

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1049/2025-T

Tema: IRS e IVA — Regime simplificado. Correção técnica versus avaliação indireta. Princípio do inquisitório. Apuramento do IVA em falta.

Sumário

A correção da matéria tributável baseada em dados objetivos fornecidos por terceiros (Declaração Modelo 40/fluxos de pagamentos via TPA e transferências) que permitem determinar direta, objetiva e exatamente os rendimentos omitidos configura correção técnica (avaliação direta) e não avaliação indireta, não relevando a falta de colaboração do sujeito passivo (arts. 81.º, n.º 1 e 83.º, n.º 1 da LGT).

Não ocorre violação do princípio do inquisitório se a Autoridade Tributária notificou repetidamente o contribuinte e este não prestou esclarecimentos, tendo a AT reunido elementos suficientes e prova documental para a quantificação objetiva e exata do imposto, tornando desnecessária a derrogação do sigilo bancário.

Quando o sujeito passivo não repercutiu nem documentou o IVA junto dos clientes finais e se afigura impossível a cobrança retroativa a estes, o montante total recebido deve considerar-se como já incluindo o imposto "por dentro", sob pena de violação do princípio da neutralidade do IVA (Jurisprudência TJUE — Processos C-249/12 e C-250/12).

Decisão arbitral

O árbitro signatário, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 2026-01-14, decide o seguinte:

I. - Relatório

A..., com o número de identificação fiscal (NIF)..., residente na Rua ..., ..., ...-... Baixa da Banheira (doravante designada por "**Requerente**"), vem apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA) e constituição de Tribunal, em que é parte a "**Autoridade Tributária e Aduaneira**" (doravante

designada por "**Requerida**" ou "**AT**"), ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º, e dos n.ºs 1 e 2 do art.º 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, em conjugação com os art.ºs 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA tem por objeto a declaração de ilegalidade e a anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2025... e das quatro liquidações oficiosas de IVA n.ºs 2025..., 2025..., 2025 ... e 2025..., referentes ao exercício de 2023, no montante global de € 40.519,53 (€ 3.868,41 de IRS e € 36.651,12 de IVA), emitidas na sequência de ação inspetiva credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2025..., dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém.

A Requerente invoca, em síntese e a título principal, que as correções em causa consubstanciam uma avaliação indireta, praticada sem observância dos pressupostos e das garantias procedimentais legalmente exigidas para o recurso a tal método; e, subsidiariamente, invoca a violação do princípio do inquisitório, por não ter a Requerida diligenciado pela derrogação do sigilo bancário, nem por outros meios de prova complementares antes de fixar os valores corrigidos.

Alega, ainda, no que respeita ao IVA, que a Requerida partiu erradamente do pressuposto de que os montantes recebidos não incluíam já o imposto, liquidando-o "por fora" sobre a totalidade dos valores recebidos.

Por sua vez, a Requerida na resposta ao PPA sustenta que as correções operadas têm natureza aritmética, decorrente da aplicação direta da lei a elementos objetivos e precisos fornecidos declarados pela Requerente e fornecidos por terceiros (Declaração Modelo 40), pelo que não as correções efetuadas não integram os critérios de avaliação indireta.

Quanto à alegada violação do princípio do inquisitório, a Requerida invoca que o mesmo foi integralmente observado, que a Requerente foi notificada para se pronunciar e de esclarecer todos atos e os próprios resultados apurados e nunca respondeu.

Quanto à ao apuramento do IVA, a Requerida alega que o montante corresponde ao que resulta da atuação da própria Requerente, a qual não liquidou, nem documentou o imposto.

Conclui, a Requerida, pela improcedência total do PPA.

Na tramitação do presente processo foram praticados os principais atos processuais seguintes:

Em 2025-10-24, a Requerente apresentou PPA, aceite pelo CAAD em 2025-10-27.

Em 2026-01-14, foi constituído o Tribunal Arbitral Singular por designação do Conselho Deontológico do CAAD, em conformidade com o preceituado no art.º 11.º do RJAT.

Em 2026-01-16, foi notificado o despacho arbitral previsto no art.º 17.º do RJAT e, em cumprimento do referido despacho, a Requerida apresentou resposta em 2026-02-17, tendo junto o processo administrativo.

Por despacho de 2026-03-03, o Tribunal dispensou a reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, por não se mostrarem controvertidos factos essenciais e por a questão a decidir ser, essencialmente, de direito, tendo notificado as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas.

Em 2026-04-17, as partes apresentaram alegações finais, confirmando, no essencial, o teor do PPA e da Resposta.

II. - Saneamento

O Tribunal arbitral singular encontra-se regularmente constituído e é competente - cf. al. a) do n.º 1 do art.º 2.º e art.ºs 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade - cf. art.ºs 4.º e 10.º do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é tempestivo, porquanto foi apresentado dentro do prazo de 90 dias contado do termo do prazo de pagamento voluntário das liquidações impugnadas - cf. al. a) do n.º 1 do art.º 10.º do RJAT.

O processo não padece de vícios que o invalidem, não existindo nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito, nem incidentes que importe resolver.

III. - Da posição das partes

1. Da Requerente

A Requerente apresenta o PPA alegando, em síntese, a factualidade e os fundamentos seguintes:

- Que a correção da matéria tributável de IRS e de IVA, no montante de € 159.352,75, resultou exclusivamente da informação obtida através da Declaração Modelo 40 (fluxos de pagamentos recebidos em contas bancárias), sem que a Requerida tivesse apurado a origem, a natureza ou o motivo concreto de cada um dos fluxos, nem cruzado essa informação com quaisquer outros elementos de prova (designadamente extratos bancários detalhados, faturas, contratos ou publicações em redes sociais).
- Que ao fixar o rendimento e o volume de negócios sujeitos a tributação com base numa mera soma de créditos bancários, sem investigar a sua efetiva natureza, a Requerida recorreu, na prática, a um método de quantificação indireto e presuntivo, ainda que formalmente o tenha classificado como "correção meramente aritmética", incorrendo em avaliação indireta, sem observância das garantias procedimentais previstas nos art.ºs 87.º, 90.º e 91.º da LGT, designadamente o direito ao pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos.
- Que a jurisprudência entende que a AT está a praticar “avaliação indireta”, sempre que utiliza indícios, presunções ou meros cruzamentos de informação bancária para determinar rendimentos, sem que a quantificação decorra imediata e diretamente de elementos que, por si só, definam com exatidão o facto tributário, ainda que a classifique de “avaliação direta”, designadamente invoca, entre outros: Acórdãos do TCA Sul, de 18-06-2015, Processo n.º 08641/15, de 18-04-2018, Processo n.º 8451/15, e de 13-12-2019, Processo n.º 170/15.3BECTB; do TCA Norte de 13-07-2017, Processo n.º 01686/07.0BEVIS; do STA de 17-03-2010, Processo n.º 01211/09; e a Decisão Arbitral do CAAD de 06-01-2023, Processo n.º 252/2022-T.
- Alega, ainda, que a Requerida violou o princípio do inquisitório, consagrado nos art.ºs 58.º e 55.º da LGT e 6.º do RCPITA, porquanto, perante a ausência de resposta da Requerente aos ofícios que lhe foram dirigidos, deveria a inspeção tributária ter diligenciado por outros meios de averiguação da verdade material, designadamente pedindo a derrogação do sigilo bancário nos termos do art.º 63.º-B da LGT, de modo a apurar a proveniência e a real natureza dos créditos bancários em causa, em vez de se limitar a presumir que todo o montante recebido constituía rendimento tributável na íntegra.
- Que a inércia da Requerente não dispensa a Requerida do dever de investigação que sobre ela recai, dado tratar-se de um princípio estruturante do procedimento tributário, aplicável independentemente da colaboração do sujeito passivo.

- Que a Requerida ao apurar o imposto em falta em IVA adicionou a taxa de 23% sobre a totalidade dos valores recebidos "por fora", quando, não tendo a Requerente cobrado ou documentado qualquer IVA aos seus clientes e não sendo materialmente possível, a esta distância temporal, proceder à sua cobrança retroativa junto dos adquirentes finais, o montante recebido deveria ter sido considerado como já incluindo o imposto devido, extraindo-se o IVA "por dentro".
- Que a Requerida não considerou, na quantificação do IVA, qualquer montante de imposto suportado a montante e potencialmente dedutível, ainda que a Requerente não tivesse apresentado faturas de suporte.
- Conclui, a Requerente, com pedido de anulação da liquidação adicional de IRS e das quatro liquidações oficiosas de IVA relativas ao exercício de 2023, por violação de lei, nos termos e para os efeitos do art.º 163.º do CPA, ex vi al. d) do art.º 2.º do CPPT.

2. Da Requerida

A Requerida, na Resposta, alega, em síntese, o seguinte:

- Que a Requerente iniciou a atividade em 2021-03-01, com o CAE 47123 (comércio a retalho não especializado, sem predominância de produtos alimentares, bebidas ou tabaco - comércio ambulante/feiras), encontrando-se enquadrada, para efeitos de IRS, no regime simplificado (art.º 28.º, n.º 1, al. a), do CIRS) e, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2022-02-01, por via de alteração oficiosa (BAO), decorrente da aplicação direta da lei – n.º 1 do art.º 53.º e al. a) do n.º 2, do art.º 58.º do CIVA, enquadramento tributário não decorrente de qualquer ato discricionário ou presuntivo da Requerida.
- Que do cruzamento da Declaração Modelo 40 - suporte que documenta e reporta o valor exato dos fluxos de pagamento recebidos por via de TPA, transferências e referências Multibanco, ao abrigo do n.º 4 do art.º 63.º-A da LGT e da Portaria n.º 34-B/2012, de 1 de fevereiro, atualizada pela Portaria n.º 64/2018, de 5 de março - com a Declaração Modelo 3 de IRS entregue pela Requerente para o ano de 2023, na qual o Anexo B foi entregue "a zeros", sem qualquer rendimento declarado, os Serviços de Inspeção Tributária apuraram uma divergência de € 159.352,75, montante integralmente creditado a favor da Requerida através de duas contas bancárias por si tituladas e associadas à sua atividade (uso de TPA, publicitação de vendas em redes sociais, exercício de atividade de comércio a retalho compatível com a origem dos créditos).

- Que tal divergência, apurada com base em valores exatos, objetivos e conhecidos com precisão euro a euro, não carece de qualquer juízo de probabilidade, presunção ou amostragem, não se subsumindo, por isso, ao conceito de avaliação indireta previsto nos art.ºs 87.º e 88.º da LGT.
- Que a correção decorreu de correção técnica e aritmética, subsumível em avaliação direta (art.º 83.º, n.º 1, da LGT), invocando, nesse sentido, v.g.: os Acórdãos do TCA Sul de 09-01-2025, Processo n.º 949/17.1BEALM, de 18-04-2018, Processo n.º 8451/15, e de 20-02-2025, Processo n.º 575/17.5BELRS, do TCA Norte de 13-07-2017, Processo n.º 01686/07.0BEVIS; e do STA de 03-06-2015, Processo n.º 01509/14.
- Que nos termos do n.º 1, do art.º 74.º da LGT e do art.º 342.º do Código Civil, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos recai sobre quem os invoca, cabendo à Requerente demonstrar que os montantes em causa não constituem rendimento tributável, prova que não foi feita.
- Que a presunção de veracidade da declaração e da escrita do contribuinte, prevista no n.º 1, do art.º 75.º da LGT, se encontra afastada, no caso, pela contradição entre a Declaração Modelo 3 (rendimento a zeros) e a Declaração Modelo 40 (rendimentos de € 159.352,75), nos termos da al. a) do n.º 2, do art.º 75.º da LGT.
- Que o princípio do inquisitório foi plenamente observado: os Ofícios n.º ... e n.º ..., ambos de 14-04-2025, notificaram a Requerente para apresentar extratos bancários e justificar os créditos identificados, no prazo de 15 dias, sem que a Requerente tenha respondido.
- Que, posteriormente, foi assegurado o direito de audição sobre o projeto de relatório de inspeção tributária, através do Ofício n.º..., de 2025-05-22, com a possibilidade de requerer reunião de regularização, nos termos do art.º 58.º-A do RCPITA, todos direitos que a Requerente não exerceu.
- Que tendo os elementos disponíveis (Modelo 40, registo de atividade, TPA, ausência de outra fonte de rendimento declarada e conhecida) permitido a determinação exata e objetiva do montante omitido, a derrogação do sigilo bancário, para além de não ter sido solicitada pela Requerente nos termos e prazo aplicáveis, constituiria um meio desproporcionado e dilatatório, contrário aos princípios da economia processual, da celeridade e da eficiência -n.º 1, do art.º 5.º do CPA, ex vi art.º 2.º do CPPT.
- Que, quanto à forma de apuramento do IVA, a Requerente atuou, de facto, como se estivesse isenta, não tendo emitido faturas com liquidação de IVA aos seus clientes, nem

cobrado o imposto separadamente, pelo que os serviços aplicaram a taxa legal de 23% sobre o valor apurado como volume de negócios, em conformidade com a prática seguida nesses casos.

- Que não foi apresentada qualquer fatura, documento ou elemento de prova que permitisse à Requerida reconhecer direito à dedução de IVA suportado a montante, nos termos dos art.ºs 19.º, 20.º, 21.º e 36.º do CIVA.
- Que não são devidos juros indemnizatórios, porquanto as liquidações resultam de aplicação direta da lei a factos objetivamente apurados, sem que exista erro imputável aos serviços, nos termos do art.º 43.º, n.º 1, da LGT.
- Conclui, a Requerida, pedindo que o PPA seja julgado improcedente, por não provado, absolvendo-se a Requerida de todos os pedidos.

IV. - Matéria de facto

O Tribunal arbitral, com relevo para a decisão, atenta toda a alegação das partes, a prova documental junta com o PPA, com a Resposta e com o processo administrativo, considera provado o seguinte:

- A Requerente iniciou atividade em 2021-03-01, enquadrada no CAE 47123, correspondente a comércio a retalho não especializado em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de têxteis, vestuário, calçado, malas e similares.
- A Requerente encontra-se enquadrada, para efeitos de IRS, no regime simplificado de tributação (al. a) do n.º 1, do art.º 28.º do CIRS) e, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2022-02-01, por via de alteração oficiosa (BAO).
- Por despacho de 2025-02-25, foi determinado o início de procedimento de inspeção tributária à Requerente, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2025..., dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém (DPIT1, Equipa 13), com início efetivo comunicado por Ofício n.º ..., de 2025-04-14.
- Por Ofício n.º ..., de 2025-04-14, a Requerente foi notificada para, no prazo de 15 dias, apresentar extratos bancários e justificar a origem de créditos identificados nas suas contas bancárias, no montante global de € 159.352,75; a carta registada não foi reclamada, presumindo-se a notificação nos termos do n.º 1, do art.º 43.º do RCPITA.

- A Requerente não respondeu, não tendo apresentado extratos bancários, documentos ou esclarecimentos sobre a origem dos créditos identificados.
- Na Declaração “Modelo 3” de IRS relativa ao ano de 2023, apresentada pela Requerente, consta o “Anexo B” com rendimento coletável declarado de € 0,00 – zero euros.
- Na Declaração “Modelo 40”, valor dos fluxos de pagamento, comunicada por instituições de crédito nos termos do n.º 4, do art.º 63.º-A da LGT, resulta que a Requerente recebeu, no ano de 2023, o montante global de € 159.352,75 (€ 25.833,28 e € 133.519,47), creditado em duas contas bancárias por si tituladas, junto de Instituição Bancária (PT50... e PT50...).
- A Requerente utilizava Terminal de Pagamento Automático (TPA) associado à sua atividade e publicitava a venda dos seus produtos em redes sociais.
- Com base no cruzamento dos elementos referidos, os serviços da AT apuraram, em sede de IRS, um rendimento coletável corrigido de € 23.902,91, mediante a aplicação do coeficiente de 0,15, previsto na al. a) do n.º1, do art.º 31.º do CIRS, ao montante de € 159.352,75, apurando um montante de imposto em falta de € 3.868,41.
- Em sede de IVA, os serviços da AT repartiram o montante de € 159.352,75 pelos quatro trimestres do ano de 2023 (três no valor de € 39.838,19 e um no valor de € 39.838,18) e, sobre cada um destes valores, aplicaram a taxa normal de 23%, apurando um montante total de IVA em falta de € 36.651,12, sem qualquer dedução de imposto suportado a montante, por inexistência de faturas ou outros documentos de suporte.
- Em 2025-05-22, através do Ofício n.º..., a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, para exercício do direito de audição, no prazo de 15 dias, nos termos dos art.ºs 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, bem como foi informada da possibilidade de requerer reunião de regularização, nos termos do art.º 58.º-A do RCPITA.
- A Requerente não exerceu o direito de audição, nem requereu a realização de reunião de regularização.
- O relatório final de inspeção tributária manteve, na íntegra, as correções propostas no projeto de relatório, tendo, em 2025-07-10, sido objeto de despacho de concordância e notificado à Requerente.

- Em consequência das correções, foi emitida a liquidação adicional de IRS n.º 2025..., no montante de € 3.868,41, e quatro liquidações oficiosas de IVA n.ºs 2025..., 2025..., 2025 ... e 2025 ..., no montante global de € 36.651,12, relativas ao ano de 2023.
- O prazo de pagamento voluntário das liquidações em causa terminou em 2025-08-31.
- A Requerente foi, ainda, acusada da prática de contraordenação fiscal (Processo n.º ...2025...), por falta de entrega de imposto exigível, nos termos do n.º 1 do art.º 27.º e art.º 41.º do CIVA; e do n.º 2 do art.º 114.º do RGIT.
- A Requerente não apresentou, em qualquer momento do procedimento inspetivo ou do presente processo arbitral, faturas, documentos contabilísticos ou outros elementos de prova.

Com relevo para a decisão, em face das alegações e dos elementos de prova juntos aos autos e identificados, considera-se não existirem factos relevantes não provados.

1. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada com relevância para a mesma - cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3, do art.º 607.º do CPC, aplicável *ex vi* als. a) e e) do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal assentou na análise conjugada do PPA e respetivos documentos, da Resposta da Requerida, do processo administrativo instrutor (incluindo o Relatório de Inspeção Tributária, com o respetivo projeto, os ofícios de notificação e os elementos declarativos - Modelos 3 e 40) e nas regras aplicáveis ao ónus da prova, ao inquisitório e à presunção de veracidade das declarações.

Não são questionados os valores absolutos apurados (de € 159.352,75 de créditos bancários, de € 23.902,91 de rendimento coletável corrigido em IRS), sendo questionado o montante de € 36.651,12 de IVA liquidado “por fora”), residindo a controvérsia, exclusivamente, na qualificação jurídica do método de correção utilizado, na suficiência das diligências instrutórias praticadas e na correção da fórmula de cálculo do IVA em falta, questões de direito que serão apreciadas no capítulo seguinte.

O relatório de inspeção tributária junto ao processo administrativo é claro quanto à origem e à composição dos valores corrigidos, evidenciando o cruzamento direto entre a Declaração “Modelo 3” (rendimento declarado a zeros pela Requerente) e a Declaração “Modelo 40”

(fluxos de pagamento efetivamente recebidos e rendimentos auferidos pela Requerente), sem que em qualquer ponto do relatório se verifique o recurso a elementos de correção presuntivos, amostragens, indícios de fortuna ou outros elementos próprios da avaliação indireta, sendo, pelo contrário, expressamente afastado o recurso a tais métodos no corpo do relatório.

Em suma, a Requerente, em 2023, auferiu montantes, documentalmente comprovados, de € 159.352,75, através de duas contas bancárias por si tituladas e não procedeu à respetiva declaração para efeitos de IRS, nem procedeu à liquidação de IVA, atenta a atividade declarada e o enquadramento tributário para efeitos desse imposto.

V - Do mérito. Fundamentação de direito

1. Da alegada avaliação indireta

A questão central colocada pela Requerente consiste em qualificar as correções efetuadas pela Requerida como avaliação indireta, ainda que formal e materialmente apresentadas como correções técnicas.

A avaliação direta da matéria tributável visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação (n.º 1 do art.º 81.º da LGT), constituindo a regra geral do sistema (n.º 1 do art.º 83.º da LGT).

A avaliação indireta, pelo contrário, tem natureza excecional e subsidiária, apenas sendo legítima nos casos taxativamente previstos nos art.ºs 87.º e 88.º da LGT, designadamente quando exista impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, recorrendo-se então a indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha, por não ser possível a determinação exata e objetiva do facto tributário.

No caso concreto, os serviços da AT dispuseram de elementos de prova diretos, objetivos e de origem em terceiro independente: a Declaração “Modelo 40”, comunicada pelas instituições bancárias, ao abrigo do n.º 4 do art.º 63.º-A da LGT e da Portaria n.º 34-B/2012, de 1 de fevereiro, atualizada pela Portaria n.º 64/2018, de 5 de março.

Esse suporte documental identifica com exatidão os montantes efetivamente creditados nas contas bancárias tituladas pela Requerente, ou seja, rendimentos auferidos.

Os serviços da AT efetuaram o cotejo daquele documento com a Declaração “Modelo 3”, na qual a Requerente declarou rendimento nulo, tendo registo de atividade com o CAE 47123, com a utilização de TPA associado à atividade e com a publicitação de vendas em redes sociais.

A Requerida, através desse procedimento obteve todos os elementos objetivos, necessários e suficientes para determinar, sem qualquer margem de dúvida, o montante exato de rendimentos e de operações omitidas e não contestados pela Requerente.

Verifica-se que os serviços da AT não recorreram a qualquer juízo de probabilidade, a amostragem, a indícios de fortuna, a médias ou coeficientes presuntivos de rendimentos não fundados em elementos objetivos concretos, ou a qualquer outro mecanismo próprio da avaliação indireta, nem esta avaliação se revelava necessária ou era exigida no caso concreto.

Porquanto, a determinação do rendimento tributável em IRS resultou da aplicação do coeficiente legal de 0,15, previsto no art.º 31.º, n.º 1, al. a), do CIRS, a um montante de vendas exatamente apurado, documentado e não contestado no montante de € 159.352,75.

Por sua vez, a determinação do IVA em falta resultou da aplicação da taxa legal a esse mesmo montante, repartido pelos quatro trimestres do ano.

Trata-se, assim, de correção técnica/aritmética, decorrente da direta aplicação da lei a factos e valores exatamente conhecidos e documentados, indevida e ilegalmente omitidos pela Requerente.

A jurisprudência invocada pela Requerida, designadamente os Acórdãos do TCA Sul de 2025-01-09 (Processo n.º 949/17.1BEALM), de 2018-04-18 (Processo n.º 8451/15) e de 2025-02-20 (Processo n.º 575/17.5BELRS), do TCA Norte de 2017-07-13 (Processo n.º 01686/07.0BEVIS) e do STA de 2015-06-03 (Processo n.º 01509/14), revelam ser inteiramente aplicável ao caso sub judice e cujas conclusões se dão por reproduzidas.

Desses arestos decorre que a correção baseada em elementos objetivos comunicados por terceiros (nomeadamente “Modelo 40” ou documentos análogos), que permitem uma quantificação exata e sem necessidade de qualquer presunção, constitui correção técnica e não avaliação indireta, maxime, quando existe clara possibilidade de quantificação direta e o sujeito passivo/Requerente não contraria os rendimentos auferidos, nem esclarece a sua origem.

A jurisprudência citada pela Requerente reporta-se, ao invés, a situações distintas, em que a AT efetivamente recorreu a indícios, amostragens ou presunções para determinar rendimentos, o que não sucedeu no caso *sub judice*, em que a quantificação assentou, do início ao fim, em valores exatos, objetivamente comunicados e documentados.

Termos em que improcede o fundamento de anulação por avaliação indireta, quer quanto à liquidação de IRS, quer quanto às liquidações de IVA.

2. Da alegada violação do princípio do inquisitório

O princípio do inquisitório, consagrado no art.º 58.º da LGT e no art.º 6.º do RCPITA, impõe à AT o dever de realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada, nessa tarefa, apenas às iniciativas do sujeito passivo.

Todavia, tal princípio não impõe à AT a obrigação de esgotar todos os meios de prova teoricamente disponíveis, independentemente da sua necessidade, quando os elementos já reunidos permitam, por si só, a quantificação exata e objetiva do facto tributário.

No caso concreto, a Requerida notificou a Requerente, por duas vezes (Ofícios n.º ... e n.º ..., de 2025-04-14), para apresentar extratos bancários e esclarecer a origem dos créditos identificados – rendimentos auferidos.

Perante o silêncio da Requerente, a AT dispondo dos elementos objetivos suficientes, designadamente o enquadramento tributário do SP, a Declaração “Modelo 3” e “Anexo B”, a Declaração “Modelo 40” com identificação exata dos montantes recebidos, cruzados com o registo de atividade e com os demais elementos relacionados com a atividade exercida, não se impunha ou necessitava de recorrer a diligências adicionais, nomeadamente à derrogação do sigilo bancário nos termos do art.º 63.º-B da LGT, medida que tem natureza excecional e que apenas se justificaria caso os elementos disponíveis não permitissem a quantificação exata do imposto devido.

Acresce que a Requerente foi ainda notificada, através do Ofício n.º ..., de 2025-05-22, do projeto de relatório de inspeção tributária, para efeitos de exercício do direito de audição, nos termos dos art.ºs 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, com prazo de 15 dias, e informada da possibilidade de requerer reunião de regularização, ao abrigo do art.º 58.º-A do RCPITA, prerrogativas que também não exerceu.

Ora, a Requerente teve amplas oportunidades, duplamente asseguradas, de apresentar prova, esclarecimentos ou de requerer diligências complementares, pelo que não o tendo feito, não pode agora imputar à Requerida a falta de diligências que a própria Requerente, tendo sido convidada, optou por não realizar.

Acresce que o ónus de alegar e provar factos constitutivos do direito que invoca recai sobre a Requerente, nos termos do n.º 1, do art.º 74.º da LGT e do art.º 342.º do Código Civil.

Sublinha-se que a presunção de veracidade da declaração, prevista no n.º 1 do art.º 75.º, da LGT, encontra-se afastada no caso concreto pela contradição entre a Declaração “Modelo 3” (rendimento declarado a zeros) e a Declaração “Modelo 40” (rendimentos efetivamente recebidos de € 159.352,75) - cf. al.s a) e b) do n.º 2, do art.º 75.º da LGT.

Assim, competia à Requerente demonstrar a eventual desconformidade dos valores apurados, o que não fez, nem no procedimento inspetivo, nem no presente processo arbitral.

Termos em que, também, improcede o fundamento de violação do princípio do inquisitório.

3. Da forma de apuramento do IVA — "por fora" versus "por dentro"

Questão distinta, com contornos jurídicos próprios, é a de saber se a Requerida procedeu corretamente ao calcular o IVA em falta mediante a aplicação da taxa de 23% sobre a totalidade dos montantes recebidos pela Requerente ("por fora"), ou se, ao invés, deveria ter considerado que tais montantes já incluíam o IVA devido, extraíndo o imposto "por dentro".

Dos autos e prova resulta que a Requerente, apesar de estar enquadrada no regime normal de IVA desde 2022-02-01, não entregou o imposto devido pelas vendas realizadas, atuando, na prática, como se estivesse isenta.

Igualmente, o montante auferido, documentado e não contestado de € 159.352,75, corresponde à totalidade da contraprestação efetivamente recebida da parte dos seus clientes finais.

Nestas circunstâncias, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em jurisprudência com efeito direto e primazia sobre o direito interno (n.º 4, do art.º 8.º, da Constituição da República Portuguesa), decidiu, no Acórdão de 07-11-2013, Processos apensos C-249/12 e C-250/12 (*Tulică e Plavoşin*), que, quando o preço de um bem tenha sido fixado sem qualquer menção ao IVA, sendo o vendedor o sujeito passivo do imposto devido pela operação tributada e não lhe sendo possível recuperar junto do adquirente o IVA posteriormente reclamado pela administração fiscal, a Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, art.ºs 73.º e 78.º) deve ser

interpretada no sentido de que o preço deve ser considerado como já incluindo o IVA devido, sob pena de o próprio sujeito passivo passar a suportar o encargo do imposto, em contradição com o princípio da neutralidade que estrutura o sistema comum do IVA. No mesmo sentido o Acórdão do STA de 2024-05-29, Proc. n.º 0599/18.5BEALM, entre outros.

A referida jurisprudencial é diretamente aplicável ao caso concreto, porquanto a Requerente vendeu bens a consumidores finais sem indicação de IVA, não cobrou nem documentou/faturou o imposto, não sendo materialmente possível, mais de dois anos volvidos sobre as vendas em causa, proceder à cobrança adicional do imposto junto de um universo indeterminado de consumidores finais, contactados através de redes sociais e em bancas ou feiras, atento o CAE e atividade declarada pela Requerente.

Nessas condições, exigir da Requerente o pagamento de IVA adicional sobre a totalidade do valor que efetivamente recebeu, sem o extrair desse mesmo valor, equivaleria a fazê-la suportar, do seu próprio património, um imposto que, por natureza, deveria ser repercutido no consumidor final, o que contraria o princípio da neutralidade do IVA.

Não obstante a Requerida sustentar que a taxa foi aplicada "por fora" em conformidade com a prática seguida nestas situações, tal prática não pode prevalecer sobre a natureza do imposto, a lei e a jurisprudência vinculativa do TJUE quando, como no caso, se comprove a impossibilidade de repercussão do imposto nos adquirentes finais, impossibilidade que resulta, no caso, da própria natureza das vendas em causa (a consumidores finais não identificados, através de bancas, feiras e redes sociais) e do decurso do tempo desde a sua realização.

Procede, pois, parcialmente, o fundamento de anulação relativo à forma de apuramento do IVA, devendo o imposto em falta ser recalculado extraindo-se o IVA "por dentro" de cada um dos montantes trimestrais apurados, o que determina os seguintes valores corrigidos:

Trimestres	Valor recebido	IVA liquidado "por fora"	IVA "por dentro"
1.º	€ 39.838,19	€ 9.162,78	€ 7.449,42
2.º	€ 39.838,19	€ 9.162,78	€ 7.449,42
3.º	€ 39.838,19	€ 9.162,78	€ 7.449,42
4.º	€ 39.838,18	€ 9.162,78	€ 7.449,42
Total	€ 159.352,75	€ 36.651,12	€ 29.797,68

Assim, as liquidações de IVA objeto do presente processo devem ser parcialmente anuladas, na parte em que excedam o montante global corrigido de € 29.797,68, correspondendo o montante a anular a € 6.853,44, devendo a Requerida emitir novas liquidações refletindo o montante corrigido.

Observa-se que Requerente baseou a impugnação do IRS unicamente na alegação de erro na qualificação do método de inspeção (avaliação indireta vs direta) e violação do inquisitório, teses que decaíram, pelo que o julgador não pode estender a procedência parcial do IVA à liquidação de IRS.

Subsequentemente, não obstante a conexão lógica entre este segmento decisório e a eventual repercussão na determinação do rendimento coletável para efeitos de IRS, na medida em que uma parte do valor recebido corresponderia, nessa lógica, a IVA e não a rendimento próprio da Requerente, tal questão não foi suscitada pela Requerente em nenhum momento dos presentes autos, nem consta dos fundamentos do PPA, delimitando este o objeto do processo arbitral de modo rígido, pelo que o Tribunal, de mera legalidade, julga a validade dos atos nos exatos termos em que foram impugnados pelas partes, não pode conhecer factos e pedidos não alegados, sob pena de excesso de pronúncia - cf. n.º 2 do art.º 608.º e al. d) do n.º 1, do art.º 615.º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Mantém-se, pois, integralmente a liquidação de IRS realizada pela AT no montante de € 3.868,41.

4. Da dedução do IVA suportado a montante

A Requerente não apresentou, em qualquer momento do procedimento inspetivo ou do presente processo, faturas, recibos ou outros documentos comprovativos de despesas com IVA suportado a montante, relacionadas com a sua atividade.

Ora, o direito à dedução do IVA depende da posse de fatura emitida em conformidade com os requisitos previstos no art.º 36.º do CIVA (n.º 2 do art.º 19.º e art.º 20.º do CIVA), e o respetivo exercício está sujeito aos prazos e formalidades previstos no art.º 21.º do CIVA.

Não tendo sido apresentado qualquer elemento de prova que permitisse à Requerida, ou a este Tribunal, apurar a existência e o montante de IVA dedutível, improcede, também, o alegado argumento e putativo direito a dedução.

5. Dos juros indemnizatórios

Nos termos do n.º 1, do art.º 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou em processo judicial ou arbitral, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Quanto à liquidação de IRS e à parte a manter das liquidações de IVA (€ 29.797,68), não se verifica qualquer erro imputável aos serviços, porquanto a Requerida limitou-se a aplicar a lei a factos objetivamente apurados, documentados e não contestados, pelo que não estão preenchidos os pressupostos do n.º 1, do art.º 43.º da LGT, improcedendo o pedido de juros indemnizatórios quanto a esta parte.

Já quanto à anulação parcial das liquidações de IVA (€ 6.853,44), o erro na forma de apuramento do imposto, pela aplicação da taxa "por fora", quando deveria ter sido extraída "por dentro", esse erro é imputável aos serviços da AT, os quais dispunham de todos os elementos necessários para efetuar corretamente o cálculo, incorrendo em erro de direito na aplicação da lei e da jurisprudência, maxime, do TJUE.

Assim, são devidos juros indemnizatórios sobre o montante de € 6.853,44, nos termos do n.º 1, do art.º 43.º da LGT e do art.º 61.º do CPPT, calculados desde a data do pagamento, caso a Requerente tenha procedido ao pagamento das quantias liquidadas objeto da presente anulação parcial e até ao processamento da respetiva nota de crédito.

VI - Decisão

Termos em que o Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2025..., mantendo-a integralmente em vigor.
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação das liquidações de IVA n.ºs 2025..., 2025..., 2025 ... e 2025..., anulando-as na parte em que excedam o montante global de € 29.797,68, no montante total a anular de € 6.853,44.
- c) Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito à dedução de IVA suportado a montante.
- d) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativos à liquidação de IRS e à parte mantida das liquidações de IVA.
- e) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativos à parte anulada das liquidações de IVA, no valor de € 6.853,44, caso o pagamento do imposto inicialmente liquidado tenha ocorrido.

VII - Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 40.519,53, em conformidade com o disposto na al. a) do n.º 1, do art.º 97.º-A do CPPT e nos n.ºs 1 e 2, do art.º 306.º do CPC, aplicáveis por força das als. a), c) e e) do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

VIII - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do RCPAT, de harmonia com o disposto no n.º 2, do art.º 12.º e no n.º 4, do art.º 22.º, ambos do RJAT.

Atenta a decisão, as custas devem ser suportadas pelas partes, no valor de € 1.780,00, cargo da Requerente e de € 362,00, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 04 de agosto de 2026.

O Tribunal Arbitral Singular,

Vítor MR Braz