

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1044/2025-T

Tema: IRS; IVA. Métodos diretos e indiretos de determinação da matéria coletável.
Princípio do inquisitório; Cálculo do IVA na ausência de cobrança por parte do sujeito passivo.

SUMÁRIO:

- I. Não constitui avaliação da matéria coletável por métodos indiretos considerar como renda o montante creditado numa conta bancária em que o sujeito passivo recebe o produto das suas vendas.
- II. Não viola o princípio do inquisitório o órgão de inspeção tributária que realiza várias diligências para descoberta da verdade, quando nada lhe indica que esta pode ainda não ter sido atingida.
- III. Não tendo o sujeito passivo cobrado IVA aos seus clientes, e sendo devido IVA, este deve ter por base o valor total cobrado aos clientes deduzido do valor que corresponde ao IVA.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., ..., ... -, Serviço de Finanças da Moita, apresentou, em 02.12.2025, nos termos dos art.ºs 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e do artigo 99º, al. a) do CPPT, pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e anulação do seguintes atos:

- Liquidação adicional de IRS oficiosa/acerto de contas n.º 2025... ;
- Liquidações oficiosas de IVA n.ºs 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., todas por referência ao ano fiscal de 2022.

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa foi designada árbitro singular a signatária da presente decisão, o que a mesma aceitou no prazo legal, vindo a ser nomeada em 23.01.2026, e tendo nessa sequência o tribunal arbitral disso constituído em 10.02.2026.

Por despacho do tribunal de 10.02.26, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de trinta dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo, o que fez em 16.03.2026.

Por despacho de 13.04.2026, o Tribunal determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como a prescindência da produção de alegações, notificando as Partes para se pronunciarem sobre a tramitação proposta.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe decidir.

A cumulação de pedidos é admissível ao abrigo do disposto no artigo 3.º do RJAT.

III – POSIÇÃO DAS PARTES

1) Da Requerente

A Requerente argumenta, em síntese, que as liquidações impugnadas enfermam de ilegalidade por assentarem numa utilização materialmente encapotada de métodos indiretos de determinação da matéria tributável, embora formalmente qualificada pela Autoridade Tributária como correções técnicas ou avaliação direta. Sustenta, para o efeito, que os Serviços de Inspeção Tributária partiram exclusivamente da existência de movimentos a crédito em duas contas bancárias tituladas pela Requerente, identificados através da declaração “modelo 40”, e, sem proceder à demonstração concreta da respetiva origem e natureza, presumiram que tais montantes correspondiam, na íntegra, a vendas omitidas no âmbito da sua atividade, com reflexo quer em sede de IRS, quer em sede de IVA.

Segundo a Requerente, tal metodologia não consubstancia uma verdadeira avaliação direta, por não assentar na comprovação direta e exata de operações tributáveis concretas, mas antes num juízo presuntivo ou indiciário, próprio da avaliação indireta, em violação do regime previsto nos artigos 81.º

a 85.º da Lei Geral Tributária. Alega, por isso, que a Administração Tributária não poderia ter procedido a correções com base em tais elementos sem previamente demonstrar a impossibilidade de apuramento direto da matéria tributável e sem observar o respetivo quadro procedimental e garantístico, designadamente as garantias associadas ao recurso à avaliação indireta.

Acrescenta, ainda, que a AT violou o princípio do inquisitório, consagrado no artigo 58.º da LGT, por não ter promovido as diligências instrutórias que reputa necessárias ao cabal esclarecimento dos factos, designadamente a obtenção de elementos bancários aptos a identificar os ordenantes das transferências e a natureza concreta dos movimentos em causa, apesar de tais diligências serem, no seu entender, legalmente possíveis.

Por fim, sustenta que, mesmo admitindo a correção efetuada, a quantificação do IVA padeceria de erro, porquanto, a seu ver, os montantes creditados nas contas bancárias deveriam, a existir operações tributáveis, ser considerados valores brutos, com IVA incluído, impondo-se a respetiva extração “por dentro”, e não o acréscimo do imposto “por fora”. Em consequência, pede a anulação das liquidações de IRS e de IVA impugnadas, por violação de lei e, subsidiariamente, por violação do princípio do inquisitório.

2) Da Requerida

A Requerida sustenta, em síntese, que as liquidações impugnadas devem ser mantidas, por entender que as correções efetuadas em sede inspetiva assentam em correções aritméticas ou técnicas, e não em métodos indiretos de determinação da matéria tributável. Alega que, no decurso do procedimento inspetivo, foi detetada uma divergência objetiva entre a declaração Modelo 3 de IRS apresentada pela Requerente relativamente ao ano de 2022 – entregue com o Anexo B com rendimento coletável declarado de €0,00 – e a informação constante da declaração “modelo 40” do mesmo ano, da qual resultava a existência de transferências multibanco e imediatas para duas contas bancárias tituladas pela Requerente, no montante global de €114.758,49.

Segundo a Requerida, tal divergência, conjugada com o facto de a Requerente se encontrar coletada para o exercício de atividade comercial de venda de têxteis, vestuário, calçado, malas e similares, atividade que, segundo sustenta, era efetivamente exercida através de publicitação e vendas na rede social “Facebook”, com recebimentos por transferência bancária, permitia concluir, sem recurso a presunções próprias da avaliação indireta, que os montantes em causa correspondiam a rendimentos omitidos provenientes da atividade empresarial. Acrescenta que não era conhecida qualquer outra atividade ou fonte de rendimentos da Requerente e que parte dos recebimentos era efetuada por via de TPA (Terminal

de Pagamento Automático) afeto à atividade, o que, no seu entendimento, reforça a natureza empresarial dos fluxos financeiros em causa.

A Requerida invoca ainda que a Requerente foi regularmente notificada, em diferentes momentos do procedimento inspetivo, para justificar a origem dos movimentos bancários e apresentar extratos das contas em causa, bem como para exercer o direito de audição prévia sobre o projeto de relatório, não tendo, porém, prestado quaisquer esclarecimentos, apresentado os elementos solicitados ou exercido o direito de audição. Daí conclui que não houve violação do princípio do inquisitório, antes se verificando uma falta de colaboração da própria Requerente, que inviabilizou qualquer esclarecimento adicional dos factos.

No plano da interpretação da lei aplicável, a Requerida defende que, estando a Administração Tributária em condições de apurar diretamente os rendimentos omitidos com base em elementos declarativos objetivos – designadamente o cruzamento entre a declaração “modelo 3 e a declaração “modelo 40” – estava vinculada a proceder por correções aritméticas, ficando afastado o recurso a métodos indiretos, por não se verificar qualquer impossibilidade de quantificação direta. Entende, por isso, que não houve preterição de garantias procedimentais próprias da avaliação indireta, designadamente quanto ao acesso à comissão de revisão.

Quanto ao IVA, sustenta ainda que a Requerente, tendo ultrapassado em 2021 o limiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, deixou de poder beneficiar desse regime em 2022, razão pela qual foi corretamente enquadrada oficiosamente no regime normal trimestral com efeitos a 1 de fevereiro de 2022. Nessa medida, entende que os rendimentos auferidos em 2022 estavam sujeitos a IVA à taxa de 23%. Rejeita, por outro lado, a alegação de que o imposto deveria ser extraído “por dentro”, por considerar que a Requerente atuou em 2022 como se permanecesse isenta, não tendo liquidado nem cobrado IVA aos clientes, nem apresentado declarações periódicas, pelo que o imposto em falta era devido nos termos gerais.

IV – QUESTÕES A DECIDIR

São as seguintes as questões a apreciar no presente processo arbitral:

- 1) Se o procedimento de quantificação da matéria coletável, tanto no caso da liquidação de IRS como no caso das liquidações de IVA, assentou em métodos diretos ou indiretos de determinação da matéria coletável;

- 2) No caso de se entender que o procedimento de quantificação da matéria coletável assentou em métodos diretos de determinação da matéria coletável, se o mesmo procedimento se encontra ferido de ilegalidade por violação do princípio do inquisitório e da verdade material.

A Requerente não formula expressamente (e subsidiariamente) o pedido de anulação parcial das liquidações de IVA com base em erro na quantificação, por o IVA dever ser calculado sobre o total das vendas deduzido do valor do IVA.

No entanto, a Requerente suscita expressamente esta questão, nos artigos 41.º a 43.º da pi.

Ora, tendo a questão sido expressamente suscitada – e, aliás, considerada também pela Requerida na sua resposta – não poderá o tribunal arbitral deixar de se pronunciar sobre ela.

Portanto, consideramos uma terceira questão a apreciar:

- 3) No caso de se entender que o procedimento de quantificação da matéria coletável, para efeitos de IVA, assentou em métodos diretos de determinação da matéria coletável, se o IVA devido ao Estado deverá ser calculado com base no volume de negócios após dedução do IVA devido.

V – FUNDAMENTAÇÃO - MATÉRIA DE FACTO

O Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- a)** A Requerente registou-se, em 2021-03-01, para o exercício da atividade de comércio a retalho não especializado em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de têxteis, vestuário, calçado, malas e similares (CAE 047123) (processo administrativo);
- b)** Para efeitos de IVA, a Requerente esteve enquadrada, até ao ano de 2021, no Regime Especial de Isenção do art.º 53.º do Código do IVA (CIVA) (processo administrativo);
- c)** Na sequência da ordem de serviço nº OI2025..., foi efetuado um procedimento inspetivo de carácter interno à Requerente, tendo como âmbito temporal o período de tributação de 2022, e âmbito objetivo o IRS e o IVA (processo administrativo);
- d)** Relativamente ao ano de 2021, no âmbito do procedimento de inspeção tributária determinado pela ordem de serviço n.º OI2025..., foi apurado, para a Requerente, um volume de negócios de € 137.485,89 (processo administrativo);

- e) Na sequência de tal conclusão, o serviço de inspeção tributária procedeu ao enquadramento oficioso da Requerente, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, com efeitos a partir de 01-02-2022 (processo administrativo);
- f) A Requerente submeteu declaração Modelo 3 de IRS no dia 08-11-2023, com o Anexo B sem rendimento coletável, relativamente ao ano fiscal de 2022 (facto afirmado no RIT e não impugnado);
- g) No procedimento de inspeção, o órgão de inspeção tributária efetuou o cruzamento da declaração “modelo 3 - IRS” da Requerente, com a declaração “modelo 40 - Valor dos Fluxos de Pagamentos com Cartões de Crédito e de Débito”, fornecida pelo Banco Comercial Português, relativa a duas contas de que a Requerente era titular, tendo detetado que, no ano 2022, o total de movimentos a crédito nessas duas contas ascendeu a 114.758,49 euros (processo administrativo);
- h) Em face deste cruzamento, o RIT concluiu:
- “Desta forma, temos indícios de irregularidades que são suscetíveis de colocar em causa os valores declarados pelo sujeito passivo, sendo propostas as correções melhor explicadas e quantificadas no Cap. V”.
- i) Através do ofício n.º..., de 14.04.2025, expedido por carta registada, o OIT solicitou à Requerente os seguintes elementos (processo administrativo):
- Extrato das contas bancárias, no BCP, com os números de identificação PT50... e PT50...;
 - Justificação para cada um dos movimentos a crédito ocorridos cujos pagamentos foram efetuados através de transferência multibanco, ou imediata, no valor total de €114.758,49 euros.
- j) A carta registada com o ofício mencionado em I não foi reclamada, pelo que foi devolvida à Requerida em 28-04-2025 (processo administrativo);
- k) No capítulo V do RIT, com o título “Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades”, lê-se:

“V.1 – Em sede de IRS

O valor das vendas de mercadorias propostas é no montante de 114.758,49 euros, importância esta correspondente ao valor das transferências através de multibanco ou imediata.

Sendo o sujeito passivo tributado pelas regras do regime simplificado (art. 28.º do CIRS), a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes previstos no art. 31º do mesmo diploma, que no caso em apreço é de 15% relativamente às vendas de mercadorias e produtos (nº 1 al. a)).

Aplicando o coeficiente à omissão de vendas no valor de 114.758,49 euros, temos a correção ao rendimento coletável no valor de 17.213,77 euros, assim determinado (...)."

(...)

V.2 – Em sede de IVA

Ao enquadrar o sujeito passivo no regime normal trimestral, temos a falta de apresentação das declarações periódicas de Iva para os quatro trimestres assim como a falta de liquidação de Iva a partir do dia 01.02.2022 e entrega nos cofres do Estado.

Não tendo sido apresentados os extratos das contas do Banco Comercial Português SA, o volume de negócios apurado para efeitos de RS no valor de 114.758,49 euros, vamos repartir equitativamente pelos 12 meses do ano, uma vez que só as transmissões efetuadas a partir de 01.02.2022, é que estão sujeitas a IVA, e liquidar adicionalmente o imposto em falta, sendo assim temos os seguintes valores por trimestre:

Períodos	Base tributável (a)	Taxa de IVA (b)	Imposto em falta € (axb)
1- Primeiro trimestre	19.126,42	0,23	4.399,08
2- Segundo trimestre	28.689,62	0,23	6.598,61
3- Terceiro trimestre	28.689,62	0,23	6.598,61
4- Quarto trimestre	28.689,63	0,23	6.598,61
Total	105.195,29		24.194,91

A falta de liquidação de IVA e entrega nos cofres do Estado é no montante de 24 194,91 euros.”

- l)** Do procedimento de inspeção resultou, para efeitos de IRS, uma correção para mais ao rendimento coletável declarado, no montante de € 17.213,77 euros, resultante da aplicação do coeficiente de 0,15 ao valor de 114.758,49, considerado como valor de vendas de mercadorias e produtos não declaradas (Ponto V.1 do Relatório de Inspeção Tributária);
- m)** Do procedimento de inspeção resultou a correção da base tributável do IVA dos quatro trimestres do ano de 2022, conforme tabela seguinte:

Período	Base tributável (€)	Imposto em falta (€)
1º Trimestre	19.126,42	4.399,08
2º Trimestre	28.689,62	6.598,61
3º Trimestre	28.689,62	6.598,61
4º Trimestre	28.689,62	6.598,61
Total	105.195,29	24.194,91

- n)** Parte dos creditamentos de valores monetários nas contas bancárias identificadas em I foram efetuados através de TPA (terminal de pagamento automático) (facto indicado no RIT e não impugnado);
- o)** Através do ofício n.º ..., de 21-05-2025, expedido por carta registada, o OIT notificou a Requerente para exercer o direito de audição prévia, relativamente ao projeto de relatório de inspeção (processo administrativo);
- p)** A carta registada com a notificação mencionada em O não foi reclamada, pelo que foi devolvida à AT em 05.06.2025 (processo administrativo);

O Tribunal dá como provada a matéria de facto elencada com base nos documentos constantes do processo administrativo.

O Tribunal não considera relevantes quaisquer outros factos invocados, pelo que não se dão como não provados quaisquer factos alegados e considerados relevantes.

VI – FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1. A questão da qualificação do procedimento de quantificação da matéria coletável

Dispõe o n.º 1 do artigo 85.º da LGT que “a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta.”

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 87.º da mesma lei estabelece que “A avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à
- c) correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- d) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei.
- e) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
- f) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.
- g) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Destes dois preceitos resulta que a utilização de métodos indiretos na determinação da matéria coletável dos sujeitos passivos só deve ter lugar quando, pelas razões taxativamente elencadas na lei, não possa ter lugar a determinação da matéria coletável por métodos diretos (STA, 19-03-2009, proc. 0890/09).

Como se afirma no acórdão do TCA-Sul, de 14.03.2019, no processo n.º 8160/14.7BCLSB, citado pela Requerente:

“O recurso à avaliação indireta funciona como última *ratio*, só podendo ocorrer quando se revele impossível o recurso à avaliação direta. Daí o carácter subsidiário da avaliação indireta, previsto no art.º 85.º da LGT, avaliação esta que deverá ocorrer apenas nos casos previstos nos art.ºs 87.º e 89.º do mesmo diploma legal.”

O artigo 90.º da LGT, por seu turno, descreve os métodos indiretos de determinação da matéria coletável, em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da mesma.

São eles:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- e) A localização e dimensão da atividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Como se vê, o método utilizado pela AT, que consistiu em considerar como produto de vendas comerciais da Requerente o total dos montantes creditados nas suas contas bancárias, não se enquadra em nenhuma destas possibilidades.

Nada na lei nos diz que o artigo 90.º pretendeu estabelecer uma lista fechada ou taxativa dos meios indiretos de determinação da matéria coletável.

Mas o que, sim, nos diz é que a determinação da matéria coletável por métodos indiretos consiste numa determinação da matéria coletável a partir de factos que são meramente indiciadores da matéria coletável; e, dessa forma, a determinação da matéria coletável por métodos indiretos é sempre uma aproximação, ou uma estimativa do valor real da matéria coletável; nunca uma quantificação real.

No caso, o OIT não usou indícios, ou factos indiciadores, para chegar à matéria coletável. Considerou, sim, que os montantes recebidos pela Requerente através das suas contas bancárias eram provenientes de vendas. Portanto, na determinação do rendimento anual da Requerente, para efeitos de IRS, não foram usados métodos indiretos.

A informação bancária fornecida através da declaração “modelo 40” é fidedigna e objetiva, e faz parte do acervo de informação financeira respeitante à atividade da Requerente. Não tendo a Requerente qualquer outra fonte de rendimento, a conclusão de que os montantes creditados nas suas contas bancárias são provenientes da sua atividade comercial – sua única fonte de rendimento – não constitui uma presunção, mas uma ilação lógica, admissível dentro dos métodos de determinação direta da matéria coletável, tal como é dito no acórdão de 09-01-2025 do Tribunal Central Administrativo, no âmbito do processo n.º 949/17.1BEALM, citado pela Requerida:

“Partindo a AT da informação conhecida resultante dos movimentos bancários resultantes de pagamentos através de TPA, depósito de cheques e de dinheiro declarados pelas instituições bancárias (modelos 40) considerando-os como proveitos não há lugar à aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável, por não se verificarem os pressupostos para tal, designadamente por não existir impossibilidade de quantificação direta”.

Cite-se ainda o acórdão do STA de 16-09-2020, extraído no processo 0760/16.7BESNT, em que se diz:

“Pese embora a fronteira por vezes ténue, a destriça para determinar se estamos perante uma correção técnica ou o uso de métodos indiretos e o regime jurídico aplicável há de assentar na utilização que, em concreto, a AT faça (ou não) de dados contabilísticos objetivos existentes na contabilidade do sujeito passivo e/ou daqueles que com ele se relacionam e cuja contabilidade se entrecruza com a do mesmo.

A mera correção contabilística de fluxos financeiros, sem recurso a presunções, operações de cálculo ou estimativas de proveitos omitidos deve qualificar-se como correção técnica.”

Também no caso presente com ressalva da fronteira por vezes ténue entre métodos de avaliação direta e indireta, nos parece ser de qualificar os métodos usados como métodos diretos.

Saliente-se que a Requerente se encontra enquadrada, para efeitos de tributação em IRS, no regime simplificado, pelo que está dispensada de manter contabilidade organizada; também não consta nos autos que a Requerente tenha contabilidade ou que a tenha disponibilizado ao OIT; também resulta das peças processuais e do processo administrativo que a Requerente não fez chegar ao OIT quaisquer faturas. Ora, na ausência de escrita e de faturas, a informação bancária há de ser tida como informação financeira (dados contabilísticos) objetivos existentes na contabilidade de um terceiro relacionado com o sujeito passivo. Sendo igualmente certo que estes dados contabilísticos, no caso, são os únicos de que se dispõe, pelo que não contradizem quaisquer outros. É de acrescentar que alguns dos creditamentos

de valores monetários foram efetuados por terminal de pagamentos automáticos, o que permite concluir que estão relacionados com a atividade comercial da Requerente.

A Requerente pode dispor de informação que invalide a ilação do OIT, o que pode acontecer em qualquer procedimento de avaliação direta ou indireta. Para fazer valer a sua visão sobre os factos, os sujeitos passivos dispõem do poder de contraditório, o qual se manifesta em várias fases do procedimento administrativo.

Improcede, portanto, o vício de ilegalidade por utilização indevida de métodos indiretos na determinação da matéria coletável.

2. Violação do princípio do inquisitório

O princípio do inquisitório encontra-se consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (LGT) e consubstancia-se no dever da AT de realização oficiosa de todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material, sendo que é um princípio conformador da atividade da AT, na formação do ato lesivo dos interesses legalmente protegidos dos administrados.

O dever de inquisitório por parte da administração tributária opera, necessariamente, dentro de limites. Ele exige que a AT desenvolva diligências para a descoberta da verdade, mesmo contrárias ao seu próprio interesse, mas não dispensa sujeitos passivos da obrigação de colaborarem na produção de provas, como se prevê no artigo 59.º da LGT (TCA-Sul, 30-04-2025, proc. 224/21.7BEBJA). Ou seja, se o órgão da AT, após desenvolver diligências inquisitórias, considera ter descoberto a verdade, não lhe pode ser exigido que prossiga indefinidamente na busca de uma outra verdade hipotética, sobretudo quando o sujeito passivo nada lhe indica nesse sentido.

No caso, a administração tributária desenvolveu várias diligências para a descoberta da verdade. A primeira foi a abertura do procedimento de inspeção. Dentro deste, seguiu-se a consideração da informação contida na declaração “modelo 40”, referente à Requerente. Perante os dados recolhidos nesta declaração, o órgão de inspeção comunicou esses elementos à Requerente e pediu-lhe que esclarecesse a sua origem, de modo especificado, o que é também uma diligência inquisitória.

Após ter, na ausência de resposta por parte da Requerente, elaborado proposta com a avaliação da matéria coletável, concedeu à Requerente, como era seu estrito dever, o direito de audição prévia, a que a Requerente também não respondeu. Embora a audição prévia não seja, em si mesma, uma diligência inquisitória, ela constitui uma oportunidade para o sujeito passivo indicar ao órgão da AT que a verdade ainda não foi descoberta, impelindo-a a prosseguir na atividade inquisitória.

Neste quadro factual, defender que o órgão de inspeção não cumpriu o dever de inquisitório porque não desenvolveu todas as diligências de prova abstratamente concebíveis, perante o silêncio da Requerente, assenta num formalismo interpretativo não coadunável com o princípio da praticidade.

Improcede, portanto, a alegação de ilegalidade dos atos de liquidação por violação do princípio do inquisitório.

3. Forma de cálculo do IVA devido

A Requerente alega ainda que, no caso de improcedência da pretensão da anulação total das liquidações, o IVA devido deve ser calculado como se o preço cobrado incluísse IVA.

A Requerida contrapõe alegando que a Requerente, ao ter operado, por erro seu, como se estivesse isenta de IVA, não poderia ter cobrado IVA.

O Tribunal de Justiça da UE já se pronunciou sobre esta questão, nos processos C-249/12 e C-250/12.¹

Nesse acórdão considerou o tribunal:

“32. A esse propósito, importa recordar que resulta dos artigos 1.º, n.º 2, e 73.º da diretiva IVA que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço destes e que o valor tributável inclui tudo o que constitui a contraprestação recebida ou a receber pelo fornecedor de bens ou pelo prestador de serviços em relação às operações pretendidas pelo adquirente, destinatário ou por um terceiro. O artigo 78.º dessa diretiva enumera certos elementos que devem ser incluídos no valor tributável. Segundo o artigo 78.º, alínea a), da referida diretiva, o IVA não deve ser incluído no referido valor.”

Portanto, como regra, o valor do IVA não deve ser incluído no valor tributável.

Prossegue o tribunal:

“34. Essa regra deve ser aplicada em conformidade com o princípio de base da referida diretiva, que reside no facto de o sistema do IVA ter como objetivo onerar unicamente o consumidor final (v., nomeadamente, acórdão Elida Gibbs, já referido, n.º 19, e despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, n.º 21).

¹ Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 7 de novembro de 2013, processos apensos C-249/12 e C-250/12, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A62012CJ0249>

35. Ora, quando um contrato de compra e venda tiver sido celebrado sem menção do IVA, na hipótese de o fornecedor, segundo o direito nacional, não poder recuperar junto do adquirente o IVA posteriormente exigido pela administração fiscal, considerar que a totalidade do preço, sem dedução do IVA, constitui a base a que o IVA se aplica teria a consequência de o IVA onerar esse fornecedor e colidir, portanto, com o princípio de que o IVA é um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final.

36. Essa tomada em consideração colidiria, por outro lado, com a regra segundo a qual a administração fiscal não poderá cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos Elida Gibbs, já referido, n.º 24; de 3 de julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Colet., p. I-3801, n.º 15, e Balkan and Sea Properties e Provadinvest, já referido, n.º 44).

37. Em contrapartida, isso não sucederia se o fornecedor tivesse, segundo o direito nacional, a possibilidade de adicionar ao preço estipulado um suplemento correspondente ao imposto aplicável à operação e de o recuperar junto do adquirente do bem.

38. Além disso, importa sublinhar que uma das características essenciais do IVA reside no facto de esse imposto ser exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços em causa. Isso implica que todos os fornecedores contribuem para o pagamento do IVA na mesma proporção face à totalidade do montante recebido pelos bens vendidos.

39. No caso vertente, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se o direito romeno dá aos fornecedores a possibilidade de recuperar, junto dos adquirentes, o IVA exigido posteriormente pela administração fiscal.

40. Se dessa verificação vier a resultar que semelhante recuperação não é possível, há que concluir que a diretiva IVA se opõe a uma regra como a enunciada pela Decisão Interpretativa n.º 2/2011.”

Ora, no caso vertente, não é dubitável que a Requerente não tem possibilidade de recuperar o IVA junto dos clientes, dado o tipo de operações – de retalho – que estão em causa.

Por outro lado, consideramos que a argumentação da AT quanto a este ponto não deve ser considerada procedente, pois não está em causa saber se a Requerente cobrou ou não IVA aos seus clientes. Está em causa saber qual deve ser considerada a base tributável da Requerente, tendo em conta que lhe será exigido IVA e em vista dos vários princípios enformadores do sistema comum do IVA, nomeadamente

o princípio cardinal de que o IVA não deve onerar o comerciante. O acórdão do TJUE responde a esta questão, dizendo que se deve considerar como base tributável o preço da venda deduzido do IVA.

Tem, portanto, razão a Requerente e a sua pretensão deve proceder quanto a este ponto.

VII – DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- I) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral de anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2025..., determinando a sua manutenção na ordem jurídica;
- II) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação das liquidações de IVA n.ºs 2025..., 2025..., 2025 ... e 2025..., na parte em que a base tributável excede o montante correspondente ao valor das vendas, deduzido do IVA considerado incluído nesse valor.

VIII - VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.ºA do CPPT, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em 26.121,17 euros (vinte e seis mil, cento e vinte e um euros e dezassete cêntimos).

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.530,00 euros, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento.

Para efeitos de repartição das custas do processo, considera-se que a base tributável, a tomar em conta na liquidação de IVA, deveria ser de 85.524,63 euros, a que corresponde um imposto (IVA) total de 19.670,67 euros.

Desta forma, a responsabilidade pelo pagamento da taxa de justiça distribui-se do seguinte modo:

A cargo da Requerente: 1265,00 euros.

A cargo da Requerida: 265,00 euros.

Registe-se e notifique-se.

13-07-2026

O Árbitro

Nina Aguiar