



ANTÓNIO FERNANDES,
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

F&M SROC
NEWSLETTER #77 dezembro de 2025

SUMÁRIO

COMPROVAÇÃO DAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS

NOTAS INTRODUTÓRIAS

- 1. QUADRO LEGAL**
- 2. DOUTRINA ADMINISTRATIVA**
- 3. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 392/2025-T, DE 16-10-2025**
- 4. ACÓRDÃO DO TJUE – PROC.º C-639/24, DE 13-11-2025**

NOTAS INTRODUTÓRIAS

O mote para a escolha do tema da presente *newsletter* foi dado pela prolação recente de um acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), analisado no ponto 4, o qual vem dissipar as dúvidas, que eventualmente ainda pudessem subsistir, quanto à liberdade de que dispõem os sujeitos passivos ao nível da documentação probatória tendo em vista a aplicação da isenção (completa) aplicável às Transmissões intracomunitárias de Bens (TIB).

Trata-se de um tema com uma elevada importância prática e que, frequentemente, é gerador conflitualidade entre os sujeitos passivos e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nomeadamente no âmbito da análise de pedidos de reembolsos de IVA, no âmbito dos quais, frequentemente, são solicitados os documentos comprovativos da saída física dos bens, de Portugal para outros Estados-Membros (EM) da União Europeia (UE), condição esta que, como é sabido, é imprescindível para poder ser aplicável a isenção acima mencionada.

Nas operações de exportação, envolvendo bens que se deslocam do território da UE para fora deste território, ou seja, bens destinados a países não pertencentes à UE (“países terceiros”), há obrigatoriamente intervenção das autoridades aduaneiras, que certificam a saída dos bens através do respetivo documento alfandegário, o que, apesar da inerente carga burocrática, tem a grande vantagem de conferir segurança jurídica aos operadores económicos no momento em que são chamados a fazer a prova da expedição ou transporte para efeito de aplicação da respetiva isenção.

Tal não é o caso das operações em que os bens se deslocam entre EM da UE, sem saírem do território da UE, em que, não havendo intervenção aduaneira (livre circulação de mercadorias), fica a cargo dos operadores económicos assegurarem que estão munidos de documentação que permita provar a saída física dos bens do território do seu país, EM da UE, para o outro EM da UE onde se encontra estabelecido o seu cliente, algo que pode lhes gerar alguma insegurança no momento em que são chamados a apresentar essa prova à AT.

Começaremos, no ponto 1, por analisar o normativo aplicável, nomeadamente as normas de direito interno, constantes do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), bem como o direito da UE, estando aqui em causa, não apenas a “Diretiva IVA” ⁽¹⁾, mas também, e principalmente, o Regulamento de Execução do IVA (REIVA) ⁽²⁾

⁽¹⁾ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, relativa ao sistema comum do IVA.

⁽²⁾ Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15-03-2011, que estabelece medidas de aplicação da “Diretiva IVA”, assumindo aqui particular relevo a alteração que lhe foi dada pelo Regulamento de

Segue-se, no ponto 2, a análise da doutrina emanada da AT sobre o tema, sendo aqui abordados três Ofícios-Circulados emanados da Direção de Serviços do IVA, a saber: Ofício Circulado n.º 30009, de 10-12-1999; Ofício Circulado n.º 30218, de 03-02-2020; e, Ofício Circulado n.º 30231, de 28-01-2021.

No ponto 3 é comentado um acórdão recente emanado do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), onde o que está em causa, nem é propriamente a questão da documentação probatória adequada (comprovação da saída dos bens), mas sim, e fundamentalmente, a admissibilidade de a referida documentação poder ser apresentada *a posteriori*, nomeadamente na fase de contencioso administrativo ou judicial.

Termina-se, no ponto 4, com a análise do acórdão do TJUE mencionado inicialmente, totalmente esclarecedor, a nosso ver, quanto à flexibilidade que deve existir, por parte da AT, na apreciação dos meios de prova apresentados pelos sujeitos passivos.

Execução n.º 2018/1912, de 04-12-2018, com entrada em vigor em 01-01-2020, nomeadamente o aditamento do respetivo art.º 45.º-A.

1. QUADRO LEGAL

Apesar de o RITI não conter propriamente um conceito de TIB, depreende-se facilmente, a partir da própria expressão, que estará em causa, em regra, uma transmissão bens ocorrida entre dois operadores sedeados em diferentes EM da UE, em que os bens se deslocam de um EM da UE (onde se encontra sediado o vendedor/transmitente) para o outro EM da UE (onde se encontra sediado o cliente/adquirente).

Não obstante, apesar da inexistência do referido conceito, sabendo-se que a uma TIB, ocorrida num EM da UE (EM de origem dos bens), corresponde, necessariamente, uma Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB) no outro EM da UE (EM de destino dos bens), podemos perfeitamente basear-nos no conceito de AIB para definir o que se entende por TIB, conceito este que se encontra presente no art.º 3.º do RITI, segundo o qual:

“Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra Estado-Membro.”

Mais relevante ainda, no âmbito da busca do referido conceito de TIB, é a norma que consagra a isenção que é aplicável a tal operação, a partir da qual se poderão retirar as condições necessárias à sua aplicação, nomeadamente a condição que se prende com a prova da expedição ou transporte para outro EM da UE.

Referimo-nos ao disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RITI, segundo a qual:

“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;” (sublinhado nosso)

Depreende-se da norma supracitada que são duas as condições necessárias para que seja aplicável a isenção às TIB:

- Da primeira parte da norma (parte sublinhada), resulta a necessidade de os bens serem expedidos ou transportados para outro EM da UE, condição cuja verificação, necessariamente, deverá ser comprovada através de documentação apropriada (o que constitui o foco da presente *newsletter*);
- Do segundo segmento, sobressai a condição de a contraparte na operação estar registada para efeitos de IVA intracomunitário em outro EM da UE, o que, na prática, significa que a mesma deverá utilizar/comunicar um n.º de IVA válido na base de dados *VIES* ⁽³⁾.

Acresce ainda uma terceira condição que se retira do n.º 2 do art.º em apreço (aditado pela Lei n.º 49/2020, de 24-00), com a seguinte redação:

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

Quanto a esta terceira e última condição para aplicação da isenção, está relacionada com a obrigatoriedade de o vendedor, beneficiário da isenção, preencher adequadamente a “Declaração Recapitulativa”, o que se comprehende, tendo em conta que o controlo das operações por parte das AT dos vários EM da UE, nomeadamente por parte da AT do EM de destino dos bens, não existindo controlo aduaneiro, é efetuado através do *VIES*, cujos dados são recolhidos, precisamente, a partir referida “Declaração Recapitulativa”.

Pois bem, no que toca ao tema em apreço, importa ter presente a primeira condição, ficando bem patente, face à redação da norma, que, para que seja aplicável a isenção do IVA, é necessário comprovar que os bens se deslocam fisicamente do território nacional para o território de outro EM da UE.

Todavia, o RITI é omissivo quanto aos meios de prova idóneos para o efeito.

Ao nível da “Diretiva IVA” iremos limitar-nos a transcrever as normas correspondentes às anteriormente citadas, presentes no RITI, sendo estas, obviamente, as normas de transposição.

⁽³⁾ VAT Information Exchange System.

Começando pelo conceito de AIB, o mesmo consta no primeiro parágrafo do art.º 20.º, de acordo com o qual:

“Entende-se por «aquisição intracomunitária de bens» a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.”

Quanto à consagração da isenção aplicável às TIB e às três condições necessárias à sua aplicação, rege o art.º 138.º, o qual possui a seguinte redação:

“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.

1-A. A isenção prevista no n.º 1 não se aplica caso o fornecedor não tenha cumprido a obrigação prevista nos artigos 262.º e 263.º relativa à apresentação de um mapa recapitulativo ou do mapa recapitulativo por ele apresentado não constem as informações corretas relativas a essa entrega exigidas no artigo 264.º, a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes.” (sublinhado nosso)

Cumpre referir que também a “Diretiva IVA”, tal como o RITI, não contém qualquer disposição atinente aos meios de prova idóneos a comprovar a saída dos bens do território de um EM da UE para o outro EM da UE.

Todavia, tal não constitui uma lacuna ao nível do Direito da UE, pelo menos desde 2020, dado que tal matéria passou a estar devidamente regulada no art.º 45.º-A do REIVA, conforme se passa a citar:

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

- a) O vendedor indica que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por sua conta, e que está na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;*
- b) O vendedor está na posse do seguinte:*
 - i) uma declaração escrita do adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por conta do adquirente, e mencionando o Estado-Membro de destino dos bens e a data de emissão, o nome e endereço do adquirente, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos meios de transporte, e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente; e*
 - ii) pelo menos dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;*

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

2. As administrações fiscais podem ilidir as presunções estabelecidas no n.º 1.

3. Para efeitos do n.º 1, são aceites como prova do transporte ou da expedição os seguintes elementos:

a) Documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo, uma fatura emitida pelo transportador dos bens;

b) Outros documentos:

i) uma apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens ou documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte ou da expedição dos bens;

ii) documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino;

iii) um recibo emitido por um depositário no Estado-Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro.” (sublinhado nosso)

Sem se pretender escalpelizar o conteúdo das normas acima citadas ⁽⁴⁾, não pode deixar de se expressar a dificuldade sentida na sua interpretação.

Em linhas gerais, observando o disposto no n.º 1, verifica-se que os meios de prova (elencados no n.º 3) divergem consoante a expedição ou transporte seja efetuada pelo vendedor (ou por um terceiro por sua conta) ou pelo adquirente (ou por um terceiro por sua conta), conforme o disposto nas alíneas a) ou b), respetivamente.

Tal não significa, no entanto, como se verá no acórdão do TJUE analisado no ponto 4, que os sujeitos passivos não possam beneficiar da isenção, ainda que não consigam reunir os documentos probatórios aí mencionados, nas condições aí previstas (os dois elementos de prova necessários devem ser emitidos por duas partes independentes uma da outra, bem como do vendedor e do adquirente...).

Tal ilação é, aliás, perfeitamente comprehensível, desde logo pelo simples facto de a referida documentação, em determinados casos, ser impossível de obter na sua totalidade, especialmente quando não há intervenção de um transportador independente, ou seja, quando o transporte é efetuado pelo próprio vendedor ou pelo próprio cliente, utilizando os seus próprios meios (o que sucede, maioritariamente, mas não exclusivamente, no comércio fronteiriço).

Note-se que se está perante uma presunção legal estabelecida em benefício dos sujeitos passivos, conferindo-lhes, portanto, segurança jurídica, na medida em que, caso reúnam os

⁽⁴⁾ Assunto ao qual dedicámos na *newsletter* #20, de julho de 2020.

documentos mencionados no n.º 3 do art.º em análise, ficará assegurada a aplicação da isenção, apesar de, de acordo com o disposto n.º 2, a referida presunção poder ser ilidida pelas administrações fiscais (ou seja, está-se perante presunção não absoluta ou *iuris tantum*).

Quanto à referida possibilidade de ilisão da presunção por parte das administrações fiscais, implica necessariamente que as mesmas estejam na posse de provas que demonstrem que o transporte das mercadorias não ocorreu, implicando, por conseguinte, que estejam em posição de apresentar os elementos necessários que demonstrem que os bens não foram efetivamente expedidos ou transportados para um destino fora do seu território, dentro da UE.

Pode ser, por exemplo, o caso de as administrações fiscais descobrirem, durante um controlo inspetivo, que os bens ainda estão presentes no armazém do fornecedor, que estão depositados em outro local dentro do território nacional ou de tomarem conhecimento de um incidente durante o transporte que resultou na destruição dos bens antes de deixarem o território.

Assim, quando o sujeito passivo está em condições de gozar da presunção, por reunir os meios de prova elencados, terá de ser a AT a reunir meios de prova que demonstrem que as mercadorias não saíram do EM de origem, invertendo-se, assim, o ónus de prova, nisso se materializando a segurança jurídica a que nos referimos anteriormente e que constitui um dos principais propósitos do aditamento deste preceito (art.º 45.º-A do REIVA).

2. DOUTRINA ADMINISTRATIVA

Quanto à temática em apreço, foram emitidos pela Direção de Serviços do IVA três Ofícios Circulados, se bem que, como veremos, um deles, o primeiro, mais antigo, tenha sido revogado por aquele que iremos referenciar em segundo lugar.

2.1. Ofício Circulado n.º 30009, de 10-12-1999

O presente Ofício Circulado visou esclarecer quais os meios de prova necessários à comprovação da isenção aplicável às TIB.

Assim, refere-se, no respetivo ponto 4, o seguinte:

"Perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI⁽⁵⁾, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:

- os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybill I"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing"-B/L);*
 - os contratos de transporte celebrados;*
 - as facturas das empresas transportadoras;*
 - as guias de remessa; ou*
 - a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária."*
- (sublinhado nosso)*

Constata-se que, ao admitir-se o recurso aos “meios gerais de prova”, os sujeitos passivos dispunham de liberdade quanto aos meios de prova a apresentar quando chamados a demonstrar a saída dos bens do território nacional para o outro EM da UE, não sendo de rejeitar, inclusive, a prova testemunhal, uma vez que se trata de um meio de prova totalmente admissível em direito.

⁽⁵⁾ Atual alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RITI.

Tal como referido inicialmente, este Ofício Circulado veio a ser revogado em 2020, se bem que, a nosso ver, de modo injustificado.

2.2. Ofício Circulado n.º 30218, de 03-02-2020

Este Ofício Circulado foi publicado na sequência do aditamento do art.º 45.º-A do REIVA⁽⁶⁾, anteriormente transcrito, visando esclarecer o respetivo conteúdo, destacando-se a parte citada em seguida:

“5. Exemplificam-se, de seguida, as situações em que a expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado membro se presume efetuada.

Expedição ou transporte efetuado pelo vendedor ou por um terceiro agindo por sua conta

6. O vendedor está na posse de:

i) pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios, a que se refere a alínea a) do ponto 4, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

– Fatura emitida ao vendedor pelo transportador dos bens;

– Declaração de expedição CMR assinada pelo adquirente.

ou

ii) qualquer um dos elementos a que se refere aquela alínea em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios, a que se refere a alínea b) do ponto 4, que confirmem o transporte ou a expedição, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

– Fatura emitida ao vendedor pelo transportador dos bens;

– Documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo, um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado membro de destino.

Expedição ou transporte efetuado pelo adquirente ou por um terceiro agindo por sua conta

7. O vendedor está na posse de:

⁽⁶⁾ Visou também clarificar o aditamento do art.º 54.º-A do REIVA, relacionado com o regime intracomunitário das vendas à consignação, matéria não abordada na presente newsletter.

i) uma declaração escrita do adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por um terceiro agindo por conta do adquirente, e mencionando o Estado membro de destino dos bens e a data de emissão, o nome e endereço do adquirente, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos meios de transporte, e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente;

e

ii) pelo menos dois elementos de prova não contraditórios a que se refere alínea a) do ponto 4, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

- Um conhecimento de embarque (Bill of lading);*
- Fatura emitida ao adquirente pelo transportador dos bens*

ou

iii) qualquer um dos elementos a que se refere a alínea a) do ponto 4, em conjunto com qualquer dos referidos na alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

- Um conhecimento de embarque (Bill of lading);*
- Uma apólice de seguro emitida ao adquirente, relativa ao transporte ou à expedição dos bens.”*

Na parte final do documento em análise refere-se expressamente que é revogado o Ofício-Circulado n.º 30009, anteriormente citado, o que, na altura, gerou grande incerteza aos operadores económicos, na medida em que criou a convicção de que teria deixado de ser possível o recurso a outros meios de prova que não os expressamente indicados no art.º 45.º-A do REIVA.

De acordo com o nosso conhecimento, a informação veiculada pelos próprios técnicos da AT, após a publicação deste Ofício Circulado, ia no mesmo sentido, ou seja, o entendimento era no sentido de que, com o aditamento do art.º 45.º-A do REIVA e com a revogação do Ofício Circulado n.º 30009, teriam passado a ser inadmissíveis outros meios de prova, o que veio acentuar as dúvidas acima referidas.

2.3. Ofício Circulado n.º 30231, de 28-01-2021

Este Ofício Circulado visou complementar o Ofício Circulado anterior, dissipando a incerteza que havia sido criada por este, passando a admitir-se que os meios de prova não se esgotam naqueles que se encontram expressamente previstos no REIVA, ou seja, volta a ser admitida a possibilidade de recurso aos “meios gerais de prova” (daí que anteriormente tivéssemos questionado a adequação da revogação do Ofício Circulado n.º 30009).

Assim, refere-se neste Ofício Circulado, além do mais, o seguinte:

“8. No entanto, o artigo 45.º-A do Regulamento não determina que a expedição ou o transporte só possam ser objeto de prova ou demonstração na forma nele prescrita. Continuam, assim, a poder ser utilizados os meios gerais de prova admissíveis em direito, a ser objeto de apreciação e valoração na análise global da prova e dos elementos da operação. O valor dos meios de prova de que o sujeito passivo disponha não fica excluído ou desqualificado pelo facto de não poderem integrar a presunção.

9. De qualquer forma, não deixa de ser do interesse do sujeito passivo munir-se dos meios de prova elencados e poder beneficiar da presunção daí resultante, pois, nesse caso, considera-se provado a expedição ou o transporte intracomunitário, ficando assim satisfeito o ónus da prova que sobre ele recai com maior certeza e segurança jurídicas.” (sublinhado nosso)

Conclui-se que, atualmente, vigorando este Ofício Circulado, é relativamente pacífico que os sujeitos passivos dispõem de alguma margem de liberdade ao nível dos meios de prova do transporte para outros EM da UE, de modo a poderem beneficiar da isenção aplicável às TIB, isenção que, como é sabido, materializa a aplicação do “princípio da tributação no país de destino” que vigora no comércio intracomunitário *Business to Business (B2B)*.

Ainda assim, por vezes, parece que a doutrina veiculada neste Ofício Circulado poderá ter passado algo despercebida, tendo em conta que, no exercício da nossa atividade de consultoria, têm vindo a chegar ao nosso conhecimento situações em que os técnicos da AT continuam a exigir a documentação prevista no art.º 45.º-A do REIVA, baseando-se, para tal, no Ofício Circulado n.º 30218 (e na revogação do Ofício Circulado n.º 30009), esquecendo-se que o mesmo foi posteriormente complementado pelo Ofício Circulado em referência.

3. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 392/2025-T, DE 16-10-2025

O presente pedido de pronúncia arbitral visou a anulação de uma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, a qual teve subjacente liquidações adicionais de IVA, relativas ao ano de 2022, no valor de 67.616,24 EUR.

Mais detalhadamente, a Requerente havia sido objeto de uma ação inspetiva, no âmbito da qual havia sido negada a isenção aplicável às TIB por si realizadas, tendo a mesma, em sede de exercício de direito de audição, alegado que “*(...) as transações intracomunitárias realizadas podem ser comprovadas, através de documentos aduaneiros dos Transitários, logo, contestamos a liquidação adicional de IVA.*”, sem, contudo, apresentar a referida documentação probatória.

Assim, no Relatório final concluiu-se que não tinham sido apresentados documentos comprovativos das TIB relacionadas com as faturas emitidas em 2022, pelo que, não tendo sido possível validar a saída dos bens do território nacional, considerou-se estar em falta o montante global de 67.271,21 EUR referente a IVA não liquidado sobre o montante dos bens constantes dessas faturas.

Em sede de reclamação graciosa a Reclamante (Requerente, no processo arbitral) alegou que:

“*(...) já no exercício de 2022, foi também adicionalmente liquidado o valor €67.271,21 de IVA, referente à Transações Intracomunitárias de Bens, para os quais existe o respetivo comprovativo de saída do território nacional, pelo que desde já se anexam todos e cada um dos documentos que comprovam a saída do território nacional e justificam a anulação da referida liquidação.*”

Não obstante, refere-se na informação que sustenta o despacho de indeferimento da reclamação graciosa que:

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

Como já referido, nesta sede, a Reclamante apresenta diversos documentos. Contudo, não apresenta elementos que permitam fazer a correspondência com as

facturas emitidas, nas quais foi aplicada a isenção nas transmissões intracomunitárias, de modo a comprovar que os bens facturados foram efetivamente expedidos ou transportados para outro Estado membro com destino ao adquirente.”

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

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

Ou seja, depreende-se que a Reclamante, apesar de ter apresentado a documentação comprovativa da saída dos bens, não fez a correspondência entre esses documentos e as faturas emitidas, razão pela qual foi proferida decisão de indeferimento (o que até se comprehende, uma vez que se trata de um ónus que estaria a cargo da Reclamante e não da AT).

Sucede que, já em sede de processo arbitral, a Requerente procedeu à necessária correspondência entre os documentos comprovativos do transporte e demais documentação (CMR's, guias de remessa, faturas dos transportadores, comprovativos de pagamento dos transportes, declarações emitidas pelos clientes, etc.) e cada uma das faturas emitidas – demonstrando, assim, a ligação entre os bens transportados e os bens faturados –, sem que a AT tenha contrariado a prova apresentada, o que criou no Tribunal a convicção firme de que os bens saíram efetivamente do território nacional com destino a outro EM da UE.

Refere-se na decisão arbitral o seguinte:

“Na verdade, contrariamente ao defendido pela AT, no que concerne à obrigação do vendedor de demonstrar que os bens foram expedidos ou transportados para fora do Estado Membro de entrega, entende-se que com base nas provas fornecidas pelo Requerente, se pode concluir com elevada certeza que os bens foram realmente transportados para fora do Estado-membro da entrega (vide acórdãos de 9 de Fevereiro de 2017, euro-Tyre, BV, C- 21/16, de 6 de Setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, de 27.09.2007, Teleos, PLC, C-409/04).

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

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

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

Em função da fundamentação antecedente, depreende-se que a ação veio a ser julgada totalmente procedente, determinando-se a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a anulação das liquidações adicionais, bem como a condenação da AT à devolução do IVA e ao pagamento das custas do processo arbitral (taxa de arbitragem).

O Acórdão em apreço permite-nos retirar as seguintes conclusões:

- A primeira, óbvia, é a de que não basta ao sujeito passivo alegar, em sede inspetiva, que possui as provas da saída dos bens, tendo o mesmo, necessariamente, de as apresentar, de modo organizado, sob pena de poder vir a sofrer liquidações adicionais (tal como sucedeu);
- A segunda, é a de que apresentar a documentação probatória de modo desordenado, sem fazer a conexão entre os documentos comprovativos do transporte e cada uma das faturas emitidas com isenção de IVA, também não é o procedimento mais adequado, uma vez que se trata de um ónus que impende sobre o contribuinte e não, obviamente, sobre a AT;
- Finalmente, a terceira ilação é a de que o contribuinte, ainda que tenha descurado alguns procedimentos na fase inspetiva e na fase de contencioso administrativo, ainda estará a tempo de reunir e organizar a prova na fase judicial/arbitral, se bem que, tendo em conta os antecedentes, não abonatórios, o grau de exigência aumente, devendo a documentação apresentada ser irrefutável (“à prova de bala”).

4. ACÓRDÃO DO TJUE – PROC.º C-639/24, DE 13-11-2025

O pedido de decisão prejudicial⁽⁷⁾ teve por objeto a interpretação do artigo 138.º, n.º 1, da “Diretiva IVA” e do artigo 45.º-A do REIVA, anteriormente citados, tendo sido apresentado no quadro de um litígio que opôs a *FLO VENEER* ao Ministério das Finanças da República da Croácia, a propósito da isenção do IVA aplicável às TIB.

A *FLO VENEER* é uma sociedade comercial com sede na Croácia que vende toros de carvalho, a qual foi sujeita a uma inspeção tributária durante a qual se verificou que tinha emitido faturas, no 1.º trimestre de 2020, relativas à entrega de toros de carvalho a um adquirente na Eslovénia.

No âmbito dessa inspeção tributária, a *FLO VENEER* apresentou declarações escritas do adquirente, conforme previstas no artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b), i), do REIVA, bem como faturas, certificados de expedição de bens e declarações de expedição (CMR).

Em outubro de 2020, a AT croata emitiu um aviso de liquidação relativo ao IVA, considerando que a *FLO VENEER* tinha beneficiado, em violação da lei, de uma isenção do IVA nas entregas de bens em causa, não contestando que esses bens tivessem efetivamente sido transportados da Croácia para a Eslovénia, mas, no entanto, considerando que os elementos de prova produzidos pela *FLO VENEER* não demonstravam que estivessem reunidas as condições de isenção do IVA previstas no artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b), do REIVA.

Neste contexto, o Tribunal de reenvio teve dúvidas quanto à questão de saber se a isenção prevista no artigo 138.º da Diretiva IVA pode ser aplicada quando não estiverem preenchidas as condições para que se constitua a presunção prevista no artigo 45.º-A do REIVA. Além disso, interrogou-se quanto a saber se, nesse caso, incumbe à AT examinar todos os elementos de prova para determinar se estes permitem demonstrar a existência da entrega intracomunitária.

Segundo o TJUE:

(7) O mecanismo de “reenvio prejudicial” encontra-se previsto no art.º 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e constitui um mecanismo contencioso que visa garantir a uniformidade na interpretação e aplicação do direito da UE. Caracteriza-se como um incidente de instância de um processo judicial nacional, ou seja, quando a resolução de um litígio nacional dependa do esclarecimento sobre uma norma de direito da UE, o órgão jurisdicional nacional solicita ao TJUE pronúncia sobre essa questão. O processo judicial nacional suspende-se enquanto o TJUE não responder à questão prejudicial.

“16. No que respeita à interpretação literal do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, há que observar que esse artigo enumera os casos em que existe uma presunção de que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para um destino situado fora do seu território mas na União, para efeitos da isenção do IVA prevista no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Resulta da redação do artigo 45.º-A do referido regulamento de execução que este artigo prevê os casos em que se aplica uma presunção, mas não enumera de forma exaustiva os elementos de prova necessários para demonstrar a existência de uma entrega intracomunitária. Por conseguinte, quando as condições de aplicação da presunção não estão preenchidas, as administrações fiscais devem apreciar todos os elementos de prova fornecidos pelo vendedor dos bens para determinar se este conseguiu demonstrar que esses bens foram objeto de uma entrega intracomunitária.

17. Do mesmo modo, o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA não subordina a concessão das isenções por ele previstas ao facto de o vendedor estar na posse de elementos de prova específicos.

18. Esta interpretação é corroborada pelos objetivos prosseguidos pelo artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e pela Diretiva IVA. Quanto aos considerandos 3 a 5 do Regulamento de Execução 2018/1912, que introduziu o artigo 45.º-A no Regulamento de Execução n.º 282/2011, estes confirmam que a presunção em causa foi prevista, em substância, para facilitar a prova para efeitos da aplicação da isenção relativa às entregas intracomunitárias, no interesse das empresas e das administrações fiscais, sem excluir, no entanto, a possibilidade de apresentar provas distintas das abrangidas por essa presunção. (...)

22. Em face de todas as considerações anteriores, há que responder à questão submetida que o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA e o artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011 devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, se opõem a que uma isenção de IVA ao abrigo do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA seja recusada pelo simples facto de não terem sido fornecidos os elementos de prova da existência de uma entrega intracomunitária conforme previstos no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e, por outro, obrigam as administrações fiscais nacionais a apreciar todos os elementos de prova apresentados para determinar se os bens foram expedidos

ou transportados de um Estado-Membro para um destino situado fora do seu território mas na União, fora dos casos de presunção previstos no artigo 45.º-A, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011.”. (sublinhado nosso)

Face ao exposto, o TJUE formulou as seguintes conclusões:

“O artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva (UE)2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, e o artigo 45.º-A do Regulamento de Execução(UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018,

devem ser interpretados no sentido de que:

por um lado, se opõem a que uma isenção de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2018/1910, seja recusada pelo simples facto de não terem sido fornecidos os elementos de prova da existência de uma entrega intracomunitária conforme previstos no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, conforme alterado pelo Regulamento de Execução 2018/1912, e, por outro, obrigam as administrações fiscais nacionais a apreciar todos os elementos de prova apresentados para determinar se os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para um destino situado fora do seu território mas na União, fora dos casos de presunção previstos no artigo 45.º-A, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, conforme alterado pelo Regulamento de Execução 2018/1912.”

Braga, 29 de dezembro de 2025

Luís Filipe Esteves