

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 746/2025-T**

**Tema: Desconsideração de faturas para efeitos de IRC e IVA; repartição do ónus da prova**

## **SUMÁRIO:**

- I. Impende sobre a Autoridade Tributária o ónus de alegar e demonstrar a existência de indícios sérios e suficientes para concluir pela inexistência ou simulação de uma relação económica que sustente as faturas emitidas pelos operadores económicos;**
- II. Observado que seja aquele ónus, impenderá sobre os sujeitos passivos o ónus de alegarem e demonstrarem a veracidade das operações económicas subjacentes às faturas emitidas;**
- III. Para efeitos do disposto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT releva a data da instauração dos autos de inquérito, objetivamente considerada, e não a data de constituição do sujeito passivo como arguido;**
- IV. Por outro lado, a mesma norma não faz depender a sua aplicabilidade de uma relação de *dependência* dos autos de inquérito para efeitos da liquidação controvertida, bastando que exista identidade objetiva entre a factualidade investigada no âmbito dos autos de inquérito e a factualidade subjacente às liquidações controvertidas;**
- V. No que concerne à qualificação do procedimento de inspeção como externo ou interno, a ênfase recai sobre o elemento espacial – *i.e.*, ao local a partir do qual são desenvolvidos os atos de inspeção ;**

**VI. Considera-se devidamente fundamentado um ato tributário sempre que a fundamentação expendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira permita a um destinatário normal conhecer o *iter* lógico-argumentativo que preside à prática do ato tributário, em termos de assegurar a sua compreensão (fáctica e jurídica) e o exercício de garantias contenciosas pelo respetivo destinatário.**

### **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro David Oliveira Silva Nunes Fernandes (árbitro-singular), designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 03-11-2025, decidiu o seguinte:

#### **I. RELATÓRIO**

A... LDA, sociedade comercial por quotas titular do NIF ..., com sede na ... ..., n.º ..., ...—... ... (a «Requerente»), apresentou pedido de pronúncia arbitral, pugnando pela anulação de ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, que correu termos sob o n.º ...2024..., enquanto ato imediato, e pela anulação das liquidações de IRC n.º 2024... e de IVA n.º 2024..., bem como dos respetivos juros compensatórios, enquanto atos mediatos.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por «AT» ou simplesmente «Requerida»).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 28 de agosto de 2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o ora signatário, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14 de outubro de 2025 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 3 de novembro de 2025.

Nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), a Requerida foi notificada, em 4 de novembro de 2025, para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e solicitar prova adicional, bem como para remeter cópia do processo administrativo.

No dia 9 de dezembro de 2025, a Requerida apresentou a sua resposta, tendo adicionalmente junto aos autos o processo administrativo instrutor.

No dia 11 de fevereiro de 2026 foram tomadas as declarações de parte prestadas pelo Senhor E..., gerente da Requerente, bem como a inquirição das testemunhas por esta arroladas, mais concretamente o Senhor I... e o Senhor J..., todos ouvidos a partir das instalações do CAAD sitas na Rua da Constituição, n.º 1293, no Porto.

No final da antedida diligência, foi prolatado despacho pelo tribunal, imediatamente notificado às partes, determinando: (i) o prazo de cinco dias para que a Requerente juntasse aos autos, querendo, a documentação que protestara juntar no âmbito do pedido de pronúncia arbitral apresentado, (ii) o prazo de 10 dias de vista daqueles documentos, em benefício da Requerida, (iii) o prazo de 15 dias, sucessivo, para apresentação das alegações finais, contado, para a Requerente, após o termo do prazo para apresentação, em caso de não apresentação, ou do exercício do contraditório do pela Requerida, ou termo do prazo para o mesmo, em caso de apresentação, e para a Requerida, após a junção das alegações apresentadas pela Requerente ou do termo do prazo para o efeito, (iv) o dia 27 de abril de 2026 para prolação da decisão arbitral, data até à qual deveria ser liquidada a taxa arbitral remanescente.

A 16 de fevereiro de 2026, a Requerente solicitou a junção aos autos dos documentos que havia protestado juntar.

A 19 de fevereiro de 2026, a Requerida exerceu o seu contraditório relativamente aos documentos cuja junção aos autos foi solicitada pela Requerente.

A 3 de março de 2026 a Requerente apresentou as suas alegações finais, sendo que a Requerida apresentou as suas alegações finais no dia 5 de março de 2026.

No dia 27 de abril de 2026 foi exarado despacho ao abrigo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT, pelo que o prazo para prolação da decisão arbitral foi prorrogado por mais dois meses, relativamente ao prazo inicialmente estipulado.

## II. POSIÇÃO DAS PARTES

No âmbito do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pugna, essencialmente, pela anulação do indeferimento da reclamação graciosa apresentada junto da Requerida, que correu termos sob o n.º ...2024... (enquanto ato imediato), a respeito das liquidações de IRC n.º 2024 ... e de IVA n.º 2024 ..., bem como dos respetivos juros compensatórios (enquanto atos mediatos). Para o efeito, a Requerente considera erróneas as conclusões plasmadas no Relatório de Inspeção Tributária, elaborado ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., no âmbito da qual foram propostas correções no valor de 13.880,00 € a título de gastos não aceites em sede de IRC, e no valor de 3.192,40, a título de IVA alegadamente deduzido indevidamente, ambas decorrendo da desconsideração da fatura n.º CFA 2013/658, datada de 31-12-2013, emitida pela entidade B..., Unipessoal, Lda. Fundamentalmente, a Requerente contesta a posição da Requerida, vertida naquele relatório, segundo a qual a fatura em apreço titula uma operação simulada, na medida em que os serviços de confeção nela descritos não teriam sido prestados. Mais entende ainda a Requerente que (i) as liquidações controvertidas padecem do vício de ilegalidade, decorrente da caducidade do direito à liquidação, (ii) que não foi adequadamente estabelecida a ligação entre os factos conexos com a desconsideração da fatura em causa e os factos que resultam do processo-crime, tudo para efeitos do disposto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, (iii) que a ação inspetiva contra si desencadeada foi, na verdade, uma ação externa, sem que tal natureza lhe haja sido notificada, o que corresponderia à omissão de uma formalidade essencial prevista na lei conducente à invalidade dos elementos probatórios obtidos, com impacto na validade das próprias liquidações e (iv) que foi preterido o dever de fundamentação dos atos tributários controvertidos.

Por seu turno, a Requerida entende que a fatura controvertida reflete uma operação simulada, sem qualquer substrato real, alegando que a entidade B..., Unipessoal, Lda. terá emitido uma fatura falsa à Requerente. Nessa medida, entende a Requerida que a fatura em apreço deverá ser fiscalmente desconsiderada, nomeadamente em sede de IRC e de IVA, com referência ao respetivo exercício. Sustenta ainda a Requerida que (i) as liquidações controvertidas não padecem do vício de ilegalidade por caducidade do direito à liquidação, (ii) que está adequadamente demonstrada a ligação entre aqueles autos de inquérito criminal e os factos em discussão no âmbito dos presentes autos, (iii) que a ação inspetiva desencadeada contra a Requerente foi corretamente qualificada como “procedimento inspetivo interno” e (iv) que não se verifica qualquer violação do dever de fundamentação.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não enferma de nulidades.

### **IV. FACTOS PROVADOS**

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

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, constituída em 2011, que se dedica à atividade de fabricação de artigos têxteis confeccionados, exceto vestuário – cfr. posição vertida pelas partes nos respetivos articulados, bem como a certidão permanente constante do processo administrativo instrutor.
2. A Requerente submeteu atempadamente as suas declarações periódicas de IVA, a declaração Modelo 22 de IRC e a Informação Empresarial Simplificada, todas

relativas ao período em causa – cfr. relatório de inspeção tributária junto com o processo administrativo instrutor.

3. A Requerente foi constituída arguida no âmbito dos autos de inquérito n.º .../14...IDBRG, no âmbito do qual foram investigados crimes de fraude fiscal qualificada, relacionados com a emissão de faturas falsas – cfr. posição vertida pelas partes nos respetivos articulados e, ainda, o despacho de arquivamento parcial junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
4. Os autos de inquérito referidos no parágrafo precedente foram instaurados em 2014 – cfr. despacho de arquivamento parcial junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
5. Em 26 de março de 2023 foi proferido despacho de arquivamento parcial pelo Ministério Público relativamente à Requerente, ali arguida, e a um conjunto de outras entidades, com base no critério do valor de 15.000,00 € exigido pelo artigo 103.º, n.º 2, do Regime Geral das Infrações Tributárias – cfr. posição vertida pelas partes nos respetivos articulados e, ainda, o despacho de arquivamento parcial junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
6. A Requerente está identificada no despacho de arquivamento parcial proferido pelo Ministério Público como uma das entidades adquirentes de faturação falsa, relativamente ao período de IVA 2013/12T e ao IRC de 2013 – cfr. despacho de arquivamento parcial junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
7. Em 15 de janeiro de 2024 foi a Requerente notificada do início do processo inspetivo interno n.º OI2023..., em sede de IRC e de IVA, referente ao exercício de 2013 – cfr. posição vertida pelas partes nos respetivos articulados.
8. O procedimento inspetivo supra referido teve origem na extração de uma certidão do processo de inquérito n.º .../14...IDBRG – cfr. relatório de inspeção tributária junto aos autos com o processo administrativo instrutor.

9. A Requerente foi notificada para exercício do direito de audição prévia no âmbito daquele procedimento de inspeção – cfr. posição assumida pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral e relatório de inspeção tributária junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
10. A Requerida converteu em definitivas as correções plasmadas no projeto de relatório de inspeção tributária, promovendo correções no valor de 13.880,00 € a título de gastos não aceites em IRC e de 3.192,40 €, a título de IVA deduzido indevidamente – cfr. relatório de inspeção tributária junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
11. As correções vertidas no relatório de inspeção tributária tiveram por base exclusiva a fatura n.º CFA 2013/658, emitida pela sociedade comercial com a firma B... Unipessoal, Lda, datada de 31 de dezembro de 2013 - cfr. posição vertida pelas partes nos respetivos articulados.
12. A fatura n.º CFA 2013/658, emitida pela sociedade comercial com a firma B... Unipessoal, Lda., apresenta o seguinte descritivo – cfr. fatura junta aos autos por intermédio de requerimento da Requerente, datado de 16 de fevereiro de 2026 :

Nº CLIENTE 29  
V/Nº CONTRIBUINTE   
PAGAMENTO Pronto pagamento  
DATA VENCIMENTO 2013-12-21  
VENDEDOR //Empresa  
CÓDIGO TRANSPORTE

Ewaw-PROCESSADO POR PROGRAMA CERTIFICADO Nº36/AT

CODIGO	DESCRIÇÃO	UN	QTD	PREÇO	%DESC.	TOTAL	IVA
	Nossa Entrega de mercadoria confeccionada em 12/12/2013	UN	1.000	6,450.000	0.00	6,450.000	23
	Nossa Entrega de Mercadoria confeccionada em 20/12/2013	UN	1.000	7,430.000	0.00	7,430.000	23

13. Com referência àquela fatura, foi emitido o correspondente recibo, conforme imagem infra – cfr. recibo junto aos autos por intermédio de requerimento da Requerente, datado de 16 de fevereiro de 2026 :

B... Unipessoal, Lda  
Rua [redacted]  
[redacted]  
Telefone :  
Contribuinte : 506 176 789  
Conservatória : VNF  
Registo Comercial : [redacted]  
Capital Social : 5.000,00  
Email : [redacted].pt  
Website :

ORIGINAL  
REGIÃO (REGIMENORMAL)  
NÚMERO DATA  
CRE 2013/658 2014-03-08

A... LDA:  
Rua [redacted]  
[redacted] Gulmaraes  
Portugal

Nº CLIENTE 29  
V/Nº CONTRIBUENTE [redacted]

bEqA-PROCESSADO POR PROGRAMA CERTIFICADO Nº38/AT

DATA	DESCRIÇÃO	%DESC	VALOR DESCONTO	VALOR ILIQUIDO C/ IVA
2013-12-31	Factura Nº2013/658		0,00	0,00
				17,072,40

14. A Requerida desconsiderou fiscalmente a fatura referida no parágrafo anterior por entender que a mesma titula uma operação simulada – cfr. relatório de inspeção tributária junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
15. Na contabilidade da Reuqerente constava a nota de pagamento n.º 2014<sup>a</sup>-70, datada de 01/04/2014, bem como cópia do cheque n.º..., emitido sobre conta domiciliada no banco Barclays, mas que não chegou a ser movimentado – cfr. relatório de inspeção tributária.
16. A fatura supra referida foi liquidada pela Requerente por intermédio do cheque n.º..., cujo valor total ascendia a 17.072,40 € - cfr. posição vertida pelas partes nos respetivos articulados.
17. A fatura em causa não foi comunicada no sistema e-Fatura – cfr. relatório de inspeção tributária.

18. No decurso da inspeção tributária, não foram apreendidos quaisquer elementos que estivessem associados a operação subjacente à fatura emitida, nomeadamente notas de encomenda ou guias de transporte – cfr. relatório de inspeção tributária.
19. Não existe evidência de ter sido comunicado qualquer documento de transporte entre a Requerente e a sociedade B... Unipessoal, Lda., que ateste a efetiva circulação das peças, antes ou depois de prestado o alegado serviço – cfr. relatório de inspeção tributária.
20. O cheque que serviu de pagamento à fatura emitida pela sociedade B... Unipessoal, Lda. foi depositado na conta bancária de um terceiro, Sr. C..., conforme informação prestada à Requerida pela entidade bancária relevante (Barclays) – cfr. relatório de inspeção tributária.
21. No decurso da inspeção tributária, foi apreendida uma mensagem de correio eletrónico remetida ao contabilista certificado D..., pelo Sr. E..., através do endereço [...pt](#), onde este refere expressamente “*Necessito para este trimestre do seguinte: São necessárias duas faturas de confecção: - Dezembro início – 6450€ +iva – Dezembro fim – 7430 € + Iva*” – cfr. relatório de inspeção tributária.
22. O contabilista certificado D... reencaminhou a mensagem de correio eletrónico ao Sr. C..., datada de 14 de fevereiro de 2014, solicitando os dados de faturação para emissão da fatura em causa – cfr. relatório de inspeção tributária.
23. No mesmo dia, o contabilista certificado D... enviou nova mensagem de correio eletrónico ao Sr. C..., contendo os dados da Requerente, enquanto dados do destinatário da faturação – cfr. relatório de inspeção tributária.
24. Na mesma data, o Sr. C... responde ao contabilista certificado D... nos seguintes termos: “*Amigo o fornecedor foi a B... LDA., NIF ... . Segunda entrega doc. Relativo a ondas de opinião foi a Trapos Soltos*” – cfr. relatório de inspeção tributária.

25. Em resposta, o contabilista certificado D... afirma o seguinte: “Confirmo então a prestação de serviços B... LDA. a A... [...] em dezembro de 2013” – cfr. relatório de inspeção tributária.
26. Contra o Sr. C... foi deduzida acusação no âmbito processo de inquérito n.º .../14.0..DBRG – cfr. despacho de acusação junto aos autos com o processo administrativo instrutor.
27. Em consequência do entendimento vertido no relatório de inspeção tributária, a Requerida emitiu as liquidações de IRC n.º 2024..., de IVA n.º 2024... e de juros compensatórios, bem como as respetivas demonstrações de acerto de contas, no valor total de 9.620,11 € (nove mil seiscientos e vinte euros e onze cêntimos) – cfr. doc. n.º 2 a 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.
28. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra aqueles atos tributários, a qual correu termos sob o n.º ...2024..., tendo o respetivo indeferimento sido notificado através do ofício de 29 de maio de 2025 – cfr. doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, bem como o processo administrativo instrutor.

## **V. FACTOS NÃO PROVADOS E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Não foram dados como provados os seguintes factos:

1. O processo de inquérito n.º .../14...IDBRG foi instaurado a 22 de outubro de 2019 – não foi junto aos autos qualquer documento que demonstre este facto, sendo certo que a sua alegação pela Requerente parece equiparar a instauração do processo de inquérito à sua constituição como arguida (cfr. artigo 52.º do pedido de pronúncia arbitral).

2. A fatura n.º CFA 2013/658, emitida pela sociedade comercial com a firma B... Unipessoal, Lda, datada de 31 de dezembro de 2013, titulou a prestação de serviços, cujo produto final foi vendido a justante à sociedade do Sr. G..., a sociedade H... Lda., com o NIF ...;
3. Relativamente à fatura n.º CFA 2013/658, a Requerente interveio no fluxo comercial da H... Lda., para permitir a respetiva laboração, atenta a relação de amizade do sócio da Requerente, Sr. E..., com o Sr. G..., em função da falta de solvência e capacidade quotidiana de pagar as dívidas por parte daquela sociedade comercial.

A convicção quanto aos factos considerados provados e não provados decorre dos documentos juntos aos autos pelo Requerente, e indicados quanto a cada facto (no caso de factos provados), bem como do processo administrativo instrutor junto aos autos pela Requerida e, ainda, da posição por esta assumida em sede de resposta. Em particular, foi valorado, enquanto meio de prova, o relatório de inspeção tributária, à luz do disposto no artigo 76.º da Lei Geral Tributária, porquanto elaborado com base em critérios objetivos. Foi também sopesada a circunstância de a Requerente, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral que apresentou, não ter colocado em crise um conjunto significativo de factos relevantes dados como provados, nem ter oferecido qualquer meio de prova que os contrarie, nomeadamente os que vão elencados nos parágrafos 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24 e 25.

No mais, foi ponderado o conteúdo das declarações de parte prestadas pelo Sr. E..., bem como dos depoimentos prestados pelas testemunhas Sr. I... e Sr. J... .

O Sr. E..., gerente da Requerente, explicou, no essencial, a relação que se mantinha entre a Requerente e uma sociedade comercial com a firma H..., da qual era sócio o Sr. G..., anterior sócio da Requerente. Esclareceu que as relações que se mantinham entre as sociedades e as dificuldades financeiras da H... levaram a que a Requerente atuasse no circuito comercial daquela. Tal atuação permitia que os subcontratados da H... faturassem os seus serviços à Requerente, que subsequentemente os faturaria à H..., com aplicação de uma margem, sem que a Requerente tivesse qualquer controlo sobre o produto. Todavia, certo é que nada disse, em concreto, sobre a transação subjacente à fatura controvertida nos presentes autos, cingindo o

seu esclarecimento, nessa matéria, ao acordo conexo com o pagamento por cheque. Não prestou ainda qualquer esclarecimento sobre a margem que teria sido cobrada no âmbito da transação subjacente à fatura n.º CFA 2013/658.

O Sr. I... esclareceu que a Requerente corresponde à empresa do irmão, da qual é ainda funcionário, desde 2015, exercendo as funções de comercial. Em 2013, a testemunha em causa era funcionário da H..., integrando a parte financeira, tendo confirmado a carência de tesouraria da sua entidade patronal. A testemunha alegou recordar-se, vagamente, da entidade B... Unipessoal, Lda. Confirmou, também, a relação de amizade entre o Sr. E... e o Sr. G... Afirmou que a Requerente e a H... partilhavam instalações, embora sem esclarecer de quem era a titularidade das máquinas ali instaladas. Caracterizou a atividade entre as empresas do seguinte modo: a Requerente comprava produto à H... para posterior revenda. No mais, nada referiu a testemunha, em concreto, sobre a transação subjacente à fatura controvertida nos presentes autos, nem prestou qualquer esclarecimento sobre a margem que teria sido cobrada no âmbito da transação subjacente à fatura n.º CFA 2013/658.

O Sr. J... afirmou ser contabilista certificado da Requerente desde 2016, não tendo qualquer relação laboral com a mesma em 2013. Mais esclareceu que o Sr. E... e o Sr. I... são seus parentes de 4.º grau na linha colateral. Confirmou que em 2013, o Sr. G... não tinha crédito que lhe permitisse atuar normalmente no mercado. A circunstância desta testemunha não ter exercido funções como contabilista certificado, ou quaisquer outras, no período a que respeita a fatura controvertida foi devidamente sopesada na delimitação da sua razão de ciência.

No que concerne aos factos não provados, salienta-se que nenhuma das testemunhas inquiridas se pronunciou diretamente sobre a fatura n.º CFA 2013/658, emitida pela sociedade comercial com a firma B... Unipessoal, Lda, datada de 31 de dezembro de 2013, nem tão pouco sobre a operação comercial que, em concreto, lhe subjaz. Não foi produzida prova, circunstanciada, no espaço e no tempo, que permitisse apurar da intervenção da Requerente no circuito económico da sociedade comercial H... Lda..

## **VII. DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO**

No âmbito do pedido de pronúncia arbitral apresentado, a Requerente sustentou que as liquidações controvertidas são inválidas por caducidade do direito à liquidação, por ultrapassagem do prazo previsto no artigo 45.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Essencialmente, considera a Requerente que o alargamento do prazo de caducidade, previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT apenas pode ocorrer nos casos em que esse prazo não haja já transcorrido por inteiro aquando da instauração dos autos de inquérito.

O quadro legal aplicável a esta questão é o seguinte:

***Artigo 45.º***

***Caducidade do direito à liquidação***

*1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.*

*2 - (...)*

*3 - (...)*

*4 - (...)*

*5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.*

Não parecem restar dúvidas de que o alargamento do prazo previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT pressupõe, necessariamente, que a situação jurídica ativa afetada pela caducidade – enquanto facto extintivo – exista aquando da instauração do inquérito criminal. De outra forma, a instauração do inquérito criminal corresponderia verdadeiramente a um facto constitutivo de situações jurídicas inexistentes, o que não tem o menor amparo na letra da lei, nem tão pouco na teleologia que lhe subjaz. Assim, no fundo, o enunciado normativo da norma sob análise difere o facto extintivo da situação jurídica – correspondente ao direito à liquidação – ao decurso de um ano após o arquivamento dos autos de inquérito ou do trânsito em julgado da sentença, contanto que essa situação jurídica ainda subsista à data em que o alargamento tem lugar.

A Requerente alegou nos presentes autos – embora sem demonstrar – que a instauração do inquérito n.º .../14...DBRG teve lugar em 22 de outubro de 2019. Ora, não só a Requerente não logra demonstrar a sua alegação fáctica – sendo inequívoco que sobre si impendia o ónus probatório (artigos 74.º da LGT e 342.º do Código Civil) –, assim como parece correlacionar a instauração do processo de inquérito com a sua própria constituição como arguida. Ou seja, como se o facto relevante para efeitos do alargamento do prazo previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT fosse o conhecimento subjetivo do sujeito passivo relativamente aos autos de inquérito. Tal entendimento não encontra suporte no enunciado normativo do artigo 45.º, n.º 5, da LGT. Releva, outrossim, a data da instauração dos autos de inquérito, objetivamente considerada. Mais se dirá que dos autos constam elementos que permitem concluir que os autos de inquérito foram instaurados em 2014.

Neste particular, seguimos a linha argumentativa expendida pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em acórdão datado de 10 de outubro de 2024, prolatado no âmbito dos autos n.º 1783/21.0BELRS, cujo segmento relevante ora se transcreve:

*«A recorrente advoga ainda que o alargamento do prazo aqui em causa também não opera por falta de conhecimento ou comunicação da instauração do processo-crime e do próprio alargamento do prazo à recorrente. No entanto, também quanto a esta questão não lhe assiste razão. Se o alargamento do prazo se basta com a identidade objectiva, não sendo necessária a identidade subjectiva, ele opera independentemente do conhecimento da instauração do processo-crime ou do conhecimento do próprio alargamento. Como se salienta no Acórdão do STA de 12/6/2017, processo n.º 073/16 «(...) em face destes factos e da interpretação que fazemos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT (...) uma vez as facturas (...) foram objecto de inquérito criminal, existe uma identidade objectiva entre o processo fiscal e o inquérito criminal, que determina o alargamento do prazo de caducidade nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, não sendo para tal necessário que o sujeito passivo tenha sido constituído arguido no processo de inquérito ou que contra ele tivesse sido instaurado inquérito.» No mesmo sentido v.g. Acórdãos do STA de 21/10/2015, processo n.º 01477/13, de 1/10/2014, processo n.º 0178/14, de 30/04/2019, processo n.º 01313/16.5BEPRT e de 05/09/2018, processo n.º 0777/18. Ora, se a norma em causa não exige que o sujeito passivo tenha sido constituído arguido para que se opere o alargamento do prazo de caducidade e não*

*integrando a previsão legal como requisito da sua aplicação a prévia notificação do sujeito passivo quer da instauração do processo de inquérito, do processo crime, ou sequer da decisão de alargamento do prazo, não cabe ao interprete criar novos condicionalismos que o legislador não previu, já que lhe cabe presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, conforme resulta do disposto no artigo 9.º, n.º 3 do CC. Neste sentido já decidiu este TCA em Acórdão de 11/11/2021 proferido no processo n.º 68/08.1BEFUN «IV. A data relevante para os efeitos da aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT é a da instauração do inquérito criminal e não aquela em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração.».*

Por tudo quanto antecede, improcede a alegação da Requerente no sentido de que as liquidações controvertidas são ilegais por caducidade do direito à liquidação.

### **VIII. DA IDENTIDADE OBJETIVA ENTRE A FACTUALIDADE INVESTIGADA NOS PRESENTES AUTOS DE INQUÉRITO N.º .../14...IDBRG E A FACTUALIDADE SUBJACENTE ÀS LIQUIDAÇÕES CONTROVERTIDAS**

Alega a Requerente, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral apresentado, que a Requerida não terá demonstrado que os factos em apreço nos presentes autos resultam dos autos de inquérito n.º .../14...IDBRG, na medida em que, em seu entender, não se vislumbra identificação ou correspondência da invocação dos factos que determinaram a instauração daquele inquérito e a invocação de que as liquidações em apreço estavam dependentes da investigação no processo criminal fiscal. Entende a Requerente que era essencial que a Requerida demonstrasse que as liquidações objeto do presente pedido de pronúncia arbitral respeitam a factos relativamente aos quais tivesse sido instaurado inquérito criminal, para efeitos do disposto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT. No entender deste Tribunal, não assiste razão à Requerente no que tange a este argumentário.

O cerne da questão radica em saber se, objetivamente, existe, ou não, coincidência entre os factos tributários e os factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal. Não se exige, sequer, relação de prejudicialidade entre os factos que justifiquem a liquidação e os factos que tenham determinado a abertura do inquérito criminal.

Ora, compulsando todos os elementos carreados para os autos, impõe-se concluir que essa relação de coincidência se verifica. Ademais, está bem patente no próprio relatório de inspeção notificado à Requerente, na medida em ali que são elaboradas diversas imputações fácticas sustentadas no processo de inquérito, que ali vai corretamente identificado. Processo, de resto, perfeitamente conhecido pela Requerente, na medida em que terá sido constituída como arguida.

Não estamos, pois, no mesmo contexto que foi apreciado no âmbito do processo n.º 633/2017-T, na medida em que ali se pode ler o seguinte:

*“Diz-se no relatório de inspeção que “o direito à liquidação dos tributos encontrase garantido pela aplicação do n.º 5 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), por se encontrar instaurado processo criminal”, acrescentando-se que, “dadas as relações existentes entre o sujeito passivo em inspeção [o ex-cônjuge da ora Requerente] e a empresa «B..., Lda», foi solicitado, por informação datada de 2014/11/20, a sua integração no processo de inquérito n.º .../2012...TDPRT, instaurado àquela empresa e outros”. **Ademais da mera invocação de que foi instaurado o inquérito criminal “àquela empresa [B..., Lda] e outros”, nada consta do relatório de inspeção tributária ou de qualquer outro elemento a que a Requerente tivesse acesso que permita comprovar e concluir, no que aqui importa, que as liquidações impugnadas respeitam a “factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal”**” (sublinhado e ênfase nossos).*

Não estamos, também, no quadro factual demonstrado nos autos 644/2018-T, no âmbito dos quais se verteu o seguinte entendimento:

*“Conforme dado como provado o relatório de inspeção socorre-se da garantia da aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT por se encontrar instaurado processo criminal mas, nada constava do relatório ou do processo qualquer outro elemento factual relativo aos Requerentes que permita concluir – conforme requisito daquele normativo legal – que as liquidações impugnadas respeitam a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal. No caso em apreço, a AT refere a existência do processo-crime de facto – e que os Requerentes*

*não negam – mas, ainda que alegue que os factos em apreço nos autos e que resultam do relatório de inspecção são, entre o mais, subsumíveis no crime de fraude fiscal, a verdade é que omite, primeiro, a identificação dos factos que determinaram a instauração do inquérito criminal e, em segundo lugar, a invocação – e comprovação que se lhe impunha – de que as liquidações em apreço nos presentes autos estava dependente da investigação no processo criminal fiscal e de que o conhecimento dos factos determinantes da liquidação foi obtido a partir das investigações no âmbito do processo-crime. A invocação da existência de processo de inquérito não é suficiente, nem o é o exercício, em abstrato, que os factos do relatório podem ser subsumidos num tipo de crime fiscal, para se socorrer o n.º 5 do art. 45.º da LGT.*

*A AT alega que “os factos objeto de investigação no processo-crime, respeitam a indícios da prática de crime de fraude fiscal logo com correspondências com os factos que fundamentam os atos tributários impugnados” e chega a descrever os factos que do relatório da inspecção, na sua óptica, podem ser subsumíveis no crime de fraude fiscal mas a verdade é que no caso em apreço inexistente qualquer narração de factos – decorrente de elementos do processo-crime – que permita concluir pela correspondência entre os que eventualmente tenham sido objecto de investigação criminal – que, de todo o modo se desconhecem – e que os levaram à fixação da matéria colectável em causa. Desta forma, era essencial, na esteira da decisão referida, que a AT demonstrasse que as liquidações objecto do presente pedido de pronúncia arbitral respeitam a factos relativamente aos quais tivesse sido instaurado inquérito criminal nos termos do n.º 5 do art. 45.º da LGT*

Ora, nos presentes autos, a Requerida narra efetivamente um conjunto de factos no relatório de inspeção tributária, circunscrevendo-os com detalhe ao âmbito dos autos de inquérito n.º .../14...IDBRG. Neste sentido, entende este Tribunal que foi adequadamente estabelecida a identidade objetiva entre a factualidade investigada no âmbito dos autos de inquérito e a factualidade subjacente às liquidações controvertidas. Quanto à alegada necessidade de demonstrar a *dependência* dos autos de inquérito para efeitos da liquidação controvertida, entende este Tribunal que a mesma não se encontra prevista no enunciado normativo do artigo 45.º, n.º 5, da LGT (cfr., nesse sentido, Acórdão do Tribunal Central

Administrativo Sul, datado de 11 de novembro de 2021, proferido no âmbito dos autos n.º 68/08.1BEFUN).

Por tudo quanto antecede, improcede a alegação da Requerente no sentido de não ter sido estabelecida a identidade factual objetiva entre os factos investigados nos autos de inquérito e os factos subjacentes às liquidações controvertidas.

## **IX. DA QUALIFICAÇÃO DO ÂMBITO DOS ATOS DE INSPEÇÃO**

A Requerente considera que o procedimento inspetivo contra si desencadeado pela Requerida foi erradamente qualificado como *ação inspetiva interna*, quando deveria, em seu entender, ter sido qualificada como ação inspetiva externa. Fundamentalmente, a Requerente considera que a errónea qualificação deriva da circunstância de terem sido consultados pela Requerida elementos na posse do Ministério Público e no âmbito do processo de inquérito n.º./14...DBRG. Assaca dessa circunstância um efeito invalidante sobre procedimento inspetivo, por preterição de formalidades essenciais, e, reflexamente, sobre as próprias liquidações controvertidas, mais defendendo que a classificação dada pela Requerida a um dado procedimento inspetivo não é vinculativa ou decisiva.

Embora se concorde que a classificação conferida a um procedimento inspetivo por quem o desencadeia não é decisiva, em face do teor do relatório de inspeção tributária constante dos presentes autos, entende este Tribunal que a tese da Requerente não merece acolhimento.

Nos termos do disposto no artigo 13.º do RCPITA, *quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:*

- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;*
- b) Externo, quando os actos de inspeção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.*

A ênfase é, pois, conferida ao elemento espacial – *i.e.*, ao local a partir do qual são desenvolvidos os atos de inspeção. A Requerente não alega sequer, verdadeiramente, a prática de atos externos, ou seja, de atos de inspeção realizados fora das instalações da Requerida. Limita-se, outrossim, a aludir a informações e documentos constantes de autos de inquérito.

Veja-se o sentido decisório, que se acompanha, vertido no âmbito do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 3 de outubro de 2024, proferido no âmbito dos autos n.º 03299/10.0BEPRT:

*«Alega a recorrente que a atuação da AT se traduziu na realização de atos de inspeção fora dos serviços da Administração Tributária, pelo que deviam ter sido especificados dado serem relevantes para a decisão das questões suscitadas nos autos, de forma a se considerar se houve preterição de formalidades legais no âmbito daquele procedimento de inspeção, em face do que se dispõe nos artigos 60º e 62º, nº 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, que deviam ter sido consignados na matéria de facto;*

*Ora, não obstante a argumentação do Recorrente, os factos vertidos nas conclusões de recurso constam da matéria provada nas alíneas D) e E), sendo que deles não se extrata que tenham sido realizados fora das suas instalações.*

*No caso concreto a M<sup>a</sup> Juíza entendeu que um procedimento inspetivo pode ser qualificado como interno mesmo que os atos materiais nele praticados não se esgotem na análise formal e coerente de documentos que já estejam na posse da A.T. no início da inspeção, ou seja, em seu entender, uma inspeção não tem que ser qualificada como externa apenas porque a análise ou apreciação também incidiu em documentos que foram solicitados pela A.T. e que vieram à sua posse no decurso da inspeção, desde que consumados nas suas instalações, como, em seu entender, aconteceu no caso em apreço.*

*Tal como se extrai da sentença: “(...) Resulta provado que foi emitido o Despacho n.º ...87, para realização de procedimento inspetivo de recolha de elementos com vista a informar uma denúncia relacionada com agiotagem em empréstimos clandestinos, venda ilegal de veículos automóveis e sinais exteriores de riqueza (cfr alíneas A) e B) dos factos provados).*

*Mais queda assente, na alínea D) dos factos provados, que, no âmbito desse procedimento inspetivo, a A.T. pediu ao impetrante autorização para levantamento do sigilo*

*bancário e efectuou diversos pedidos de elementos e de esclarecimentos a pessoas e entidades (pedido de informação ao Banco de Portugal sobre as contas bancárias de que o Impugnante fosse, ou tivesse sido titular ou co-titular, pedidos de elementos às instituições identificadas pelo Banco de Portugal e dos documentos de suporte dos movimentos a crédito e a débito, pedidos de elementos aos emitentes de documentos que deram origem aos movimentos a crédito nas contas bancárias do Impugnante e aos beneficiários de débitos, pedidos de elementos aos adquirentes de viaturas automóveis, pedido de elementos ao Director da Alfandega ... e pedido de elementos à Conservatória do Registo Automóvel).*

*Ora, verifica-se, pelo conjunto de documentos que constam de 80 a 363 do P.A., que essas diligências foram realizadas exclusivamente nos serviços da A.T., através da emissão de ofícios/pedidos remetidos pela Direcção de Finanças ... a diversas pessoas e entidades, da recepção nessa Direcção das respectivas respostas e da análise dos elementos/documentos recebidos.*

*De facto, não existe nos autos qualquer elemento do qual decorra que o inspector se tenha deslocado, enquanto durou a inspecção realizada ao abrigo do Despacho, às instalações do contribuinte ou de terceiros para efectuar as referidas diligências. E nem o Impugnante o alega. (sublinhado nosso)*

*Importa ainda salientar que, para efeitos de qualificação do procedimento inspectivo como interno ou externo, é absolutamente inócua a qualidade de terceiro das entidades e pessoas que forneceram os elementos à A.T. pois a lei apenas dá relevância, para este concreto efeito, ao local onde são realizados os actos de inspecção.*

*Aliás, um procedimento inspectivo pode ser qualificado como interno mesmo que os actos materiais nele praticados não se esgotem na análise formal e coerente de documentos que já estejam na posse da A.T. no início da inspecção.*

*Dito por outras palavras, uma inspecção não tem que ser qualificada como externa apenas porque a análise ou apreciação também incidiu em documentos que foram solicitados pela A.T. e que vieram à sua posse no decurso da inspecção, desde que consumados nas suas instalações, como aconteceu no caso em apreço.*

*Conclui-se, assim, que o procedimento de inspecção que teve início em 04/05/2007, ao ter sido realizado totalmente dentro das instalações da A.T. tem de ser classificado como*

---

*interno; pelo que, nos termos do n.º 4 do artigo 46.º do R.C.P.I.T. não tinha de estar credenciado por Ordem de Serviço. Nestes termos, a tese do impetrante relativa à existência de preterição de formalidade essencial no procedimento inspectivo, não merece acolhimento (...)*”

*Assim e não obstante o referido nas conclusões de recurso, “(...) U – No caso dos autos e contrariamente ao entendimento sufragado pela decisão recorrida, a consulta de diversos processos em Tribunal e a recolha de elementos dos mesmos, o recurso ao levantamento do sigilo bancário e o vasto conjunto de diligências realizadas pela AT junto de terceiros, deslocando-se pessoalmente às suas instalações para esse efeito, não se inserem numa mera acção de recolha de informação, levada a cabo exclusivamente nos serviços da AT, antes traduzem uma acção de inspecção externa, de óbvio cariz investigatório, em resultado da qual foram obtidos os elementos que permitiram as correcções em sede de IRS desencadeadas pela AT”, não existem nos autos qualquer elemento do qual decorra que o inspetor se tenha deslocado, enquanto durou a inspecção realizada ao abrigo do Despacho, às instalações do contribuinte ou de terceiros para efetuar as referidas diligências.*

*Mais importa ainda salientar que, para efeitos de qualificação do procedimento inspectivo como interno ou externo, é absolutamente inócua a qualidade de terceiro das entidades e pessoas que forneceram os elementos à A.T. pois a lei apenas dá relevância, para este concreto efeito, ao local onde são realizados os atos de inspecção.*

*Assim não vemos motivo para nos afastarmos da letra da lei quando dispõe que para a qualificação do procedimento interno ou externo o que se deve atender é ao local em que esta é realizada, in casu nas instalações da AT.».*

Considerando o argumentário supra, improcede o vício alegado pela Requerente relativamente à preterição de formalidades essenciais do procedimento de inspecção subjacente às liquidações controvertidas.

## **X. DA PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DA CONTABILIDADE E DO ÓNUS DA PROVA**

No entender da Requerente, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, ao abrigo do disposto no artigo 75.º, n.º 1, da LGT. Por outro lado, a Requerente considera que sobre a Requerida impende um ónus probatório conexo com a simulação da transação subjacente à fatura desconsiderada, para efeitos fiscais, no seguimento da ação inspetiva realizada, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT.

Diferentemente, a Requerida considera não estar vinculada a qualquer ónus de demonstração da simulação que alega, mas tão somente ao ónus de demonstrar a existência de indícios que apontem no sentido da referida inexistência da operação subjacente à fatura desconsiderada. Na tese da Requerida, a observância desse ónus opera uma inversão do ónus quanto à simulação, pelo que caberia então à Requerente demonstrar que o negócio jurídico titulado pela fatura controvertida era, afinal, real.

Ora vejamos.

Tem sido sugfragado de forma consistente pela jurisprudência nacional entendimento condizente com a posição assumida nos presentes autos pela Requerida, em matéria de repartição do ónus probatório. Veja-se, a título de exemplo, as decisões proferidas pelo Tribunal Central Administrativo Norte, por Acórdão datado de 11 de julho de 2024, proferido no âmbito dos autos n.º 01273/17.5BEBRG, pelo Tribunal Central Administrativo Sul, por Acórdão datado de 4 de abril de 2024, proferido no âmbito dos autos n.º 892/20.7BELRA e ainda, novamente, pelo Tribunal Central Administrativo Sul, por Acórdão datado de 6 de fevereiro de 2025, proferido no âmbito dos autos n.º 1141/18.3BELRS.

Quer isto significar que à Requerida caberia alegar e demonstrar indícios objetivamente relevantes para abalar a presunção de veracidade de que beneficia a contabilidade da Requerente, incluindo a fatura controvertida. Uma vez observado esse ónus, caberia à Requerente alegar e demonstrar a veracidade da operação subjacente à fatura desconsiderada. A este propósito, cumpre frisar que, de acordo com a jurisprudência maioritária, sob a Requerida não impende o ónus de provar a celebração de um acordo simulatório do qual seja parte a Requerente – cfr., nomeadamente, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito dos autos 942/09.8BESNT, datado de 15 de setembro de 2022.

Nos presentes autos, não restam dúvidas que a Requerida observou o ónus *alegandi* em matéria suscetível de gerar dúvidas plausíveis quanto à veracidade das operações subjacente à fatura desconsiderada em sede inspetiva. Nas palavras do supra mencionado aresto, a Requerida demonstrou que “*os indícios por si recolhidos no decurso da ação inspetiva são sérios e suficientes para concluir pela inexistência ou simulação de uma relação económica que sustente as faturas*” (no caso, a fatura controvertida). E mais observou a Requerida o ónus *probandi*, sobretudo considerando a natureza probatória que vem sendo amplamente reconhecida ao relatório de inspeção tributária – vide, a este respeito, entre outros, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido nos autos 732/1.8BECTB, datado de 30 de setembro de 2025, bem como o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido nos autos 2/13.7BEALM, datado de 15 de julho de 2025 – e demais elementos carreados para os autos.

Não se trata de saber se a Requerida demonstrou a existência de um acordo simulatório. Trata-se, outrossim, de saber se a Requerida demonstrou a existência de indícios, externos e internos, que possam suscitar dúvidas legítimas sobre a acuidade e veracidade das operações sob análise. Compulsando a factualidade dada como provada nos presentes autos, a resposta não pode deixar de ser afirmativa. Efetivamente, os elementos apreendidos no decurso da inspeção tributária – e que não são, sequer, em grande medida refutados pela Requerente – demonstram que a emissão da fatura em crise não se pautou por uma prática comercial normalizada. Ou seja, tais elementos não refletem a conduta de agentes económicos independentes, que transacionam entre si bens e serviços. Pelo contrário, a emissão da fatura controvertida reveste-se de um procedimento atípico, com intervenção de entidades terceiras e sem concretas referências – ou documentos – quanto à operação comercial em causa. Também as incongruências quanto à forma de pagamento do valor faturado são relevantes, por evidenciam circunstâncias atípicas. Somando todos os indícios coligidos pela Requerida, de natureza interna e externa, sendo todos manifestamente objetivos, suscita-se efetivamente a dúvida razoável quanto à existência de uma relação económica que sirva de amparo à fatura emitida. E como tal, suscita-se uma dúvida razoável quanto à fidedignidade da documentação contabilística que serviu de suporte ao reconhecimento fiscal em sede de IRC e de IVA. Tanto mais que a Requerente não descreveu, sequer, qual a operação económica verdadeiramente

subjacente à fatura controvertida, limitando-se a aludir à intervenção no circuito económico da sociedade H... Lda., sem demonstrar, ainda, a revenda a jusante que diz ter operado.

Neste sentido, caberia à Requerente demonstrar que àquela fatura em concreto subjaz uma real operação económica, compatível com a sua atividade comercial, mais detalhando os seus termos e condições e provando a sua realização. Entende este Tribunal que essa prova não foi produzida, pois que inexistem quaisquer elementos probatórios nos autos que a revelem. Nem tão pouco se revelou a veracidade da atuação da Requerente no circuito económico da sociedade H... Lda.

Por tudo quanto antecede, em face das regras de repartição do ónus probatório supra enunciadas, deverá também nesta medida ser o pedido de pronúncia arbitral julgado improcedente.

## **XI. DA VIOLAÇÃO DO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO**

No entender da Requerente, os atos de liquidação controvertidos padecem do vício de invalidade, por preterição do dever de fundamentação. Como bem refere a Requerente, o dever de fundamentação decorre de norma constitucional (artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa). Trata-se, ainda, de um dever plasmado no artigo 77.º da LGT, bem como no artigo 152.º do Código de Procedimento Administrativo.

Nos termos do disposto no artigo 77.º, n.º 2, da LGT, “*a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.*”. Considera a Requerente que a fundamentação dos atos tributários controvertidos não cumpre com os requisitos previstos neste artigo. Desde já se antecipa que, no entender deste Tribunal, não assiste razão à Requerente. Compulsando o relatório de inspeção tributária subjacente às liquidações controvertidas, constata-se que o mesmo alude a um conjunto circunstanciado de factos, cronologicamente enunciados, mais fazendo referência às normas legais ao abrigo das quais se procedeu às correções ora contestadas. Os factos sopesados em sede inspetiva foram devidamente qualificados e quantificados pela Requerida. No presente caso, o *iter* lógico-argumentativo percorrido pela

Requerida afigura-se manifestamente inteligível e cognoscível por um destinatário normal, em termos de permitir à Requerente perceber as razões que presidem aos atos tributários controvertidos e, por outro lado, reagir contenciosamente quanto aos mesmos (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 19 de outubro de 2023, proferido no âmbito dos autos 2647/04.7 BELSB).

Ora, na senda do que foi já decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, entende este Tribunal que *“para apurar se um acto administrativo-tributário está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material ou substancial: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa”* (Acórdão datado de 2 de fevereiro de 2022, proferido no âmbito dos autos 03014/11.1BEPRT). E, na linha do mesmo aresto, *“o dever legal de fundamentação do acto administrativo reveste uma função exógena, a de dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou a sua impugnação graciosa ou contenciosa, e também uma função endógena, consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.”*

Em face do que antecede, considera-se improcedente o vício de falta de fundamentação assacado pela Requerente aos atos tributários controvertidos.

## **XII. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

O conhecimento do pedido de juros indemnizatórios, aduzido pela Requerente, fica naturalmente prejudicado pelo sentido decisório supra plasmado.

## **XIII. DECISÃO**

Termos em que o Tribunal decide:

1. Julgar o pedido de pronúncia arbitral integralmente improcedente;
2. Absolver a Requerida do pedido;
3. Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

#### **XIV. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **EUR 9.620,11** (nove mil seiscentos e vinte euros e onze cêntimos), valor indicado pela Requerente e sem oposição da Requerida.

#### **XV. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **EUR 918,00** (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de junho de 2026

O árbitro singular

(David Oliveira Silva Nunes Fernandes)