

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1099/2025-T

Tema: Procedimentos de inspecção tributária interna e externa; suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação; fundamentação do acto; princípios da neutralidade e efectividade e direito à dedução de IVA indevidamente pago a fornecedor de serviços de construção civil; correcção de IVA decorrente de nota de crédito não contabilizada sem efeito nos resultados.

Sumário:

1. Não podem ser considerados como um único procedimento inspectivo tributário, materialmente externo, dois procedimentos inspectivos – um de natureza interna e outro de natureza externa – com âmbitos, extensão e motivações distintas, sendo que o único documento simultaneamente analisado nos dois procedimentos é a Declaração Modelo 22 e que os documentos adicionais solicitados ao sujeito passivo no primeiro procedimento respeitam ao RFAI e ao SIFIDE e não consta que os mesmos tenham sido analisados no segundo procedimento, pelo que o segundo procedimento suspende o prazo de caducidade do direito de liquidação (artigos 45.º e 46.º da LGT).
2. Não enfermam de falta de fundamentação as liquidações de IVA decorrentes de correcções propostas e autorizadas em Relatório de Inspecção Tributária anterior, em cuja notificação de imediato se alertou o sujeito passivo para o envio daquelas abreve trecho, sendo que a única diferença entre este e aquelas dizia respeito ao período, determinado nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de Setembro, na sua redacção actual, sendo que os serviços do sujeito passivo bem entenderam o período a que respeitavam as liquidações.
3. Os princípios da neutralidade e da efectividade não se mostram violados pelo facto de não ser reconhecido ao sujeito passivo o direito à dedução de IVA indevidamente pago a um seu fornecedor que o liquidou em facturas de serviços de construção civil, porque o ordenamento jurídico coloca à disposição daquele os meios para repetição do indevido, junto do fornecedor ou, em casos excepcionais, junto da Administração Tributária.

4. Enfermam de evidente erro de facto e de direito a liquidação adicional de IVA e a liquidação de juros decorrentes da não contabilização de nota de crédito destinada a anular uma factura comprovadamente devolvida ao fornecedor e, por isso, não contabilizada e sem efeitos nos resultados.

Decisão Arbitral

I – Relatório

i) Do Pedido de Pronúncia Arbitral

A..., **S.A.**, com o NIPC ... e sede no..., ..., ..., veio intentar o presente pedido de pronúncia arbitral contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Pede a anulação do Despacho de 12/09/2025 proferido pelo Senhor Diretor de Finanças da ... que indeferiu o procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2025..., bem como dos actos tributários de Liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referentes aos exercícios de 2020 e 2021, no montante de € 14.649,76, acrescidos de juros compensatórios/de mora no valor de € 2.999,79 (Janeiro de 2020: Imposto – € 4.061,26, Juros - € 770,41; Novembro de 2020: Imposto – € 1.587,00, Juros – € 246,26; Março de 2021: Imposto – € 4.221,10, Juros – € 938,91; Abril de 2021: Imposto - € 4.780,40, Juros € 1.044,21), com fundamento nomeadamente em ilegalidade do procedimento tributário e em caducidade do direito de liquidação. Pede, ainda, a condenação da Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Para tanto, alega, em resumo, terem existido formalmente dois procedimentos de inspecção sequenciais, um de natureza interna e outro de natureza externa, devendo considerar-se como uma

só, na medida em que, nomeadamente, o primeiro não se limitou a averiguar factos resultantes das declarações obrigatórias apresentada pela Requerente. Além disso, no segundo procedimento não foram cumpridas todas as formalidades legalmente exigidas, facto que inquina a legalidade das liquidações dele resultantes. O facto de os dois procedimentos terem durado no seu conjunto muito mais de seis meses (o primeiro, 10 meses e meio e o segundo, seis meses) implica que as liquidações referentes a 2020, abrangidas pelo primeiro procedimento, não possam beneficiar da suspensão da caducidade do direito de liquidação prevista no n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT), pelo que o direito de proceder às liquidações referentes a Janeiro e Novembro de 2020, comunicadas após 1 de Janeiro de 2025, teria caducado.

Alega, também, que se verificou uma alteração ilegal, nomeadamente por falta de fundamentação, do âmbito do procedimento de inspecção.

Acrescenta que as liquidações referentes a Março e Abril de 2001 enfermam de erro de facto e de falta de fundamentação, porque as liquidações referentes a 2021 não assentam em nenhum procedimento tributário referente a esse ano.

As liquidações resultam da indevida desconsideração do IVA liquidado e pago por serviços de construção civil a B... (NIF ...) e por indevida consideração de uma nota de crédito da «D... », apesar de ter sido devolvida e não contabilizada a correspondente factura.

Juntou cópias das liquidações, 18 documentos e ofereceu duas testemunhas.

ii) Tramitação

O pedido foi aceite em 18/12/2025.

O árbitro foi nomeado pelo Conselho Deontológico do CAAD e aceitou encargo, o que não foi objecto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 24 de Fevereiro de 2026.

Regularmente citada na pessoa da sua Directora-Geral, veio a Requerida tempestivamente apresentar Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, alegando, designadamente, que se tratou de procedimentos de inspecção distintos, determinados com âmbitos e objectivos diferentes e que as liquidações impugnadas se devem à não consideração da inversão do dever de liquidação, bem como do dever de autoliquidação, no que toca aos serviços de construção civil e à incorrecta contabilização da nota de crédito da «D...».

Juntou o Procedimento Administrativo e o Procedimento Administrativo da Reclamação Graciosa.

Não houve impugnação dos documentos oferecidos nem dos referidos Procedimentos Administrativos.

Instada a Requerente a concretizar a matéria sobre a qual recairiam os depoimentos das testemunhas arroladas, veio a mesma indicar um conjunto de artigos da Petição Inicial sobre os quais deveriam incidir.

Por despacho arbitral, foi dispensada a produção de prova testemunhal, por desnecessária para a apreciação do pleito, na medida em que a maioria das alegações formuladas nos indicados artigos encontra-se provada por documentos e em que as demais alegações ou são conclusivas/argumentativas ou são insusceptíveis de prova testemunhal. Não houve oposição ao assim decidido.

Foram ainda as partes notificadas para produzirem alegações, tendo-se as mesmas limitado a remeter para a posição expressa nos articulados.

II – Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das pretensões aqui formuladas, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 5.º, do n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 11.º todos do RJAT.

As partes são legítimas e encontram-se representadas por mandatário.

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Nada obsta, por isso, ao conhecimento do mérito da causa.

*

As questões que importa apreciar nos presentes autos são as seguintes:

- a) Saber se os dois sequenciais procedimentos de inspeção tributária, formalmente designados de interna e externa, respectivamente, deverão materialmente considerar-se um único procedimento de inspeção tributária externa e se, na afirmativa, procede a alegada caducidade do direito de liquidação de IVA e juros referentes ao ano de 2020;
- b) Saber se as liquidações de IVA e juros referentes a 2021 enfermam de falta de fundamentação;
- c) Saber se as liquidações de IVA e juros referentes a 2020 e 2021 enfermam de qualquer outra ilegalidade atribuída na Petição Inicial.

III – Fundamentação

A. De facto

i) Factualidade provada

Face à posição tomada pelas partes nos articulados e aos demais elementos carreados para os autos, considera-se provados os seguintes factos, com relevância para a decisão a tomar:

- a) A Requerente é sujeito passivo de IVA no regime geral e foi notificada pela Requerida, em 6 de Janeiro de 2025, das seguintes liquidações:
 - i) IVA referente a Janeiro/2020, no valor de € 4.061,26, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;

- ii) Juros referentes a Janeiro/2020, no valor de € 770,41, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025...;
 - iii) IVA referente a Novembro/2020, no valor de € 1.587,00, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;
 - iv) Juros referentes a Novembro/2020, no valor de € 246,26, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025...;
 - v) IVA referente a Março/2021, no valor de € 4.221,10, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;
 - vi) Juros referentes a Março/2021, no valor de € 938,91, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025...;
 - vii) IVA referente a Abril/2021, no valor de € 4.780,40, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;
 - viii) Juros referentes a Abril/2021, no valor de € 1.044,21, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025... (correspondentes documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Anexos 1 a 8 juntos com o mesmo Pedido).
- b) A Requerente, por discordar de tais liquidações, delas deduziu reclamação graciosa, em 19 de Junho de 2025 [acordo e fls. 12 e ss do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa];
- c) Através do Ofício n.º ..., datado de 28 de Julho de 2025, a Requerida notificou a Requerente do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, dando-lhe a oportunidade de, em 15 dias, exercer o seu direito de participação [fls. 22 a 41 do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa];
- d) A Requerente pronunciou-se em audição prévia contra o projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, em 29 de Agosto de 2025, e juntou dois documentos [fls. 44 a 65 do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa];
- e) Através do ofício n.º ..., datado de 12 de Setembro de 2025, recebido a 17 de Setembro de 2025, a Requerente foi notificada do Despacho da mesma data da Directora de Finanças da ..., pelo qual indeferiu totalmente a referida Reclamação Graciosa n.º ...2025... [fls. 66 a 88 do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa];

-
- f) Em 16 de Dezembro de 2025, mais uma vez inconformada com o assim decidido, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral (data de entrada registada no sistema de gestão documental do CAAD);
- g) Em 3 de Outubro de 2023, foi decidida a realização de Inspeção Interna, por despacho do Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças da ..., exarada na Ordem de Serviço n.º OI2023..., cujo âmbito e extensão respeitou ao IRC do ano de 2020 [fls. 1 a 4 do processo administrativo instrutor];
- h) Na mesma data foi elaborada Carta Aviso, expedida por Via CTT em 11 de Outubro de 2023, considerando-se a Requerente notificada em 16 de Outubro de 2023 [fls. 1 a 4 do processo administrativo instrutor];
- i) A Inspeção Interna referida motivou-se pela necessidade de controlo das obrigações declarativas dos sujeitos passivos que efectuaram deduções no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais ao Investimento e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) e decorreu de análise de risco realizada por um grupo de trabalho no âmbito da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação de Inspeção Tributária [fls. 11 e 140 a 151 do processo administrativo instrutor];
- j) No âmbito da mesma Inspeção Interna foi analisada a Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC, bem como foram analisados elementos referentes ao RFAI e ao SIFIDE, que foram fornecidos pela Requerente a pedido de 30 de Outubro de 2023 da equipa de inspeção, tendo-se concluído que o valor apresentado naquela Declaração correspondia ao somatório das despesas elegíveis referentes aos dois incentivos e que o mesmo valor estava correcto [fls. 11 a 13 do processo administrativo instrutor];
- k) O mencionado processo de Inspeção foi concluído em 11 de dezembro de 2023, tendo o relatório de inspeção tributária sido concluído, despachado favoravelmente e expedido electronicamente através da Via CTT para o sujeito passivo em 28 de Agosto de 2024, considerando-se recebido em 3 de Setembro de 2024 [fls. 5 a 15 do processo administrativo instrutor];

- l) Em 2 de Setembro de 2024, foi decidida a realização de Inspeção Externa, por despacho do Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças da ..., exarada na Ordem de Serviço n.º OI2024..., cujo âmbito e extensão era geral, respeitante ao ano de 2020;
- m) Na mesma data foi elaborada Carta Aviso, a qual foi entregue em mão à Administração da Requerente em 19 de Setembro de 2024 [fls. 16 do processo administrativo instrutor];
- n) A Inspeção Externa referida motivou-se por selecção central, controlo e cumprimento de obrigações declarativas [fls. 26 e 97 do processo administrativo instrutor];
- o) No âmbito da mesma Inspeção Externa foram analisadas as declarações periódicas de IVA; a Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC; a declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), tendo sido identificadas: perdas por imparidades desconformes com as regras de normalização contabilística; irregularidades nos gastos incluídos na tributação autónoma; anulações de saldos nas contas 278862 e 27883 sem documentos justificativos e desconformes com as regras de normalização contabilística; dedução indevida de IVA relativo a obras em curso; gastos com combustível sem que as facturas indiquem a matrícula do veículo; reforço das perdas por imparidades, sem qualquer justificação o comentário [fls. 28 a 36 e 99 a 107 do processo administrativo instrutor];
- p) As irregularidades referidas na alínea anterior motivaram as correspondentes correcções, entre as quais as referentes: ao fornecedor B..., cujas facturas n.ºs 1803, 1952 e 1953 relativas à aquisição de serviços de construção civil não contêm a menção “IVA-Autoliquidação” e indevidamente liquidaram imposto no valor, respectivamente, de € 4.061,26, € 3.128,54 e € 5.872,96, tendo a Requerente deduzido o IVA assim liquidado e pago, embora este não conferisse direito a dedução, pelo que haverá que corrigir as declarações de IVA referente a Janeiro de 2020 no valor de € 4.061,26 e referente a Dezembro de 2020 no valor de € 9.001,50; ao fornecedor C..., Lda., por não reflexão na contabilidade de nota de crédito comunicada pela mesma empresa no e-factura, no valor de € 6.900,00 acrescido de € 1.587,00 de IVA [acordo e fls. 36, 37, 43 e 44 e 107 a 109 e 114 e 115 do processo administrativo instrutor];

- q) As correções mencionadas na alínea anterior deram lugar às liquidações de IVA e juros elencadas na alínea a);
- r) O projeto de Relatório de Inspeção Tributária do segundo procedimento foi elaborado em 29 de Outubro de 2024 [fls. 61 do processo administrativo instrutor];
- s) O Relatório de Inspeção Tributária do segundo procedimento foi decidido e enviado à Requerente em 26 de Dezembro de 2024, no qual se referia, entre outros aspectos que, «A breve prazo, os serviços da AT procederão à correspondente notificação da liquidação, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar», considerando-se o mesmo notificado em 1 de Janeiro de 2025 [fls. 92 a 139 do processo administrativo instrutor];
- t) O despacho de 12 de Setembro de 2025 que decidiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente concorda com Informação anterior onde se refere que:
- “5. As liquidações de IVA dos períodos janeiro e novembro de 2020, ora contestadas, nos valores respetivamente de € 4.061,26 e € 1.587,00, foram emitidas na sequência do procedimento de inspeção, com origem na ordem de serviço n.º OI2024..., que culminou com a notificação do relatório de inspeção tributária onde se fixou a matéria tributável de IRC e IVA, através de correções aritméticas, ao exercício de 2020, no total de € 14649,76.
6. Por sua vez, as liquidações de IVA dos períodos de março e abril de 2021, resultaram dos acertos de conta corrente de IVA, que face à correção inspetiva ao período de dezembro de 2020, no valor de € 9.001,50, se repercutiu para os períodos seguintes, ou seja, períodos de março de abril de 2021” (fls. 28 e 72 do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa);
- u) Por carta datada de 7 de Maio de 2019, registada com aviso de recepção, a Requerente devolveu à D..., S.A, NIPC... (também conhecida nos autos por C..., S.A., e por E..., Lda.), a Factura n.º CP19/0347, de 30 de Abril de 2019, a qual foi recebida em 13 de Maio de 2019 (fls. 28 do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa (fls. 39 a 51 do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa);

- v) A Requerente procedeu ao pagamento, em 18 de Fevereiro de 2025, do valor total das liquidações em crise no montante global de € 14.649,76, ao qual acrescem juros compensatórios e de mora no valor de € 2.999,79, dentro do prazo legal (Anexos 1 a 8 oferecidos pela Requerente);
- w) Nas páginas 2 dos Anexos 5 e 7 oferecidos pela Requerente constam as menções manuscritas «Regularização de IVA por atraso (acerto do IVA de 2020)».

ii) Factualidade não provada

Não se provou qualquer outra factualidade relevante para a decisão a tomar nos presentes autos.

Nomeadamente não se provou que:

- 1) A Requerente foi notificada de forma eletrónica (via CTT), no dia 2025-01-15, da liquidação adicional de IVA referente ao período de 2020/12, elaborada com base da correção efetuada pelos serviços de inspeção tributária, no valor de 9.001,50€, constando expressamente a informação seguinte: «Fica notificado da correção efetuada ao valor do excesso a reportar existente na conta corrente de IVA, nos termos aqui indicados e com os fundamentos constantes do relatório de inspeção que lhe foi enviado. Esta correção foi feita nos termos do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro e REPERCUTE-SE PARA OS PERÍODOS DE IMPOSTO SEGUINTE.»;
- 2) A Fatura n.º CP19/0347, de 30 de Abril de 2019, do fornecedor NIPC ... foi contabilizada pela Requerente.

iii) Motivação

A factualidade considerada provada assentou na convicção formada a partir das posições das partes adoptadas nos articulados, bem como da consulta das peças constantes do processo administrativo instrutor e do processo administrativo instrutor da reclamação graciosa e dos documentos de liquidação e pagamento oferecidos pela Requerente, peças e documentos que não foram impugnados. Por facilidade de exposição, especificou-se relativamente a cada um dos factos os

documentos de onde os mesmos resultam, especificação para a qual se remete e que aqui se dá por reproduzida.

Os factos considerados não provados resultaram da total ausência de prova quanto aos mesmos e, no caso 1), até da incoerência do alegado com outros factos considerados assentes, pois não faz sentido alegar-se que a notificação das liquidações teria ocorrido a 15 de Janeiro de 2025, quando comprovadamente as mesmas foram recebidas pela Requerente a 6 de Janeiro de 2025, e no caso 2), é insuficiente a menção feita no Relatório a que o ano de 2019 já havia sido auditado sem referência a omissões de transacções (n.º 4.4. de fls. 43 do processo administrativo instrutor), porquanto a falta de referência a omissões de transacções poderá resultar de erro do Relatório do ano anterior, não podendo considerar-se essa omissão como prova da contabilização da Factura comprovadamente devolvida.

B. De direito

1 - A primeira questão decidenda é a de saber se os dois sequenciais procedimentos de inspecção tributária, formalmente designados de inspecção interna e externa, respectivamente, deverão materialmente considerar-se um único procedimento de inspecção tributária externa e se, na afirmativa, procede a alegada caducidade do direito de liquidação de IVA e juros referentes aos períodos do ano de 2020.

Conforme decorre da factualidade provada, os dois procedimentos de Inspeção foram decididos com âmbitos, extensão e motivações distintas. A primeira, de carácter interno, foi decidida na Ordem de Serviço n.º OI2023..., cujo âmbito e extensão respeitou ao IRC do ano de 2020, e motivou-se pela necessidade de controlo das obrigações declarativas dos sujeitos passivos que efectuaram deduções no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais ao Investimento e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) e decorreu de análise de risco realizada por um grupo de trabalho no âmbito da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação de Inspeção Tributária.

A segunda, de carácter externo, foi decidida na Ordem de Serviço n.º OI2024..., cujo âmbito e extensão era geral, respeitante ao ano de 2020, e motivou-se por selecção central, controlo e cumprimento de obrigações declarativas.

Além disso, na primeira Inspeção foi analisada a Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC, bem como foram analisados elementos referentes ao RFAI e ao SIFIDE, que foram fornecidos pela Requerente a pedido da equipa de inspeção, tendo-se concluído que o valor apresentado naquela Declaração correspondia ao somatório das despesas elegíveis referentes aos dois incentivos e que o mesmo valor estava correcto, enquanto na segunda Inspeção foram analisadas as declarações periódicas de IVA; a Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC; a declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), tendo sido identificadas: perdas por imparidades desconformes com as regras de normalização contabilística; irregularidades nos gastos incluídos na tributação autónoma; anulações de saldos nas contas 278862 e 27883 sem documentos justificativos e desconformes com as regras de normalização contabilística; dedução indevida de IVA relativo a obras em curso; gastos com combustível sem que as facturas indiquem a matrícula do veículo; reforço das perdas por imparidades, sem qualquer justificação o comentário.

O único documento simultaneamente analisado nos dois procedimentos é a Declaração Modelo 22, mas esta é obrigatória e periodicamente entregue pelos sujeitos passivos à Administração Tributária, não podendo por isso afirmar-se que a mesma teria sido obtida no primeiro procedimento inspectivo para ser, depois, analisada no segundo. Além disso, os documentos adicionais solicitados ao sujeito passivo no primeiro procedimento respeitam ao RFAI e ao SIFIDE e não consta que tenham sido analisados no segundo procedimento. Aliás, a Requerente nem sequer alega especificamente que tal tenha acontecido, tendo sugerido essa possibilidade.

Diga-se, ainda, que o facto de a Requerente ter fornecido à equipa de inspeção os documentos referentes ao RFAI e ao SIFIDE igualmente não obsta à classificação do procedimento como interno, na medida em que esse fornecimento foi formulado de uma só vez, não podendo afirmar-se aqui que a equipa de inspeção se manteve no conforto das suas instalações, mas interagiu com a Requerida como se estivesse nas instalações desta. Não foram alegadas nem provadas outras interações entre as partes no âmbito do mesmo procedimento.

Diga-se que a singela obtenção de documentos na pendência do procedimento de Inspeção Interno não altera a natureza deste, como se vê da redacção da parte final da alínea a) do artigo 13.º do RCPITA introduzida pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho.

O que acaba de dizer-se implica a improcedência da pretensão da Requerente de que se considere os dois procedimentos inspectivos como um único de natureza materialmente externa. Fica, conseqüentemente, prejudicado o conhecimento das questões aduzidas pela Requerente em abono desta pretensão.

A mesma pretensão da Requerente visava afastar a suspensão legal do prazo de caducidade do direito de liquidação e conseqüentemente fundamentar a alegada caducidade desse direito no que toca às liquidações relativas a IVA e juros de 2020 (que, no fundo, são todas).

Nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, «[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» e «[o] prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário».

O n.º 1 do artigo 46.º da mesma Lei dispõe que «[o] prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção».

No caso vertente, tendo o procedimento de Inspeção Externa iniciado em 19 de Setembro de 2024 e terminado as diligências inspectivas, pelo menos, em 29 de Outubro de 2024 (data da elaboração do projeto de Relatório), há que concluir que, durante esse período de 40 dias, o prazo de caducidade do direito de liquidação se manteve suspenso, pelo que, tendo a Requerente sido

notificada das liquidações em causa nestes autos, em 6 de Janeiro de 2025, o prazo de caducidade de quatro anos ainda não havia decorrido, por ter estado suspenso.

Não se ignora que o artigo 62.º do RCPITA até aponta para um período de duração do procedimento superior ao que considerámos. Uma vez que, entre o início do procedimento em 19 de Setembro de 2024 e a notificação do Relatório final em 1 de Janeiro de 2025, não decorreram mais de seis meses, a duração do procedimento apenas aproveita à posição da Requerida (na medida em que alarga o período de suspensão), mas não à posição da Requerente (na medida em que esta apenas aproveitaria da ultrapassagem dos seis meses, que não sucedeu).

Improcede, pois, neste ponto a pretensão da Requerente.

2 – A segunda questão decidenda é a de saber se as liquidações de IVA e juros referentes a 2021 enfermam de falta de fundamentação.

A este propósito, a Requerente alega que foi notificada de liquidações de IVA relativas a Março e Abril de 2021, nos valores de € 4.221,10 e € 4.780,40, respectivamente, sem que estas fossem acompanhadas de qualquer fundamentação, bem como que não existiu, quanto ao ano de 2021, qualquer procedimento de inspeção tributária que lhe fosse dirigido, o que impede a comprovação clara e objetiva da origem das liquidações emitidas pela Autoridade Tributária e conclui que, sendo obrigatória a fundamentação de todos os atos de liquidação e a sua notificação aos contribuintes, a omissão dessa fundamentação constitui um vício legal, na ausência de explicitação dos fundamentos subjacentes às liquidações em causa, os atos tributários padecem de ilegalidade, devendo ser anulados por falta de fundamentação e por erro de facto e de direito.

No entanto, a Requerente demonstra nos n.ºs 9) e 10) do seu Pedido de Pronúncia Arbitral bem ter entendido a fundamentação das liquidações em causa, referindo até a coincidência entre os valores em causa e os apurados no Relatório de Inspeção Tributária. Este facto demonstra, só por si, a suficiência da fundamentação.

Acresce que, como se considerou assente, o despacho de 12 de Setembro de 2025 que decidiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente concorda com Informação anterior onde se refere que: “5. As liquidações de IVA dos períodos janeiro e novembro de 2020, ora contestadas,

nos valores respetivamente de € 4.061,26 e € 1.587,00, foram emitidas na sequência do procedimento de inspeção, com origem na ordem de serviço n.º OI2024..., que culminou com a notificação do relatório de inspeção tributária onde se fixou a matéria tributável de IRC e IVA, através de correções aritméticas, ao exercício de 2020, no total de € 14649,76.

6. Por sua vez, as liquidações de IVA dos períodos de março e abril de 2021, resultaram dos acertos de conta corrente de IVA, que face à correção inspetiva ao período de dezembro de 2020, no valor de € 9.001,50, se repercutiu para os períodos seguintes, ou seja, períodos de março de abril de 2021”.

Conforme se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Março de 2025, proferido no Proc. n.º 01723/21.6BELRS:

«O direito à fundamentação expressa e acessível de todos os atos administrativos (nos quais se incluem os atos tributários) decorre, desde logo, da Constituição da República Portuguesa, em concreto do seu artigo 268º, n.º 3, nos termos do qual “Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Por sua vez, o artigo 77º da Lei Geral Tributária (LGT) dispõe, nos seus n.ºs 1 e 2 que “A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.” e que “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”.

Como este Supremo Tribunal Administrativo tem repetido em inúmeros acórdãos, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, fundamentalmente, possibilitar aos visados o pleno conhecimento das razões que determinaram o concreto sentido da atuação administrativa, só assim lhes sendo cabalmente assegurada a possibilidade de escolherem entre a aceitação do ato ou a contestação do mesmo (por todos, entre muitos outros, o acórdão de 24/03/04, proferido no processo n.º 1868/02).

Por outro lado, a fundamentação deve ser suficiente, clara e congruente, “sendo suficiente quando permite a reconstituição do iter cognoscitivo que determinou a decisão da Administração, sendo clara quando é inteligível e sem ambiguidades ou obscuridades e congruente quando exprime concordância entre os pressupostos normativos do acto e os motivos do mesmo” – cfr. acórdão deste STA de 20/04/20, processo n.º 1090/08.3BESNT.

Ainda com interesse para o caso que nos ocupa, invoca-se o n.º1 do artigo 63º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), nos termos do qual “Os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão

fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório”.

Em concreto em relação aos juros compensatórios, dispõe o n.º 9 do artigo 35.º da LGT que “A liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas”.

Atentemos, agora, no caso concreto.

A liquidação impugnada de IR/ retenções na fonte resultou de uma ação inspetiva, de âmbito geral, ao ano de 2017 (cfr. ponto 2 da matéria de facto), sendo inequívoco que a Recorrente tomou conhecimento do relatório final inspetivo, designadamente das correções aritméticas relativas a retenções na fonte de IRS (cfr. ponto 10 dos factos provados). Aquando da comunicação de tal relatório foi a ora Recorrente informada de que “sob os fundamentos constantes do relatório, oportunamente a Administração Tributária lhe daria conhecimento das liquidações correspondentes” (cfr. ponto 11 do probatório).

Ora, se bem compreendemos a alegação da Recorrente podemos concluir que, em nenhum momento, se afirma o desconhecimento dos fundamentos (de facto e de direito) das liquidações, nem tão-pouco a insuficiência dos mesmos. O que a Recorrente convoca é o seu entendimento segundo o qual “a fundamentação dos atos administrativos não pode ser suprida por um ato anterior, comunicado em momento distinto, e que não é expressamente integrado no conteúdo do ato subsequente – o de liquidação de imposto (ou juros), sob pena de violação do princípio da segurança jurídica e do direito de defesa do contribuinte”.

Como de forma cristalina se escreveu no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo (numa situação idêntica àquela que aqui se analisa), proferido em 06/03/24, no processo n.º 791/20.2BEPRT, “a fundamentação pode, como resulta da lei, ser uma fundamentação remissiva, por adesão às conclusões de um relatório de inspeção tributária (artigo 63.º, n.º 1 do RCPIT e 77.º, n.º 1 da LGT)” – no mesmo sentido, entre outros, o acórdão do STA de 12/01/22, no processo n.º 0887/20.0BELRS.

É precisamente o que ocorre no caso concreto. Efetivamente, se confrontarmos os atos de liquidação emitidos (e impugnados) com o RIT que os antecedeu, resulta evidente que tais atos encontram a sua fundamentação nas correções levadas a cabo pelos serviços de fiscalização.

Na verdade, quanto à liquidação de IR/retenções na fonte, no montante de € 37.662,87, e por apelo aos pontos 3 a 8 do probatório, dúvidas não restam que a mesma resulta do somatório do imposto em falta nos meses de fevereiro, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2017. Estava em causa, como bem se percebe, IR/ retenções na fonte relativas a rendimentos (dividendos ou juros de aplicações de capitais) pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos indevidamente considerados como não residentes. Com vista a tal correção, e com expressa invocação dos artigos 15.º, n.º 1, 71.º, n.º 1, 98.º, n.º 1 e 101.º do Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), foi aplicada a taxa liberatória de 28% sobre os apontados rendimentos. Mais se referia que tal valor de IRS deveria ter sido retido e entregue até dia 20 do mês seguinte, de acordo com o artigo 101.º, n.º 3 do CIRS.

Ora, como se afirmou no acórdão deste STA, já citado, de 12/01/22, cujo entendimento aqui se aplica com as devidas adaptações “Na situação que nos ocupa, (...), sendo inquestionável, posto o conteúdo do ponto E) dos factos provados, a ausência, na efetivada notificação do ato de liquidação (de IRS e juros compensatórios), de explícita e inequívoca remissão para a fundamentação constante do relatório de inspeção tributária, anteriormente, comunicado à impugnante, esta ficou, sem dificuldades, com condições para saber que, além do mais, a importância exigida dizia respeito a apuramento “proveniente da liquidação de retenções na fonte de IRS relativa ao ano indicado” (ou seja, 2016).

Ora, tendo esta notificação sido consumada em 10 de fevereiro de 2020, não obstante a apontada falta de remissão expressa, na medida em que a impugnante, no dia 21 de janeiro de 2020, havia sido notificada do relatório, final, de uma inspeção tributária a que tinha sido sujeita, respeitante ao ano de 2016, do qual, além do mais, constavam referências a “... rendimentos pagos a sujeitos passivos residentes (n.º 1 e n.º 2 do artigo 71.º do CIRS) € 7.195,50”, acrescendo a circunstância de o acompanhante ofício (de notificação), por contraposição a correções meramente aritméticas em sede de IRC, mencionar, expressamente, “Quanto a eventuais correções meramente aritméticas aos demais impostos em falta, cujos fundamentos constam do referido Relatório, será oportunamente notificado da liquidação pelos Serviços da AT. Da(s) notificação(ões) supra citada(s) constará a indicação dos prazos e meios de defesa contra a(s) liquidação(ões)”, entendemos, na linha jurisprudencial do acórdão, acima coligido, que a impugnante, atuando com a diligência de um destinatário normal, interessado e responsável, dispunha de todos os elementos para, uma vez relacionados, conectados, perceber, sem dificuldade, que a liquidação em causa era aquela que lhe tinha sido pré-anunciada em janeiro e, obviamente, que a competente fundamentação residia, sem margem para dúvidas, no relatório de inspeção, nesse primeiro momento, enviado e recebido.

Por outras palavras, os serviços da impugnante (não se olvide, ainda, que se trata de um grande banco, com, seguramente, alargado e competente gabinete de assuntos jurídico-tributários) atuando, singelamente, com a atenção, responsabilidade e cautelas de um cidadão comum, tendo sido notificados de ofício/relatório a anunciar futura liquidação de impostos em falta (detetados no âmbito de inspeção externa de que não há notícia ter sido efetivada sem o seu conhecimento/participação) e, passados cerca de 20 dias, da liquidação de um dos tributos, identificados nesse ofício/relatório, só podiam, mediante um mínimo (e exigível) esforço de atenção/relação, assumir que a fundamentação desta era, sem margem para dúvidas, a constante do dito relatório inspetivo.

Em suma, entender o mandato legal, inscrito, entre outros, nos arts. 77.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) e 153.º n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), da possibilidade/faculdade de fundamentação (dos atos administrativo-tributários) por remissão, com os contornos expostos, não viola, em primeira linha, a exigência, constitucional, vertida no art. 268.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP), bem como, coaduna-se com o carácter relativo e casuístico, que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, há muito, repetidamente, atribuído, pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, ao dever de fundamentação em matéria administrativo-tributária (dos procedimentos/atos tributários). Determinante é, portanto, verificar e concluir que, ponderadas as especificidades de cada situação, o destinatário da fundamentação, operando com critérios de um cidadão normal, atento, cauteloso, consiga, sem, um esforço exagerado, uma extensa atuação investigatória,

perceber, num conjunto encadeado de atos, relacionados, de notificação, onde reside a fundamentação, por remissão, de um deles” – fim de citação.

Face ao que vem sendo dito, acompanhando a posição do EMMP e da jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo, conclui-se que, no caso concreto e atento o circunstancialismo ressaltado, as liquidações impugnadas encontram suporte motivador no relatório elaborado pelos serviços inspetivos, do qual se retira – sem dúvidas – o percurso cognoscitivo e valorativo, suficientemente detalhado, que está na base dos valores corrigidos e, conseqüentemente, liquidados. Independentemente da eventual discordância da Recorrente com as correções efetuadas, a verdade é que o RIT é claro quanto ao quadro legal convocado, aos factos sujeitos a imposto, aos valores dos rendimentos, à taxa e ao imposto em falta. “Ou seja, nestas situações, o acto de liquidação não pode deixar de ser analisado e interpretado em conformidade com o relatório de inspecção” - assim, acórdão do STA, de 16/9/20, Processo 0921/15.6BEPRT.

Neste contexto, como se disse no acórdão que vimos de referir, citado na sentença recorrida e no parecer do EPGA, cujo entendimento se subscreve integralmente e tem plena aplicação no caso vertente: “(...) Ora, no caso, a existir alguma irregularidade (mera irregularidade), ela atem-se à falta de referência expressa no acto de liquidação aos elementos identificativos do relatório de inspecção; irregularidade que não prejudicou a correcta compreensão pelo sujeito passivo da relação entre ambos (como atesta a presente acção), não sendo sequer necessário mobilizar: i) primeiro, o princípio da razoabilidade para sustentar que, atento o conteúdo de ambos (do relatório de inspecção, cuja notificação antecedeu a do acto tributário), qualquer declaratório normal teria objectivamente estabelecido aquela relação e, com isso, teria tido acesso à fundamentação da liquidação; ou ii) subsidiariamente, a aplicação do regime do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT no quadro de uma relação de colaboração leal e de boa-fé nas relações tributárias, para concluir que não existe a alegada falta de fundamentação.” – vide, no mesmo sentido o acórdão deste STA, de 06/03/24, já citado».

Aderindo à citada jurisprudência, considera-se que as liquidações em causa estão suficientemente fundamentadas, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária.

Subsiste, ainda, um aspecto a considerar, que tem a ver com o facto de nas liquidações se mencionar Março e Abril de 2021, quando na verdade estão em causa acertos referentes a 2020.

Quanto a este aspecto, a Requerida, embora tenha alegado que «a Requerente foi notificada de forma eletrónica (via CTT), no dia 2025-01-15, da liquidação adicional de IVA referente ao período de 2020/12, elaborada com base da correção efetuada pelos serviços de inspecção tributária, no valor de 9.001,50€, constando expressamente a informação seguinte: «Fica notificado da correção efetuada ao valor do excesso a reportar existente na conta corrente de IVA, nos termos aqui indicados e com os fundamentos constantes do relatório de inspecção que lhe foi enviado. Esta correção foi feita nos termos do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro e

REPERCUTE-SE PARA OS PERÍODOS DE IMPOSTO SEGUINTE», a verdade é que não fez prova de tal alegação, pelo que tal facto foi considerado não provado.

No entanto, não parece que a referida menção aos períodos de Março e Abril de 2021 carecesse de explicitação adicional, na medida em que essa menção decorreu exclusivamente de imposição legal e foi consequência das correcções realizadas no Relatório de Inspeção Tributária de IVA referente ao ano de 2020, não revestindo qualquer carácter inovatório carecido de fundamentação adicional.

Na realidade, o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de Setembro, na sua redacção actual, diz textualmente que: «Havendo erro na liquidação resultante dos factos previstos no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA e não efetuando o sujeito passivo a respectiva regularização pela forma e no prazo estabelecido no Código do IVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira procede à retificação das declarações dos sujeitos passivos e emite a liquidação adicional que se mostrar devida, nos termos do artigo 87.º do mesmo Código, sem prejuízo de proceder a compensações com eventuais créditos que se encontrem disponíveis em conta corrente».

Desta norma decorre que, não havendo lugar a compensação com créditos já passados, as quantias em dívida teriam de ser reflectidas em períodos relativamente aos quais fosse devido imposto.

Diga-se, por último, que os serviços da Requerente bem entenderam o período de IVA que estava em causa em cada uma das liquidações em crise. Tanto assim que, como se provou, exararam nas liquidações referentes a Março e Abril de 2021 a menção «Regularização de IVA por atraso (acerto do IVA de 2020)». Também por aqui se demonstra a suficiência da fundamentação. Tanto assim que a Requerente nem sequer usou da faculdade que lhe é conferida pelo artigo 37.º do Código de Procedimento e Processo Tributário de pedir a passagem de certidão dos elementos omitidos.

Pelo exposto, considera-se improcedente o alegado vício de falta de fundamentação assacado às liquidações em apreço.

3 – Importa agora apreciar a questão de saber se as liquidações de IVA e juros referentes a 2020 e 2021 enfermam de qualquer outra ilegalidade atribuída na Petição Inicial.

Vamos subdividir esta análise em duas vertentes: por um lado, a vertente da inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil e do princípio da neutralidade do IVA; por outro lado, a vertente da não contabilização da nota de crédito da D..., S.A. (ou C..., S.A. ou Lda.).

Assim:

3.1. – Quanto à vertente da inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil e do princípio da neutralidade do IVA.

Está provado que a Requerente adquiriu serviços de construção civil ao fornecedor B..., cujas Facturas n.ºs 1803, 1952 e 1953 não contêm a menção “IVA-Autoliquidação” e indevidamente liquidaram imposto no valor, respectivamente, de € 4.061,26, € 3.128,54 e € 5.872,96, tendo a Requerente deduzido o IVA assim liquidado e pago.

A posição da Requerida é a de que a Requerente não tinha direito a dedução, por força do da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 8 do artigo 19.º do Código do IVA, pelo que foram corrigidas as declarações de IVA referentes a Janeiro de 2020 no valor de € 4.061,26 e a Dezembro de 2020 no valor de € 9.001,50. Mais entende a Requerida que a Requerente só teria direito a dedução caso tivesse procedido à autoliquidação do IVA sobre as facturas da aquisição dos serviços, o que não fez.

A alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA na redacção aplicável dispõe que «As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada». E o n.º 8 do artigo 19.º do mesmo Código dispõe que «Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação». Não se coloca nestes autos a questão da inconstitucionalidade orgânica da referida alínea, na medida

em que as partes não discutem estar-se efectivamente perante verdadeiros serviços de construção civil.

As referidas disposições alicerçam-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 199.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Quer isto dizer que, sob o ponto de vista formal, a posição da Requerida dispõe de base legal.

Mas a Requerente questiona a conformidade das correcções efectuadas com o princípio da neutralidade do IVA (e, acrescentamos nós, com o princípio da efectividade). Já algumas decisões dos tribunais estaduais e do CAAD têm vindo a anular

A este propósito, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), por acórdão de 11 de Abril de 2019, proferido no processo C-691/17, considerou com interesse o seguinte:

«29 Em primeiro lugar, há que verificar se a recusa de dedução de IVA a um destinatário de serviços colocado numa situação como a da PORR é conforme com aquelas disposições e com aqueles princípios.

30 A este respeito, cabe recordar que, no regime de autoliquidação, não há qualquer pagamento de IVA entre o fornecedor e o destinatário de serviços, sendo este último, no que toca às operações efetuadas, devedor do IVA a montante, podendo, em princípio, deduzir este imposto de modo que nenhum montante será devido à Administração Tributária (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 41 e jurisprudência referida).

31 Há também que sublinhar que o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdãos de 15 de julho de 2010, Pannom Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 37, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 42).

32 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, n.º 24, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 43).

33 Importa, além disso, recordar que, no que se refere às modalidades de exercício do direito a dedução do IVA num processo de autoliquidação previsto no artigo 199.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, um sujeito passivo, que é devedor, enquanto destinatário de um serviço,

do IVA respetivo, não é obrigado a possuir uma fatura emitida nos termos dos requisitos formais dessa diretiva, para poder exercer o seu direito a dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro em causa no exercício da opção que lhe é permitida pelo artigo 178.º, alínea f), da referida diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 44 e jurisprudência referida).

34 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as faturas em causa no processo principal não continham as menções obrigatórias exigidas no artigo 169.º, n.º 1, alínea k), da Lei do IVA e que a PORR pagou erradamente o montante de IVA, que constava incorretamente nessas faturas, aos respetivos emitentes, ao passo que, em aplicação do regime de autoliquidação, devia, enquanto beneficiária dos serviços, pagar diretamente o IVA às autoridades fiscais, em conformidade com o artigo 142.º, n.º 1, alínea b), desta lei, pelo qual a Hungria implementou a opção prevista no artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112.

35 Assim, para além do facto de que as referidas faturas não cumpriam os requisitos formais previstos na legislação nacional que transpôs esta diretiva, não foi respeitada uma exigência substancial do referido regime, nomeadamente o pagamento do IVA às autoridades fiscais pelo sujeito passivo que pede a dedução. Essa situação impediu a autoridade tributária competente de controlar a aplicação do regime da autoliquidação, fazendo incorrer o Estado-Membro em causa num risco de perda de receitas fiscais (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.ºs 45 e 46).

36 Por outro lado, o IVA pago pela PORR aos fornecedores de serviços, emitentes das faturas, não era devido, ao passo que o exercício do direito a dedução está limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos correspondentes a uma operação sujeita ao IVA, ou pagos na medida em que sejam devidos (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 47).

37 Uma vez que a PORR não respeitou uma exigência substancial do regime de autoliquidação e o IVA que pagou aos fornecedores de serviços não era devido, não podia invocar um direito a dedução do referido IVA.

38 Em segundo lugar, há que examinar se, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, e como a PORR alega em substância, a autoridade fiscal deve verificar, antes de recusar o direito a dedução do IVA que um sujeito passivo pagou por erro a emitentes de faturas, como os que estão em causa no processo principal, se estes últimos estão em condições de retificar as faturas e de reembolsar ao mesmo sujeito passivo o montante de IVA indicado nas faturas. Segundo a PORR, se se admitisse que a autoridade tributária podia recusar o direito a dedução do IVA ao destinatário das faturas, sem, simultaneamente, exigir dos emitentes das faturas que eles aplicassem o regime de autoliquidação e retificassem aquelas, o destinatário das referidas faturas estaria sujeito a uma dupla tributação. No caso em apreço, a PORR considera que as regras nacionais aplicáveis às inspeções tributárias não permitem aos emitentes das faturas retificá-las.

39 A este respeito, deve recordar-se que, não havendo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos, as vias processuais destinadas a garantir a proteção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito da União dependem do ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, devendo as condições em que esses pedidos podem ser exercidos respeitar

os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar ou tornar excessivamente difícil na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.ºs 50, 52 e jurisprudência referida).

40 Neste contexto, o Tribunal de Justiça admitiu que um sistema em que, por um lado, o fornecedor de serviços que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro, o destinatário desses serviços pode intentar uma ação cível para repetição do indevido contra esse fornecedor respeita os princípios da neutralidade e da efetividade. Com efeito, esse sistema permite ao referido destinatário, que suportou o encargo do imposto faturado por erro, obter o reembolso dos montantes pagos indevidamente (Acórdãos de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.ºs 38 e 39, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 51).

41 No caso em apreço, sem prejuízo das verificações que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, o Governo húngaro confirmou, tanto nas suas observações escritas como na audiência no Tribunal de Justiça, que o sistema jurídico húngaro, em especial as vias processuais que este prevê em matéria de pedidos de restituição de impostos indevidamente faturados, permite, por um lado, ao destinatário de serviços, que é o destinatário das faturas em que o IVA foi faturado por erro, exercer contra os fornecedores de serviços que emitiram essas faturas uma ação de direito civil de repetição do indevido com vista a obter o reembolso dos montantes indevidamente pagos e, por outro, aos fornecedores de serviços solicitar à autoridade tributária o reembolso do IVA indevidamente pago.

42 Todavia, há que salientar que, se, numa situação em que o IVA tenha sido efetivamente pago à Fazenda Pública pelo fornecedor de serviços, o reembolso do IVA por este ao destinatário de serviços se revele impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do referido fornecedor de serviços, o princípio da efetividade pode exigir que o destinatário de serviços possa requerer o reembolso diretamente às autoridades tributárias. Neste caso, os Estados-Membros devem prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao referido destinatário de serviços recuperar o imposto indevidamente faturado, de modo a que o princípio da efetividade seja respeitado (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 53).

43 Aquando da audiência no Tribunal de Justiça, a PORR indicou que um dos fornecedores de serviços que tinha emitido as faturas em causa no processo principal era ou tinha sido objeto de um processo de insolvência. Sob reserva de verificações às quais incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio proceder, tal constatação constitui um indício de que pode ser impossível ou excessivamente difícil para a PORR obter o reembolso do IVA que esse fornecedor lhe faturou indevidamente.

44 Deve acrescentar-se que, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, no caso em apreço, não existe nenhum indício de fraude e os fornecedores de serviços, que emitiram as faturas em causa no processo principal, pagaram o IVA à Fazenda Pública, de modo que esta não sofreu nenhum prejuízo resultante do facto de as faturas terem sido emitidas erradamente segundo o regime de tributação comum em vez de segundo o regime de tributação por autoliquidação.

45 Nestas condições, caso o reembolso à PORR pelos fornecedores de serviços em causa no processo principal, do IVA indevidamente faturado, se revele impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente no caso de insolvência desses fornecedores, a PORR deve poder dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à autoridade tributária. Tal pedido é, no entanto, distinto do pedido de dedução do IVA, que é o objeto do litígio no processo principal.

46 No que respeita, por outro lado, à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio relativamente à eventual existência de uma obrigação da autoridade tributária de verificar que a retificação das faturas em causa e a obtenção do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública pelos emitentes dessas faturas são legalmente possíveis, há que recordar que o litígio no processo principal diz respeito à recusa pela autoridade tributária de um pedido de dedução do IVA formulado pelo destinatário das faturas. A possibilidade para os emitentes de tais faturas de proceder à retificação das mesmas ou de obter o imposto indevidamente pago à Fazenda Pública é, com efeito, como foi exposto nos n.ºs 42 a 45 do presente acórdão, um aspeto que importa verificar para determinar se o destinatário das faturas em causa deve poder dirigir um pedido de reembolso diretamente à autoridade tributária. Em contrapartida, esse aspeto não é pertinente para verificar a conformidade com o direito da União da recusa pela autoridade tributária do pedido de dedução do IVA formulado pelo destinatário das faturas em questão, numa situação como a que está em causa no processo principal.

47 Do exposto resulta que, desde que o sistema húngaro permita à PORR obter o IVA que pagou indevidamente aos emitentes de faturas em causa, a autoridade tributária não é obrigada, antes de recusar o pedido de dedução do IVA, nem a verificar se os emitentes podem retificar as faturas com base na legislação nacional nem a ordenar tal retificação.

48 Resulta das considerações precedentes que a Diretiva 2006/112, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática da autoridade tributária segundo a qual, na inexistência de suspeitas de fraude, a referida autoridade recusa a uma empresa o direito a dedução do IVA que esta empresa, enquanto destinatária de serviços, pagou indevidamente ao fornecedor desses serviços com base numa fatura por este emitida de acordo com as regras do regime ordinário do IVA, quando a operação pertinente estava abrangida pelo mecanismo de autoliquidação, sem que a autoridade tributária

– avalie, antes de recusar o direito a dedução, se o emitente dessa fatura errada pode devolver ao destinatário da mesma o montante de IVA indevidamente pago e se pode retificá-la e regularizá-la, em conformidade com a legislação nacional aplicável, para obter o reembolso do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública, ou

– decida reembolsar, ela mesma, ao destinatário dessa mesma fatura o imposto indevidamente pago ao emitente desta e que este último, em seguida, pagou indevidamente à Fazenda Pública.

Esses princípios exigem, contudo, nos casos em que o reembolso, pelo fornecedor de serviços ao destinatário, do IVA indevidamente faturado se revele impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do fornecedor de serviços, que o destinatário dos serviços possa pedir a devolução diretamente à autoridade tributária».

Em resumo, colocado perante a questão de saber se é legal a recusa do direito à dedução do IVA numa situação em que um destinatário de serviços pagou IVA indevidamente ao fornecedor, quando devia aplicar-se o regime de autoliquidação, o TJUE, reiterando jurisprudência anterior (Acórdãos de 15 de Março de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05 e de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15), considerou que: (i) no regime de autoliquidação, o destinatário é responsável por declarar e deduzir o IVA, sem pagamento entre as partes, garantindo neutralidade fiscal; (ii) o direito à dedução é essencial no sistema do IVA, mas só se aplica a impostos efetivamente devidos; (iii) no caso concreto, o sujeito passivo pagou IVA indevido aos fornecedores com base em faturas erradas e não cumpriu uma exigência essencial de pagar o IVA directamente ao Estado, não tendo direito à dedução desse IVA; (iv) a correção do erro passa, em condições normais, pelo pedido do reembolso pelo destinatário ao fornecedor, o qual pode, por sua vez, reclamar ao fisco; (v) a autoridade fiscal não é obrigada a verificar se o fornecedor pode corrigir faturas antes de recusar a dedução; (vi) excepcionalmente, se for impossível ou muito difícil obter o reembolso do fornecedor (por exemplo, insolvência), o destinatário pode pedir directamente o reembolso à autoridade tributária.

Quer isto dizer que a recusa da dedução do IVA é compatível com o direito da UE, desde que exista possibilidade de recuperar o imposto indevidamente pago. Contudo, em situações excepcionais, como no caso de insolvência do fornecedor, o destinatário deve poder solicitar directamente o reembolso ao Estado.

Esta decisão foi posteriormente reiterada no Acórdão do TJUE de 13 de Março de 2025, *Greentech SA*.

Sobre a matéria, cfr., LAFUENTE, ANTONIO LONGÁS, “Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 443 (febrero 2020), pp. 66-67, e ZUBIMENDI CAVIA, ALEJANDRO, “La Directiva de IVA permite denegar el derecho a deducir el IVA indebidamente soportado, pero debe devolverlo al destinatario de la operación cuando a este le sea muy difícil recuperarlo del vendedor: STJUE de 13 de marzo de 2025, C-640/23”, in *Revista Técnica Tributaria*, 2025, v. 2, n. 149, p. 241; FLOREA, BOGDAN, “Fiscal neutrality and exceptional remedies in VAT matters: direct

recovery of notdue VAT from the tax authority in the contexto of CJEU case law”, in *Annales Universitatis Apulensisseries*, Jurisprudentia 28/2025, pp. 69 e ss.

De salientar que o aresto do TJUE proferido no processo C-691/17 qualifica como indevido o IVA pago na sequência da liquidação levada a cabo pelo fornecedor dos serviços de construção civil.

No caso ora em apreço, a Requerente procura confundir o pagamento de IVA *não devido* com o pagamento de IVA *devido*, sendo que, nos termos da lei e da jurisprudência citada, apenas este confere direito a dedução e apenas a este se aplica o princípio da neutralidade. Não obstante, tal não impede, por um lado, que o IVA indevidamente pago não possa ser reclamado pelo sujeito passivo, nos termos gerais aplicáveis à repetição do indevido e que, por outro lado, o IVA objecto das correcções e liquidações impugnadas possa ser deduzido, também nos termos gerais do mecanismo do IVA e do n.º 8 do artigo 19.º do respectivo Código.

A verdade é que a Requerente deduziu o IVA pago ao seu fornecedor pelos serviços de construção civil, IVA que não era devido; relativamente a este IVA não devido, não está previsto o direito a dedução, embora possa pedir a repetição do indevido, nos termos gerais. O que a lei confere – em termos compatíveis com o direito da União Europeia, como vimos – é o direito de dedução do IVA autoliquidado (leia-se, IVA efectivamente devido), nos termos do n.º 8 do artigo 19.º do Código do IVA. Ou seja, não existe postergação do direito à dedução de IVA devido nem violação do princípio da neutralidade fiscal.

No que respeita ao IVA não devido, pago ao fornecedor B... referente às facturas dos autos, a Requerente dispõe no ordenamento jurídico português da possibilidade de pedir a este a correcção das facturas ou a repetição do indevido ou, excepcionalmente, caso aquela faculdade se tenha torna impossível ou extremamente difícil, da possibilidade de reclamar o reembolso directamente junto da Administração Tributária. Não cabe aqui apreciar de qualquer destas questões, pois as mesmas não dizem respeito à

Decorre do que antecede que as liquidações adicionais de IVA referentes aos serviços de construção civil prestados pelo fornecedor B... não merecem censura, por conformes com a lei,

nomeadamente o n.º 8 do artigo 19.º do Código do IVA, improcedendo o Pedido de Pronúncia Arbitral nesta parte.

De salientar que o citado Acórdão do TJUE proferido no processo C-691/17 respeita a uma factualidade distinta daquela que fundamentou o Acórdão do mesmo Tribunal de 8 de Maio de 2008, proferido nos processos apensos C-95/07 e C-96/07, Ecotrade, pois nestes está em causa a recusa do direito à dedução, enquanto naquele o direito à dedução do IVA devido não é colocado em causa e, quando ao IVA não devido são admitidos mecanismos de repetição do indevido junto do fornecedor que indevidamente liquidou IVA de acordo com o regime geral ou, excepcionalmente, junto da própria Administração Tributária.

3.2. – Quanto à vertente da não contabilização da nota de crédito da D... S.A. (ou C..., S.A. ou Lda.).

No que respeita a este aspecto, alega a Requerente não ter contabilizado a Nota de Crédito da D..., S.A., pelo facto de não ter contabilizado também a Factura que aquela visava neutralizar, por tê-la devolvido à fornecedora. A requerida alega que não houve devolução da Factura, pois esta estaria arquivada num dossier no momento da realização da Inspeção Externa.

Não se ignora que, atenta a qualidade dos actuais aparelhos de cópia e digitalização de documentos, em muitos casos será difícil discernir se estamos perante uma cópia ou um original.

No caso vertente, provou-se que por carta datada de 7 de Maio de 2019, registada com aviso de recepção, a Requerente devolveu à D..., S.A, NIPC ... (também conhecida nos autos por C..., S.A., e por C..., Lda.), a Factura n.º CP19/0347, de 30 de Abril de 2019, a qual foi recebida em 13 de Maio de 2019.

Além disso, em parte alguma do Relatório de Inspeção Tributária é demonstrado que a Requerente contabilizou a seu favor – para efeitos de abatimento à matéria colectável - a Factura n.º CP19/0347, de 30 de Abril de 2019. Salvo o devido respeito, só nesta hipótese a Administração Tributária teria razão material para considerar indevida a não contabilização da Nota de Crédito. E não se diga que seria suficiente a menção feita no Relatório a que o ano de 2019 já havia sido auditado sem referência a omissões de transacções (n.º 4.4. de fls. 43 do processo administrativo

instrutor). É que a falta de referência a omissões de transacções poderá resultar de erro do Relatório do ano anterior, não constituindo prova da contabilização da Factura comprovadamente devolvida.

Por isso, tendo a Factura n.º CP19/0347, de 30 de Abril de 2019, sido devolvida e não existindo demonstração inequívoca de a mesma ter sido lançada na contabilidade da Requerente, também não havia qualquer justificação para a contabilização da Nota de Crédito, pois esta destinava-se a neutralizar os efeitos de algo que já não estava contabilizado.

De resto, o próprio Relatório de Inspeção Tributária reconheceu a desnecessidade prática de contabilização de notas de crédito cujas correspondentes facturas não estivessem contabilizadas, por inexistência de impacto nos resultados (n.º 4.1 de fls. 43 do processo administrativo instrutor).

Embora se diga no mesmo Relatório que todas as operações devem ser registadas na contabilidade, a verdade é que o mesmo Relatório, certamente em homenagem ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, reconheceu a desnecessidade de contabilização de notas de crédito cujas correspondentes facturas não estivessem contabilizadas. É isto mesmo que sucede no caso vertente: a Nota de Crédito CP 20/0033 não foi contabilizada porque a Factura correspondente também não o havia sido.

Decorre, pois, do exposto que a liquidação adicional de IVA no valor de € 1.587,00, decorrente da não contabilização da Nota de Crédito CP 20/0033 da D..., S.A., NIPC..., enferma de evidente erro de facto e de direito, não podendo subsistir, pelo que, nesta parte, procede o Pedido de Pronúncia Arbitral.

Relativamente a esta parte, além da restituição do imposto e dos juros indevidamente pagos, deverá a Requerida pagar à Requerente os juros indemnizatórios devidos, contados desde 18 de Fevereiro de 2025, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária e do n.º 5 do artigo 61.º do Código do Procedimento e Processo Tributário.

IV – Valor da causa e custas do processo

Fixa-se à presente causa o valor de € 17.649,55 (dezassete mil, seiscentos e quarenta e nove euros e cinquenta e cinco cêntimos), correspondente ao somatório das liquidações impugnadas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário e do n.º 2 do artigo 306.º do Código de Processo Civil, *ex vi* do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

Porque decaíram parcialmente, ambas as partes deverão suportar as custas do processo, que se fixa em € 1.224,00, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT na proporção do decaimento, fixando-se 10% para a Requerente e 90% para a Requerida, e com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, do n.º 5 do artigo 4.º do RCPAT e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 527.º do CPC, *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

V – Decisão

Em face dos fundamentos que antecedem, decide-se considerar o presente Pedido de Pronúncia Arbitral parcialmente procedente, anulando-se parcialmente o Despacho de 12/09/2025 proferido pelo Diretor de Finanças da..., notificado através do ofício n.º..., que indeferiu o procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2025..., e, em consequência:

- a) Manter na ordem jurídica as seguintes liquidações impugnadas:
 - i) IVA referente a Janeiro/2020, no valor de € 4.061,26, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;
 - ii) Juros referentes a Janeiro/2020, no valor de € 770,41, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025...;
 - iii) IVA referente a Março/2021, no valor de € 4.221,10, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;
 - iv) Juros referentes a Março/2021, no valor de € 938,91, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025...;
 - v) IVA referente a Abril/2021, no valor de € 4.780,40, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;
 - vi) Juros referentes a Abril/2021, no valor de € 1.044,21, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025...;

- b) Anular as seguintes liquidações impugnadas:
- i) IVA referente a Novembro/2020, no valor de € 1.587,00, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2024...;
 - ii) Juros referentes a Novembro/2020, no valor de € 246,26, conforme Doc. 2025.../Liquidação 2025...;
- c) Determinar à Requerida a restituição do imposto e juros referentes às liquidações anuladas, acrescidos dos juros indemnizatórios devidos, contados desde 18 de Fevereiro de 2025;
- d) Condenar as partes nos encargos do processo, na proporção de 10% para a Requerente e 90% para a Requerida.

Notifique e registre.

CAAD, 29 de Junho de 2026

O Árbitro,

Aquilino Paulo da Silva Antunes