

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 278/2026-T

Tema: IVA – Artigos 78.º do Código do IVA – direito à regularização, a favor da Requerente, do IVA refletido em notas de crédito emitidas.

SUMÁRIO:

A norma prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA configura-se como uma norma especial anti abuso que tem por objetivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor o imposto inicialmente deduzido pelo adquirente sem que este proceda à correção do correspondente valor a favor do Estado, pelo que devem ser respeitados os seus pressupostos de aplicação, nomeadamente, a existência de abuso e a aplicação proporcional da mesma por parte da Administração Tributária.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Cristina Maria da Costa Pinto e Amândio Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ..., e com sede na Rua ..., ...-... Quarteira, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º

1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAMT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL para se pronunciar sobre a legalidade da decisão de indeferimento (tacitamente presumido) da Reclamação Graciosa apresentada junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) – concretamente do Serviço de Finanças de Loulé... que integra a estrutura da AT –, em 14 de agosto de 2025, apresentada pela Requerente com vista à anulação de atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), de demonstração de liquidação de IVA, de demonstração de liquidação de juros de IVA e de demonstração de acerto de contas, no montante global de € 489.975,90, atos estes que materializaram as correções, em sede de IVA, levadas a cabo pela AT no âmbito da ação inspetiva com as Ordens de Serviço n.º OI2025..., OI2025..., OI2025... e OI2024..., relativas aos anos 2021, 2022, 2023 e 2024 (mais concretamente de janeiro a setembro de 2024).

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 16 de março de 2026.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 4 de maio de 2026, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 22 de maio de 2026, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 24 de junho de 2026.

Por despacho de 25 de junho de 2026, o TAC proferiu o seguinte despacho:

“1. Notifique-se a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, o direito de resposta quanto à matéria da exceção invocada pela Requerida.

2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A Requerente respondeu às exceções invocadas pela Requerida.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima, que se dedica, essencialmente, à exploração do hotel “... Hotel & SPA”, localizado na cidade do
- b) Tendo iniciado a sua atividade em 2 de agosto de 2000, a Requerente encontra-se registada para o exercício da atividade principal com o CAE 55101 – “Hotéis, exceto hotéis rurais” e para o exercício das atividades secundárias com o CAE 82300 – “Organização de feiras, congressos e similares”.

- c) No que concerne ao regime de IVA, a Requerente encontra-se inscrita no regime normal de periodicidade mensal.
- d) Foi na declaração periódica de IVA relativa ao mês de setembro de 2024 que a Requerente apurou um crédito de imposto, no montante de € 231.895,60 (duzentos e trinta e um mil, oitocentos e noventa e cinco euros e sessenta cêntimos), tendo solicitado, por via da entrega da referida declaração, o respetivo reembolso.
- e) O referido pedido de reembolso (tendo sido o primeiro pedido de reembolso de valor elevado) motivou os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Faro (em representação da AT) a iniciar um procedimento inspetivo, de âmbito parcial, ao abrigo dos Despachos n.º DI2024...e DI2025..., procedimento esse que abrangeu os anos 2021, 2022, 2023 e os primeiros nove meses do ano 2024.
- f) No âmbito da ação inspetiva em apreço, a AT indeferiu o reembolso solicitado pela Requerente e propôs correções, no Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, nomeadamente relativamente à regularização de imposto efetuado a favor do sujeito passivo e refletido no campo 40 das declarações periódicas de IVA, na medida em que considerou indevida a regularização de imposto a favor da Requerente, uma vez que esta (alegadamente) não teria na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.
- g) Face ao exposto, a AT propôs uma correção neste âmbito, nos seguintes montantes: € 39.130,71 para o ano 2021, € 144.537,34 para o ano 2022, € 234.597,69 para o ano 2023 e € 213.304,27 para o ano 2024, totalizando € 631.570,01, referente ao IVA alegadamente regularizado indevidamente pela Requerente.
- h) Em sede de Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), a AT manteve as correções propostas, tendo, posteriormente, sido a Requerente notificada dos atos tributários de demonstração de liquidação de IVA e demonstração de liquidação

de juros de IVA ora contestados, no montante global de € 489.975,90 (cf. Documento 2).

- i) Não obstante, é de notar que a equipa de inspeção aceitou como válidas, para regularização do IVA, as notas de crédito refletidas no respetivo “Anexo 6” dos RITs dos vários anos, por ter verificado que:
- j) As notas de crédito “[f]oram emitidas para anular faturas com inexatidões de NIF ou outro tipo de inexatidões”. Isto é, quando não restaram dúvidas que tinha sido emitida fatura com inexatidão, a respetiva NC e, de seguida, a fatura com os dados corretos.”; ou
- k) As notas de crédito estavam “acompanhadas dos respetivos comprovativos que comprovam a regularização do IVA nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA”.
- l) A Requerente concordou com uma parte das correções propostas pela AT, tendo procedido, desde logo, à regularização voluntária das mesmas conforme resulta dos respetivos RITs e demonstrações de liquidação de IVA e de acerto de contas subsequentemente emitidas.
- m) Todavia, relativamente à parte das correções que se prende com os montantes de IVA regularizados a favor da Requerente, mediante a emissão de notas de crédito devidamente tituladas e suportadas nos termos legais, discorda a Requerente, firmemente, do entendimento propugnado pela AT, porquanto tais regularizações foram efetuadas em estrita conformidade com o regime jurídico previsto no artigo 78.º do Código do IVA.
- n) Da página 125 do Documento 6 (junto ao pedido) resulta clara a manutenção da vontade da Requerente na recuperação do IVA que reportou a título de crédito de imposto – € 183.702,77 (valor resultante da diferença entre o montante de reembolso pedido inicialmente e as correções aceites voluntariamente pela Requerente).
- o) Não se conformando com o enquadramento jurídico acolhido pela AT, por o reputar materialmente infundado e juridicamente ilegal, veio a Requerente, em momento anterior, deduzir Reclamação Graciosa contra os atos tributários em causa.

- p) Não tendo, contudo, obtido qualquer decisão por parte da AT no prazo legalmente previsto, veio a Requerente, por via de Pedido de Pronúncia Arbitral, impugnar a legalidade dos atos tributários de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios, bem como dos correspondentes atos de demonstração de acerto de contas, na parte em que refletem as correções efetuadas pela AT, com vista ao reconhecimento da legalidade das regularizações de IVA por si efetuadas.

Entende a Requerente que o entendimento perfilhado pela AT no âmbito das correções efetuadas e subjacente aos atos tributários ora impugnados não pode proceder, por assentar em erro nos pressupostos de facto e de direito imputável à AT, resultando evidente a aplicação errónea do direito vigente.

- q) Por essa razão, a Requerente apresentou, em momento anterior, Reclamação Graciosa contra os referidos atos tributários.
- r) Não tendo, porém, sido proferida qualquer decisão sobre a referida Reclamação Graciosa dentro do prazo legalmente previsto, considera-se que a mesma foi tacitamente indeferida, nos termos do artigo 57.º da Lei Geral Tributária.
- s) Nestes termos, a Requerente, muito respeitosamente, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade do indeferimento tácito da referida Reclamação Graciosa e consequente revisão dos atos de liquidação adicional de IVA, demonstração de liquidação de IVA, demonstração de liquidação de juros de IVA e de demonstração de acerto de contas, e à consequente anulação parcial dos mesmos, com todas as devidas consequências legais, designadamente o consequente reembolso do imposto indevidamente pago no montante de € 183.702,77.
- t) Para melhor contextualização, explanamos abaixo os procedimentos levados a cabo pela Requerente, no contexto especial da atividade que prossegue.
- u) Ora, no âmbito da prossecução da sua atividade, e como prática recorrente no setor onde se insere, a Requerente, no momento da reserva – quer de alojamento ou de serviços associados a eventos empresariais/sociais – exige o pagamento

de um depósito antecipado, que constitui uma antecipação parcial do preço final a ser pago pelo cliente.

- v) Assim, no momento da reserva, a Requerente emite uma fatura, na qual liquida o IVA (à taxa reduzida) referente ao adiantamento recebido.
- w) No decurso da relação comercial e até à data do check-in, podem ser emitidas diversas faturas correspondentes aos vários depósitos realizados — todas elas tituladas, liquidadas e refletidas nas respetivas declarações periódicas de IVA.
- x) Posteriormente, e no momento do check-in ou no dia da realização do evento, a Requerente anula, através da emissão de uma nota de crédito, a fatura que titula o adiantamento.
- y) Ora, as notas de crédito emitidas pela Requerente não correspondem a qualquer cancelamento real do serviço: a operação mantém-se válida e concluída, sendo titulada, de forma definitiva, por uma fatura final. Este procedimento ocorre tão-somente pelo facto de não se saber, à data da reserva e do pagamento antecipado, quais serão os consumos reais decorrentes da referida reserva, consumos esses aos quais poderão ser aplicadas diferentes taxas de IVA. Assim, no momento da reserva, liquida-se IVA à taxa reduzida e, no momento do check-in, anula-se essa liquidação (através da emissão de nota de crédito pelo valor total da fatura inicialmente emitida), sendo o IVA devido pelos serviços prestados liquidado na fatura final da qual resultam discriminados os consumos efetivamente verificados. Desta forma, garante a Requerente que liquida sempre o IVA devido pelos serviços prestados.
- z) Consequentemente, aquando da emissão das notas de crédito, não há lugar à devolução material da quantia já suportada ao cliente. Quando a Requerente emite a fatura final, consolidam-se todos os valores devidos pelo cliente, debitando-se os montantes que já haviam sido pagos por aquele. Nesta fatura final, estarão refletidos os seguintes montantes:
 - a crédito, os montantes anteriormente faturados a título de adiantamento (identificados como “depósito antecipado”) e anulados via nota de crédito;

- a débito, os montantes dos serviços efetivamente prestados, nos quais pode contemplar alojamento, restauração, taxas turísticas, estacionamento, serviços de spa & beleza, entre outros.
- aa) Neste contexto, a fatura final evidencia a anulação do depósito antecipado, dado que o montante pago a título de adiantamento é refletido a crédito nessa mesma fatura.
- bb) In casu, o valor pago pelo cliente resulta da diferença entre o valor inicialmente faturado e pago a título de adiantamento e o valor final apurado após a prestação do serviço, encontrando-se refletido no final da fatura sob a designação “balanço”.
- cc) Neste âmbito, a Requerente regulariza o IVA contido na nota de crédito, a seu favor, tendo como prova do conhecimento da mesma pelo cliente a boa receção e pagamento da fatura final emitida.
- dd) Adicionalmente, cumpre notar que elementos essenciais como o número do quarto e as datas da estadia encontram-se devidamente discriminados nos três documentos emitidos ao longo do processo, i.e., fatura de adiantamento, nota de crédito e fatura final, de forma a assegurar a correspondência entre os documentos.
- ee) Ainda assim, em alguns casos – sobretudo no que respeita a empresas –, a Requerente dispõe de prova adicional de que o cliente tomou conhecimento da retificação, seja através de cópia de nota de crédito de assinada e carimbada, seja por email que confirma a receção e tomada de conhecimento da mesma.
- ff) Adicionalmente, mas menos comuns, existem ainda outras situações em que a Requerente emite nota de crédito para anular faturas devido a:
- correções de erros de faturação, como inexatidões nos dados do adquirente ou dos montantes;
 - erros no meio de pagamento;
 - alteração de dados relevantes, como o nome do cliente, o período faturado, entre outros.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

POR EXCEÇÃO - DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL PARA ORDENAR O REEMBOLSO

- a) Conforme Jurisprudência pacífica, a ação de impugnação é de mera anulação.
- b) Desta forma, o pedido que o Tribunal ordene o reembolso, fica fora do âmbito da presente ação e, conseqüentemente, da competência do Tribunal, pelo que deve o Tribunal julgar verificada tal exceção, relativamente a esta parte do pedido, com todas as consequências legais, nomeadamente a absolvição da Requerida da instância.

POR EXCEÇÃO – DA FALTA DE CAUSA DE PEDIR

- a) A Requerente, no PPA que apresentou, não apresentou qualquer causa de pedir, relativamente às correções constantes dos pontos V.1 e V.2 do RIT, limitando-se a apresentar causa de pedir atinente à anulação das liquidações previstas no ponto V.3 do RIT.
- b) Mas, por outro lado, nas contas que formula, do que pretende que seja o reembolso a ordenar pelo Tribunal, incluiu parte daqueles montantes.
- c) Entende assim a Requerida que, por deveres de cautela, se tem de equacionar que a Requerente peticiona também (ainda que parcialmente), as correções constantes dos pontos V.1 e V. 2 do RIT, sendo que para tal pedido, não imputa qualquer ilegalidade a essas correções promovidas pelos SIT, ou seja, não apresenta quanto a esta parte, qualquer causa de pedir.
- d) Ora, a falta de causa de pedir, não é sanável, pelo que, se se entender que a Requerente peticiona, também a anulação da totalidade ou de parte das liquidações não regularizadas voluntariamente, com fundamento em falta de

liquidação de IVA (cap. V.1 dos RIT) no montante global de 15.144,56€ e, regularizadas voluntariamente relativas a falta de liquidação de IVA e dedução Indevida (cap. V. 1 e V.2 dos RIT) , montante global de 48.192,72€, deve ser julgada verificada a falta de causa de pedir para tal pedido, com todas as consequências legais, nomeadamente a absolvição da Requerida da instância, relativamente a tal parte do pedido, por ineptidão da petição inicial, resultante da falta de causa de pedir.

POR IMPUGNAÇÃO

- a) Relativamente às correções constantes do ponto V.3 do RIT, as alegações da Requerente centram-se em três pontos:
 - (i) Emitiu notas de crédito de modo a anular as faturas que titulam adiantamentos – Docs. 9 a 12;
 - (ii) Apresenta prova adicional de que o cliente tomou conhecimento das notas de crédito e da anulação do imposto – Docs. 13 a 16;
 - (iii) Notas de crédito foram emitidas para anular faturas e corrigir erros de faturação, meios de pagamento e alteração de dados relevantes – Doc. 17.
- b) Ou seja, a emissão de documento retificativo de fatura (vulgo, nota de crédito ou de débito) apenas deve ocorrer, nos termos do n.º 7 do artigo 29.º do Código do IVA, “[q]uando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão”.
- c) Estando em causa incorreções de outros elementos das faturas, deve recorrer-se à anulação das faturas e não à emissão de notas de crédito.
- d) Importa ter presente que, atualmente, tal como sucedia à data dos factos, as faturas devem ser comunicadas por imperativo legal (Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto), passando a constar da aplicação informática e-fatura.

- e) De modo que, independentemente de serem ou não remetidas ao cliente, as faturas constando como vigentes na aplicação informática e-fatura, são, por essa via, disponibilizadas a este.
- f) Destarte, tendo a Requerente procedido à emissão de notas de crédito, quer nas situações previstas no n.º 7 do artigo 29.º do Código do IVA, quer em caso de inexatidão não contemplada nessa norma, ter-se-á de concluir que a prova a que se refere o artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA é exigível.
- g) A Requerente apresentou notas de crédito confirmadas pelos seus clientes como Documentos n.ºs 13, 14, 15 e 16.
- h) Confrontando as notas de crédito que terão sido excluídas do âmbito das correções em crise, em Anexo n.º 6 – “Notas de Crédito Comunicadas” dos RIT, com os documentos comprovativos ora apresentados como Documentos n.ºs 13 a 16, verifica-se que, existe uma duplicação de IVA, com referência às Notas de Crédito n.ºs 14399, 15845 e 17093, no montante de 62,83€, 107,85€ e 8,21€, respetivamente, nos anos fiscais de 2021, 2022 e 2023.
- i) Assim sendo, o IVA constante nas notas de crédito apresentadas como Documentos n.ºs 13, 14, 15 e 16 ascende ao montante total de 2.052,31€ (2.115,24€ - 62,83€), 8.074,13€ (8.181,98€ - 107,85€), 25.546,54 (25.554,75€ - 8,21€) e 32.768,54€, com referência aos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024, respetivamente, conforme se discrimina por períodos e taxas de IVA (considerando a data de emissão):

1. Ano 2021:		(valores em euros)		
Período	Taxas			Total
	6%	13%	23%	
202104		4,32		4,32
202106	1.093,37			1.093,37
202110	44,15			44,15
202111	783,34			783,34

202112		89,73	37,40	127,13
Total	1.920,86	94,05	37,40	<u>2.052,31</u>

2. Ano 2022: (valores em euros)

Período	Taxas			Total
	6%	13%	23%	
202201	724,08			724,08
202202	53,43		257,11	310,54
202203	714,94			714,94
202204	109,24			109,24
202205	2.074,61			2.074,61
202206	1.316,21			1.316,21
202207	949,22			949,22
202208	54,34			54,34
202209	39,74			39,74
202210	11,89			11,89
202211	1.014,11			1.014,11
202212	755,21			755,21
Total	7.817,02		257,11	8.074,13

3. Ano 2023: (valores em euros)

Período	Taxas			Total
	6%	13%	23%	
202301	1.768,32			1.768,32
202302	603,69			603,69
202303	5.296,21			5.296,21
202304	2.848,87	48,32	916,27	3.813,46
202305	2.944,12			2.944,12
202306	1.566,08			1.566,08

202307	785,21			785,21
202308	157,96			157,96
202309	3.024,41	50,45	15,05	3.089,91
202310	3.574,15	3,39	3,18	3.580,72
202311	1.536,94		186,99	1.723,93
202312	146,03	61,55	9,35	216,93
Total	24.251,99	163,71	1.130,84	25.546,54

4. Ano 2024: (valores em euros)

Período	Taxas			Total
	6%	13%	23%	
202401	1.966,98			1.966,98
202402	6,96	3,16	452,52	462,64
202403	3.460,88		60,21	3.521,09
202404	6.762,33		452,52	7.214,85
202405	5.893,24			5.893,24
202406	1.105,47	25,88		1.131,35
202407	4.010,84	6,79		4.017,63
202408	299,95			299,95
202409	8.257,59	3,22		8.260,81
Total	31.764,24	39,05	965,25	32.768,54

j) Acresce que, comparando o saldo mensal de imposto de notas de crédito emitidas constante, na data atual, da aplicação informática e-fatura (que atende à data de emissão) com o valor inscrito no campo 40 (que consta nos mapas de apuramento das correções nos cap. IV.3 e V.3 dos RIT) apuram-se diferenças de 438,10€ (45.067,32€-44.629,22€), -778,57€ (146.890,81€-147.669,38€), 3.271,62€ (241.037,36€-237.765,74€) e -12.840,13€ (202.957,39€-215.797,52),

para os anos de 2021, 2022, 2023 e 2024, que não podem ser ignoradas, conforme se passa a evidenciar:

1. Ano 2021: (valores em euros)

Período	IVA - Campo 40 (cf. RIT, cap. V.3)	IVA – Notas crédito - E-fatura
202101	2.373,27	2.372,05
202102	362,54	362,54
202103	855,96	860,10
202104	4.800,16	4.801,48
202105	729,78	765,19
202106	1.636,51	1.959,02
202107	1.630,73	1.829,61
202108	1.753,79	1.753,80
202109	6.986,91	6.693,58
202110	5.526,41	5.685,14
202111	11.683,06	11.685,83
202112	6.290,10	6.298,98
Total	44.629,22	45.067,32

2. Ano 2022: (valores em euros)

Período	IVA - Campo 40 (cf. RIT, cap. V.3)	IVA – Notas crédito - E-fatura
202201	1.598,54	1.598,51
202202	7.367,45	7.368,60
202203	7.236,49	7.236,54
202204	11.428,88	11.428,90
202205	18.345,21	18.345,18
202206	10.107,23	10.107,24
202207	10.190,86	9.410,87
202208	19.729,66	19.729,82
202209	13.567,53	13.567,55

202210	19.660,15	19.660,14
202211	14.660,67	14.660,67
202212	13.776,71	13.776,79
Total	147.669,38	146.890,81

2. Ano 2023: (valores em euros)

Período	IVA - Campo 40 (cf. RIT, cap. V.3)	IVA – Notas crédito - E-fatura
202301	11.568,65	11.568,63
202302	10.868,38	10.868,34
202303	17.182,86	17.183,18
202304	17.567,93	17.593,80
202305	25.051,97	24.915,10
202306	25.833,15	25.833,10
202307	13.536,64	13.550,47
202308	20.185,43	20.185,31
202309	33.646,24	33.707,98
202310	27.828,87	31.136,10
202311	18.894,92	18.894,77
202312	15.600,70	15.600,58
Total	237.765,74	241.037,36

2. Ano 2024: (valores em euros)

Período	IVA - Campo 40 (cf. RIT, cap. V.3)	IVA – Notas crédito - E-fatura
202401	19.418,42	19.418,34
202402	8.088,61	8.088,44
202403	12.234,90	15.917,61
202404	33.348,63	33.348,63
202405	26.898,39	10.422,92
202406	31.808,82	31.761,67
202407	30.711,88	30.711,88

202408	15.267,39	15.267,45
202409	38.020,48	38.020,45
Total	215.797,52	202.957,39

- k) Vide, no mesmo sentido, as divergências entre o imposto resultante das notas de crédito emitidas e os valores inscritos no campo 40 das declarações periódicas em causa, no cap. IV.3 dos RIT.
- l) Por conseguinte, para que se pudesse proceder a quaisquer anulações das correções em crise deviam ser apresentados os extratos das contas de IVA de regularizações a favor do sujeito passivo (contas “24341 Rg - Mens/Trim Favor da Emp.”), que servem de suporte ao preenchimento dos campos 40 das declarações periódicas em causa, do qual constem os números das notas de crédito em crise.
- m) Ou seja, mostra-se necessário garantir que a totalidade das notas de crédito apresentadas como Documentos n.ºs 13 a 16 (exceto as acima mencionadas como estando em duplicado) foram efetivamente objeto de correção e identificar o período de tributação em que foram declaradas/objeto de correção.
- n) Mais se verifica que, a quase totalidade dos documentos apresentados como Documentos n.ºs 13 a 16 são notas de crédito com carimbo e assinatura do cliente.
- o) No entanto, conforme antecede, a confirmação por parte do cliente pode ser feita de forma diversa, nomeadamente, por email, caso em que se mostra necessário identificar de forma clara e inequívoca as notas de crédito emitidas, o que, “in casu”, não se verifica.
- p) Quanto às notas de crédito e respetivas faturas que a Requerente apresenta, como Documentos n.ºs 9 a 12, para sustentar que as faturas finais contêm elementos que permitem ao cliente tomar conhecimento que o imposto constante da fatura inicial (referente a quantias pagas a título de adiantamento) foi objeto de

correção e/ou anulação, também não se considera suficiente a prova apresentada pelas razões invocadas nos pontos 47.º e 48.º supra.

- q) Por outro lado, face à doutrina administrativa acima referida, não colhem as alegações da Requerente, no sentido de que se deve reconhecer a legalidade das regularizações por si efetuadas, no pressuposto de que (i) As notas de crédito anulam os montantes anteriormente faturados a título de adiantamento, sobre os quais foi efetuada a correspondente liquidação de IVA; (ii) Esses valores estão refletidos e compensados na fatura final da qual resulta a devolução/reembolso do montante inicialmente liquidado; (iii) Há prova de que os clientes tomaram conhecimento da retificação através da boa receção e pagamento da fatura final; (iv) Aquando da emissão da fatura final, a Requerente procede à liquidação do IVA pelo montante total do serviço prestado.
- r) Até porque, por exemplo, nas faturas n.ºs 765049 e 41767 (Documento 9), 66297 (Documento 11) e 79933 (Documento 12), não há qualquer liquidação de IVA, desconhecendo-se o motivo de emissão das mesmas.
- s) Mais se refere, sem conceder e à cautela, que os Documentos n.ºs 9 a 12 foram apresentados meramente a título exemplificativo, sem que a Requerente tenha fornecido elementos que permitam apurar o montante global das correções que visam comprovar por amostragem.
- t) Ao que acresce que a prova não pode ser feita por amostragem e, por via disso, se tem de ter por não provado, desde logo e, para além do mais, o conhecimento por parte do cliente da regularização, em todos os casos para os quais a Requerente não apresentou qualquer prova.
- u) No que concerne às notas de crédito emitidas com fundamento em inexatidão da fatura, impõe-se concluir que, quer se encontrem ou não nas mesmas situações das que foram aceites pelos SIT, parece-nos que, face ao que antecede, as respetivas correções não serão de anular.
- v) Isto é, não serão de aceitar as regularizações de IVA relativamente às notas de crédito descritas no articulado 109.º do presente PPA ou outras emitidas devido a inexatidões das faturas emitidas, sem que se apresente a confirmação do

cliente, nos termos e para efeitos do disposto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA.

- w) Mesmo que assim não se entendesse, o que não se concede,
- x) Serão, em qualquer caso, sempre de manter as demais correções e respetivos atos tributários, que não são aqui contestadas, nos valores de: (i) 15.144,56€, correções com fundamento em falta de liquidação de IVA (cap. V.1 dos RIT) não regularizadas voluntariamente, e (ii) 48.192,72€, correções regularizadas voluntariamente relativas a falta de liquidação de IVA e dedução Indevida (cap. V. 1 e V.2 dos RIT), por falta de causa de pedir.
- y) Perante estes factos, designadamente, a apresentação tardia de prova, é manifesto que a AT não tinha, como ainda não tem, elementos para decidir de modo diferente daquele que decidiu, pelo que não se dá por preenchido o requisito de “erro imputável aos serviços” subjacente ao direito a juros indemnizatórios.
- z) Nestes termos, deve sempre e em qualquer caso, ser julgado improcedente o direito a juros indemnizatórios.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

Quanto as exceções invocadas, cumpre decidir.

- (i) QUANTO À EXCEÇÃO DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL PARA ORDENAR O REEMBOLSO**

Conforme mencionado supra, vem a Requerida suscitar a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral para conhecer do pedido de condenação no reembolso do imposto indevidamente pago, por entender que tal pedido extravasa o âmbito de uma ação de mera anulação.

Ora, a Requerente formulou, no Pedido de Pronúncia Arbitral, os seguintes pedidos:

- A declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada;
- A anulação parcial dos atos de liquidação de IVA referentes aos períodos de 2021, 2022, 2023 e aos primeiros nove meses de 2024, por erro nos pressupostos de facto e de direito;
- A condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do montante de IVA indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

Conforme refere, e bem, a Requerente, da própria configuração do pedido resulta que a pretensão condenatória constante da alínea c) não constitui um pedido autónomo relativamente ao pedido anulatório formulado na alínea b), antes correspondendo à consequência jurídica da eventual procedência deste.

Conclui a Requerente, assim, que, na verdade, caso este Tribunal conclua pela ilegalidade das liquidações impugnadas e determine a respetiva anulação, não só a restituição do imposto indevidamente pago constitui uma consequência legal dessa decisão, em concretização do princípio da plena reconstituição da situação que existiria caso o ato ilegal não tivesse sido praticado, como o próprio reembolso do montante de imposto suportado pela Requerente, cujo pedido originou a ação inspetiva e, subsequentemente, as liquidações adicionais de IVA e juros sob escrutínio.

Com efeito, encontrando-se o pedido de reembolso fundado em valores respeitantes a notas de crédito emitidas com IVA e assentando as liquidações adicionais ora impugnadas no entendimento da Requerida de que o IVA subjacente a essas notas de crédito foi indevidamente deduzido pela Requerente, a eventual conclusão deste Douto Tribunal no sentido da ilegalidade

das referidas liquidações — por se considerar que o imposto foi legitimamente regularizado a favor da Requerente — determinará, como consequência lógica e necessária, o reconhecimento do direito ao reembolso do montante disponível a crédito.

Assim, a condenação da Requerida no reembolso das quantias indevidamente pagas não amplia o objeto do litígio nem exige uma apreciação autónoma relativamente ao pedido anulatório, limitando-se a dar execução aos efeitos jurídicos que decorrem da procedência da impugnação. Ou seja, por outras palavras, a Requerente reconhece que o reembolso é uma consequência jurídica do contencioso de anulação e não constitui pedido autónomo que seja sindicável sequer por este Tribunal.

Nestes termos, é nosso entendimento que deve improceder a exceção de incompetência material invocada pela Requerida, uma vez que o pedido está claro e o respetivo reembolso depois seguirá os trâmites usuais em sede de execução de sentença.

(ii) QUANTO À EXCEÇÃO DA FALTA DE CAUSA DE PEDIR

Invoca a Requerida que a Requerente, no PPA que apresentou, não apresentou qualquer causa de pedir, relativamente às correções constantes dos pontos V.1 e V.2 do RIT, limitando-se a apresentar causa de pedir atinente à anulação das liquidações previstas no ponto V.3 do RIT.

Há falta de causa de pedir quando não são alegados os factos em que se funda a pretensão do autor. No entanto, resulta da petição, ainda que de forma genérica, os motivos que conduzem à pretensão da Requerente, que vão desde a falta de fundamentação das liquidações, que considera obscura e impercetível, que é feita por remissão e sem dar a conhecer a que liquidação concreta se reporta, ao mesmo tempo que procura contrariar o respetivo relatório, pese embora a impugnação da Requerida, mas o que não há dúvida é que existe causa de pedir.

Assim sendo improcede também esta exceção.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A A..., S.A., NIF ..., doravante Requerente ou «A... », com sede na Rua ..., n.º ..., ..., Quarteira, ...-... Quarteira, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e pronúncia arbitral em matéria tributária, “(...) sobre a legalidade da decisão de indeferimento (tacitamente presumido) da Reclamação Graciosa apresentada ... em 14 de agosto de 2025 (cf. Documento 1) apresentada pela ora Requerente com vista a anulação de atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), de demonstração de liquidação de IVA, de demonstração de liquidação de juros de IVA e de demonstração de acerto de contas, no montante global de € 489.975,90 (cf. Documento 2), atos estes que materializaram as correções, em sede de IVA, levadas a cabo pela AT no âmbito da ação inspetiva com as Ordens de Serviço n.º 012025..., 012025..., 012025... e 012024..., relativas aos anos 2021, 2022, 2023 e 2024 (mais concretamente de janeiro a setembro de 2024) (...)”.
- b) A Requerente iniciou a atividade em 2000-06-30, encontrando-se registada como sujeito passivo de IVA, para o exercício da atividade principal de “Hotéis, exceto hotéis rurais”, CAE 55101, e atividade secundária de “Organização de feiras, congressos e similares”, CAE 82300, com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal por opção.
- c) A Requerente vem contestar os atos tributários decorrentes das correções promovidas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Faro, a coberto das ordens de serviço n.ºs, 012025..., 012025..., 012025... e 012024..., extensivas aos anos de 2021 a 2023 e janeiro a setembro de 2024, com

base nos fundamentos constantes dos respetivos relatórios de inspeção tributária (RIT), aqui já dados por integralmente reproduzidos.

d) O total de correções promovidas pelos SIT, nos referidos anos, ascendeu ao valor global de 694.907,30 €.

e) Em suma, conforme decorre do despacho que recaiu sobre o RIT do ano de 2024 (OI2024...):

“[...]

Efetuada análise ao pedido de reembolso de IVA solicitado pelo sujeito passivo no período 2024/09 no valor de 231.895,60€€, sendo o crédito acumulado considerado pela AT no valor de 231.895,49€, foram detetadas situações passíveis de correção, em 2021, 2022 e 2023, no valor de 58.762,84€, 169.326,39€ e 248.946,30€, respetivamente, decorrentes de deduções indevidas nos termos do disposto no n.º5 do art.78º do CIVA e falta de liquidação nos termos do n.º1 do art.18º do CIVA, tendo as mesmas sido consideradas no âmbito das ordens de serviço n.º OI2025..., OI2025... e OI2025....

f) *Adicionalmente foram apuradas correções técnicas no ano de 2024, resultante de deduções indevidas nos termos do disposto no n.º5 do art.78º do CIVA e falta de liquidação nos termos do n.º1 do art.18º do CIVA no valor de 217.871,76€.*

g) *Veio o s.p. a exercer o direito de audição para qual foi notificado nos termos do art.60º do RCPITA e art.60º da LGT, que depois de devidamente analisado face ao invocado, foi atendido parcialmente, refletindo as correções do presente relatório essa aceitação, conforme exposto no capítulo X do presente relatório.*

h) *Adicionalmente, para efeitos de liquidação, elaborou-se documento de correção com anexos de IVA para os diversos períodos do ano de 2024, refletindo o apuramento de imposto adicional no valor de 216.763,89€.*

i) *Do exposto, e sendo as correções apuradas de valor superior ao crédito acumulado, propõe-se o indeferimento total do pedido de Reembolso”.*

j) Conforme resulta do capítulo II que antecede, estão aqui em causa somente as correções com fundamento em regularização indevida de imposto, por falta de cumprimento do disposto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA.

- k) Para o ano de 2021, as correções totalizaram o montante global de 39.130,71 €, tendo por base os seguintes fundamentos:

“O SP foi notificado para nos exibir a totalidade das Notas de Crédito (NC) emitidas, bem como dos respetivos comprovativos de que os clientes tomaram conhecimento da retificação e/ou (no caso dos não residentes e particulares) de que foi reembolsado do imposto, conforme determina o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, reforçado pela informação vinculativa n.º 24871, com o despacho do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação, de 2023-10-27.

No ano em causa, verificou-se que o SP emitiu 883 Notas de Crédito, totalizando o IVA regularizado nos campos 40 – Regularizações a favor do sujeito passivo das 12 declarações periódicas (DP's) entregues € 44.629,22 (segundo confirmação prestada pela contabilista, que se anexa com o n.º 5, os valores inscritos nos campos 40 das DP's retratam exclusivamente o IVA regularizado e suportado pelas NC emitidas, tendo nós verificado que se encontram estas registadas na contabilidade nas contas “24341 Rg - Mens/Trim Favor da Emp.”).

No prazo estipulado, o SP exibiu-nos 494 NC de 2021, 42 destas acompanhadas dos respetivos comprovativos que confirmam a regularização do IVA nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, totalizando o imposto devidamente regularizado em 2021, nestes termos, € 5.498,51, conforme quadro seguinte e relação das NC comprovadamente comunicadas aos clientes ou justificadas em anexo n.º 6.

- l) *Também considerámos que se encontravam devidamente justificadas (igualmente tipificadas “Com comprovativo”) as NC que conseguimos verificar que foram emitidas para anular faturas com inexatidões de NIF ou outro tipo de inexatidões. Isto é, quando não nos restaram dúvidas que tinha sido emitida fatura com inexatidão, a respetiva NC e, de seguida, a fatura com os dados corretos.*
- m) *O quadro seguinte resume as referidas Notas de Crédito (NC), emitidas, exibidas, sem e com comprovativo de dedutibilidade, em quantidade e em valor. A correção, ou IVA indevidamente deduzido, é-nos dado pela diferença entre os valores declarados nos campos 40 das DP's e os valores que, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, o SP poderia ter declarado ou regularizado.*

[...]"

- n) No que concerne ao ano de 2022, as correções, no montante global de 144.537,34 €, tem por base os seguintes fundamentos:

“O SP foi notificado para nos exibir a totalidade das Notas de Crédito (NC) emitidas, bem como dos respetivos comprovativos de que os clientes tomaram conhecimento da retificação e/ou (no caso dos não residentes e particulares) de que foi reembolsado do imposto, conforme determina o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, reforçado pela informação vinculativa n.º 24871, com o despacho do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação, de 2023-10-27.

No ano em causa, verificou-se que o SP emitiu 1824 Notas de Crédito, totalizando o IVA regularizado nos campos 40 – Regularizações a favor do sujeito passivo das 12 declarações periódicas (DP's) entregues € 147.669,38 (segundo confirmação prestada pela contabilista, que se anexa com o n.º 5, os valores inscritos nos campos 40 das DP's retratam exclusivamente o IVA regularizado e suportado pelas NC emitidas, tendo nós verificado que se encontram estas registadas na contabilidade nas contas “24341 Rg - Mens/Trim Favor da Emp.”).

No prazo estipulado, o SP exibiu-nos 1126 NC de 2022, 47 destas acompanhadas dos respetivos comprovativos que comprovam a regularização do IVA nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, totalizando o imposto devidamente regularizado em 2022, nestes termos, € 3.132,04, conforme quadro seguinte e relação das NC comprovadamente comunicadas aos clientes ou justificadas em anexo n.º 6.

- o) *Também considerámos que se encontravam devidamente justificadas (igualmente tipificadas “Com comprovativo”) as NC que conseguimos verificar que foram emitidas para anular faturas com inexatidões de NIF ou outro tipo de inexatidões. Isto é, quando não nos restaram dívidas que tinha sido emitida fatura com inexatidão, a respetiva NC e, de seguida, a fatura com os dados corretos.*
- p) *O quadro seguinte resume as referidas Notas de Crédito (NC), emitidas, exibidas, sem e com comprovativo de dedutibilidade, em quantidade e em valor. A correção, ou IVA indevidamente deduzido, é-nos dado pela diferença entre os valores*

declarados nos campos 40 das DP's e os valores que, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, o SP poderia ter declarado ou regularizado.”

- q) Para o ano de 2023, as correções ascenderam ao montante global de 234.597,69 € €, com os seguintes fundamentos:

“O SP foi notificado para nos exibir a totalidade das Notas de Crédito (NC) emitidas, bem como dos respetivos comprovativos de que os clientes tomaram conhecimento da retificação e/ou (no caso dos não residentes e particulares) de que foi reembolsado do imposto, conforme determina o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, reforçado pela informação vinculativa n.º 24871, com o despacho do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação, de 2023-10-27.

No ano em causa, verificou-se que o SP emitiu 3883 Notas de Crédito, totalizando o IVA regularizado nos campos 40 – Regularizações a favor do sujeito passivo das 12 declarações periódicas (DP's) entregues € 237.765,74 (segundo confirmação prestada pela contabilista, que se anexa com o n.º 5, os valores inscritos nos campos 40 das DP's retratam exclusivamente o IVA regularizado e suportado pelas NC emitidas, tendo nós verificado que se encontram estas registadas na contabilidade nas contas “24341 Rg - Mens/Trim Favor da Emp.”).

- r) *No prazo estipulado, o SP exibiu 2942 NC de 2023, 76 destas acompanhadas dos respetivos comprovativos que comprovam a regularização do IVA nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, totalizando o imposto devidamente regularizado em 2023, nestes termos, € 3.168,05, conforme quadro seguinte e relação das NC comprovadamente comunicadas aos clientes ou justificadas em anexo n.º 6.*
- s) *Também considerámos que se encontravam devidamente justificadas (igualmente tipificadas “Com comprovativo”) as NC que conseguimos verificar que foram emitidas para anular faturas com inexatidões de NIF ou outro tipo de inexatidões. Isto é, quando não nos restaram dúvidas que tinha sido emitida fatura com inexatidão, a respetiva NC e, de seguida, a fatura com os dados corretos.*
- t) *O quadro seguinte resume as referidas Notas de Crédito (NC), emitidas, exibidas, sem e com comprovativo de dedutibilidade, em quantidade e em valor. A correção, que totaliza € 234.597,69, ou IVA indevidamente deduzido, é-nos dado pela*

diferença entre os valores declarados nos campos 40 das DP's e os valores que, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, o SP poderia ter declarado ou regularizado.”

- u) Para o ano de 2024, as correções totalizaram o montante global de 213.304,27 €, tendo por base os seguintes fundamentos:

“O SP foi notificado para nos exibir a totalidade das Notas de Crédito (NC) emitidas, bem como dos respetivos comprovativos de que os clientes tomaram conhecimento da retificação e/ou (no caso dos não residentes e particulares) de que foi reembolsado do imposto, conforme determina o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, reforçado pela informação vinculativa n.º 24871, com o despacho do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação, de 2023-10-27.

Relativamente aos primeiros nove meses do ano em causa, verificou-se que o SP emitiu 4089 Notas de Crédito, totalizando o IVA regularizado nos campos 40 – Regularizações a favor do sujeito passivo das 9 declarações periódicas (DP's) entregues € 215.797,52 (segundo confirmação prestada pela contabilista, que se anexa com o n.º 5, os valores inscritos nos campos 40 das DP's retratam exclusivamente o IVA regularizado e suportado pelas NC emitidas, tendo nós verificado que se encontram estas registadas na contabilidade nas contas “24341 Rg - Mens/Trim Favor da Emp.”).

No prazo estipulado, o SP exibiu-nos 3500 NC referentes ao período em inspeção, 103 destas acompanhadas dos respetivos comprovativos que comprovam a regularização do IVA nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, totalizando o imposto devidamente regularizado entre janeiro e setembro de 2024, nestes termos, € 2.493,25, conforme quadro seguinte e relação das NC comprovadamente comunicadas aos clientes ou justificadas em anexo n.º 6.

Também considerámos que se encontravam devidamente justificadas (igualmente tipificadas “Com comprovativo”) as NC que conseguimos verificar que foram emitidas para anular faturas com inexatidões de NIF ou outro tipo de inexatidões. Isto é, quando não nos restaram dúvidas que tinha sido emitida fatura com inexatidão, a respetiva NC e, de seguida, a fatura com os dados corretos.

O quadro seguinte resume as referidas Notas de Crédito (NC), emitidas, exibidas, sem e com comprovativo de dedutibilidade, em quantidade e em valor. A correção, que totaliza € 213.304,27, ou IVA indevidamente deduzido, é-nos dado pela diferença entre os valores declarados nos campos 40 das DP's e os valores que, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, o SP poderia ter declarado ou regularizado. [...]"

- v) Em conformidade com os elementos dos presentes autos, a Requerente vem contestar a presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2025..., que manteve na ordem jurídica as liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios e moratórios, no montante total de 489.975,90€, que infra se discriminam:

Descrição	Período	Liquidação n.º	Montante (€)
IVA	202110	2025 ...	7.885,86
IVA	202111	2025 ...	21.135,88
IVA	202209	2025...	2.385,43
IVA	202210	2025 ...	3.223,44
IVA	202211	2025 ...	12.870,86
IVA	202212	2025 ...	20.874,94
IVA	202302	2025 ...	22.743,06
IVA	202303	2025 ...	24.468,96
IVA	202304	2025 ...	18.487,66
IVA	202305	2025 ...	62.676,11
IVA	202306	2025 ...	27.051,42
IVA	202307	2025 ...	10.492,37
IVA	202308	2025 ...	8.130,95
IVA	202309	2025 ...	53.563,23
IVA	202310	2025 ...	56.239,38
IVA	202405	2025 ...	16.763,05

IVA	202406	2025 ...	35.162,07
IVA	202407	2025 ...	28.974,69
IVA	202409	2025 ...	29.882,44
Total			463.011,80

Juros compensatórios	202110	2025 ...	1.023,21
Juros compensatórios	202111	2025 ...	2.682,23
Juros compensatórios	202209	2025 ...	223,25

Juros compensatórios	202210	2025 ...	290,72
Juros compensatórios	202211	2025 ...	1.118,53
Juros compensatórios	202212	2025 ...	1.738,62
Juros compensatórios	202302	2025 ...	1.757,13
Juros compensatórios	202303	2025 ...	1.812,71
Juros compensatórios	202304	2025 ...	1.304,77
Juros compensatórios	202305	2025 ...	4.224,19

Juros compensatórios	202306	2025 ...	1.639,39
Juros compensatórios	202307	2025 ...	635,86
Juros compensatórios	202308	2025 ...	466,02
Juros compensatórios	202309	2025 ...	2.876,27
Juros compensatórios	202310	2025 ...	2.835,08
Juros compensatórios	202405	2025 ...	457,42
Juros compensatórios	202406	2025 ...	720,58
Juros compensatórios	202407	2025 ...	593,78
Juros compensatórios	202409	2025 ...	412,62
Juros de mora	202409	2025 ...	151,72
Total			26.964,10

w) Como resulta do presente pedido de pronúncia arbitral (PPA), não são contestadas as correções promovidas pelos SIT nos cap. V.1 e V.2 dos RIT, que se encontram refletidas nos atos tributários infra, designadamente, as correções com fundamento em falta de liquidação de IVA e dedução indevida de imposto, nos seguintes valores,

x) os quais se devem manter na ordem jurídica:

Descrição	2021	2022	2023	2024
IVA em falta (cap. V.1 dos RIT)				
-regularização voluntária	2.824,28€	3.821,50€	780,63€	423,39€
- correções	707,85€	4.867,55€	6.109,54€	3.459,62€
Dedução indevida (cap. V.2 dos RIT)				
- regularização voluntária	16.100,00€	16.100,00€	7.458,44€	684,48€
Total	19.632,13€	24.789,05€	14.348,61€	4.567,49

y) Ou seja, o montante a reembolsar [no caso de se considerar totalmente procedente o presente PPA, o que não se concede] não seria o montante de 183.702,77€ (231.895,49€ - 48.192,72€), conforme a reclamante alega na petição, mas, o montante de 168.558,21€ (231.895,49€ - 48.192,72€ - 15.144,56€).

z) Destarte, não são aqui contestados (devendo manter-se na ordem jurídica os respetivos atos tributários): (i) 15.144,56€, montante global de correções com fundamento em falta de liquidação de IVA (cap. V.1 dos RIT) não regularizadas voluntariamente, e (ii) 48.192,72€, montante global de correções regularizadas voluntariamente relativas a falta de liquidação de IVA e dedução Indevida (cap. V. 1 e V.2 dos RIT).

aa) Com efeito, apenas são controvertidas nos presentes autos as correções com fundamento em regularização indevida de IVA (cap. V.3 dos RIT), nos montantes globais de 39.130,71€, 144.537,34€, 234.597,69€ e 213.304,27€, referentes aos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024 (valor total 631.570,00 €).

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

Relativamente às correções constantes do ponto V.3 do RIT, as alegações da Requerente centram-se em três pontos:

- (i) Emitiu notas de crédito de modo a anular as faturas que titulam adiantamentos – Docs. 9 a 12;
- (ii) Apresenta prova adicional de que o cliente tomou conhecimento das notas de crédito e da anulação do imposto – Docs. 13 a 16;
- (iii) Notas de crédito foram emitidas para anular faturas e corrigir erros de faturação, meios de pagamento e alteração de dados relevantes – Doc. 17.

A) ENQUADRAMENTO GERAL²

A principal propriedade do imposto, que o aconselha como sistema ideal de tributação do consumo, é a sua neutralidade, isto é, a ausência de efeitos de distorção dos comportamentos dos agentes económicos, em especial no que concerne à extensão das cadeias de produção e distribuição.

A aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida do imposto, como as regras de incidência objetiva e subjetiva, a localização das operações, as isenções e o exercício do direito à dedução. Na conceção, na aplicação e na

² Seguindo de perto a decisão proferida no Processo n.º 372/2025-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=2&id=10197>.

interpretação do sistema comum do IVA, o legislador, os tribunais e os demais intérpretes e aplicadores das normas, deverão ter em consideração este princípio fundamental do imposto.

O princípio da neutralidade encontra-se, assim, vertido nas directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as normas do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados-membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE.

É à luz deste princípio basilar que o imposto deverá ser interpretado e aplicado, de forma a se assegurar um sistema uniforme que garanta uma sã concorrência no espaço da UE.

O TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os seus objetivos ou resultados.

Importa desde logo salientar que é reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE, que, em conformidade com o princípio da neutralidade do imposto, os Estados-membros têm a obrigação de retificar o montante de imposto a entregar pelo sujeito passivo sempre que seja definitivamente alterado o valor tributável da operação, seja em face de anulação, rescisão, redução ou resolução do contrato subjacente à mesma.

Com efeito, de acordo com o princípio da contraprestação efetiva, é jurisprudência clara do TJUE que o IVA deve ser proporcional ao preço efetivamente auferido pelas operações praticadas, admitindo-se como única exceção a constante do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que a jurisprudência vem interpretando como referente ao não pagamento provisório do preço pelo adquirente dos bens/serviços.

Destarte, de acordo com o TJUE, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA impõe uma obrigação de retificação do valor tributável das operações sempre que se efetue um ajuste da contraprestação ou preço pagos, ditando que o imposto a entregar ao Estado tenha uma correspondência efetiva com o verdadeiro valor da transmissão de bens/prestação de serviços.

Igualmente resulta também da jurisprudência do TJUE que o IVA, sendo um tributo que incide apenas sobre o valor acrescentado, pretende onerar unicamente o consumidor final, pelo que quaisquer medidas de cuja aplicação possa resultar a oneração do operador económico são absolutamente excecionais.

Ora, o direito à regularização do IVA liquidado em excesso, é, por motivos óbvios, um direito determinante para assegurar a neutralidade do imposto, pelo que a sua restrição se deve obrigatoriamente cingir ao estritamente necessário para garantir a cobrança efetiva do imposto, conforme o estatuído no artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE, de 26 de Novembro de 2006 (Diretiva IVA ou DIVA).

Por sua vez, de acordo com a jurisprudência que o TJUE consagrou às medidas fiscais relativas a prevenir e a lutar contra a fraude, o princípio da proporcionalidade exige que o sujeito passivo possa, nomeadamente, demonstrar a inexistência de fraude ou de abuso. Tal como se reconhece, só dificilmente se pode sustentar que o princípio da proporcionalidade não oferece esta proteção ao contribuinte em relação a medidas destinadas, essencialmente, a facilitar a tarefa da Administração. Esta possibilidade evita, com efeito, a perda para o sujeito passivo do direito à “dedução” e contribui igualmente para manter a neutralidade do imposto.

Cite-se, a este propósito, o Caso Ampafrance, de 19 de setembro de 2000, Processos apensos C-177/99 e C-181/99, de acordo com o qual “60. Por outro lado, há que recordar que, para que um acto comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.”

Como o TJUE salientou, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na Directiva IVA, o direito à dedução, uma vez constituído, permanece adquirido. As medidas que os Estados membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva IVA, para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA.”

Grosso modo, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a identificar como subprincípios concretizadores (e densificadores) do princípio da proporcionalidade em sentido amplo os princípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Para além, naturalmente, de se exigir a legitimidade dos fins prosseguidos.

De acordo com o princípio da adequação ou da conformidade, a medida adotada deve revelar-se apropriada (apta e conforme) ao fim prosseguido. O princípio da necessidade, ou da

exigibilidade, determina que o meio escolhido deve ser o menos oneroso possível para os cidadãos, de entre os meios igualmente aptos a prosseguir o fim pretendido. Finalmente, o princípio da proporcionalidade em sentido estrito aponta para uma ponderação entre o benefício social esperado com a medida e os custos sociais que impõe, só se considerando justificada se os benefícios esperados forem iguais ou superiores aos custos impostos.

Ora, a criação e aplicação de uma norma anti abuso, como é o caso da norma ora em apreço, terá sempre de se sujeitar a diversos testes, designadamente, terá de ir ao encontro do princípio da proporcionalidade, a fim de avaliar se as condições impostas ao contribuinte estão dentro dos parâmetros aceitáveis e se estamos perante a norma mais adequada para o objectivo que se pretende alcançar.

Note-se que igualmente a jurisprudência nacional se tem pautado pelos mesmos princípios que acabámos de citar quanto ao carácter abrangente do direito à dedução. Neste sentido veja-se, designadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 8 de Julho de 2009 (Isabel Marques da Silva) , no qual se salienta que “[o] direito à dedução do imposto suportado a montante, constitui característica fundamental do sistema comum do IVA, essencial para garantia da neutralidade do imposto e "peça-chave" do seu funcionamento.”

Sendo acto claro que o direito à dedução do IVA deve ser interpretado de forma lata e concedido desde logo, conclui-se, com o TJUE, que as Administrações Tributárias dos Estados-membros deverão agir em conformidade com tal interpretação.

B) AS NORMAS SOBRE A REGULARIZAÇÃO DO IMPOSTO – EUROPEIAS E NACIONAIS

A matéria referente às deduções e às regularizações encontra-se regulada, essencialmente, nos artigos 167.º a 192.º da Directiva IVA, em vigor desde 1 de Janeiro de 2007, relativa ao sistema comum do IVA, anteriormente regulada nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977).

A DIVA estipula, no seu artigo 90.º, n.º 1, que “em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação,

o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros” podendo estes derrogar o aí disposto, “em caso de não pagamento total ou parcial (...)” (n.º 2).

De acordo com o disposto no artigo 184.º da Directiva IVA, “A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito”. Significa isto que a regularização só é possível se o sujeito passivo não tinha qualquer direito à dedução ou se tinha um direito que lhe atribuía um montante inferior ao efetivamente deduzido (por exemplo, anulação de compras, obtenção de abatimentos nos preços).

Em conformidade com o disposto no artigo 185.º, n.º 1, da DIVA, “a regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (...)” sendo que, de acordo com o disposto no respetivo artigo 186.º, “os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º”, ou seja, as regras que disciplinam o regime da regularização das deduções do imposto. Isto é, compete aos Estados membros a determinação das normas de aplicação relativas à regularização.

Ora, como o TJUE conclui no seu Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Proc. C-454/98, no Caso Schmeink & Cofreth AG & Co, : “1. (...) as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22º da Sexta Directiva, para garantirem o exacto recebimento de imposto e evitar a fraude, não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos (acórdão de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect. p. I-1577, n.º 52);

2. Não poderão por isso ser utilizados de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria.”

Concluindo o Acórdão que “compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente facturado, desde que essa regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal.”

Está expressamente prevista no Código do IVA a possibilidade de os sujeitos passivos: (i) alterarem o valor tributável ou o imposto de uma operação, ou (ii) corrigirem uma fatura por qualquer motivo, incluindo inexatidão através da emissão de um documento retificativo de

fatura. Assim, quando haja lugar à emissão destes documentos rectificativos de faturas, o sujeito passivo tem a obrigação – no caso de ter liquidado imposto a menos –, ou a faculdade – no caso de ter liquidado imposto a mais – de proceder à regularização do imposto entregue ao Estado a menos ou a mais.

De acordo com o artigo 29.º, n.º 1, alínea b), do CIVA: «Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais: [...] Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços».

Estipula, por seu turno, o artigo 29.º, n.º 7, do CIVA: «Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento rectificativo de fatura» Este “documento rectificativo de fatura” – também designado “nota de crédito” –, para além de reduzir o valor tributável da operação, conduz à redução do IVA legalmente devido, fazendo nascer na esfera do transmitente do bem/prestador do serviço o direito à regularização, a seu favor, do IVA contido na nota de crédito (cfr. o artigo 78.º, n.º 2, do CIVA). De acordo com o disposto no artigo 78.º, n.º 2, do Código do IVA, “se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável (...), 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.”

Por sua vez, em conformidade com o previsto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, “Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando estiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução.”

É esta, desde logo, uma das normas em questão nos presentes autos, tendo em consideração que as correções foram fundamentadas no entendimento de que não se

encontravam preenchidos os requisitos previstos no mecanismo da regularização de IVA, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

C) APRECIAÇÃO

Vejamos a quem assiste razão.

No caso da norma constante do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, estamos precisamente perante uma norma especial anti abuso que tem por objetivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor o imposto inicialmente deduzido pelo adquirente sem que este proceda à correção do correspondente valor a favor do Estado, pelo que se o fornecedor optar por efetuar a retificação, esta tem de ser operada pelas duas partes intervenientes (fornecedor e adquirente) dentro dos prazos estabelecidos nas respetivas normas, sob pena de não poder ser efetuada.

Daí que o n.º 4 do artigo 78.º do CIVA também disponha que “O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja sujeito passivo do imposto, se tiver efetuado já o registo de uma operação relativamente a qual o seu fornecedor ou prestador do serviço procedeu à anulação, redução do seu valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, a dedução efetuada.”

A ratio da previsão desta obrigação legal é, por um lado, assegurar que o adquirente não deduz (ou, caso já tenha deduzido, regulariza a favor do Estado), o IVA liquidado em excesso, e, por outro, garantir que o sujeito passivo não é reembolsado, por via da regularização, de imposto que não tenha representado um encargo para si, antes foi suportado por um terceiro (o adquirente do bem ou do serviço).

Esta norma justifica-se por dois objetivos essenciais, a saber, prevenir o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, evitando que recupere do Estado imposto que não transmite ao adquirente e prevenir a fraude fiscal, que pode resultar de o sujeito passivo regularizar o imposto liquidado sem que o adquirente regularize o imposto que deduz.

É certo que as regras que disciplinam o regime da regularização das deduções do imposto é matéria que compete aos Estados-membros, mas existem limites.

Neste contexto, importa sobretudo salientar uma vez mais que a norma constante do n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA se configura como uma disposição anti abuso.

Tem assim razão a Requerente quando invoca que a ratio do preceituado no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA consiste em acautelar o risco de perda de receitas fiscais decorrente da possível dedução, pelos destinatários das faturas, do IVA nelas plasmado e cuja regularização se pretende levar a cabo.

Ora, tratando-se de uma disposição especial anti abuso, importa desde logo verificar até que ponto se verificam os respetivos pressupostos de aplicação – ou seja, se existe ou pode existir abuso e, por outro lado, se a atuação da Administração Tributária respeita o princípio da proporcionalidade.

Vistos e ponderados estes dois vetores na situação vertente, concluímos que ambos não se verificam.

Com efeito, como resulta dos factos provados, se o imposto em causa não foi objeto de dedução, a sua regularização a favor da Requerente não só não é prejudicial aos interesses patrimoniais do Estado, como é a única solução conforme com os princípios da neutralidade e da contraprestação efetiva, assim se garantido que não lhe é imposto um encargo tributário quantitativamente desconexo de qualquer efetiva prestação de serviços.

Ou seja, à luz da jurisprudência europeia citada, a Requerente tem direito à regularização a seu favor do IVA mencionado em notas de crédito emitidas a clientes que, por não serem sujeitos passivos ou por serem sujeitos passivos sem direito à dedução (designadamente, por se enquadrarem nos artigos 9.º ou 53.º do CIVA), nunca deduziram o IVA que lhes foi liquidado e não vão, por esse motivo, regularizar a favor do Estado o IVA contido nessas notas de crédito.

Recorde-se que, como resulta da factualidade supra exposta, os clientes da Requerente que são destinatários das notas de crédito por si emitidas são sempre ressarcidos, seja por compensação ou por reembolso direito, do IVA liquidado em excesso –, circunstância que torna tal imposto num custo da Requerente, cuja não regularização atenta contra o princípio da neutralidade.

Alega a Administração Tributária que a Requerente não tem direito à regularização do IVA liquidado em excesso porque não logrou provar de que os destinatários tomaram

conhecimento das notas de crédito ou foram reembolsados do imposto, não tendo dado cumprimento aos requisitos formais exigidos pelo artigo 78.º, n.º 5, do CIVA.

Ora, na situação vertente, a Requerente logrou fazer prova de que o IVA cuja regularização pretende consta de notas de crédito emitidas a consumidores finais, pelo que os adquirentes dos bens ou serviços nunca irão deduzir o IVA que o sujeito passivo pretende regularizar a seu favor.

Acresce que também não colhe invocar a figura do enriquecimento sem causa, tendo ficado provado que, independentemente de as notas de crédito terem sido emitidas antes ou após o pagamento das faturas anuladas, os clientes são sempre ressarcidos – seja através da compensação, seja através do reembolso direto –, e que, em ambas as situações, é a Requerente quem suporta, a final, o encargo do imposto. Muito pelo contrário, caso não se acolhesse tal conclusão seria sim suscetível de invocar o enriquecimento sem causa da Administração.

Cumprirá sempre notar quanto à distribuição do ónus da prova, que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 74.º da LGT, “Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correta identificação junto da administração tributária.”

Por último, importa recordar uma vez mais que, de acordo com o artigo 186.º da Diretiva IVA, “Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º”. O que significa que cabe aos Estados-Membros a determinação das normas de aplicação relativas ao procedimento de regularização.

O TJUE já apreciou esta norma, tendo concluído, no citado Caso Schmeink & Cofreth AG & Co, 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. “Isto é, de acordo com o princípio da proporcionalidade, o único limite à liberdade concedida aos Estados membros para definir o procedimento de regularização prende-se com a impossibilidade de concessão de um poder de apreciação discricionário à Administração Fiscal nesse âmbito.

Importa ter presente que o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA não menciona o meio de prova a considerar para que se considere provado o conhecimento da regularização pelo adquirente.

O TJUE refere, a título meramente exemplificativo, no Acórdão proferido no Processo n.º C-588/10 que os sujeitos passivos podem utilizar como meios de prova “(...) cópias da factura retificada e do lembrete dirigido ao adquirente dos bens e serviços para efeitos de envio do comprovativo da receção, provas dos pagamentos ou a apresentação dos registos contabilísticos que permitam identificar o montante efetivamente pago ao sujeito passivo a título da operação em causa, pelo adquirente dos bens ou serviços.”

Ora, no caso concreto a Requerente sempre foi muito clara e coerente quanto a apresentação dos elementos e procedimentos, a saber:

- Ora, no âmbito da prossecução da sua atividade, e como prática recorrente no setor onde se insere, a Requerente, no momento da reserva – quer de alojamento ou de serviços associados a eventos empresariais/sociais – exige o pagamento de um depósito antecipado, que constitui uma antecipação parcial do preço final a ser pago pelo cliente.
- Assim, no momento da reserva, a Requerente emite uma fatura, na qual liquida o IVA (à taxa reduzida) referente ao adiantamento recebido.
- No decurso da relação comercial e até à data do check-in, podem ser emitidas diversas faturas correspondentes aos vários depósitos realizados — todas elas tituladas, liquidadas e refletidas nas respetivas declarações periódicas de IVA.
- Posteriormente, e no momento do check-in ou no dia da realização do evento, a Requerente anula, através da emissão de uma nota de crédito, a fatura que titula o adiantamento.
- Ora, as notas de crédito emitidas pela Requerente não correspondem a qualquer cancelamento real do serviço: a operação mantém-se válida e concluída, sendo titulada, de forma definitiva, por uma fatura final. Este procedimento ocorre tão-somente pelo facto de não se saber, à data da reserva e do pagamento antecipado, quais serão os consumos reais decorrentes da referida reserva, consumos esses aos quais poderão ser aplicadas diferentes taxas de IVA. Assim, no momento da reserva, liquida-se IVA à taxa reduzida e, no momento do check-in, anula-se essa liquidação (através da emissão de

nota de crédito pelo valor total da fatura inicialmente emitida), sendo o IVA devido pelos serviços prestados liquidado na fatura final da qual resultam discriminados os consumos efetivamente verificados. Desta forma, garante a Requerente que liquida sempre o IVA devido pelos serviços prestados.

- Consequentemente, aquando da emissão das notas de crédito, não há lugar à devolução material da quantia já suportada ao cliente. Quando a Requerente emite a fatura final, consolidam-se todos os valores devidos pelo cliente, debitando-se os montantes que já haviam sido pagos por aquele. Nesta fatura final, estarão refletidos os seguintes montantes:
- a crédito, os montantes anteriormente faturados a título de adiantamento (identificados como “depósito antecipado”) e anulados via nota de crédito;
- a débito, os montantes dos serviços efetivamente prestados, nos quais pode contemplar alojamento, restauração, taxas turísticas, estacionamento, serviços de spa & beleza, entre outros.
- Neste contexto, a fatura final evidencia a anulação do depósito antecipado, dado que o montante pago a título de adiantamento é refletido a crédito nessa mesma fatura.
- In casu, o valor pago pelo cliente resulta da diferença entre o valor inicialmente faturado e pago a título de adiantamento e o valor final apurado após a prestação do serviço, encontrando-se refletido no final da fatura sob a designação “balanço”.
- Neste âmbito, a Requerente regulariza o IVA contido na nota de crédito, a seu favor, tendo como prova do conhecimento da mesma pelo cliente a boa receção e pagamento da fatura final emitida.
- Adicionalmente, cumpre notar que elementos essenciais como o número do quarto e as datas da estadia encontram-se devidamente discriminados nos três documentos emitidos ao longo do processo, i.e., fatura de adiantamento, nota de crédito e fatura final, de forma a assegurar a correspondência entre os documentos.
- Ainda assim, em alguns casos – sobretudo no que respeita a empresas –, a Requerente dispõe de prova adicional de que o cliente tomou conhecimento da retificação, seja através de cópia de nota de crédito de assinada e carimbada, seja por email que confirma a receção e tomada de conhecimento da mesma.

- Adicionalmente, mas menos comuns, existem ainda outras situações em que a Requerente emite nota de crédito para anular faturas devido a:
 - correções de erros de faturação, como inexatidões nos dados do adquirente ou dos montantes;
 - erros no meio de pagamento;
 - alteração de dados relevantes, como o nome do cliente, o período faturado, entre outros.

Ora, sempre se perguntará se será proporcional e adequado, no contexto legal, jurisprudencial e doutrinal que acabámos de citar e atentos os factos vindos de dar como provados, impedir o direito à dedução num caso como no vertente e afigura-se-nos que não.

Não se trata aqui, note-se, de a AT se substituir à Requerente em qualquer ónus probatório que lhe assista. Com efeito, como se notou, a Requerente deu resposta a tal ónus.

A atuação da AT será tanto mais exigível quanto estamos perante um imposto relativamente ao qual a neutralidade fiscal é especialmente prezada e prosseguida pelo legislador, sendo que aquele valor jurídico sairá fortemente penalizado caso, ao arrepio também da justiça material que legislativamente se deseja que presida à tributação, se negar a regularização do IVA.

Note-se que, neste contexto, a jurisprudência do TJUE tem entendido que as exigências impostas pelas Administrações Fiscais dos Estados-membros quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais dos referidos Estados, para efeitos de proceder, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, a uma redução do valor tributável, não poderão pôr em causa os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade. Tais princípios exigem, como se enfatiza no Acórdão do STA de 21-10-2009, proferido no processo 0583/09, “que o Estado-Membro permita que o sujeito passivo demonstre através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, por um lado, que efetuou as diligências necessárias nas circunstâncias do caso concreto para assegurar que o adquirente dos bens está na posse da fatura retificada e de que dela teve conhecimento e, por

outro lado, que a operação em causa foi efetivamente realizada em conformidade com as condições enunciadas na referida fatura retificada.”

No que respeita aos elementos de prova que podem ser utilizados pelos sujeitos passivos, como igualmente se salienta no aludido Acórdão, o TJUE indica designadamente os seguintes “cópias da fatura retificada e do lembrete dirigido ao adquirente dos bens e serviços para efeitos de envio do comprovativo da receção, provas dos pagamentos ou a apresentação dos registos contabilísticos que permitam identificar o montante efetivamente pago ao sujeito passivo a título da operação em causa, pelo adquirente dos bens ou serviços.”

Note-se ainda a este propósito que a simples qualificação de um documento como “interno à empresa” não deverá prejudicar, sem mais, a idoneidade do mesmo como elemento de prova dos factos invocados pelo contribuinte. Assim, nomeadamente, se a AT suspeitar da veracidade de notas de crédito emitidas pelo contribuinte e dos lançamentos contabilísticos registados a propósito das regularizações registadas no extrato de conta do adquirente em apreço, deverá suscitar a questão da falsidade dos documentos.

Por último, resulta ainda particularmente relevante o disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea g), do Código do IVA, quanto à obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização deste imposto. Assim se explica que os sujeitos passivos se encontram obrigados a dispor de contabilidade organizada, devendo observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do IVA e necessárias ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu adequado controlo e fiscalização (cfr. artigos 44.º a 52.º do Código do IVA).

A AT tem possibilidade, no uso dos seus poderes inspetivos, de apurar se a regularização tem ou não correspondência na contabilidade da Requerente, e a falsidade dos documentos apresentados é suscetível de implicar responsabilidade criminal de quem os emitiu e de quem os utilizou.

É este o quadro legal de acordo com o qual importa, assim, aferir se a Requerente tinha, ou não, na sua posse, prova cabal de que o adquirente dos serviços tomou conhecimento da retificação do imposto e se a pretensão da AT face aos factos em apreço será proporcional face à ratio legis da aludida norma, sendo que, neste contexto, se conclui pela procedência do pedido.

D) DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Pretende a Requerente a anulação parcial dos atos de liquidação de IVA referentes aos períodos de 2021, 2022, 2023 e aos primeiros nove meses de 2024, por erro nos pressupostos de facto e de direito, condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do montante de IVA indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “erro imputável aos serviços” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no Processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos: “Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410:

“Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «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». Ou seja, quando um ato de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do ato anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos atos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades suscetíveis de conduzirem à anulação dos atos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPPT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..)

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no ato anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adotado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se deteta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjetiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efetivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.”

Neste contexto, entendemos igualmente que deve proceder o pedido de pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos atos em causa, por se encontrarem verificados os respetivos requisitos, devendo os juros ser computados desde a data de indeferimento tácito da reclamação graciosa e até efetiva e integral restituição do imposto.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral e consequentemente anular parcialmente, e conforme peticionado, os atos de liquidação de IVA referentes aos períodos de 2021, 2022, 2023 e aos primeiros nove meses de 2024, por erro nos pressupostos de facto e de direito, com as legais consequências, incluindo o pagamento dos juros indemnizatórios devidos;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **489.975,90**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **7.650,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de julho de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Cristina Maria da Costa Pinto)

(Amândio Silva)