

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 963/2025-T**

**Tema: IVA – Regularização – prova do conhecimento da retificação pelo adquirente**

**Sumário:**

- I.** O artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA constitui uma disposição anti-abuso que visa evitar que o sujeito passivo regularize a seu favor imposto já deduzido pelo adquirente sem que este último proceda à correspondente correção a favor do Estado.
- II.** Para beneficiar do direito à regularização do imposto a seu favor, o sujeito passivo tem de demonstrar que o adquirente dos bens ou serviços tomou conhecimento da retificação promovida.
- III.** A prova do conhecimento pelo adquirente da retificação pode ser demonstrada por qualquer meio, nomeadamente através de resposta por correio eletrónico confirmando a receção das notas de crédito ou mediante o envio de cópia das mesmas devidamente carimbadas ou assinadas.

**DECISÃO ARBITRAL**

**I. RELATÓRIO**

- 1.** A... (A...), titular do NIPC ..., com sede na Rua ..., s/n, ..., ..., ..., ...-... Porto, anteriormente B..., titular do NIPC..., com sede na Rua ..., s/n – ..., ...-... Porto (doravante, a “**Requerente**”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “**RJAT**”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de

1.

Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “**Requerida**” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa com o número de processo ...2024..., bem como dos atos de autoliquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, “IVA”) dos períodos de 07/2023 e 08/2023, originados pelas declarações periódicas n.º... e n.º..., dos quais resulta um montante a pagar de € 18.893,79, e bem assim, que se determine a condenação da Requerida no reembolso daquele montante indevidamente pago acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a) e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 13 de janeiro de 2026, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Em 14 de janeiro de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a convidar a Requerente para, querendo, no prazo de 15 dias, aperfeiçoar o pedido de pronúncia arbitral, designadamente quanto ao meio processual utilizado e à indicação dos requisitos legais previstos no n.º 2 do artigo 10.º do RJAT e notificou a Requerida para apresentar resposta e o processo administrativo e, querendo, solicitar produção de prova adicional.
5. A Requerida apresentou a sua resposta em 5 de março de 2026, tendo igualmente remetido o processo administrativo.
6. Em 6 de março de 2026 a Requerente apresentou requerimento solicitando novo prazo para aperfeiçoamento do pedido de pronúncia arbitral por alegada falta de receção da notificação anterior.
7. Em 24 de março de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a solicitar ao CAAD o apuramento da existência de alguma anomalia com a notificação do despacho de 14 de janeiro de 2026 à Requerente bem como a confirmação da data em que a Requerente acedeu à referida notificação.

8. Em 25 de março de 2026 o Presidente do CAAD informou que a notificação do despacho de 14 de janeiro de 2026 foi enviada em 15 de janeiro de 2026 às 15:46 e acedida em 15 de janeiro de 2026 às 15:47.
9. Em 29 de março de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a indeferir o pedido da Requerente de conceder novo prazo para aperfeiçoamento do pedido de pronúncia arbitral e notificou a Requerente para exercer contraditório sobre a matéria de exceção invocada pela Requerida e indicar a matéria de facto a abordar na inquirição das testemunhas arroladas, tendo a Requerente apresentado resposta em 30 de março de 2026 e em 10 de abril de 2026.
10. Em 7 de maio de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a designar o dia 21 de maio de 2026, às 14h00, para realização da reunião arbitral.
11. Ambas as partes apresentaram alegações escritas: a Requerente em 5 de junho de 2026 e a Requerida em 22 de junho de 2026.

## **II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES**

12. Para fundamentar a sua posição, a Requerente invocou, em suma, o seguinte:
  - a fusão por incorporação do B... na A... (A...) não configura uma cessação de atividade, mas uma sucessão universal, nos termos do artigo 112.º do CSC;
  - a AT violou o princípio da neutralidade fiscal das fusões, consagrado no artigo 67.º da Diretiva 2006/112/CE e na jurisprudência do TJUE;
  - o formalismo da AT conduziu a uma duplicação de IVA, violando os artigos 55.º, 58.º, 59.º e 100.º da LGT;
  - a decisão de indeferimento da reclamação graciosa padece de falta de fundamentação, nos termos do artigo 77.º da LGT; e
  - são devidos juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º da LGT.
13. Por sua vez, a Requerida respondeu,
  - A. por exceção, invocando:

- ineptidão do pedido de pronúncia arbitral, por confusão entre impugnação judicial e pedido arbitral, agravada pela não apresentação do aperfeiçoamento após convite do Tribunal;
- incompetência material parcial do Tribunal Arbitral quanto à fixação da data de cessação de atividade, matéria de natureza cadastral que extravasa a competência do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT; e
- incompetência material para apreciar vícios próprios do ato de segundo grau (falta de fundamentação da Reclamação Graciosa).

B. por impugnação, sustentando que:

- a cessação de atividade decorre automaticamente do artigo 34.º, n.º 1, alínea b), do CIVA;
- a regularização pretendida não cumpre os requisitos do artigo 78.º do CIVA;
- o hiato temporal causado pela incorporação do B... na A... (A...) é imputável à Requerente; e
- não há erro dos serviços que justifique juros indemnizatórios.

### III. MATÉRIA DE FACTO

#### A.1. Factos dados como provados

**14.** Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

##### *Fusão do B... na A... (A...)*

- a)** O B... detinha natureza jurídica de “Associação de Direito Privado e de Utilidade Pública”, com sede na Rua ... ..., ...- ... ..., e tinha como objeto principal: “Actividades de ensaios e análises técnicas”, com o Código de Classificação das Atividades Económicas (CAE) n.º 071200 (por acordo).

- b) A Requerente nos presentes autos é a A... (A...) que foi constituída no âmbito de um processo de fusão por incorporação de três Institutos da Universidade ... (cf. documento n.º 1 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral):
- i) o B... (doravante “B...”);
  - ii) o C...; e
  - iii) o D....
- c) Esta fusão foi aprovada em 19.01.2023 e formalizada por escritura pública em 13.06.2023 (cf. documento n.º 1 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral).
- d) Em 28.06.2023 foi registada a dissolução do B..., que implicou a cessação automática de atividade em sede IVA com efeitos àquela data, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 34.º do Código do IVA (por acordo).
- e) A declaração de início de atividade da Requerente só foi entregue em 04.09.2023 (por acordo).

***Entrega do IVA e diligências promovidas pelo B...***

- f) Em 15.09.2023 o B... submeteu a declaração periódica (DP) de IVA n.º..., referente ao período de tributação de 2023/07, nos termos da qual apurou um total de base tributável de € 113.413,50 [campo 90], total de imposto a favor do sujeito passivo (SP) de € 4.980,82 [campo 91], total de imposto a favor do Estado de € 16.725,83 [campo 92], resultando imposto a entregar nos cofres do Estado no montante de € 11.745,01 [campo 93], tendo sido emitida a respetiva guia (cf. documento n.º 3 junto pela Requerente com as alegações escritas).
- g) Em 21.09.2023 o B... pagou o IVA no montante de € 11.745,01 (cf. documento n.º 4 junto pela Requerente com as alegações escritas).
- h) Em 24.10.2023 o B... submeteu a DP de IVA n.º ..., referente ao período de tributação de 2023/08, nos termos da qual apurou um total de base tributável de € 118.758,86 [campo 90], total de imposto a favor do SP de € 11.606,76 [campo 91], total de imposto a favor do Estado de € 18.755,54 [campo 92], resultando imposto

---

a entregar nos cofres do Estado no montante de € 7.148,78 [campo 93], tendo sido emitida a respetiva guia (cf. documento n.º 3 junto pela Requerente com as alegações escritas).

- i) Em 24.10.2023 o B... pagou o IVA no montante de € 7.148,78 (cf. documento n.º 4 junto pela Requerente com as alegações escritas).
- j) Em 16.10.2023 o B... comunicou à AT que existia uma discrepância temporal entre a data da cessação da sua atividade e a data de abertura da atividade da A... (A...), solicitando que a cessação de atividade do B... fosse fixada em 04.09.2023 para assegurar a coerência contabilística e fiscal da fusão (cf. documento n.º 2 junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral).
- k) Em 27.11.2023 a AT indeferiu este pedido, através do Ofício n.º 2023..., mantendo a cessação automática em 28.06.2023 (cf. documento n.º 3 junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral).
- l) Na sequência do indeferimento do pedido de alteração da data de cessação da atividade do B..., com o intuito de regularizar o IVA na entidade juridicamente existente nos meses de julho e agosto de 2023, o B... procedeu à emissão de 42 notas de crédito das faturas daquele período nas quais tinha sido liquidado IVA e o A... procedeu à reemissão das referidas faturas em substituição de cada uma das faturas emitidas anteriormente pelo B... (cf. documentos n.º 4, 5, 6 e 7 juntos pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral e documentos n.º 5 e 6 juntos pela Requerente nas alegações escritas), conforme decorre da listagem seguinte:

RELAÇÃO DAS NOTAS DE CREDITO EMITIDAS - LISTAGEM E-FATURA

| Nº Documento /        | NIF Adquirente | Data Emissão | Tipo do Documento | Total       | IVA        | Base Tributável | Fatura IC | Data Emissão | Fatura ICS | Data Emissão |
|-----------------------|----------------|--------------|-------------------|-------------|------------|-----------------|-----------|--------------|------------|--------------|
| NC 151 / JFZ64G85-151 |                | 19/09/2023   | Nota de crédito   | 9,225.00 €  | 1,725.00 € | 7,500.00 €      | 22063     | 22-08-2023   | 10         | 04-11-2023   |
| NC 161 / JFZ64G85-161 |                | 10/01/2024   | Nota de crédito   | 9,298.80 €  | 1,738.80 € | 7,560.00 €      | 21973     | 24-07-2023   | 199        | 27-12-2023   |
| NC 162 / JFZ64G85-162 |                | 10/01/2024   | Nota de crédito   | 6,765.00 €  | 1,265.00 € | 5,500.00 €      | 21948     | 12-07-2023   | 173        | 26-12-2023   |
| NC 163 / JFZ64G85-163 |                | 10/01/2024   | Nota de crédito   | 1,129.14 €  | 211.14 €   | 918.00 €        | 21974     | 25-07-2023   | 344        | 04-02-2024   |
| NC 165 / JFZ64G85-165 |                | 11/01/2024   | Nota de crédito   | 7,011.00 €  | 1,311.00 € | 5,700.00 €      | 22024     | 07-08-2023   | 250        | 27-12-2023   |
| NC 166 / JFZ64G85-166 |                | 11/01/2024   | Nota de crédito   | 5,535.00 €  | 1,035.00 € | 4,500.00 €      | 21916     | 03-07-2023   | 141        | 20-01-2024   |
| NC 167 / JFZ64G85-167 |                | 11/01/2024   | Nota de crédito   | 6,457.50 €  | 1,207.50 € | 5,250.00 €      | 21984     | 27-07-2023   | 209        | 21-01-2024   |
| NC 168 / JFZ64G85-168 |                | 12/01/2024   | Nota de crédito   | 5,854.80 €  | 1,094.80 € | 4,760.00 €      | 21983     | 26-07-2023   | 208        | 27-12-2023   |
| NC 169 / JFZ64G85-169 |                | 12/01/2024   | Nota de crédito   | 1,000.00 €  | 186.99 €   | 813.01 €        | 22001     | 02-08-2023   | 226        | 27-12-2023   |
| NC 170 / JFZ64G85-170 |                | 12/01/2024   | Nota de crédito   | 2,103.30 €  | 393.30 €   | 1,710.00 €      | 22002     | 02-08-2023   | 227        | 27-12-2023   |
| NC 173 / JFZ64G85-173 |                | 15/01/2024   | Nota de crédito   | 3,136.50 €  | 586.50 €   | 2,550.00 €      | 21934     | 11-07-2023   | 157        | 26-12-2023   |
| NC 174 / JFZ64G85-174 |                | 15/01/2024   | Nota de crédito   | 8,456.25 €  | 1,581.25 € | 6,875.00 €      | 21946     | 12-07-2023   | 169        | 26-12-2023   |
| NC 175 / JFZ64G85-175 |                | 15/01/2024   | Nota de crédito   | 11,494.35 € | 2,149.35 € | 9,345.00 €      | 21919     | 06-07-2023   | 211        | 27-12-2023   |
| NC 176 / JFZ64G85-176 |                | 15/01/2024   | Nota de crédito   | 8,293.89 €  | 1,550.89 € | 6,743.00 €      | 21951     | 13-07-2023   | 178        | 27-12-2023   |
| NC 177 / JFZ64G85-177 |                | 16/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22031     | 09-08-2023   | 256        | 01-01-2024   |
| NC 178 / JFZ64G85-178 |                | 16/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22028     | 09-08-2023   | 253        | 27-12-2023   |
| NC 179 / JFZ64G85-179 |                | 16/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22029     | 09-08-2023   | 254        | 27-12-2023   |
| NC 180 / JFZ64G85-180 |                | 16/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22030     | 09-08-2023   | 255        | 01-01-2024   |
| NC 181 / JFZ64G85-181 |                | 16/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22032     | 09-08-2023   | 257        | 01-01-2024   |
| NC 182 / JFZ64G85-182 |                | 16/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22033     | 09-08-2023   | 258        | 01-01-2024   |
| NC 183 / JFZ64G85-183 |                | 17/01/2024   | Nota de crédito   | 7,626.00 €  | 1,426.00 € | 6,200.00 €      | 22045     | 16-08-2023   | 270        | 01-01-2024   |
| NC 184 / JFZ64G85-184 |                | 17/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22034     | 09-08-2023   | 259        | 01-01-2024   |
| NC 185 / JFZ64G85-185 |                | 17/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22035     | 09-08-2023   | 260        | 01-01-2024   |
| NC 186 / JFZ64G85-186 |                | 17/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22036     | 09-08-2023   | 261        | 01-01-2024   |
| NC 188 / JFZ64G85-188 |                | 17/01/2024   | Nota de crédito   | 3,013.50 €  | 563.50 €   | 2,450.00 €      | 21972     | 24-07-2023   | 198        | 27-12-2023   |
| NC 189 / JFZ64G85-189 |                | 17/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 21965     | 17-07-2023   | 191        | 27-12-2023   |
| NC 190 / JFZ64G85-190 |                | 17/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 21966     | 18-07-2023   | 192        | 27-12-2023   |
| NC 191 / JFZ64G85-191 |                | 18/01/2024   | Nota de crédito   | 4,674.00 €  | 874.00 €   | 3,800.00 €      | 22037     | 11-08-2023   | 262        | 01-01-2024   |
| NC 192 / JFZ64G85-192 |                | 18/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22040     | 16-08-2023   | 265        | 01-01-2024   |
| NC 193 / JFZ64G85-193 |                | 18/01/2024   | Nota de crédito   | 1,230.00 €  | 230.00 €   | 1,000.00 €      | 22041     | 16-08-2023   | 266        | 01-01-2024   |
| NC 194 / JFZ64G85-194 |                | 18/01/2024   | Nota de crédito   | 1,660.50 €  | 310.50 €   | 1,350.00 €      | 22026     | 08-08-2023   | 251        | 27-12-2023   |
| NC 195 / JFZ64G85-195 |                | 18/01/2024   | Nota de crédito   | 2,460.00 €  | 460.00 €   | 2,000.00 €      | 22027     | 09-08-2023   | 252        | 27-12-2023   |
| NC 196 / JFZ64G85-196 |                | 18/01/2024   | Nota de crédito   | 2,706.00 €  | 506.00 €   | 2,200.00 €      | 21971     | 20-07-2023   | 197        | 27-12-2023   |
| NC 197 / JFZ64G85-197 |                | 18/01/2024   | Nota de crédito   | 1,968.00 €  | 368.00 €   | 1,600.00 €      | 22046     | 16-08-2023   | 271        | 01-01-2024   |
| NC 198 / JFZ64G85-198 |                | 19/01/2024   | Nota de crédito   | 1,894.20 €  | 354.20 €   | 1,540.00 €      | 22043     | 16-08-2023   | 268        | 01-01-2024   |
| NC 199 / JFZ64G85-199 |                | 19/01/2024   | Nota de crédito   | 2,066.40 €  | 386.40 €   | 1,680.00 €      | 22044     | 16-08-2023   | 269        | 01-01-2024   |
| NC 200 / JFZ64G85-200 |                | 19/01/2024   | Nota de crédito   | 2,152.50 €  | 402.50 €   | 1,750.00 €      | 22065     | 23-08-2023   | 288        | 01-01-2024   |
| NC 201 / JFZ64G85-201 |                | 19/01/2024   | Nota de crédito   | 5,658.00 €  | 1,058.00 € | 4,600.00 €      | 22073     | 30-08-2023   | 297        | 01-01-2024   |
| NC 202 / JFZ64G85-202 |                | 31/01/2024   | Nota de crédito   | 615.00 €    | 115.00 €   | 500.00 €        | 21915     | 03-07-2023   | 417        | 05-02-2024   |
| NC 1 / JF8WK6GB-1     |                | 30/10/2023   | Nota de crédito   | 14,231.10 € | 2,661.10 € | 11,570.00 €     | 21985     | 29-07-2023   | 19         | 04-11-2023   |
| NC 2 / JF8WK6GB-2     |                | 30/10/2023   | Nota de crédito   | 25,584.00 € | 4,784.00 € | 20,800.00 €     | 22025     | 07-08-2023   | 18         | 04-11-2023   |
| NC 4 / JF8WK6GB-4     |                | 07/12/2023   | Nota de crédito   | 11,685.00 € | 2,185.00 € | 9,500.00 €      | 22050     | 17-08-2023   | 553        | 14-05-2024   |

- m) Foram enviados e-mails aos adquirentes comunicando o procedimento de substituição das faturas (cf. documentos n.º 5, 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral pela Requerente e documento n.º 6 junto com as alegações da Requerente).
- n) Os adquirentes das faturas anuladas pelas notas de crédito n.º B.../151, B.../161, B.../162, B.../173, B.../174, B.../175, B.../176, B.../177, B.../178, B.../180, B.../181, B.../182, B.../183, B.../185, B.../186, B.../192, B.../193, B.../194, B.../196, B.../198, B.../201, A.../2 tomaram conhecimento da retificação, tendo confirmado a receção e tratamento das referidas notas de crédito (cf. documentos n.º 5, 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral pela Requerente e documento n.º 6 junto com as alegações da Requerente).
- o) Em 23.01.2024 foi apresentada Reclamação Graciosa peticionando a anulação das autoliquidações realizadas pelo B... respeitantes aos períodos de 07/2023 e 08/2023 e a restituição de € 18.893,79 (cf. documento n.º 8 junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral).
- p) Notificada do projeto de decisão da reclamação graciosa (cf. documento n.º 9 junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral), a Requerente apresentou a respetiva audição prévia (cf. documento n.º 10 junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral).
- q) Em 07.08.2025 foi proferida decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (cf. documento n.º 11 junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral).

***Entrega do IVA e diligências promovidas pela A... (A...)***

- r) Em 22.01.2024 a A... (A...) submeteu a declaração periódica (DP) de IVA n.º..., referente ao período de tributação de 2023/11, nos termos da qual apurou um total de base tributável de € 272.653,94 [campo 90], total de imposto a favor do sujeito passivo (SP) de € 25.026,86 [campo 91], total de imposto a favor do Estado de € 57.701,04 [campo 92], resultando imposto a entregar nos cofres do Estado no montante

- € 32.674,18 [campo 93], tendo sido emitida a respetiva guia (cf. documento n.º 3 junto pela Requerente com as alegações escritas).
- s) Em 25.01.2024 a Requerente pagou o IVA no montante de € 32.674,18 (cf. documento n.º 4 junto pela Requerente com as alegações escritas).
  - t) Em 20.02.2024 a A... (A...) submeteu a declaração periódica (DP) de IVA n.º..., referente ao período de tributação de 2023/12, nos termos da qual apurou um total de base tributável de € 351.143,67 [campo 90], total de imposto a favor do sujeito passivo (SP) de € 39.278,28 [campo 91], total de imposto a favor do Estado de € 54.943,12 [campo 92], resultando imposto a entregar nos cofres do Estado no montante de € 15.664,84 [campo 93], tendo sido emitida a respetiva guia (cf. documentos n.º 3 junto pela Requerente com as alegações escritas).
  - u) Em 25.01.2024 a Requerente pagou o IVA no montante de € 15.664,84 (cf. documento n.º 4 junto pela Requerente com as alegações escritas).
  - v) Em 20.03.2024 a A... (A...) submeteu a declaração periódica (DP) de IVA n.º..., referente ao período de tributação de 2024/01, nos termos da qual apurou um total de base tributável de € 157.884,25 [campo 90], total de imposto a favor do sujeito passivo (SP) de € 13.411,92 [campo 91], total de imposto a favor do Estado de € 31.209,69 [campo 92], resultando imposto a entregar nos cofres do Estado no montante de € 17.797,77 [campo 93], tendo sido emitida a respetiva guia (cf. documentos n.º 3 junto pela Requerente com as alegações escritas).
  - w) Em 25.03.2024 a Requerente pagou o IVA no montante de € 17.797,77 (cf. documento n.º 4 junto pela Requerente com as alegações escritas).
  - x) Em 22.04.2024 a A... (A...) submeteu a declaração periódica (DP) de IVA n.º..., referente ao período de tributação de 2024/02, nos termos da qual apurou um total de base tributável de € 141.538,20 [campo 90], total de imposto a favor do sujeito passivo (SP) de € 10.602,99 [campo 91], total de imposto a favor do Estado de € 31.919,00 [campo 92], resultando imposto a entregar nos cofres do Estado no

montante de  
€ 21.316,01 [campo 93], tendo sido emitida a respetiva guia (cf. documento n.º 3  
junto pela Requerente com as alegações escritas).

y) Em 26.04.2024 a Requerente pagou o IVA no montante de € 21.316,01 (cf.  
documento n.º 4 junto pela Requerente com as alegações escritas).

z) Em 22.07.2024 a A... (A...) submeteu a declaração periódica (DP) de IVA n.º...,  
referente ao período de tributação de 2024/05, nos termos da qual apurou um total  
de base tributável de € 248.825,34 [campo 90], total de imposto a favor do sujeito  
passivo (SP) de € 8.940,97 [campo 91], total de imposto a favor do Estado de €  
51.817,00 [campo 92], resultando imposto a entregar nos cofres do Estado no  
montante de  
€ 42.876,03 [campo 93], tendo sido emitida a respetiva guia (cf. documento n.º 3  
junto pela Requerente com as alegações escritas).

aa) Em 25.07.2024 a Requerente pagou o IVA no montante de € 42.876,03 (cf.  
documento n.º 4 junto pela Requerente com as alegações escritas).

## **A.2. Factos dados como não provados**

**15.** Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa,  
consideram-se não provado o seguinte facto:

a) Os adquirentes que tiveram as suas faturas anuladas pelas notas de crédito n.º  
B.../163, B.../165, B.../166, B.../167, B.../168, B.../169, B.../170, B.../179, B.../184,  
B.../188, B.../189, B.../190, B.../191, B.../195, B.../197, B.../199, B.../200, B.../202,  
A.../1 e A.../4 tiveram conhecimento destas notas de crédito.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

**16.** Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi  
alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para  
a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT  
e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

17. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
18. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, bem como o depoimento das testemunhas inquiridas, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
19. Quanto à prova do conhecimento das notas de crédito n.º B.../151, B.../161, B.../162, B.../173, B.../174, B.../175, B.../176, B.../177, B.../178, B.../180, B.../181, B.../182, B.../183, B.../185, B.../186, B.../192, B.../193, B.../194, B.../196, B.../198, B.../201, A.../2 pelos respetivos adquirentes, identifica-se na documentação junta aos autos e-mails que confirmam a receção das notas de crédito e o seu tratamento pelos adquirentes ou cópia dessas notas de crédito carimbada ou assinada pelos adquirentes.
20. Em particular no que respeita ao facto não provado, para além da prova documental que é omissa no que respeita à prova do conhecimento pelos adquirentes das notas de crédito n.º B.../163, B.../165, B.../166, B.../167, B.../168, B.../169, B.../170, B.../179, B.../184, B.../188, B.../189, B.../190, B.../191, B.../195, B.../197, B.../199, B.../200, B.../202, A.../1 e A.../4 nem o consequente tratamento das mesmas, resulta da prova testemunhal produzida que não houve segurança por parte dos clientes do B... de que os tenham concretizado a regularização a favor do Estado, motivo pelo qual não foi concretizada a regularização a favor do A... (*cf.* depoimento da testemunha E..., ao redor dos minutos 9 a 11 da parte II da gravação da inquirição de testemunhas).
21. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

#### IV. SANEAMENTO

22. O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, conforme detalhado abaixo, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

#### V. DO DIREITO

##### A. Conhecimento das exceções invocadas pela Requerida

##### A.1. Da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral

23. A Requerida invoca que *«Da leitura do pedido resulta uma confusão entre o meio de impugnação judicial, referindo-se a Requerente expressamente a “impugnação judicial” e a “impugnante” e o pedido de pronúncia arbitral que configura uma ambiguidade processual estrutural que compromete a delimitação do objeto do litígio e o exercício do contraditório pela Requerida o que conforma, nos termos do artigo 186.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, causa de ineptidão do pedido»* (cf. artigo 2.º da resposta da AT).
24. É certo que o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente apresenta imprecisões. Em concreto, e a título de exemplo, utiliza o artigo 102.º do CPPT para sustentar o pedido de *“impugnação do ato de indeferimento da reclamação graciosa com o n.º de processo ...2024...”* (cf. pedido de pronúncia arbitral), e não identifica os elementos referidos no n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.
25. Foi por esse motivo que no despacho de 14 de janeiro de 2026 o Tribunal arbitral notificou a Requerente para *“(…) nos termos da alínea b) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 590.º do*

---

*Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), querendo, no prazo de 15 dias, aperfeiçoar o pedido de pronúncia arbitral, designadamente quanto ao meio processual utilizado e à indicação dos requisitos legais previstos no n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.”*

- 26.** A Requerente não apresentou requerimento de aperfeiçoamento do pedido no prazo concedido.
- 27.** Não obstante as referidas deficiências, antecipa-se desde já que não se verifica a exceção de ineptidão da petição inicial – *rectius*, de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.
- 28.** Com efeito, dispõe o artigo 186.º, n.º 2 que a petição inicial é inepta:
- “a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;*
  - b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;*
  - c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.”*
- 29.** Acrescentando o n.º 3 do mesmo artigo que *“Se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial”*.
- 30.** A jurisprudência tem entendido que *“A ineptidão da petição inicial é nulidade insanável, de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 98.º CPPT, que só ocorre quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir ou quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis (artigo 186.º CPC)”* (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27.09.2023, proferido no processo n.º 01062/23.8BEPRT). E que *“A circunstância de poder haver lugar a despacho de aperfeiçoamento significa não se tratar de petição inepta, caso contrário não seria aperfeiçoável”* (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19.10.2023, proferido no processo n.º 2159/05.1 BELSB)
- 31.** Ora, apesar das imprecisões na petição inicial:
- a) foi formulado pedido inteligível e indicada a respetiva causa de pedir também inteligível,
  - b) não existe contradição entre o pedido e a causa de pedir, e

- c) não existem pedidos ou causas de pedir substancialmente incompatíveis.
32. Com efeito, resulta claro que o objeto imediato da presente ação arbitral é a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e que o objeto mediato consiste nos atos de autoliquidação de IVA respeitantes aos períodos de 07/2023 e 08/2023, através dos quais foi reportado e entregue IVA alegadamente indevido no montante global de € 18.893,79.
33. Para além disso, a Requerida contestou – através da apresentação de resposta –, interpretando convenientemente a petição inicial e apresentando defesa sobre os vícios invocados pela Requerente.
34. Pelo exposto, julga-se improcedente a exceção de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.

#### **A.2. Da incompetência material parcial do Tribunal Arbitral quanto à fixação da data de cessação de atividade**

35. De acordo com a AT, a Requerente funda a sua pretensão na invalidade da data de cessação de atividade do B..., sustentando que a apreciação desta questão consubstanciada na alteração ou fixação da data de cessação de atividade em sede de IVA constitui matéria de gestão cadastral tributária e não um ato de liquidação ou autoliquidação de tributo, ficando, assim, fora da competência material dos tribunais arbitrais tributários tal como delimitada pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. Acrescenta, ainda, que caso se entenda que foi peticionada a alteração retroativa da data de cessação de atividade do B..., tal pretensão não é adequada ao meio processual arbitral previsto no RJAT.
36. Sucede, porém, que, apesar de a Requerente mencionar o pedido de alteração da data de cessação de atividade como parte da factualidade relevante para a presente ação arbitral, o que verdadeiramente está em causa não é a apreciação da legalidade da data de cessação de atividade em si mesma.
37. O que a Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a consequente anulação dos atos de autoliquidação de IVA respeitantes aos períodos de julho e agosto de

2023, apresentados pelo B..., bem como o reconhecimento do direito à restituição das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

38. Estando estas pretensões inequivocamente compreendidas no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais, tal como definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, julga-se improcedente a exceção de incompetência material parcial do Tribunal Arbitral quanto à fixação da data de cessação de atividade.

### **A.3. Da incompetência material para apreciar vícios próprios do ato de segundo grau**

39. A Requerente invocou, entre outros vícios, a falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa. Por sua vez, a Requerida invocou que aquele vício é um vício de segundo grau (relacionado com o próprio procedimento de reclamação graciosa) que não pode ser conhecido pelo tribunal arbitral por se encontrar fora do âmbito da sua competência tal como delimitada pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

40. Não tem razão.

41. Vejamos o exposto na decisão arbitral proferida no processo n.º 540/2020-T:

*“A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT). Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

*Para além da apreciação direta da legalidade de actos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações*

*graciosas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações gratuitas), aos «actos susceptíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico».*

*Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua «um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» (n.º 2).*

*Mas, resulta do teor do artigo 2.º do RJAT que a arbitragem tributária não foi implementada quanto às matérias susceptíveis de serem objecto de acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois é manifesto que não se enquadram em qualquer das situações previstas.*

*De qualquer forma, extrai-se também da referida autorização legislativa, designadamente da alínea a) do n.º 4 do referido artigo 124.º, ao fazer referência aos «actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação», que não se pretendeu estender o âmbito da arbitragem tributária à apreciação de actos que, nos termos do CPPT, não podem ser objecto de impugnação judicial. Na verdade aquela expressão tem insita a exclusão dos «actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação» e das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT inferese a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.*

*Porém, como exceção a esta regra de delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa, poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, independentemente do seu conteúdo, pelo facto de a utilização do processo de impugnação judicial ter sido prevista numa norma especial, que é o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, actualmente revogado, em de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável. No mesmo sentido aponta a alínea c) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, ao referir «a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários». ” (destacado nosso).*

42. A decisão sindicada nos presentes autos, que recaiu sobre a reclamação graciosa, foi uma decisão de indeferimento que, como tal, comportou a apreciação da legalidade dos atos de autoliquidação de IVA respeitantes aos períodos de julho e agosto de 2023, cabendo a sua impugnação na competência deste Tribunal.
43. Assim, pelos fundamentos expostos, improcede a exceção de incompetência material para apreciar vícios próprios do ato de segundo grau.

## **B. Conhecimento do mérito**

### **B.1. Da alegada falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa**

44. A Requerente invocou a falta de fundamentação da decisão de reclamação graciosa, alegando que aquela não apreciou a totalidade da documentação junta.
45. É pacífico que, ao abrigo do artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, conjugado com o artigo 268.º, n.º 3, da CRP, impende sobre a Administração Tributária um dever de fundamentação dos atos tributários, cuja importância tem sido reiteradamente sublinhada pela doutrina e pela jurisprudência.
46. Com efeito, é entendimento pacífico que a fundamentação, para ser suficiente, clara e precisa, deve permitir a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo que conduziu à decisão, de modo que fique a conhecer a razão pela qual se

decidiu num determinado sentido e não noutro (cf., entre outros, RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2014, e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.03.2014, processo n.º 01674/13). Dito de outro modo, basta que o sujeito passivo tenha apreendido o *iter* decisório constante do ato, de forma a poder contestá-lo, seja pela via da reclamação graciosa, seja pela via contenciosa.

47. Ora, a Requerente não viu frustrado o seu direito de defesa pela forma como o dever de fundamentação foi exercido pela AT na decisão de reclamação graciosa, pois entendeu o seu conteúdo que contestou no presente pedido arbitral.
48. Apesar de sumária e independentemente da sua validade, a referida fundamentação constante da decisão de reclamação graciosa contém as normas do Código do IVA consideradas aplicáveis pela AT, analisa a documentação junta pela Requerente e é perfeitamente explícita e compreensível. Assim, não procede este vício alegado pela Requerente.

## **B.2. Da duplicação do pagamento de IVA como violação do princípio da neutralidade**

49. A Requerente invoca, em suma, que a AT terá agido com formalismo excessivo ao recusar a devolução do IVA pago indevidamente pelo IC, o que terá resultado em pagamento duplicado de IVA incompatível com os princípios estruturantes do sistema do IVA, designadamente, do princípio da neutralidade.
50. A *questão decidenda* a dirimir nos presentes autos consiste em determinar se, verificando-se uma situação de duplicação de pagamento de IVA, deve ser ordenado o respetivo reembolso à Requerente — entidade que incorporou o B... —, sendo para o efeito essencial a análise do regime de regularização consagrado no artigo 78.º do Código do IVA e dos respetivos pressupostos de aplicação.

Vejamos,

### **B.2.1. Do regime de regularização previsto no artigo 78.º do Código do IVA**

51. No caso dos autos, está em causa um procedimento de regularização de IVA, na medida em que o imposto inicialmente liquidado pelo B... nos períodos de julho e agosto de 2023

foi anulado mediante a emissão de notas de crédito, tendo as operações subjacentes sido subsequentemente refaturadas pela A... (A...).

**52.** As regularizações de IVA são reguladas pelo artigo 78.º do Código do IVA:

*Artigo 78.º*

*Regularizações*

*1 - As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo.*

*2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.*

*3 - Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.*

*4 - O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada.*

*5 - Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução.*

*(...)*

53. Com efeito, nos termos do artigo 184.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”), *“A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito”*. Concretizando a necessidade de regularização, dispõe o artigo 185.º da Diretiva IVA que *“A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (...)”*. Por fim, concedendo margem de conformação aos Estados-Membros quanto aos procedimentos de regularização aplicáveis, o artigo 186.º da Diretiva IVA estatui que *“Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º”*.
54. A este propósito já se pronunciou o TJUE no Acórdão de 19 de setembro de 2000, proferido no processo C-454/98, no sentido de que *“(...) compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente faturado, desde que essa regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal”*.
55. No que ora releva, o n.º 5 do citado artigo 78.º do Código do IVA constitui uma disposição anti-abuso, que visa evitar que o sujeito passivo regularize a seu favor imposto já deduzido pelo adquirente sem que este último proceda à correspondente correção a favor do Estado. Com efeito, se o sujeito passivo pudesse regularizar a seu favor imposto já deduzido pelo adquirente, sem qualquer correção na esfera deste, verificar-se-ia uma dedução de imposto sem qualquer operação tributável que a legitimasse na cadeia de valor, gerando prejuízo para o erário público e violando o princípio da neutralidade que estrutura o sistema comum do IVA.
56. A jurisprudência tributária é pacífica quanto a esta questão, destacando-se, entre outros, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14 de abril de 2016, proferido no processo n.º 06602/13 que refere que *“(...) a regularização do IVA a favor do sujeito passivo nos casos em que o valor tributável da operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, depende de um pressuposto legal, sob pena de se considerar indevida a respectiva dedução do IVA: ter na sua posse prova de que o adquirente tomou*

*conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto.” Clarifica o mesmo Acórdão que “(...) estamos perante um requisito legal de natureza formal do qual depende o exercício do direito à dedução do IVA (regularização) (...)”, competindo assim ao sujeito passivo, “(...) ter na sua posse prova de que o destinatário da nota de crédito tomou conhecimento da mesma vinculando-se, deste modo, a efectuar a respectiva regularização em causa. Com efeito, trata-se de uma exigência de cariz formal que tem em vista permitir à AT o controlo dos pressupostos do direito à dedução reportados ao momento em que o direito à dedução é exercido, e por essa razão, a natureza dessa prova deverá ser inequívoca, ou seja, no momento da regularização do IVA deve ser claro que o adquirente tomou aquele conhecimento (...)”. Neste mesmo sentido pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo Sul, de 16 de fevereiro de 2023, proferida no processo n.º 1029/07.3BELRS.*

- 57.** Importa referir que o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA não restringe a prova do conhecimento a meios de prova específicos.
- 58.** Desta forma, as exigências procedimentais de regularização previstas no artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA não violam o princípio da neutralidade, estando em plena conformidade com o Direito da União Europeia, designadamente com os artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA e com a jurisprudência do TJUE em matéria de regularização do imposto indevidamente faturado.

### **B.2.1. Apreciação do caso concreto**

- 59.** Em face do exposto, resulta da prova produzida que, relativamente às 42 faturas emitidas pelo B... nos períodos de julho e agosto de 2023, que apuraram IVA, foi remetida comunicação por correio eletrónico aos respetivos adquirentes, informando-os da anulação das faturas e da emissão das correspondentes notas de crédito. Não obstante o lapso temporal verificado entre a emissão das faturas e o envio dessas comunicações, as mesmas foram efetivamente realizadas.

60. Todavia, apenas vinte e dois adquirentes confirmaram expressamente a receção das notas de crédito, mediante resposta por correio eletrónico ou mediante o envio de cópia das notas de crédito devidamente carimbadas ou assinadas.
61. Em concreto, foi produzida prova suficiente do conhecimento das notas de crédito pelos adquirentes relativamente às notas de crédito n.º B.../151, B.../161, B.../162, B.../173, B.../174, B.../175, B.../176, B.../177, B.../178, B.../180, B.../181, B.../182, B.../183, B.../185, B.../186, B.../192, B.../193, B.../194, B.../196, B.../198, B.../201 e A.../2, uma vez que os respetivos adquirentes responderam por correio eletrónico confirmando a receção dos documentos.
62. Em consequência, anulam-se parcialmente os atos de autoliquidação de IVA contestados, na parte referente às faturas que foram anuladas pelas referidas notas de crédito n.º B.../151, B.../161, B.../162, B.../173, B.../174, B.../175, B.../176, B.../177, B.../178, B.../180, B.../181, B.../182, B.../183, B.../185, B.../186, B.../192, B.../193, B.../194, B.../196, B.../198, IC/201 e A.../2, no montante global de € 21.105,49, determinando-se o correspondente acerto do IVA entregue ao Estado.
63. Quanto aos restantes adquirentes, não ficou provado que tenham tido conhecimento das notas de crédito n.º B.../163, B.../165, B.../166, B.../167, B.../168, B.../169, B.../170, B.../179, B.../184, B.../188, B.../189, B.../190, B.../191, B.../195, B.../197, B.../199, B.../200, IC/202, B.../1 e A.../4, no total de € 14.375,23, nem que tenham promovido o reembolso dos montantes de IVA à Requerente, com o eventual acerto nas suas declarações periódicas.
64. É certo que como afirma João Canelhas Duro, o “(...) *procedimento de regularização de faturas visa, não só, permitir ao sujeito passivo «reaver» o IVA que entregou indevidamente ao Estado, mas, também, em especial quando o adquirente é sujeito passivo de imposto, acautelar, em igual medida, a regularização do IVA deduzido pelo adquirente com base na fatura que titula a operação tributável*” (JOÃO CANELHAS DURO, “Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação”, in Sérgio Vasques (Coord.), *Cadernos de IVA 2015*, (2015), 332). Este entendimento tem tido acolhimento pela jurisprudência tributária. O que significa que a comunicação e a prova do

conhecimento apenas se aplica às situações em que o adquirente pode deduzir o IVA suportado, *i.e.*, às situações em que o adquirente é, também ele, sujeito passivo de IVA.

- 65.** No entanto, esta circunstância não foi invocada pelas partes no presente processo. Sendo que também para os adquirentes das faturas anuladas pelas referidas notas de crédito n.º B.../163, B.../165, B.../166, B.../167, B.../168, B.../169, B.../170, B.../179, B.../184, B.../188, B.../189, B.../190, B.../191, B.../195, B.../197, B.../199, B.../200, B.../202, A.../1 e A.../4 foi enviada comunicação a dar conhecimento da sua emissão e necessidade de correção do IVA subjacente.
- 66.** Neste contexto, não estando demonstrado que os restantes vinte adquirentes tomaram conhecimento da regularização e agiram em conformidade — designadamente, procedendo à correção do IVA deduzido nas respetivas declarações periódicas — ou que não eram sequer sujeitos passivos de IVA, não pode determinar-se a anulação das autoliquidações de IVA nem o correspondente reembolso nesta parte, improcedendo o pedido quanto a esta parte.

### **C. Do pedido de reembolso das quantias pagas e de juros indemnizatórios**

- 74.** Como consequência da anulação parcial dos atos de autoliquidação de IVA respeitantes aos períodos de julho e agosto de 2023, a Requerente tem direito a ser reembolsada do montante indevidamente pago, correspondente à parte das faturas que foram anuladas pelas notas de crédito n.º B.../151, B.../161, B.../162, B.../173, B.../174, B.../175, B.../176, B.../177, B.../178, B.../180, B.../181, B.../182, B.../183, B.../185, B.../186, B.../192, B.../193, B.../194, B.../196, B.../198, IC/201 e A.../2 e que originou imposto entregue ao Estado, devendo o montante exato ser apurado em sede de execução de julgado.
- 75.** No que concerne ao pedido de juros indemnizatórios, importa ter presente o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que prevê que *“É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

76. O regime substantivo dos juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

*Artigo 43.º*

*Pagamento indevido da prestação tributária*

*1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

*2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

*3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

*4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.*

*5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto*

24.

*que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.*

77. O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando, em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
78. O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de reclamação graciosa de atos de autoliquidação, no acórdão de 26.11.2025, processo n.º 088/25.1BALSB, nos seguintes termos:
- “I - Deduzida pelo sujeito passivo reclamação graciosa do acto de autoliquidação e vindo o acto a ser anulado (total ou parcialmente) em impugnação judicial (ou pedido de anulação arbitral) do indeferimento daquela reclamação, os juros indemnizatórios que sejam devidos são-nos desde a data desse indeferimento expresso ou, se o prazo de decisão não for respeitado, desde a data em que se formou o indeferimento tácito, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada [cfr. artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].*
- II - Isto porque a partir do momento da decisão de indeferimento, efectiva ou presumida, a imputabilidade do erro se transferiu para a AT (passando a constituir um erro dos serviços), a determinar o pagamento por esta ao sujeito passivo de juros indemnizatórios sobre o montante indevidamente pago.”*
79. Tratando-se de jurisprudência uniformizada, deve seguir-se o seu entendimento. Em consequência, conclui-se que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data do indeferimento da reclamação graciosa, ou seja, desde 7 de agosto de 2025.
80. Em face do exposto, os juros indemnizatórios são devidos sobre o valor a reembolsar, desde 8 de agosto de 2025 — data imediatamente subsequente ao indeferimento da reclamação graciosa — e até integral reembolso à Requerente, à taxa legal supletiva,

nos termos conjugados dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

## **VI. DA DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- 1- julgar improcedentes as exceções de ineptidão da petição inicial, incompetência do tribunal quanto à fixação da data de cessação da atividade e incompetência do tribunal para apreciar vícios próprios do ato de segundo grau suscitadas pela Requerida;
- 2- julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e dos respetivos atos de autoliquidação de IVA dos períodos de 07/2023 e 08/2023 (do B...) na parte referente às faturas que foram anuladas pelas notas de crédito n.º B.../151, B.../161, B.../162, B.../173, B.../174, B.../175, B.../176, B.../177, B.../178, B.../180, B.../181, B.../182, B.../183, B.../185, B.../186, B.../192, B.../193, B.../194, B.../196, B.../198, B.../201, A.../2;
- 3- julgar parcialmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e dos respetivos atos de autoliquidação de IVA dos períodos de 07/2023 e 08/2023 (do B...) na parte referente às faturas que foram anuladas pelas notas de crédito n.º B.../163, B.../165, B.../166, B.../167, B.../168, B.../169, B.../170, B.../179, B.../184, B.../188, B.../189, B.../190, B.../191, B.../195, B.../197, B.../199, B.../200, B.../202, A.../1 e A...S/4.;
- 4- julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios quanto à parte que será objeto de reembolso, a determinar em sede de execução de julgado; e
- 5- condenar a Requerente e a Requerida nas custas do processo, na proporção do decaimento.

---

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 18.893,79 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VIII. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente na proporção de 40% e pela Requerida na proporção de 60%, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do mencionado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de julho de 2026

O Árbitro,

João Taborda da Gama