

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 757/2025-T

Tema: IVA/IRC – TICB – Isenção – Prova da expedição – Artigo 14.º do RITI – Artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 – DLRR – Lucros retidos e reinvestidos – Reserva especial

SUMÁRIO

- I. A revogação parcial do ato tributário na pendência da instância determina a inutilidade superveniente da lide quanto ao respetivo segmento.
- II. A isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias (artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI), depende da transferência do poder de dispor dos bens como proprietário para o adquirente e da prova da expedição dos bens para outro Estado-Membro, não podendo ser recusada com fundamento exclusivo em irregularidades formais, desde que estas não impeçam a demonstração dos requisitos materiais, nem exista indício de fraude.
- III. O artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 estabelece uma presunção relativa de transporte intracomunitário, não excluindo a prova por outros meios idóneos.
- IV. Divergências formais na documentação de transporte não afastam, por si só, a prova da operação, quando os elementos disponíveis, apreciados globalmente, evidenciem a saída dos bens do território nacional e a sua receção noutra Estado-Membro.
- V. Em coerência com a jurisprudência do TJUE, a isenção estabelecida no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, não pode ser recusada por incumprimentos formais, salvo em caso de fraude ou impossibilidade de demonstrar os requisitos materiais.
- VI. Para efeitos de DLRR, a menção incorreta do montante dos lucros retidos em ata pode configurar lapso suscetível de retificação, quando contrariada pelos documentos contabilísticos do sujeito passivo.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. João Valbom Baptista (Adjunto e Relator) e Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos (Adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 4 de novembro de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, com o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”), visando a apreciação da legalidade de atos de liquidação adicional de IVA e de IRC, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que os manteve na ordem jurídica.

O pedido arbitral tem por objeto:

- a) a liquidação adicional de IVA n.º 2023 ..., de 29/12/2023, relativa ao período de imposto de 04/2020, no montante de € 266.225,00;
- b) a liquidação de juros n.º 2024 ..., no montante de € 36.965,15;
- c) a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 05/01/2024, relativa ao exercício de 2020, no montante de € 583.933,39.

A Requerida, **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, “Requerida” ou “AT”), apresentou resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT, defendendo-se por impugnação e pugnando pela improcedência do pedido arbitral.

O pedido tem ainda por objeto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., apresentada contra os referidos atos tributários.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente informou não pretendia exercer a faculdade de designação de árbitro, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT, tendo o Conselho Deontológico designado os árbitros acima identificados, os quais aceitaram o encargo nos termos legalmente aplicáveis.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 4 de novembro de 2025.

A AT apresentou a sua Resposta.

Foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

O Tribunal Arbitral prescindiu da inquirição de testemunhas.

As partes foram notificadas para apresentar alegações escritas.

A Requerente apresentou alegações escritas, reiterando a pretensão anulatória e sustentando, em síntese:

- a) quanto ao IVA, que a documentação junta comprova a efetiva realização de transmissão intracomunitária de bens isenta, sendo ilegítima a recusa da isenção por formalismos probatórios desproporcionados;
- b) quanto ao IRC, que a correção relativa à DLRR assenta numa leitura incorreta da deliberação de aplicação de resultados, existindo mero lapso material posteriormente retificado e sem divergência com a realidade contabilística e económica da sociedade.

A AT também apresentou alegações escritas, porém, apenas indicando que nada mais tinha a acrescentar face à posição adotada nos anteriores articulados.

Na pendência da instância arbitral, a AT revogou parcialmente a correção de IVA no montante de € 9.200,00, correspondente à fatura n.º 1398/2020.

A Requerente pediu, a final, a anulação dos atos tributários impugnados, o reembolso das quantias pagas e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

II. OBJETO DO PEDIDO E SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

A. Objeto do pedido

O objeto do presente processo arbitral consiste em apreciar a legalidade:

- a) da liquidação adicional de IVA n.º 2023..., de 29/12/2023, relativa ao período 04/2020, no montante de € 266.225,00;
- b) da liquidação de juros n.º 2024..., no montante de € 36.965,15;
- c) da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 05/01/2024, relativa ao exercício de 2020, no montante de € 583.933,39;
- d) da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... .

As correções subjacentes às liquidações impugnadas respeitam, em síntese:

- i) em sede de IVA, à desconsideração da isenção aplicada a transmissões intracomunitárias de bens declaradas no período 04/2020;
- ii) em sede de IRC, à correção da dedução à coleta do benefício fiscal DLRR, no montante de € 540.116,27.

B. Síntese da posição da Requerente

A Requerente sustenta, em síntese, que as liquidações impugnadas são ilegais.

Em matéria de IVA, a Requerente alegou inicialmente que efetuou duas transmissões intracomunitárias de bens, tituladas pelas faturas n.º 1398/2020 (€40.000) e n.º 1597/2020 (€1.117.500,00), e que ambas preenchiam os pressupostos da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI.

Posteriormente, nas alegações escritas, a Requerente passou a sustentar que, na pendência da instância arbitral, a correção respeitante à fatura n.º 1398/2020, no montante de € 9.200,00, foi revogada pela AT, remanescendo em discussão apenas a correção referente à fatura n.º 1597/2020, emitida à sociedade B..., A.S., no valor de € 1.117.500,00.

No que respeita à fatura n.º 1597/2020, a Requerente afirma ter apresentado:

-
- a) a própria fatura;
 - b) as declarações de expedição internacional CMR n.ºs ..., ... e ...;
 - c) os albaranes / guias de transporte n.ºs 19, 26 e 28, emitidos pela B... A.S.;
 - d) declaração escrita do adquirente atestando que a mercadoria foi transportada por sua conta e que foi recebida no destino;
 - e) documentos carimbados e assinados pelas entidades espanholas (destinatários da mercadoria), a *E...* e o *F...* .

Segundo a Requerente, esses documentos bastam para acionar a presunção constante do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 ou, pelo menos, para demonstrar, por prova livre, a efetiva saída física dos bens do território nacional, não podendo a isenção ser recusada por meras divergências formais relativas à forma de descrição ou quantificação da mercadoria.

Em sede de IRC, a Requerente sustenta que a AT corrigiu indevidamente a dedução à coleta da DLRR por ter interpretado erradamente a deliberação de aplicação de resultados do exercício de 2020. Alega que o valor de € 600.129,19 mencionado na ata n.º 58 correspondia ao montante da dedução à coleta e não ao montante dos lucros retidos, tendo ocorrido mero lapso material, ulteriormente retificado pela ata n.º 60.

A Requerente afirma ainda que:

- a) a reserva especial DLRR foi registada contabilisticamente pelo montante de € 6.001.291,92;
- b) o montante efetivamente retido foi esse mesmo;
- c) os lucros retidos foram reinvestidos em aplicações relevantes em valor superior ao montante exigido;
- d) a AT não questionou a veracidade nem a elegibilidade dos investimentos realizados.

A Requerente conclui, por isso, pela anulação dos atos tributários impugnados e pela condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

C. Síntese da posição da AT/ Requerida

A AT e Aduaneira defende a improcedência do pedido arbitral.

Quanto ao IVA, sustenta que a expedição ou transporte dos bens para outro Estado-Membro constitui condição substantiva da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, recaindo sobre a Requerente o ónus da respetiva prova. Invoca o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o artigo 14.º do RITI e o artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

A Requerida afirma, em concreto, que os documentos apresentados relativamente à fatura n.º 1597/2020 não permitem estabelecer correlação direta, assertiva e inequívoca com a mercadoria faturada, apontando, designadamente:

- a) divergências entre designações;
- b) incongruências entre unidades e paletes/caixas/peso;
- c) insuficiente identificação da mercadoria em alguns CMR;
- d) e ausência, no momento procedimental relevante, de prova bastante para beneficiar da isenção.

Ainda em matéria de IVA, a Requerida admite, porém, na resposta, que quanto à fatura n.º 1398/2020, depois de analisados todos os elementos posteriormente juntos pela Requerente, se afigura demonstrada a transmissão intracomunitária e respetiva expedição dos bens para Espanha, sustentando, todavia, que não há lugar a juros indemnizatórios nessa parte por o erro não ser imputável aos serviços.

Conforme já aludido, na pendência da instância arbitral, a AT revogou parcialmente a correção de IVA no montante de € 9.200,00, correspondente à fatura n.º 1398/2020.

Quanto ao IRC, a Requerida sustenta que:

- a) a deliberação societária efetivamente tomada em assembleia geral consagrou apenas a retenção de € 600.129,19;
- b) só posteriormente, em 2023, a Requerente alterou a ata e a contabilidade de 2021 para adequar os registos ao benefício fiscal que pretendia obter;

- c) essa alteração não pode produzir efeitos sobre demonstrações financeiras já aprovadas, depositadas e registadas;
- d) a situação não configura mero erro de escrita, antes correspondendo a uma modificação *ex post* da decisão de aplicação de resultados.

A Requerida invoca ainda as normas contabilísticas constantes da NCRF 4 e a decisão arbitral proferida no processo n.º 172/2019-T, para sustentar que a constituição da reserva exigida pelo artigo 32.º do CFI teria de resultar, em termos juridicamente relevantes, do processo regular de aprovação de contas e não de uma posterior reformulação da contabilidade de exercício já encerrado.

Conclui, em suma, pela manutenção dos atos impugnados na ordem jurídica, sem prejuízo do reconhecimento, na própria resposta, da procedência parcial da pretensão da Requerente quanto ao IVA relativo à fatura n.º 1398/2020.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria para apreciar o presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

O Tribunal foi regularmente constituído em 4 de novembro de 2025, tendo as partes sido notificadas nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, no dia 5 de novembro de 2025, da constituição do Tribunal.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral é tempestivo, tendo tido lugar no dia 28 de agosto de 2025 e por referência à decisão de indeferimento da reclamação graciosa notificada à Requerente no dia 2 de junho de 2025.

Não foram suscitadas exceções dilatórias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

O processo não enferma de nulidades que invalidem todo o processado.

Em consequência, cumpre apreciar e decidir.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

A. Matéria de facto

A.1. Factos provados

1. A Requerente é a sociedade A..., S.A., com o NIPC..., dedicando-se, entre outras atividades, à fabricação e comércio por grosso, incluindo exportação e importação, de equipamentos de proteção individual nas suas diversas modalidades (cf. relatório de inspeção tributária, que integra o processo administrativo instrutor).
2. Em 31/12/2020, C... era o gerente único da Requerente, detendo a totalidade do respetivo capital social (cf. relatório de inspeção tributária, que integra o processo administrativo instrutor).
3. A Requerente efetuou o pagamento das liquidações adicionais de IVA e de IRC objeto dos presentes autos (cf. comprovativo de pagamento do IVA em 18/03/2024, Documento n.º 5, e comprovativo de pagamento do IRC em 22/03/2024, Documento n.º 6).
4. As liquidações adicionais impugnadas resultam de ação inspetiva credenciada pela ordem de serviço n.º OI2022... (cf. Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo).
5. Em sede de IVA, a correção respeitou a duas operações que a Requerente qualificou como transmissões intracomunitárias de bens:
 - a) a fatura n.º 1398/2020, emitida em 02/04/2020 à D... SA, no valor de € 40.000,00 (cf. fatura e duplicado constante do Anexo 16 do Relatório de Inspeção, que consta do processo administrativo);
 - b) a fatura n.º 1597/2020, emitida em 08/04/2020 à B... A.S., no valor de € 1.117.500,00 (cf. fatura e duplicado constante do Anexo 16 do Relatório de Inspeção, que consta do processo administrativo).

6. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra os atos de liquidação impugnados, tendo a mesma sido remetida via CTT em 21/06/2024 (cf. processo administrativo).
7. Não tendo sido possível consultar o código de envio (RL...PT), resulta, contudo, de mensagem de correio eletrónico constante do processo administrativo, datada de 17/03/2025 e enviada pela Autoridade Tributária, que esta foi notificada da referida reclamação graciosa em 27/06/2024. Não tendo sido proferida decisão expressa dentro do prazo legal, formou-se indeferimento tácito em 28/11/2024 (cf. processo administrativo).
8. Na pendência dos presentes autos, a AT procedeu à revogação parcial da liquidação adicional de IVA na parte respeitante à fatura n.º 1398/2020, no montante de € 9.200,00, bem como dos correspondentes juros compensatórios (cf. Ofício..., proferido pela AT, de 17/10/2025, que foi junto ao sistema de gestão processual no dia 20/01/2026).
9. A fatura n.º 1597/2020, de 08/04/2020, foi emitida pela Requerente à B... A.S., sujeito passivo registado para efeitos de IVA na República Checa, e menciona a venda de 150.000 batas de proteção impermeáveis e 10.000 fatos reforçados, no valor global de € 1.117.500,00 (cf. fatura e duplicado constante do Anexo 16 do Relatório de Inspeção, que consta do processo administrativo).
10. Em sede de reclamação graciosa, a Requerente juntou, relativamente à fatura n.º 1597/2020 (cf. documentos juntos com a reclamação graciosa que integra o processo administrativo instrutor:
 - a) os CMR n.ºs..., ... e ... (respetivamente, cf. Documentos 4, 6 e 8, juntos com a reclamação graciosa, que constam do processo administrativo);
 - b) os albaranes / guias de transporte n.ºs 19, 26 e 28 emitidos pela B... A.S. (respetivamente, cf. Documentos 5, 7 e 9, juntos com a reclamação graciosa, que constam do processo administrativo);
 - c) declaração da B... A.S atestando que as 150.000 batas de proteção impermeáveis e os 10.000 fatos reforçados foram transportados por sua conta e recebidos no destino (cf. Documento 10, junto com a reclamação graciosa, que consta do processo administrativo).

11. O CMR n.º ... menciona transporte a partir da Requerente, em Portugal, para a F..., em Espanha, referente a 14 paletes de “Batas Proteção Impermeáveis”, com data de expedição e de receção em 16-04-2020. O albarán n.º 19, de 14/04/2020, emitido pela B... A.S. para a F..., refere 82.680 unidades de “Bata Protection Impermeable”, encontrando-se carimbado pelo Hospital ... do F... com data de 16/04/2020 (cf. Documento 4, junto com a reclamação graciosa, que consta do processo administrativo).
12. O CMR n.º ... mostra-se assinado pelo transportador, menciona “23 paletes” e tem carimbo de receção do Hospital ...– F...S, datado de 20/04/2020, embora sem indicação expressa da mercadoria no respetivo campo (cf. Documento 6, junto com a reclamação graciosa, que consta do processo administrativo).
13. O albarán / guia de transporte n.º 26, de 17/04/2020, emitido pela B... A.S., menciona “Bata Protection Impermeable, ... 423 cartões”, 54.990 unidades, e contém carimbo de receção do Hospital ...– F...(cf. Documento 7, junto com a reclamação graciosa, que consta do processo administrativo).
14. O CMR n.º ... contém carimbo de receção da E..., datado de 20/04/2020. Segundo a alegação da Requerente, este documento reporta 6 paletes e 5 cartões, com expedição a partir das instalações da Requerente (cf. Documento 8, junto com a reclamação graciosa, que consta do processo administrativo).
15. A Requerente declarou que vendeu a mercadoria ao adquirente intracomunitário B... A.S., com VIES ativo, e que essa entidade transmitiu e contratou o transporte da mercadoria para os organismos públicos espanhóis destinatários (cf. Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo instrutor).
16. A AT não invocou, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, qualquer dado proveniente de autoridade tributária estrangeira que contrariasse a veracidade dos elementos apresentados pela Requerente (cf. Documento 3, junto com o PPA).
17. Em sede de IRC, a correção efetuada pela AT respeita à dedução à coleta do benefício fiscal DLRR, no montante de € 540.116,27, por entender a AT que o sujeito passivo apenas reteve € 600.129,19 e não € 6.001.291,92 (cf. Documento 3, junto com o PPA).

18. A AT reconheceu no relatório de inspeção e na Resposta que, no exercício de 2020, a Requerente preenchia as condições subjetivas previstas no artigo 28.º do CFI, designadamente por ser sujeito passivo de IRC, média empresa, dispor de contabilidade organizada, não ter o lucro tributável determinado por métodos indiretos e ter a situação fiscal e contributiva regularizada (cf. Relatório de Inspeção e artigo 4.º da Resposta).
19. A correção da AT assentou no entendimento de que a reserva especial criada para aplicação da DLRR, aprovada na ata n.º 58, datada de 21/06/2021, ascendia a € 600.129,19, pelo que a dedução máxima à coleta apenas poderia ser de € 60.012,92 (cf. documentos juntos com o direito de audição, constante do anexo 20 do Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo instrutor).
20. A Requerente alegou, em audição prévia, que o valor de € 600.129,19 constante da deliberação de aplicação dos resultados correspondia a mero lapso material, afirmando que os lucros efetivamente retidos foram € 6.001.291,92 (cf. documentos juntos com o direito de audição, constante do anexo 20 do Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo instrutor).
21. No terceiro trimestre de 2020, a Requerente recorreu a serviços de consultoria jurídico-fiscal para identificação de incentivos fiscais suscetíveis de lhe serem aplicáveis (cf. relatório elaborado pela consultora BDO, de outubro de 2020, junto como Documento n.º 4).
22. A Requerente apresentou à inspeção tributária, além da ata retificativa, o lançamento da reserva especial, o balancete analítico com a reserva especial e balancetes de 2021 antes e depois do apuramento (cf. documentos juntos com o direito de audição, constante do anexo 20 do Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo instrutor).
23. Em junho de 2021, a Requerente já tinha constituído uma “reserva especial DLRR” no montante de 6.001.291,92 (cf. documentos juntos com o direito de audição, constante do anexo 20 do Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo instrutor).
24. Na ata n.º 60 da Assembleia Geral da Requerente, datada de 06/06/2023, foi deliberada a retificação da deliberação de aplicação dos resultados do exercício de 2020, anteriormente

aprovada na ata n.º 58, no que respeita ao montante da reserva especial constituída ao abrigo do benefício fiscal da DLRR (cf. Documento 2, junto com a reclamação graciosa, constante do processo administrativo).

- 25.** Na mesma ata n.º 60, foi deliberado que o resultado líquido positivo do exercício de 2020, no montante de € 18.198.324,28, fosse reaplicado da seguinte forma: € 909.866,21 para reservas legais, € 6.001.291,92 para constituição da reserva especial da DLRR, € 309.737,02 para reservas livres, e o remanescente € 10.977.429,13 para resultados transitados, com instruções para proceder às correspondentes alterações contabilísticas e declarativas (cf. Documento 2, junto com a reclamação graciosa, constante do processo administrativo).
- 26.** Resulta dos elementos invocados pela Requerente que foram realizados investimentos, em 2021, no valor total de € 1.071.231,53; em 2022, no valor total de € 2.398.356,87; e, em 2023, no valor total de € 2.646.287,27 (cf. documentos juntos com o direito de audição, constante do anexo 20 do Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo instrutor).
- 27.** A Requerente não efetuou distribuição ou redução do valor afeto à reserva nos anos subsequentes, e a AT não suscitou qualquer questão quanto à efetiva utilização dos valores retidos em aplicações relevantes de DLRR (cf. documentos juntos com o direito de audição, constante do anexo 20 do Relatório de Inspeção, que integra o processo administrativo instrutor).
- 28.** No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente procedeu à junção de um conjunto adicional de elementos documentais destinados a demonstrar a efetiva realização da transmissão intracomunitária subjacente à fatura n.º 1398/2020, os quais não haviam sido apresentados em sede de procedimento inspetivo nem de reclamação graciosa, designadamente:

- a) Documento 7: Pedido de Compra n.º 6003/4517486385, datado de 02/04/2020, emitido pela D..., SA, referente à aquisição de 10.000 máscaras FFP2, no valor total de € 40.000,00, no qual consta como local de entrega a morada sita em ..., Espanha;

- b) Documento 8: Certificado emitido pela D..., SA, datado de 02/04/2020, no qual se declara que foram adquiridas à Requerente 10.000 máscaras FFP2 ao abrigo do pedido de compra referido na alínea anterior, destinadas à utilização em território espanhol, no contexto das atividades essenciais desenvolvidas pela entidade adquirente.
- c) Documento 9: Conjunto documental composto por trocas de correspondência eletrónica datadas de 6 e 7 de abril de 2020, bem como pelos pedidos de compra n.ºs 6003/4517538538 (9.800 máscaras FFP2) e 6003/4517538667 (10.000 máscaras cirúrgicas), ambos datados de 07.04.2020, e respetivos certificados emitidos pelo adquirente, dos quais resulta, designadamente, que foi solicitado o envio conjunto das máscaras FFP2 (10.000 + 9.800 unidades) para a mesma morada em ..., Espanha;
- d) Documento 10: Conjunto documental relativo à fatura n.º 1589/2020, datada de 07/04/2020, referente à venda de 10.000 máscaras, acompanhado da guia de transporte n.º 1148/2020 e da carta de porte n.º GD8...WW, com indicação de entrega em ..., Espanha
- e) Documento 11: Fatura emitida pelo transitário G..., SA, datada de 14/04/2020, relativa a serviços de transporte internacional, na qual constam, entre outras, referências às cartas de porte utilizadas nas expedições com destino à D... em..., Espanha, incluindo a carta de porte n.º..., datada de 08/04/2020;
- f) Documento 12: Documento comprovativo do pagamento, por transferência bancária efetuada em 15.05.2020, do montante de € 1.300,66, correspondente à fatura emitida pelo transitário G... referida na alínea anterior;
- g) Documento 13: declaração emitida pela D..., SA, datada de 15/06/2023, na qual se declara que a mercadoria titulada pela fatura n.º 1398/2020 foi recebida na morada indicada na guia de transporte n.º 1041/2020, sita em ..., Espanha.

29. Os documentos referidos nas alíneas anteriores apenas foram dados a conhecer à AT pela Requerente no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, não tendo sido apresentados no procedimento inspetivo nem em sede de reclamação graciosa.
30. Tendo em conta a junção dos referidos documentos, a 20/01/2026, foi notificado ao Tribunal Arbitral o Ofício n.º ..., datado de 17/10/2025, emitido no âmbito do procedimento com a referência GPS ...2025..., respeitante à Requerente (fatura n.º 1398/2020) (cf. sistema de gestão processual).

B. Factos não provados

Com relevância para a decisão da causa, não se provou:

- a) que os bens titulados pela fatura n.º 1597/2020 não tenha sido expedida de Portugal para Espanha;
- b) que a mercadoria titulada pela fatura n.º 1597/2020 tenha permanecido, no todo ou em parte relevante para a liquidação impugnada, em território nacional;
- c) que os documentos apresentados pela Requerente relativamente à fatura n.º 1597/2020 (designadamente os CMR, albaranes, declaração do adquirente e comprovativos de receção no destino) sejam falsos, inautênticos ou materialmente desconformes com a realidade da operação;
- d) que a Requerente tenha atuado de má-fé, participado, sabido ou devesse saber de qualquer fraude fiscal associada à operação intracomunitária titulada pela fatura n.º 1597/2020;
- e) que a menção ao montante de € 600.129,19 constante da ata n.º 58 traduza, de forma fiel e inequívoca, a efetiva e exclusiva vontade societária quanto ao montante dos lucros retidos para efeitos da DLRR;
- f) que o montante de € 6.001.291,92 inscrito na conta 5529 – Reserva Especial DLRR tenha sido criado artificialmente, sem correspondência com a realidade contabilística, societária e económico-financeira da Requerente;

- g) que a correção contabilística e societária subsequente tenha consubstanciado uma criação *ex novo* das circunstâncias de facto que fundamentam benefício fiscal, sem suporte na realidade material da retenção de lucros e do reinvestimento efetuado.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo quanto foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes seleccionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada, de acordo com a relevância jurídica das várias soluções plausíveis das questões de direito em discussão.

A convicção do Tribunal quanto aos factos dados como provados fundou-se na análise crítica e conjugada da prova documental junta aos autos, designadamente, no pedido de pronúncia arbitral, na resposta apresentada pela AT e nos documentos constantes do processo administrativo.

Os factos respeitantes à identificação da Requerente, às liquidações impugnadas, ao número da reclamação graciosa, ao montante das correções e à origem inspetiva dos atos tributários resultam, de forma direta, das liquidações adicionais de IVA e IRC, da liquidação de juros compensatórios, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... e do relatório de inspeção tributária emitido no âmbito da ordem de serviço n.º OI2022... .

No que respeita ao IVA, e em particular à fatura n.º 1597/2020, a matéria de facto foi fixada com base nos documentos juntos ao procedimento administrativo e identificados pela própria AT, designadamente:

- a fatura n.º 1597/2020, emitida pela Requerente à B... A.S.;
- os CMR n.ºs ..., ... e ...;
- os albaranes n.ºs 19, 26 e 28;
- a declaração da adquirente B... A.S. relativa ao transporte dos bens;
- a nota de lançamento bancária respeitante à transferência recebida da B... A.S.; e

- os documentos que contêm os carimbos de receção apostos pelo F... e pela E... .

No que respeita à fatura n.º 1398/2020, o Tribunal valorou os documentos posteriormente juntos, designadamente:

- o pedido de compra correspondente à fatura;
- os pedidos adicionais subsequentes;
- a Guia de Transporte n.º 1041/2020;
- a Carta de Porte da G... n.º GD ...WW;
- a fatura do transportador G... e respetivo comprovativo de pagamento; e
- a declaração do adquirente certificando a receção da mercadoria em Espanha. Valorou ainda o despacho de revogação parcial proferido pela AT, notificado ao Tribunal em vinte de janeiro de dois mil e vinte e seis, do qual resulta a retirada da ordem jurídica do segmento da liquidação correspondente a essa operação.

Em matéria de IRC, os factos relativos ao teor da correção efetuada pela AT, ao montante da reserva considerado pela inspeção, à posterior invocação de lapso material, ao registo contabilístico da conta 5529 – Reserva Especial DLRR e à documentação retificativa apresentada pela Requerente resultam da análise conjugada dos seguintes documentos:

- relatório de inspeção tributária e respetivos anexos;
- ata n.º 58, relativa à deliberação de aplicação de resultados;
- ata n.º 60, de retificação da deliberação anteriormente tomada
- balancete analítico e balancetes do exercício de 2021 antes e depois do apuramento;
- lançamentos contabilísticos relativos à conta 5529 – Reserva Especial DLRR;
- mapa descritivo de afetação dos investimentos elegíveis no âmbito da DLRR;
- e demais documentos contabilísticos e de suporte juntos pela Requerente em sede de audição prévia.

A prova dos investimentos realizados em 2021, 2022 e 2023 assentou nos mapas e quadros discriminativos juntos pela Requerente e incorporados no procedimento, nos quais os investimentos se mostram individualizados por fornecedor, número de fatura, natureza do investimento e valor, bem como nos elementos contabilísticos de suporte para que esses mapas remetem. O Tribunal teve ainda em conta que a AT não pôs especificamente em causa, na fundamentação da correção, a efetiva realização desses investimentos, centrando antes a sua discordância no montante dos lucros retidos e na relevância da retificação societária e contabilística efetuada.

Os factos não provados foram assim considerados por ausência de prova documental bastante que os corroborasse, ou por os documentos juntos aos autos e ao processo administrativo não permitirem ao Tribunal formar convicção positiva quanto à sua verificação.

Não foram dados como provados nem como não provados enunciados de natureza estritamente conclusiva, valorativa ou jurídica, designadamente juízos sobre a subsunção dos factos ao regime da isenção das transmissões intracomunitárias de bens, ao artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, ao regime da DLRR constante dos artigos 27.º a 32.º do CFI, ou ao artigo 43.º da LGT, por se tratar de matérias a apreciar em sede de fundamentação de direito.

Em face do pedido formulado e da posição assumida pelas Partes, cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar e decidir:

- i) as questões prévias e processuais suscetíveis de obstar ao conhecimento do mérito, incluindo a eventual inutilidade superveniente parcial da lide quanto à correção de IVA respeitante à fatura n.º 1398/2020;
- ii) se as operações tituladas pelas faturas n.ºs 1398/2020 e 1597/2020 reúnem os pressupostos da isenção de IVA prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, designadamente quanto à prova da expedição ou transporte intracomunitário dos bens;

- iii) se a liquidação adicional de IRC enferma de ilegalidade por errada desconsideração do benefício fiscal DLRR, nomeadamente quanto ao montante dos lucros efetivamente retidos, à constituição da reserva especial e à relevância da retificação do alegado lapso material constante da deliberação societária; e
- iv) se assiste à Requerente o direito ao reembolso das quantias pagas e a juros indemnizatórios.

V. APRECIACÃO

1. Questão prévia: inutilidade superveniente parcial da lide

Impõe-se, antes mesmo do conhecimento do mérito da impugnação em matéria de IVA, apreciar, como questão prévia, a revogação (superveniente) parcial dos atos tributários impugnados.

Resulta dos factos provados que, na pendência da presente instância arbitral, e por notificação recebida pelo Tribunal Arbitral em 20/01/2026, foi junto aos autos ofício emitido pela AT, do qual consta despacho proferido ao abrigo do artigo 13.º do RJAT, determinando a revogação parcial dos atos tributários controvertidos, no segmento respeitante à correção de IVA no montante de € 9.200,00 (fatura n.º 1398/2020) e dos respetivos juros compensatórios, sem atribuição de juros indemnizatórios, mantendo-se as demais correções em sede de IVA e os restantes atos tributários.

Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, a Administração Tributária pode, no prazo legalmente previsto, praticar novo ato tributário que revogue, total ou parcialmente, o ato anteriormente impugnado. Por sua vez, de acordo com a alínea e) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, a instância extingue-se quando ocorra impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide. A inutilidade superveniente da lide verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de revestir utilidade, por o resultado prático-jurídico visado pela parte ter sido, entretanto, alcançado por outra via, o que

se verifica *in casu*, fazendo, por isso, cessar o interesse útil no respetivo conhecimento por este Tribunal Arbitral.

Em consequência, impõe-se declarar extinta a instância, por inutilidade superveniente parcial da lide, quanto ao pedido de anulação da liquidação adicional de IVA na parte correspondente ao montante de € 9.200,00 e aos respetivos juros compensatórios, prosseguindo os autos quanto ao remanescente objeto em discussão, designadamente a correção respeitante à fatura n.º 1597/2020.

2. Da liquidação adicional de IVA remanescente

2.1. Enquadramento

Em matéria de IVA, cabe proceder à apreciação da correção de IVA respeitante à fatura n.º 1597/2020, cumprindo determinar se a operação titulada por essa fatura preenchia, ou não, os pressupostos da isenção aplicável às transmissões intracomunitárias de bens.

Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), estão isentas de IVA as transmissões de bens efetuadas por sujeitos passivos, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro, com destino ao adquirente, desde que este seja uma pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos de IVA, noutra 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. Tal regime corresponde, no plano do Direito da União, ao disposto no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

Da conjugação destes preceitos resulta que a isenção depende da verificação de requisitos materiais, entre os quais assumem especial relevo, no caso, os seguintes: i) que o adquirente seja sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutra Estado-Membro; ii) que os bens tenham sido efetivamente expedidos ou transportados para fora do território nacional, com destino a outro Estado-Membro.

A controvérsia dos autos não incide sobre a qualidade da adquirente B... A.S. como sujeito passivo registado para efeitos de IVA na República Checa, antes se centrando na suficiência da prova produzida pela Requerente quanto à saída física dos bens do território nacional. É, pois, esse o ponto que importa apreciar. Por fim, ainda quanto a este ponto, a doutrina¹ assinala que:

[o] conceito de expedição” pressupõe, sem dúvida, a deslocação física de um bem de um EM para outro, condição que estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e a que se realiza no interior do país. O requisito que impõe que os bens sejam remetidos “com destino ao adquirente” determina que o lugar onde termina o transporte terá que coincidir com a localização do adquirente indicada na fatura (...) Sublinhamos que o TJUE já defendeu que este conceito deve ser interpretado no sentido que a transmissão intracomunitária de um bem só se verifica, e a isenção só é aplicável, quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente... (o destaque é nosso).

Todavia, cabe somente precisar que a exigência de que os bens sejam expedidos ou transportados com destino ao adquirente não deve ser sempre entendida, em termos puramente formais, como impondo necessariamente a entrega física na sede ou estabelecimento do adquirente constante da fatura, quando resulte dos elementos da operação que o adquirente determinou ou assumiu, de modo inequívoco, o transporte para outro local situado noutro Estado-Membro, designadamente para entidade terceira por si indicada. Ora, nestes casos, o que verdadeiramente releva é que a expedição tenha lugar no âmbito da transmissão ao adquirente, que este adquira o poder de dispor dos bens como proprietário e que os bens saiam fisicamente do território nacional com destino a outro Estado-Membro.

2.2. Da prova da expedição ou transporte intracomunitário

O artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, aditado pelo Regulamento de Execução (UE) 2018/1912, de 4 de dezembro de 2018,

¹ Filipe Duarte Neves, Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, anotado e comentado, Quid Juris, 2018, p. 145

estabelece uma presunção relativa de expedição ou transporte intracomunitário, para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 138.º da Diretiva IVA. Com relevância *in casu*, importa destacar que, no seu número 1, a norma define as condições em que se presume que os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro, distinguindo, para o efeito, duas situações em função de quem assume a responsabilidade pelo transporte. Assim, nos termos da alínea a) do n.º 1, quando o transporte é efetuado pelo vendedor, ou por terceiros agindo por sua conta, a presunção de transporte intracomunitário verifica-se desde que o vendedor esteja na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios, emitidos por entidades independentes entre si e independentes das partes na operação, nos termos previstos no n.º 3, alínea a), ou, em alternativa, de um desses elementos conjugado com outro constante da alínea b) do mesmo número, desde que igualmente não contraditórios e provenientes de entidades independentes. Por sua vez, nos termos da alínea b) do n.º 1, quando o transporte é assegurado pelo adquirente, ou por terceiros agindo por sua conta, a verificação da presunção depende da reunião cumulativa de dois requisitos: por um lado, a posse, pelo vendedor, de uma declaração escrita do adquirente, contendo os elementos identificativos e descritivos da operação, nomeadamente o Estado-Membro de destino, a natureza e quantidade dos bens, e os elementos relativos à receção; por outro lado, a posse de elementos de prova do transporte nos mesmos termos exigidos na alínea a). Acresce que tal declaração deve ser fornecida ao vendedor até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega. O referido artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, aditado pelo Regulamento de Execução (UE) 2018/1912, de 4 de dezembro de 2018, no seu número 2, consagra o carácter ilidível das presunções estabelecidas, permitindo às Administrações Tributárias afastar a sua aplicação sempre que demonstre que, não obstante a existência formal dos elementos de prova, os bens não foram efetivamente transportados para outro Estado-Membro. Por fim, no número 3, procede-se à tipificação dos meios de prova relevantes, distinguindo entre documentos diretamente relacionados com o transporte ou expedição, como a declaração CMR assinada, o conhecimento de embarque, a fatura de frete aéreo ou a fatura emitida pelo transportador (e outros documentos de natureza complementar, como apólices de seguro, comprovativos de pagamento do transporte, documentos oficiais

emitidos por entidades públicas que atestem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino, ou recibos de armazenagem emitidos por depositários nesse Estado).

Como a própria AT reconhece na Resposta, mesmo nos casos em que o sujeito passivo não disponha dos documentos bastantes para beneficiar automaticamente da presunção prevista no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, não fica precludida a possibilidade de ser demonstrada a saída dos bens do território nacional por outros meios de prova idóneos.

Esta leitura é, aliás, conforme com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, segundo a qual, em matéria de isenções intracomunitárias, cabe dar relevo ao cumprimento dos requisitos materiais da operação, não podendo uma isenção ser recusada com fundamento em exigências meramente formais, salvo quando esteja demonstrada a participação do sujeito passivo em fraude ou quando a deficiência formal impeça a prova da realidade material da transmissão. Desde logo, no Acórdão Teleos (proc. n.º C-409/04 – cf. <https://eur-lex.europa.eu/>), o TJUE considerou que “[...] *é difícil para a Administração Fiscal, em razão da abolição do controlo das fronteiras entre os Estados-Membros, saber com certeza se as mercadorias saíram ou não fisicamente do território do referido Estado-Membro. Por este motivo, é principalmente com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos e nas suas declarações que as autoridades fiscais procedem a essa verificação.*” (cf. ponto 44); e que “[...] *obrigar o sujeito passivo a apresentar uma prova concludente de que os bens saíram fisicamente do Estado-Membro da entrega não garante a aplicação correcta e simples das isenções. Pelo contrário, esta obrigação coloca-o numa situação de incerteza quanto à possibilidade de aplicar a isenção à sua entrega intracomunitária ou quanto à necessidade de incluir o IVA no preço de venda.*” (cf. ponto 51).

No mesmo sentido, no Acórdão Mecsek-Gabona (proc. n.º C-273/11 – cf. <https://eur-lex.europa.eu/>), o TJUE reconheceu que, quando o transporte é assegurado pelo adquirente, a prova ao alcance do vendedor depende essencialmente dos elementos que este recebe do próprio adquirente: “[...] *no caso de o adquirente beneficiar do poder de dispor do bem como proprietário no território do Estado-Membro de entrega e de lhe incumbir transportar esse bem para o Estado-Membro de destino, deve ter-se em conta o facto de a prova que o vendedor*

pode apresentar às autoridades fiscais depender essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito.” (cf. ponto 42). E, quanto à prevalência dos requisitos materiais sobre exigências meramente formais, o Tribunal afirmou: “[...] *uma medida nacional que faz depender, no essencial, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exata do imposto [...], salvo se as violações das exigências formais tivesse[m] por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo.*” (cf. ponto 61).

Veja-se, ainda, no mesmo sentido, o decidido no Acórdão Euro Tyre Holding (proc. n.º C-430/09 – cf. <https://eur-lex.europa.eu/>), em que foi decidido que a apreciação da existência de uma transmissão intracomunitária não pode ser feita de modo estritamente formal, havendo que atender ao conjunto dos elementos objetivos disponíveis em cada caso concreto: “[...] *a determinação da operação à qual esse transporte deve ser imputado [...] deve ser feita à luz de uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso concreto, a fim de apurar qual das duas entregas preenche o conjunto das condições de que depende uma entrega intracomunitária.*” (cf. ponto 44). Também neste acórdão, o Tribunal entendeu que, quando o transporte dos bens é assegurado pelo adquirente, a prova ao alcance do fornecedor depende essencialmente dos elementos que este recebe daquele: “[...] *mesmo que, em princípio, incumba ao fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no território do Estado-Membro de entrega e em que cabe a este adquirente expedir ou transportar o bem para fora do Estado-Membro de entrega, a prova que o fornecedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito.*” (cf. ponto 37).

Com utilidade para o tema em análise, relevam as Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott apresentadas no processo Collée, C-146/05, EU:C:2007:16 (cf. <https://eur-lex.europa.eu/>), nas quais se desenvolve, de forma particularmente aprofundada, a prevalência dos requisitos materiais sobre os meramente formais em matéria de isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias: “*Se a existência de uma entrega intracomunitária puder ser*

constatada sem margem para qualquer dívida, embora a necessária prova contabilística não tenha sido produzida atempadamente, deve ser aplicado o princípio da isenção fiscal das entregas intracomunitárias consagrado na Sexta Directiva e concedida uma exoneração” (cf. ponto 41). E, ainda, “[p]ara recusar a exoneração fiscal é sempre necessário que – além da violação dos requisitos formais enunciados pela jurisprudência e pela administração fiscal – exista um outro motivo adicional relacionado com os preceitos da Sexta Directiva [...]” (cf. ponto 41).

No caso sob análise, ficou provado que a Requerente apresentou relativamente à fatura n.º 1597/2020:

- os CMR n.ºs ..., ... e ...;
- os albaranes / guias de transporte n.ºs 19, 26 e 28 emitidos pela B... A.S.;
- declaração do adquirente atestando que a mercadoria foi transportada por sua conta e recebida no destino;
- documentos contendo carimbos e assinaturas de entidades destinatárias em Espanha, designadamente o F... e a E... .

Ficou igualmente provado que:

- o CMR n.º... menciona transporte a partir da Requerente, em Portugal, para a F..., em Espanha, referente a 14 paletes de “Batas Proteção Impermeáveis”, com receção datada de 16 de abril de 2020;
- o albarán / guia de transporte n.º 19, de 14 de abril de 2020, emitido pela B... A.S. para a F..., refere 82.680 unidades de “Bata Protection Impermeable”, mostrando-se carimbado pelo Hospital ... do F... com data de 16 de abril de 2020;
- o CMR n.º ... apresenta carimbo de receção do Hospital ... – F..., datado de 20 de abril de 2020;
- o albarán / guia de transporte n.º 26, de 17 de abril de 2020, menciona “Bata Protection Impermeable, ... 423 cartões”, 54.990 unidades, com carimbo de receção do Hospital...– F...;

- o CMR n.º ... contém carimbo de receção da E..., datado de 20 de abril de 2020.

Estes elementos documentais, apreciados no seu conjunto, são aptos a demonstrar que a mercadoria titulada pela fatura n.º 1597/2020 foi expedida a partir das instalações da Requerente em Portugal e recebida em Espanha por entidades públicas destinatárias.

A AT recusou a isenção porque entendeu que os documentos que a Requerida apresentou não permitiam estabelecer uma correlação direta e inequívoca com a fatura mencionada, já que, segundo o seu entendimento as designações e quantidades não se encontravam em total consonância com as inscritas na fatura, surgindo em alguns documentos unidades e noutros quilogramas, paletes, caixas ou cartões. Em concreto, a AT apontou como incoerências relevantes as seguintes:

- a fatura emitida pela Requerente discrimina expressamente 150.000 batas e 10.000 fatos reforçados, evidenciando uma distinção clara entre dois tipos de bens;
- os documentos logísticos juntos (designadamente os albaranes) fazem referência exclusivamente a “batas”, sem qualquer menção autónoma a “fatos reforçados”;
- a soma das quantidades constantes desses albaranes ascende a 151.570 unidades, valor que não coincide com o total faturado (160.000 unidades), nem com qualquer uma das categorias individualmente consideradas;
- inexistente, em toda a documentação logística apresentada, qualquer referência específica aos 10.000 fatos reforçados, nem qualquer documento que permita identificar a sua expedição autónoma ou integrada.

Estas *incoerências* não são, porém, suficientes para que, mesmo que verificadas, tenham os efeitos jurídicos que a AT pretende que sejam reconhecidos.

Se é certo que se pode reconhecer que a AT logra demonstrar uma insuficiência de correspondência exata entre documentos (leia-se: uma imperfeição formal ou documental), tal não equivale a dizer que demonstra que os bens não tenham sido expedidos para outro Estado-Membro, nem que a operação intracomunitária não tenha ocorrido. Não se ignora que tais desconformidades existem e que impõem que se pondere a fiabilidade probatória dos documentos juntos pela Requerente; todavia, a questão que releva não é a de saber se a

documentação é perfeita, mas, sim, determinar se essas imperfeições são suscetíveis de afastar, por si só, a prova da verificação dos requisitos materiais da isenção.

A explicação apresentada pela Requerente (no sentido de que a designação “batas de proteção” poderá ter sido utilizada em sentido amplo, abrangendo também fatos de proteção) não é, por si só, decisiva nem plenamente comprovada. Contudo, também não se afigura inverosímil que, em contexto de fornecimentos de material de proteção individual, e em particular no contexto excecional de abril de 2020, a nomenclatura comercial constante da fatura possa não ser rigorosamente coincidente com a classificação logística utilizada nos documentos de transporte e entrega.

Relativamente à diferença quantitativa, não se crê que evidencie, só por si, uma incongruência tal que reclame concluir pela inexistência da operação, podendo antes refletir variações operacionais, formas distintas de acondicionamento, agregação de mercadoria em volumes ou imperfeições de registo não devidamente esclarecidas, mas que não eliminam o núcleo essencial da prova da expedição. Com efeito, apesar de a soma das quantidades expressamente mencionadas nos albaranes não coincidir exatamente com o total faturado, os documentos apresentados revelam uma cadeia logística temporalmente coerente e concentrada no mesmo período, todos reportados a abril de 2020, envolvendo a mesma fornecedora, a mesma adquirente intracomunitária e destinatários públicos espanhóis identificados. Acresce que os CMR e os albaranes documentam remessas sucessivas, com carimbos de receção em Espanha, designadamente pelo Hospital .../F... e pela E..., o que confere consistência material à versão de que os bens foram efetivamente expedidos de Portugal e recebidos no Estado-Membro de destino.

Repare-se que, como se referiu, as divergências assinaladas pela AT não incidem sobre o núcleo material da operação (isto é, a existência de uma venda intracomunitária, a expedição a partir de Portugal e a receção em Espanha), antes respeitam ao modo de descrição logística da mercadoria, bem como à forma como a mesma é quantificada nos documentos de transporte e entrega. Parece ser curial entender que é compatível com a prática comercial e com a documentação de transporte internacional que uma mesma mercadoria seja descrita, em documentos distintos, por referência a unidades, volumes, paletes, caixas, cartões ou peso, sem

que daí se possa extrair, sem mais, a conclusão de que os bens faturados não são os bens transportados.

Por outro lado, a AT não apresentou uma alternativa factual plausível para explicar os documentos juntos que seja mais consistente do que a versão da Requerente. Não alegou que as remessas documentadas respeitassem a outra operação, não demonstrou que os carimbos de receção fossem inautênticos, não identificou qualquer divergência temporal incompatível com a fatura, nem indicou que os bens tivessem permanecido em território nacional. Neste contexto, as imperfeições apontadas enfraquecem, é certo, a prova documental apresentada pela Requerente, mas não bastam para destruir a sua suficiência global.

Além disso, a AT não demonstrou (nem alegou) factos que meramente o indicassem qualquer indício de existência de fraude, simulação ou falsidade documental. O que sustenta é, tão-só, uma dúvida fundada na não absoluta coincidência formal entre todos os elementos documentais. Sucede que, a procedência da pretensão da AT, imporia que essa dúvida surgisse acompanhada de um qualquer indício objetivo que autorizasse o entendimento de que a operação material a que a fatura n.º 1597/2020 diz respeito não teria ocorrido ou que os bens transmitidos haviam, afinal, permanecido em Portugal. Um entendimento contrário corresponderia uma subversão do primado da substância sobre a forma, que, de resto, se impõe na matéria sob escrutínio. Tal sucede, como acima se mencionou, (também) porque a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia se encaminha no sentido de concluir que o direito à isenção não pode ser recusado com fundamento em incumprimentos formais, desde que os requisitos materiais estejam demonstrados, exceto quando o sujeito passivo tenha participado em fraude ou quando a irregularidade formal torne impossível a prova da realidade material da operação. Não existem nestes autos elementos que tal indiciem. Pelo contrário, os documentos juntos aos autos autorizam a conclusão pela ocorrência de uma operação intracomunitária real, que implicou a saída física dos bens de Portugal e receção em Espanha.

Acresce que não existe qualquer informação proveniente de autoridade tributária espanhola que contrarie a veracidade dos elementos apresentados pela Requerente, tendo a AT optado por não recorrer a mecanismos de cooperação administrativa intracomunitária aptos a confirmar, se assim o entendesse necessário, os elementos essenciais da operação.

Nestas condições, entende o Tribunal Arbitral que as insuficiências documentais invocadas pela AT são, no caso, de natureza meramente formal e não afetam a prova bastante da realidade material da transmissão intracomunitária.

Alegou, ainda, a AT a circunstância de os documentos logísticos (albaranes) serem emitidos por H... SL, enquanto a fatura foi emitida à B... A.S., sociedade distinta. Embora se verifique uma divergência entre a entidade constante da fatura (B... A.S.) e a entidade que figura nos documentos logísticos (H... SL), tal circunstância, por si só, não permite concluir pela inexistência da operação intracomunitária nem pela não expedição dos bens para outro Estado-Membro. A intervenção de uma entidade distinta na receção física dos bens é compatível com a realidade das operações intracomunitárias, designadamente em contextos de grupos empresariais ou estruturas logísticas descentralizadas, não sendo, em si mesma, um elemento anómalo ou necessariamente indicativo de irregularidade substancial.

É certo que a Requerente não densificou com suficiência, nem demonstrou de forma inequívoca a relação entre as duas entidades. Todavia, essa insuficiência probatória não equivale à demonstração de que a operação não ocorreu nos termos alegados, limitando-se a evidenciar uma imperfeição na explicação da construção documental da cadeia logística.

A AT sustentou, por um lado, que não impedia sobre esta qualquer dever de acionar mecanismos de cooperação administrativa com as autoridades fiscais de outros Estados-Membros e, por outro, que a sua atuação não havia sido desproporcional, porquanto se limitou a aplicar as exigências legais de prova da expedição intracomunitária.

Quanto ao primeiro ponto, não pode deixar de se considerar que a AT não estava obrigada a recorrer à cooperação administrativa intracomunitária. Desde logo, porque ónus da prova dos pressupostos da isenção incumbe ao sujeito passivo, não podendo ser transferido para a AT. Todavia, essa constatação não esgota a análise. Embora não estivesse juridicamente vinculada a fazê-lo, a AT podia recorrer aos mecanismos de cooperação administrativa para dissipar dúvidas remanescentes, designadamente quanto à receção dos bens no Estado de destino. A opção por não o fazer não constitui, por si só, um vício autónomo, mas é relevante para a apreciação da forma como a prova foi valorada. É neste ponto que se articula o segundo argumento. A atuação da AT redundou no tratamento de imperfeições formais como se

equivalessem à inexistência de prova da transmissão intracomunitária. Pois bem, esta abordagem não se mostra compatível com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA, que impõem que a recusa da isenção não pode simplesmente assentar na inobservância de requisitos formais. A verdade é que a AT identificou incoerências e insuficiências documentais, mas i) não demonstrou indícios de que os bens não tenham saído de Portugal, ii) nem que a operação intracomunitária não tenha ocorrido. Assim, ao não recorrer a meios adicionais de verificação que estavam ao seu alcance e ao valorar as falhas documentais como determinantes para afastar a isenção, a AT adotou uma leitura excessivamente rígida da prova, conferindo prevalência ao plano formal em detrimento da substância económica da operação.

Em face do exposto, conclui o Tribunal Arbitral que a operação titulada pela fatura n.º 1597/2020 preenche os pressupostos materiais da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, em conjugação com o artigo 138.º da Diretiva IVA.

Consequentemente, a liquidação adicional de IVA impugnada, na parte remanescente respeitante à fatura n.º 1597/2020, enferma de vício de violação de lei, por errada aplicação do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, interpretado em conformidade com o artigo 138.º da Diretiva IVA e os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal, devendo, nessa medida, ser anulada, bem como os correspondentes juros compensatórios.

Fica, por isso, prejudicado o conhecimento da questão subsidiária relativa à eventual aplicação da isenção especial prevista na Lei n.º 13/2020, de 7 de maio, por inutilidade do respetivo conhecimento face à procedência da questão principal.

6. Dos juros indemnizatórios quanto à liquidação adicional de IVA

A Requerente peticiona ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, nos termos do qual são devidos tais juros

quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. A esse regime acresce o disposto no artigo 61.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Importa, porém, distinguir, nesta matéria, os dois segmentos da correção de IVA inicialmente controvertidos nos autos.

a) Quanto à fatura n.º 1398/2020

No que respeita à fatura n.º 1398/2020, resulta da matéria de facto que, em sede de procedimento inspetivo, a Requerente apresentou elementos destinados a comprovar a natureza intracomunitária da operação, designadamente comprovativo do fluxo financeiro, guia de transporte emitida pela própria e carta de porte do transitário G... . Todavia, tais elementos não permitiam, à data, demonstrar de forma suficiente a efetiva expedição e, sobretudo, a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino, nem assegurar uma correspondência inequívoca entre os documentos de transporte e a concreta operação titulada pela fatura n.º 1398/2020.

Com efeito, como resulta da própria posição da Requerente, existia um lapso na referenciação dos pedidos de compra constantes da guia de transporte n.º 1041/2020, o que impedia a associação direta entre esse documento e o pedido de compra n.º .../..., a que respeita a fatura em causa. Acresce que os documentos então apresentados não incluíam elementos bastantes que comprovassem a receção dos bens em Espanha, nem satisfizessem, isoladamente ou em conjunto, os requisitos probatórios previstos no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, designadamente quanto à existência de elementos de prova coerentes, não contraditórios e suficientemente individualizados relativamente à operação em causa. Também em sede de reclamação graciosa não foram apresentados elementos adicionais, pelo que, face ao acervo probatório então disponível, a Administração Tributária não dispunha de base bastante para reconhecer a verificação dos pressupostos da isenção.

Diversamente, apenas no âmbito do pedido de pronúncia arbitral veio a Requerente juntar um conjunto alargado de documentos que, uma vez analisados pela AT, permitiram, pela primeira vez, estabelecer com segurança a efetiva realização da transmissão intracomunitária.

Desde logo, através do Documento 7 (pedido de compra n.º .../..., de 02.04.2020), passou a estar documentalmente demonstrado que os bens titulados pela fatura n.º 1398/2020 se destinavam à D..., SA, com local de entrega em Oviedo, Espanha. Este elemento foi reforçado pelo Documento 8 (certificado emitido pelo adquirente), no qual se confirma a aquisição das 10.000 máscaras FFP2 ao abrigo daquele pedido de compra e a sua afetação a atividades desenvolvidas em território espanhol.

Por seu turno, o Documento 9 (composto por trocas de e-mails, pedidos de compra subsequentes e respetivos certificados) permitiu enquadrar a operação no contexto global dos fornecimentos efetuados ao mesmo adquirente, evidenciando, em particular, que o envio das máscaras FFP2 (10.000 + 9.800 unidades) foi solicitado de forma conjunta, com destino à mesma morada em Oviedo. Este elemento revelou-se relevante para compreender o circuito logístico seguido e para explicar a divergência anteriormente detetada na guia de transporte.

O Documento 11 (fatura do transitário G...) e o Documento 12 (comprovativo do respetivo pagamento) vieram, por sua vez, demonstrar a efetiva realização dos serviços de transporte internacional, identificando, entre outras, a carta de porte n.º ..., datada de 08.04.2020, com destino à D... em ..., permitindo assim estabelecer a ligação entre o transporte físico dos bens e a operação em causa, em termos compatíveis com o previsto no artigo 45.º-A, n.º 3, alínea a) e b), i), da norma do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

Finalmente, o Documento 13 (declaração emitida pelo adquirente) assumiu particular relevo, porquanto certifica expressamente que os bens titulados pela fatura n.º 1398/2020 foram recebidos em ..., na morada constante da guia de transporte. Este elemento permitiu suprir a principal insuficiência identificada pela AT na fase administrativa, relativa à ausência de prova da chegada dos bens ao Estado-Membro de destino, enquadrando-se nos meios de prova admitidos pelo artigo 45.º-A, n.º 3, alínea b), do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

Foi, assim, apenas através da conjugação de todos estes elementos (como se disse, inexistentes na fase administrativa) que se tornou possível satisfazer o quadro probatório exigido pela norma referida, permitindo reconhecer a verificação dos pressupostos da isenção.

Nestes termos, a anulação da liquidação quanto à fatura n.º 1398/2020 não resulta de erro imputável aos serviços na apreciação da prova disponível à data, mas antes da consideração de novos elementos probatórios posteriormente apresentados pela Requerente, que vieram a corroborar o quadro factual que alegava.

Consequentemente, não se verifica o pressuposto do erro imputável aos serviços exigido pelo artigo 43.º da Lei Geral Tributária, pelo que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios relativamente a este segmento.

b) Quanto à fatura n.º 1597/2020

Diversamente, quanto à fatura n.º 1597/2020, a conclusão é distinta.

Com efeito, resulta dos factos provados e da própria resposta da AT que, em sede de reclamação graciosa, a Requerente apresentou já um conjunto documental completo, composto, designadamente, pelos seguintes elementos:

1. os CMR n.ºs ..., ... e ..., relativos ao transporte da mercadoria a partir de Portugal para Espanha;
2. os albaranes (guias de transporte) n.ºs 19, 26 e 28, emitidos pela adquirente, respeitantes às remessas efetuadas para entidades destinatárias em território espanhol;
3. a declaração emitida pela adquirente B... A.S., atestando que os bens descritos na fatura n.º 1597/2020 (concretamente 150.000 batas de proteção impermeáveis e 10.000 fatos reforçados) foram transportados por sua conta e recebidos no destino;

E, por isso, a AT tinha condições para concluir que:

- no documento n.º 4 junto à reclamação graciosa, a Requerente apresentou o CMR n.º..., mencionando o transporte a partir das suas instalações, em Portugal, para a F..., em Espanha, referente a 14 paletes de “Batas Proteção Impermeáveis”, com data de

- expedição e receção em 16 de abril de 2020, bem como o albarán n.º 19, de 14 de abril de 2020, emitido pela B... A.S., referente a 82.680 unidades de “Bata Protection Impermeable”, carimbado pelo Hospital ... do F... com a mesma data de receção;
- no documento n.º 6, foi junto o CMR n.º..., assinado pelo transportador, mencionando 23 paletes e contendo carimbo de receção do Hospital ... – F..., datado de 20 de abril de 2020;
 - no documento n.º 7, foi junto o albarán n.º 26, de 17 de abril de 2020, emitido pela B... A.S., referente a “Bata Protection Impermeable, ... 423 cartões”, correspondentes a 54.990 unidades, contendo carimbo de receção do Hospital ... – F...;
 - no documento n.º 8, foi junto o CMR n.º ..., contendo carimbo de receção da E..., datado de 20 de abril de 2020, reportando, segundo a alegação da Requerente, o transporte de 6 paletes e 5 cartões;
 - no documento n.º 9, foi junto o albarán n.º 28, de 17 de abril de 2020, destinado à E..., referente a 13.900 unidades de “Bata Protection Impermeable”.

Quer isto dizer que, na fase da reclamação graciosa, a AT já dispunha de documentação bastante para saber que existiam documentos de transporte, documentos de remessa e elementos de receção no destino em território espanhol, não tendo sido posta em causa a autenticidade desses elementos, nem tendo sido invocado qualquer indício de que a mercadoria não tivesse sido expedida para outro Estado-Membro.

Dito de outro modo: na fase da reclamação graciosa, a AT já dispunha de documentação bastante para saber que:

- existia uma fatura emitida a sujeito passivo intracomunitário;
- existiam documentos de transporte a partir de Portugal para Espanha;
- existiam documentos de remessa associados à operação;
- existia declaração da adquirente assumindo o transporte por sua conta; e
- existiam carimbos de receção apostos por entidades públicas espanholas, no destino da mercadoria.

A liquidação não foi, pois, mantida por falta de prova, nem por ausência de qualquer suporte documental consistente. Foi mantida porque a AT entendeu que os documentos apresentados não estabeleciam uma correlação suficientemente perfeita com a fatura n.º 1597/2020, por subsistirem divergências relativas à forma de descrição da mercadoria, à contagem por unidades ou por volumes, e à ausência de referência autónoma aos “fatos reforçados”.

Sucedo que este Tribunal concluiu, em sede de apreciação da legalidade da liquidação, que tais divergências não afetavam a demonstração dos pressupostos da isenção, antes traduzindo insuficiências ou imperfeições de natureza predominantemente formal, não suscetíveis de afastar a prova da expedição intracomunitária dos bens. Concluiu-se, igualmente, que a AT não identificou qualquer indício objetivo de fraude, não impugnou a autenticidade dos documentos e não demonstrou que a mercadoria tivesse permanecido em território nacional.

Fica, pois, demonstrado que a liquidação adicional subsistiu após a apresentação da reclamação graciosa, porque a AT assentou essa decisão numa apreciação jurídica e numa valoração probatória que se revelaram equívocas, traduzindo-se num erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

O mesmo vale quanto aos juros compensatórios liquidados e pagos em conexão com esse segmento da liquidação. Com efeito, sendo os juros compensatórios acessórios de uma liquidação de imposto que, nesta parte, se revela ilegal, faltava-lhes *ab initio* o necessário pressuposto jurídico-material. Também nessa medida o pagamento efetuado se mostra indevido, devendo os juros indemnizatórios incidir igualmente sobre o montante pago a esse título.

7. Da liquidação adicional de IRC – DLRR

Cumpra agora apreciar a legalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., relativa ao exercício de 2020, emitida pela AT, em consequência da correção da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).

Numa palavra, quanto a este trecho do objeto do litígio, importa entender se a Requerente deduziu indevidamente à coleta o montante de € 600.129,19, por ter retido apenas € 600.129,19

de lucros, como sustenta a AT, ou se, pelo contrário, reteve efetivamente € 6.001.291,92, sendo a menção àquele primeiro montante (cf. ata n.º 58) correspondeu a um mero lapso material, que veio a ser retificado, como sustenta a Requerente.

Nos termos do artigo 27.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), a DLRR constitui um regime de incentivo fiscal ao investimento das micro, pequenas e médias empresas, permitindo-lhes deduzir à coleta do IRC até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes, nos termos e condições previstos nos artigos 28.º a 32.º do mesmo diploma. O artigo 29.º, n.º 1, do CFI determina que os sujeitos passivos podem deduzir à coleta do IRC até 10% dos lucros retidos que venham a ser reinvestidos no prazo de quatro anos, contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos. Por sua vez, o artigo 32.º, n.º 1, do mesmo Código exige que os sujeitos passivos procedam à constituição, no balanço, de uma reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos, a qual não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição.

No caso sob análise, não há controvérsia quanto à verificação, pela Requerente, dos requisitos subjetivos previstos no artigo 28.º do CFI. Com efeito, a própria AT reconheceu que a Requerente: i) é sujeito passivo de IRC; ii) é uma média empresa, tal como definida na Recomendação n.º 2003/361/CE da Comissão, de 6 de maio de 2003; iii) dispõe de contabilidade organizada; iv) não teve o lucro tributável determinado por métodos indiretos; e v) tem a situação fiscal e contributiva regularizada.

Igualmente, não se vislumbra nestes autos controvérsia quanto ao facto de a Requerente ter realizado, nos exercícios subsequentes, investimentos em montante global superior ao valor dos lucros retidos. Neste âmbito, não resulta que a AT tenha colocado em causa a efetiva realização desses investimentos, nem a respetiva elegibilidade. Dos factos provados resulta, com efeito, que a Requerente apresentou elementos demonstrativos de investimentos em 2021, 2022 e 2023 em valores que totalizam mais de seis milhões de euros, tendo ainda alegado, sem contradita específica da Requerida, que não procedeu a qualquer distribuição ou redução do valor afeto à reserva.

Aqui chegados, é possível centrar a divergência na questão de saber qual foi o montante dos lucros efetivamente retidos para efeitos de DLRR.

A posição da AT, já aludida, assenta na ideia de que a deliberação tomada em assembleia geral, refletida na ata n.º 58, apenas consagrou a retenção de € 600.129,19, pelo que a dedução máxima à coleta só poderia ascender a € 60.012,92, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, do CFI. Em consequência, a AT considera que a Requerente deduziu à coleta o total dos lucros retidos, em vez de apenas 10% do respetivo montante, concluindo pela existência de excesso de dedução no valor de € 540.116,27.

Já a Requerente sustenta que a menção, na ata 58, ao valor de € 600.129,19 corresponde a mero lapso material, já que o valor efetivamente retido foi de € 6.001.291,92, montante esse que foi registado na contabilidade na conta 5529 – Reserva Especial DLRR, e que se mostra coerente com a dedução declarada no campo 355 da DM22 de 2020, correspondente precisamente a 10% de € 6.001.291,92.

O Tribunal Arbitral entende que assiste razão à Requerente.

Resulta dos autos que, nas contas de capital próprio da Requerente, a reserva constituída para aplicação da DLRR se encontrava registada pelo montante de € 6.001.291,92, por inscrição na conta 5529 do balanço do exercício de 2021. Este facto é particularmente relevante, porque demonstra que a realidade contabilística subjacente não coincide com a leitura da AT exclusivamente centrada no teor da ata n.º 58. A isto acresce que a Requerente apresentou, em sede de audiência prévia, elementos contabilísticos, balancetes e documentação explicativa, bem como ata retificativa, no sentido de evidenciar que o valor inscrito originariamente na ata não refletia a real vontade deliberativa, antes traduzindo erro material de escrita.

Ora, o Tribunal não acompanha a ideia de que a simples existência de uma ata com indicação numérica inexata baste, por si só, para impor a desconsideração da realidade económica e contabilística efetivamente demonstrada. Uma ata de uma assembleia geral é um documento particular, integrando uma declaração de vontade, logo, sujeita a lapsos. Determinar se retificação da ata 58, que veio a ser realizada na ata 60, se tratou de um lapso e não de uma alteração que teve lugar por mera conveniência (desde logo, para fins de DLRR) impõe que se

analise a coerência da conduta da Requerente. A discrepância entre os montantes de € 600.129,19 e € 6.001.291,92 tem de ser contextualizada. Verifica-se que a dedução inscrita na DM22 corresponde exatamente a 10% de € 6.001.291,92; que a reserva DLRR foi registada contabilisticamente nesse montante; que o mapa de investimentos apresentado pela Requerente aponta para um projeto de reinvestimento da mesma ordem de grandeza; e que o resultado líquido foi mantido nas contas, sem distribuição aos acionistas.

Ora, daqui se deduzem traços de coerência na conduta da Requerente que autorizam este Tribunal Arbitral a entender que o teor da ata 58 não correspondia à vontade da Requerente, estando enfermo de um erro de escrita. Em especial, suporta este entendimento o facto de que o montante retido foi diverso do que ficou consignado na formulação literal de um segmento da ata 58. Ora, podia a Requerente, no âmbito do artigo 249.º do Código Civil, perante um erro de escrita (e não propriamente perante um erro de cálculo), retificá-lo, o que fez.

Perante esta convergência, a leitura da AT, segundo a qual a Requerente teria querido reter apenas € 600.129,19, não se afigura convincente. Na verdade, o que os autos revelam é antes a existência de um erro na transcrição de um valor numérico, posteriormente retificado, erro esse que não contende com a substância económica da operação nem com a finalidade do regime.

Em terceiro lugar, não procede o entendimento da AT no sentido de que qualquer correção posterior da informação contabilística ou societária deva ser, por si só, considerada irrelevante para efeitos fiscais. É certo que a constituição da reserva especial DLRR deve resultar do processo regular de aprovação de contas e que o benefício fiscal não pode ser, por conveniência, reconstruído *a posteriori*. Mas não parece ser isso que se verifica nestes autos.

É, ainda, de apreciar a menção levada a cabo pela AT da jurisprudência arbitral (processo n.º 172/2019-T, do CAAD). Antecipe-se: o teor desta decisão não é transponível, sem mais, para o caso *sub iudice*. Naquele processo, a questão decisiva consistia em saber se podia ser posteriormente alterada a decisão de aplicação de resultados constante da ata de aprovação de contas e da IES, depois de uma sociedade comercial ter inicialmente declarado que os resultados líquidos seriam transferidos para resultados transitados e que seria atribuída uma gratificação de balanço ao gerente. Entendeu, nesse caso, o tribunal arbitral que, uma vez entregue a IES, fica concluído o processo de prestação de contas e que a informação relativa à aplicação de

resultados deve considerar-se final e definitiva, por razões de transparência societária e publicidade registal. No caso que ora se decide não está em causa uma tentativa de substituir uma decisão societária originária de aplicação de resultados por outra substancialmente diversa, nem a constituição *ex novo* de uma reserva especial posteriormente à aprovação das contas. O que a Requerente invoca é a existência de um erro na expressão numérica constante da ata, alegando que a vontade originária, a dedução inscrita na declaração Modelo 22, os elementos contabilísticos e o mapa de investimentos apontavam já para lucros retidos de € 6.001.291,92, e não para € 600.129,19. A diferença é, pois, decisiva.

Em suma, entende este Tribunal Arbitral que:

- o montante dos lucros efetivamente retidos para efeitos de DLRR foi de € 6.001.291,92;
- a menção a € 600.129,19 na ata n.º 58 correspondeu a lapso material suscetível de retificação;
- a reserva especial exigida pelo artigo 32.º do CFI se encontrava constituída, em termos contabilísticos, pelo montante relevante;
- a dedução à coleta no valor de € 600.129,19 respeitava o limite de 10% previsto no artigo 29.º, n.º 1, do CFI; e
- a correção efetuada pela AT enferma de vício de violação de lei, devendo ser anulada.

Consequentemente, a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., relativa ao exercício de 2020, deve ser anulada.

8. Dos juros indemnizatórios quanto à liquidação adicional de IRC

Quanto ao segmento de IRC, e sem necessidade de reiterar o enquadramento já expandido *supra* (cf. quanto ao segmento de IVA respeitante à fatura n.º 1597/2020), designadamente, quanto ao disposto nos artigos 24.º do RJAT, 100.º da LGT, 43.º da LGT e 61.º do CPPT, bem como quanto ao regime do indeferimento tácito da reclamação graciosa ocorrido em 28.11.2024, cumpre apenas adaptar tais considerações ao caso concreto.

Neste segmento, a anulação dos atos tributários decorre igualmente de erro imputável aos serviços, porquanto a Administração Tributária, dispondo dos elementos relevantes, procedeu a uma incorreta aplicação do direito, não estando em causa a junção superveniente de prova apenas em sede arbitral.

Assim, verificando-se erro imputável aos serviços nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, assiste à Requerente o direito a juros indemnizatórios.

Atento o entendimento jurisprudencial consolidado do Supremo Tribunal Administrativo quanto à relevância da impugnação administrativa prévia, e tendo presente que foi deduzida reclamação graciosa, o erro apenas se torna juridicamente imputável à Administração Tributária com o indeferimento da mesma, sendo, no caso, relevante o indeferimento tácito formado em 28.11.2024, conforme já determinado *supra*.

Nestes termos, são devidos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva, calculados sobre o montante de IRC anulado, contados desde 28.11.2024 até à emissão da competente nota de crédito, nos termos das disposições legais já identificadas.

V. DECISÃO

Nestes termos, acordam os Árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar verificada a inutilidade superveniente parcial da lide e, em consequência, declarar extinta a instância, nessa parte, quanto ao pedido de anulação da liquidação adicional de IVA no segmento respeitante ao montante de € 9.200,00 e aos correspondentes juros compensatórios, relativos à correção respeitante à fatura n.º 1398/2020, por força da revogação parcial superveniente dos atos tributários impugnados;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao remanescente da liquidação adicional de IVA impugnada e, em consequência, anular a liquidação adicional de IVA n.º 2023..., de 29 de dezembro de 2023, na parte subsistente, respeitante à correção relativa à fatura n.º 1597/2020;

- c) Anular a liquidação de juros n.º 2024..., na parte correspondente aos juros compensatórios conexos com a correção de IVA respeitante à fatura n.º 1597/2020;
- d) Julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao segmento da liquidação de IVA respeitante à fatura n.º 1398/2020;
- e) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao segmento da liquidação de IVA respeitante à fatura n.º 1597/2020, a calcular sobre o montante de IVA indevidamente pago e sobre os correspondentes juros compensatórios indevidamente pagos, desde a data do respetivo pagamento até à emissão da correspondente nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT;
- f) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao IRC e, em consequência, anular a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 5 de janeiro de 2024, relativa ao exercício de 2020;
- g) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao montante de IRC indevidamente pago, a calcular desde 28.11.2024 até à emissão da correspondente nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT;
- h) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente os montantes de IVA, juros compensatórios e IRC indevidamente pagos, nos termos decorrentes da presente decisão arbitral;
- i) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento integral das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 887.123,54, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, als. a) e b) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 12.546,00, tendo em conta o valor da causa fixado em € 887.123,54 e a aplicação da tabela constante do referido Regulamento, incluindo o acréscimo devido pelo excedente ao escalão máximo de € 275.000,00, calculado por frações de € 25.000,00 ou parte delas.

As custas são integralmente suportadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, atento o vencimento substancial da Requerente quanto aos atos tributários objeto dos autos, incluindo a revogação parcial superveniente da liquidação de IVA no segmento respeitante à fatura n.º 1398/2020, imputável à Requerida, e a procedência do pedido quanto ao remanescente da liquidação de IVA e quanto à liquidação adicional de IRC.

A improcedência do pedido de juros indemnizatórios relativamente ao segmento da fatura n.º 1398/2020, por respeitar a pretensão acessória e sem expressão autónoma no valor da causa, não justifica repartição distinta da responsabilidade por custas.

Lisboa, 28 de abril de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(João Valbom Baptista -Adjunto e Relator)

(Francisco Nicolau Domingos - Adjunto)