser feitas é imputável à Requerente e não à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não se consubstancia violação do princípio do inquisitório.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

3.4. Conclusão

O pedido de pronúncia arbitral procede parcialmente, quanto às correcções efectuadas relativamente às transmissões intracomunitárias efectuadas às empresas E..., SL (€ 44.200,00), F... (€ 80.589,83), SL, G... (€ 81.726,54), SL, I... (€ 345.534,87), K... (€ 79.047,14), L... (€ 22.000,00), e M..., Ltd (€ 730.841,90).

O pedido de pronúncia arbitral improcede quanto às restantes correcções e quanto ao vício de violação do princípio do inquisitório.

As liquidações impugnadas e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que manteve todas as correcções, enfermam dos vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, nas partes correspondentes às correcções relativamente às quais o pedido de pronúncia arbitral é julgado procedente.

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às correcções efectuadas às empresas E..., SL, F..., SL, G... SL, I..., K..., L... e M..., Ltd;
- b) Anular as liquidações de IVA e juros compensatórios emitidas e a decisão da reclamação graciosa na parte correspondente a essas correcções.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no 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 € **403 617,57**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **6.732,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 21,57% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na

percentagem de 78,43% [na proporção dos valores globais das correcções relativamente às quais o pedido de pronúncia arbitral é julgado improcedente (€ 380.718,14) e procedente (€ 1.383.940,28)].

Lisboa, 22-12-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Marta Vicente)

(Miguel Patrício)