

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 611/2025-T

Tema: IVA – Direito à dedução – Requisitos formais – Prova da materialidade das operações artigos 19.º, 20.º e 36.º, n.º 5 do CIVA

SUMÁRIO

A inobservância de alguns requisitos formais das faturas, nomeadamente insuficiências do seu descritivo, não torna inevitável o afastamento do direito à dedução. Este direito mantém-se no caso de o sujeito passivo demonstrar os pressupostos substantivos das operações tituladas pelas faturas e fornecer as informações necessárias à conexão dos serviços com as suas operações tributáveis.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (Presidente), Marisa Almeida Araújo e Catarina Belim (Adjuntas), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

- 1. A..., S.A. – SUCURSAL EM PORTUGAL** (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal..., com sede na ..., n.º ... -... Lisboa, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.os 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de

22 de março, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade, dos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º ... e n.º ..., referentes, respetivamente, aos períodos de tributação de janeiro e outubro do ano de 2023, bem como os respetivos atos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.os 2025 ... e 2025 ..., atos tributários estes que têm como base as correções em sede de IVA, no montante total de € 345.453,45, constantes dos Relatórios de Inspeção dos Serviços de Inspeção Tributária, emitidos ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI20230... e n.º OI2023..., atos proferidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada em 23 de junho de 2025 e foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 25 de junho de .
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral as signatárias, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 12 de agosto de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 2 de setembro de 2025.
6. Por despacho datado de dia 3 de setembro de 2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo (doravante “PA”), e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.

7. Em 7 de outubro de 2025, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o PA, tendo-se defendido por exceção, quanto ao pedido de restituição do IVA (alínea b) do petitório e por impugnação. Pugna pela absolvição da instância parcial, relativamente ao pedido de restituição do imposto, e pela sua absolvição do pedido.
8. Por despacho arbitral, de 9 de outubro de 2025, foi a Requerente notificada para, querendo, exercer o contraditório quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida, o que a Requerente fez, no dia 22 de outubro de 2025¹.
9. Considerando o estado dos autos, foi dispensada a reunião a que alude o art.º 18.º do RAJT e as partes notificadas para, querendo, apresentarem as suas alegações escritas, por despacho preferido em 28 de outubro de 2025.
10. Ambas as partes apresentaram as suas alegações escritas. A Requerente no dia 14 e a Requerida no dia 17, ambos de novembro de 2025².

II. POSIÇÕES DAS PARTES

§1 Posição da Requerente

11. A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
 - a. No âmbito da sua atividade, celebrou, no dia 4 de janeiro de 2022, um contrato de consórcio com a B...– Sucursal em Portugal, (doravante abreviadamente designada por “B...”) e C..., S.A., (doravante abreviadamente designada por “C...”), tendo em vista a apresentação de uma proposta conjunta no Concurso Público promovido pela entidade Infraestruturas de Portugal, S.A. – IP, S.A. (doravante abreviadamente “Infraestruturas de Portugal”) relativo à adjudicação da Empreitada designada por “...” – processo n.º ...;

¹ Registado no sistema de gestão processual em 23 de outubro de 2025.

² Com registo no sistema de gestão processual em 17 e 18 de outubro de 2025, respetivamente.

- b. O mencionado consórcio, denominado de “...”, celebrou com a Infraestruturas de Portugal o Contrato n.º .../DEM/2022, para a Execução da Empreitada de “Eletrificação...”, passando a ter como objeto a prática concertada pelos vários membros do consórcio de todos os atos, materiais e jurídicos, necessários à plena prossecução e execução dos trabalhos, fornecimentos e serviços objeto do contrato de empreitada;
- c. Foram estabelecidas percentagens de participação no consórcio – a saber: B...: 50% ;C...: 30% ; A... (aqui requerente): 20%;
- d. O consórcio em apreço foi, segundo a Requerente, constituído na modalidade de consórcio externo, e estabeleceu que cada uma das consorciadas faturas e recebe, individualmente, da entidade adjudicante, o pagamento integral dos trabalhos, fornecimentos e serviços por si realizados, na proporção da sua percentagem de participação no consórcio;
- e. A B... assume, segundo a Requerente, a posição de líder do consórcio, tendo-lhe sido conferido pelas restantes consorciadas os poderes de representação necessários para o exercício dessas funções, que consistem, nomeadamente: na coordenação das atividades das consorciadas na execução dos trabalhos, fornecimentos e outros serviços objeto da empreitada, na representação do consórcio perante a entidade adjudicante da empreitada e terceiros, na definição das ações individuais incumbidas às consorciadas e das tarefas que devem ser desenvolvidas em conjunto, entre outras;
- f. A aludida líder do consórcio, tinha a responsabilidade da emissão de faturas às restantes consorciadas, onde se inclui a Requerente, pelos custos que a estas caberiam, na proporção das suas percentagens de participação no consórcio;
- g. A B... emite faturas às consorciadas com referência a custos da empreitada objeto do consórcio suportados pela B... em determinado(s) período(s) mensal(is), liquidando IVA à taxa normal (23%);
- h. A Requerente emite faturas à Infraestruturas de Portugal na parte correspondente da remuneração que lhe é devida face aos serviços prestados pelas consorciadas no âmbito da empreitada da Eletrificação ...;

-
- i. Os valores dos custos repartidos e faturados pela B... à Requerente são, segundo esta, direta e exclusivamente conexos com a empreitada desenvolvida pela Requerente (conjuntamente com as demais consorciadas);
- j. A Requerente efetuou pedidos de reembolso de IVA nas declarações periódicas de janeiro de 2023 – no montante de € 66.069,70 – e de outubro de 2023 – no montante de € 293.294,50;
- k. Na sequência destes pedidos de reembolso, a AT procedeu a ações inspetivas internas e de âmbito parcial, efetuadas em simultâneo, com as Ordens de Serviço n.º OI2023... e n.º OI2023...;
- l. No âmbito das ações inspetivas, a AT procedeu às seguintes correções, à Requerente, em sede de IVA:
- correção de IVA no montante total de € 64.443,17 com referência ao pedido de reembolso de IVA de janeiro de 2023, por alegada dedução indevida deste imposto nos períodos de tributação de setembro de 2022 a janeiro de 2023;
 - correção de IVA no montante total de € 281.010,28 com referência ao pedido de reembolso de IVA de outubro de 2023, por alegada dedução indevida deste imposto nos períodos de tributação de fevereiro de 2023 a outubro de 2023;
- m. Os montantes do crédito de imposto objeto dos pedidos de reembolso em apreço foram reduzidos, respetivamente, para € 1.626,53 (janeiro de 2023) e € 12.284,22 (outubro de 2023), sendo os reembolsos deferidos parcialmente pela AT no âmbito dos procedimentos inspetivos;
- n. Na sequência das ações inspetivas ora em causa, foi a Requerente notificada dos atos tributários de liquidação de IVA, a saber:
- i. Liquidação adicional de IVA n.º ... e correspondente demonstração de liquidação de IVA n.º 2025 ..., que concretizem a correção deste imposto no valor de € 64.443,17 com referência ao período de janeiro de 2023;

- ii. Liquidação adicional de IVA n.º ... e correspondente demonstração de liquidação de IVA n.º 2025..., que concretizam a correção deste imposto no valor de € 281.010,28 com referência;
- o. A Requerente não concorda com a posição da AT, concluindo que os atos tributários se encontram viciados de ilegalidade, por motivo de erro relativamente aos pressupostos de facto e de direito que regem a situação tributária da Requerente, admitindo a dedutibilidade do IVA referente aos custos faturados pela B..., S.A.U. à Requerente no âmbito da execução do consórcio e da correspondente empreitada;
- p. A Requerente invoca a insuficiente fundamentação dos atos de liquidação de IVA emitidos pela AT; e, por outro lado,
- q. Entende a Requerente que a AT desconsiderou os termos acordados pelas entidades que integram o consórcio, nomeadamente que havia ficado acordado que entre as entidades consorciadas que “[o]s trabalhos da Empreitada serão executados de forma conjunta e integrada” por elas, fixando que os direitos – p.e. proveitos da empreitada – e obrigações – p.e. custos da empreitada – de cada consorciada são determinados com base numa proporção previamente definida no contrato, nomeadamente que a Requerente teria uma participação de 20% no consórcio (e respetiva empreitada), e considerando a modalidade de consórcio externo adotada no caso concreto aqui em apreciação, cada entidade consorciada (incluindo a Requerente) fatura diretamente à Infraestruturas de Portugal o valor que lhe compete e determinado face à respetiva percentagem de participação definida no consórcio;
- r. Nos trabalhos de execução da empreitada, a líder do consórcio – a B... – centraliza e incorre em grande parte dos custos incorridos com tal execução – elemento factual expressamente explicitado pela Requerente à AT no âmbito da inspeção, conforme transcrição da resposta exposta nos Relatórios de Inspeção: “mas devido à estrutura/capacidades produtivas de cada uma das empresas consorciadas o que acontece é que os trabalhos são executados pela totalidade pela B... [B...], consequentemente suportando também quase a totalidade dos recursos necessários para a elaboração desses trabalhos”;

- s. Custos estes que essencialmente englobam a compra de materiais, equipamentos e a própria mão de obra associada à empreitada e, considerando o vasto conjunto de custos, a B... considera os valores contabilizados dos mesmos para efeitos de cumprimento do designado “equilíbrio financeiro” – i.e. da repartição dos mesmos entre todas as consorciadas;
- t. Por razões até de exequibilidade do próprio processo interno, a repartição dos custos pela B... às outras associadas não assenta no redébito de custos em faturas específicas de fornecedores emitidas à B... ou numa(s) específica(s) tipologia(s) de custos – tal repartição é feita globalmente, com periodicidade mensal, através da “relação entre a obra executada, ou seja os autos de trabalhos da IP a serem faturados, outros proveitos não diretamente relacionados com os autos e os recursos utilizados para a elaboração dos trabalhos tendo como base a cláusula 7 do contrato de consórcio;
- u. Pelo que, segundo a Requerente, a B... faturou à Requerente os custos globais incorridos com a empreitada na proporção da percentagem a que a Requerente se encontra adstrita (20%);
- v. A B... não redebita faturas específicas dos seus fornecedores ou só determinados custos da empreitada;
- w. O redébito é assim feito de forma conjunta e integrada face aos custos referentes a um determinado período mensal;
- x. Cada fatura emitida pela B... é referente a um determinado mês (ou meses) devidamente identificados no próprio descritivo de cada fatura;
- y. Factos estes, segundo a Requerente, que a AT desconsiderou;
- z. Acrescenta ainda a Requerente, que a AT afirma que não é possível “percecionar a tipologia de serviços prestados” e que as faturas “não cumprem com a alínea b), do n.º 5, do artigo 36.º do CIVA” – os elementos disponibilizados pela Requerente e os vários esclarecimentos por si prestados durante a inspeção permitiram concluir que estamos perante custos / trabalhos / recursos da empreitada como um todo que são redebitados de forma global (i.e. sem que sejam autonomizadas faturas de fornecedores ou custos específicos) à Requerente com vista a dar cumprimento

- pleno ao estabelecido no contrato de consórcio (i.e. de cada consorciada tem obrigações, nomeadamente suportar os custos, na proporção da sua percentagem);
- aa. Concluindo que, estando perante custos com a empreitada suportados pela Requerente e que tais custos se encontram direta e exclusivamente conexos com a realização de serviços de empreitada pela Requerente (e demais consorciadas) – serviços estes tributáveis em IVA, conferindo assim o direito à dedução –, nos termos gerais das regras de dedução do IVA fixadas nos artigos 19.º e seguintes do Código deste imposto, o IVA liquidado pela B... no redébito desses custos é dedutível na esfera da Requerente.
- bb. Subsidiariamente, entende a Requerente que a AT não concluiu, nos Relatórios de Inspeção Tributária, pela aplicação do mecanismo de autoliquidação na esfera da Requerente aos custos incorridos no âmbito das faturas identificadas, limitando-se a não aceitar a dedução do IVA suportado com referência aos mesmos, sem identificar o motivo subjacente a tal conclusão;
- cc. Mas, mesmo que se considerasse que, *in casu*, tal mecanismo de dedução de IVA não lhe é aplicável, tal não significa necessariamente, segundo a Requerente, que a AT possa vir agora coartar a dedução deste imposto na esfera da Requerente, mesmo que tal tributo tenha já sido liquidado e entregue ao Estado pelo fornecedor, na medida em que tal não originou prejuízo nos cofres do Estado a eventual emissão de liquidações adicionais por parte da AT seria violadora dos princípios da proporcionalidade e da justiça, aos quais se encontram vinculados todos os órgãos da Administração Pública – direta e indireta -, incluindo a AT, nos termos do n.º 2 do artigo 266.º da CRP, bem como do artigo 55.º da LGT.
- dd. Assim, entende a Requerente que os atos *sub judice* enfermam de ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito, que constitui vício de violação de lei.

§2 Posição da Requerida

12. Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente na sua Resposta, alegando, em síntese, o seguinte:

- a. Atento o disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, assim como no artigo 2.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março (portaria de vinculação), apenas o pedido de anulação dos atos de liquidação adicional de IVA pode ser conhecido pelo Tribunal Arbitral, o qual se deverá considerar, para o mais, materialmente incompetente; por outro lado,
- b. Entende a Requerida, acompanhando jurisprudência europeia paradigmática, que é facto assente que “o direito dos sujeitos passivos de deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos e aos serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União.” (cf. Acórdão de 19 de outubro de 2021, SC Paper Consult SRL, C101/16, EU:C:2017:775, n.º 35 e legislação aí mencionada);
- c. Acrescentando, na senda do referido aresto que “[c]omo o Tribunal de Justiça sublinhou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante.” (cf. Acórdão de 19 de outubro de 2021, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 36) 26.º Não obstante, também é pacífico na jurisprudência de que “[o] direito à dedução do IVA está [...] sujeito ao respeito de requisitos ou condições, tanto substantivos como formais”. (cf. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 40).
- d. No que diz respeito às condições substantivas, “[...] resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que, para beneficiar desse direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo», na aceção dessa diretiva, e, por outro, que os bens ou serviços invocados para fundamentar o direito à dedução do IVA sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens sejam entregues ou esses serviços sejam prestados por outro sujeito passivo.”. (cf. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 41);

- e. No ordenamento jurídico português “[o]s princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, daí resultando que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços estas devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.”. (cf. Ofício-Circulado n.º 30103, de 23/04/2008, do Gabinete do Subdiretor-Geral para a Área de Gestão Tributária do IVA);
- f. Acrescenta a Requerida que, a jurisprudência europeia “[v]em admitindo também um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.” (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12-01-2023, Processo 00661/12.8BEPRT); e, “[q]uanto às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA, equiparáveis a requisitos ou condições de natureza formal, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os seus artigos 220.º a 236.º e 238.º a 240.º.”. (cf. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 42);
- g. Considerando o referido, entende a Requerida que o imposto a deduzir deve estar mencionado em faturas ou documentos equivalentes processados na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se, como tal, à luz da legislação nacional, os documentos que contêm os requisitos previstos no artigo 36.º, por remissão do n.º 6 do artigo 19.º, ambos do Código do IVA;
- h. Sendo que, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, os sujeitos passivos de IVA devem sempre emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;

- i. Pelo que, assim sendo, a averiguação da legitimidade do crédito de imposto foi levada a cabo à luz dos elementos contabilísticos solicitados à Requerente, “designadamente faturas emitidas com os comprovativos das taxas de IVA declaradas, faturas comprovativas dos custos incorridos, com os respetivos comprovativos de pagamento bem como mapas auxiliares para apuramento do IVA a entregar e a deduzir.”;
- j. Assim sendo, a Requerida, tendo em conta as “faturas de redébito dos custos”, conclui, da mesma forma que os SIT, pelo incumprimento do estatuído na alínea b) do n.º 5, do artigo 36.º do CIVA, uma vez que não foi possível “determinar que tipo de serviços foram prestados e faturados, uma vez que os descritivos são genéricos v.g. “REF. CUSTOS JULHO-AGOSTO – PE00005/00” e não permitem identificar quais os custos cujo IVA é dedutível, daqueles cujo IVA não confere direito à dedução;
- k. Acrescenta ainda que, perante as lacunas verificadas, a Requerente foi notificada para esclarecer as irregularidades detetadas, contudo a resposta enviada por email, em 2024-05-09, não permitiu elucidar os serviços subjacentes às faturas controvertidas;
- l. Ademais, consideraram os SIT que dos “elementos contabilísticos fornecidos (mapas em espanhol, extraídos no programa SAP), também não é possível identificar quais os custos faturados cujo IVA não é dedutível, nos termos dos art.os 20.º e 21.º do CIVA”, tendo a Requerente sido notificada novamente e esta, numa das respostas, remetida em 2024-11-11, é manifestamente esclarecedora no sentido de que a Requerente não ignora, antes reconhece, “que os descritivos das faturas não estão adequados ao que efetivamente estamos a refaturar”;
- m. Concluindo a Requerida que as correções promovidas pelos SIT assentaram no incumprimento do artigo 36.º, n.º 5, alínea b), e não, no (in)cumprimento da regra da inversão do sujeito passivo, nos termos da alínea j), do n.º 1, do art.º 2.º do CIVA.
- n. Acrescenta que é ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA que incumbe provar que preenche os requisitos para dela beneficiar e, ao invés, a AT pode exigir ao sujeito passivo provas, que repare de necessárias, para apreciar se há ou não

direito a conceder a dedução solicitada, sendo que o ónus da Requerente decorre, desde logo, diretamente do disposto no artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT);

- o. A Requerente optou por não exercer o direito de audição, onde poderia ter apresentado outros elementos probatórios que fossem, eventualmente, suscetíveis de assegurar os direitos que aqui pretende fazer valer;
- p. Por outro lado, entende a Requerida que não há qualquer insuficiência de fundamentação dos atos *sub judice*;
- q. Concluindo pela improcedência total da argumentação expendida pela Requerente, concluindo-se que os atos impugnados são legais, não padecendo de qualquer vício, pelo que devem manter-se na ordem jurídica.

§3 Posição da Requerente quanto à matéria de exceção

13. Por seu turno, a Requerente, quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida, alega que:

- i. Em causa está um pedido anulação dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.os ... e ..., referentes, respetivamente, aos períodos de tributação de janeiro e de outubro de 2023, bem como dos respetivos atos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.os 2025... e 2025..., atos tributários estes que têm como base as correções em sede de IVA constantes dos Relatórios de Inspeção dos Serviços de Inspeção Tributária, emitidos ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2023... e n.º OI2023...;
- ii. O reembolso constitui uma consequência natural do deferimento do seu pedido e da declaração da ilegalidade dos atos tributários *sub judice*;
- iii. Pelo que conclui pela improcedência da exceção invocada.

III. SANEAMENTO

14. Considerando que foi suscitada matéria de exceção, mormente a competência do tribunal, importa decidir sobre a mesma uma vez que a (eventual) procedência da mesma obsta a que o Tribunal conheça do mérito da causa.
15. De notar que esta exceção deve ser conhecida com carácter prioritário, pois é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (v. artigos 16.º do CPPT e 13.º do CPTA, *ex vi* dos artigos 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e 2.º, alínea c), do CPPT).

Na sua Resposta, a Requerida sustenta a incompetência material, meramente parcial, deste Tribunal, por considerar que a restituição do IVA extravasa o respetivo poder de pronúncia.

Tendo em consideração as posições das partes, entende este Tribunal que, face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, os Tribunais Arbitrais podem apreciar pretensões relativas à declaração de ilegalidade de “*atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”, não podendo e devendo desconsiderar-se as consequências da anulação do ato de liquidação de IVA reportado ao período de tributação em causa, incluindo a pretendida reposição da autoliquidação que constitui uma reposição do IVA autoliquidado pelo sujeito passivo antes das correções que deram causa aos atos tributários em apreço nos autos, o que é um efeito jurídico direto da (eventual) declaração de anulabilidade desses mesmos atos, repondo-se a situação jurídica como existia inicialmente. Para este efeito ou consequência não se pode admitir que seja necessário qualquer ato ou operação de execução de sentença, nem esse ónus deve, após a decisão anulatória, ser imputado ao Requerente.

Desta forma, entende o Tribunal que a exceção de incompetência suscitada pela Requerida deve improceder.

16. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
17. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
18. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
19. Estando decidida a invocada matéria de exceção e considerando que, em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem (outras) exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pela Requerente, do PA junto aos autos pela Requerida.

Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

§2 Factos provados

20. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma pessoa coletiva cuja atividade principal consiste na instalação e reparação elétrica (em edifícios ou em outras obras de construção) de eletrificação de edifícios e distribuição de energia nas instalações industriais, cablagens para telecomunicações, para computadores, televisão por cabo, alarmes contra roubo e incêndio, antenas e para-raios, iluminação elétrica e sistemas de sinalização (para estradas, aeroportos e portos, caminhos de ferro, etc.), bem como a ligação elétrica para eletrodomésticos, detendo para o efeito o CAE 43210 – “Instalação Elétrica”, e o CAE 33200 – “Instalação de Máquinas e de Equipamentos Industriais”.
- B. Tendo iniciado a sua atividade a 1 de julho de 2022, a Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA no regime normal, de periodicidade mensal.
- C. No âmbito da sua atividade, a Requerente celebrou, no dia 4 de janeiro de 2022, um contrato de consórcio com a B...– Sucursal em Portugal, e C..., S.A., tendo em vista a apresentação de uma proposta conjunta no Concurso Público promovido pela entidade Infraestruturas de Portugal, S.A. – IP, S.A. relativo à adjudicação da Empreitada designada por “Eletrificação...” – processo n.º....
- D. O mencionado consórcio, denominado de “...– Eletrificação...”, celebrou com a Infraestruturas de Portugal o Contrato n.º .../DEM/2022, para a Execução da

Empreitada de “Eletrificação...”, passando a ter como objeto a prática concertada pelos vários membros do consórcio de todos os atos, materiais e jurídicos, necessários à plena prossecução e execução dos trabalhos, fornecimentos e serviços objeto do contrato de empreitada.

E. Nos termos do contrato de consórcio, foram estabelecidas as seguintes percentagens de participação:

CLÁUSULA SÉTIMA

(REPARTIÇÃO DE TRABALHOS, FORNECIMENTOS E SERVIÇOS. FACTURAÇÃO)

1. Os trabalhos da Empreitada serão executados de forma conjunta e integrada pelas CONSORCIADAS. As participações das CONSORCIADAS no CONSÓRCIO e a consequente fixação dos seus direitos e obrigações no mesmo, determinam-se em função das seguintes participações:

A...	;	50% (cinquenta por cento);
------	---	----------------------------

Página 5 de 10

C...	;	30% (trinta por cento);
COMSA INDUSTRIAL: 20% (vinte por cento)		

2. As CONSORCIADAS obrigam-se, entre si, a coordenar as suas atividades para a realização da Empreitada e a prestarem-se recíproca colaboração no desempenho das atribuições que a cada uma couber especificamente. O facto de haver uma coordenação entre as CONSORCIADAS ao nível do C.O.F não altera, nem afeta, a imputação individual efetiva de responsabilidades das CONSORCIADAS. Cada CONSORCIADA é plena e unicamente responsável pela boa e pontual execução das respetivas participações, assumindo, apenas por si, os resultados positivos ou negativos que decorram da sua atividade.
3. Competirá às CONSORCIADAS, na proporção da sua participação, faturar e receber da **ENTIDADE ADJUDICANTE** o pagamento integral dos trabalhos, fornecimentos e serviços realizados no âmbito do contrato.

F. O consórcio em apreço foi constituído na modalidade de consórcio externo, estabeleceu-se que cada uma das consorciadas fatura e recebe, individualmente, da

entidade adjudicante – a Infraestruturas de Portugal -, o pagamento integral dos trabalhos, fornecimentos e serviços por si realizados, na proporção da sua percentagem de participação no consórcio.

- G. A B... assume a posição de líder do consórcio, tendo-lhe sido conferido pelas restantes consorciadas os poderes de representação necessários para o exercício dessas funções, que consistem, nomeadamente: na coordenação das atividades das consorciadas na execução dos trabalhos, fornecimentos e outros serviços objeto da empreitada, na representação do consórcio perante a entidade adjudicante da empreitada e terceiros, na definição das ações individuais incumbidas às consorciadas e das tarefas que devem ser desenvolvidas em conjunto, entre outras.
- H. Enquanto líder do consórcio, a B... suporta a maior percentagem de custos afetos à empreitada em apreço, sendo, por isso, da sua responsabilidade a emissão de faturas às restantes consorciadas, onde se inclui a Requerente, pelos custos que a estas caberiam, na proporção das suas percentagens de participação no consórcio, por forma a estabelecer o equilíbrio financeiro entre as consorciadas.
- I. Para efeitos de “repartição” dos custos da empreitada para as demais consorciadas, incluindo a Requerente, a B... emite faturas às consorciadas com referência a custos da empreitada objeto do consórcio suportados pela B... em determinado(s) período(s) mensal(is), liquidando IVA à taxa normal (23%).
- J. A Requerente emite faturas à Infraestruturas de Portugal na parte correspondente da remuneração que lhe é devida face aos serviços prestados pelas consorciadas no âmbito da empreitada da Eletrificação ..., conforme o estabelecido no Contrato de Empreitada celebrado com a Infraestruturas de Portugal.
- K. Os valores dos custos repartidos e faturados pela B... à Requerente são direta e exclusivamente conexos com a empreitada desenvolvida pela Requerente (conjuntamente com as demais consorciadas).
- L. Nos períodos mensais de tributação compreendidos entre setembro de 2022 e outubro de 2023, a Requerente deduziu os seguintes montantes de IVA que lhe

foram liquidados nas faturas da B..., dedução essa concretizada nas respetivas declarações periódicas de IVA:

Período de tributação / declaração periódica de IVA	Base tributável	Montante de IVA deduzido
Setembro de 2022	62.311,70 €	14.331,69 €
Outubro de 2022	85.548,65 €	19.676,19 €
Novembro de 2022	25.542,20 €	5.874,71 €
Janeiro de 2023	106.785,15 €	24.560,58 €
Fevereiro de 2023	42.268,77 €	9.721,82 €
Março de 2023	86.143,99 €	19.813,12 €
Abril de 2023	149.470,67 €	34.378,25 €
Maio de 2023	135.070,88 €	31.066,30 €
Junho de 2023	96.887,96 €	22.284,23 €
Julho de 2023	182.146,92 €	41.893,79 €
Agosto de 2023	157.587,12 €	36.245,04 €
Setembro de 2023	145.694,01 €	33.509,62 €
Outubro de 2023	226.513,51 €	52.098,11 €
Total	1.501.971,53 €	345.453,45 €

M. Cada fatura emitida pela B... à Requerente refere-se a custos globais mensais incorridos com a execução da empreitada na proporção da percentagem a que a

Requerente se encontra adstrita (20%) e o redêbito é feito de forma conjunta e integrada face aos custos referentes a um determinado período mensal.

N. Cada fatura emitida pela B... é referente a um determinado mês (ou meses) e encontram-se no próprio descritivo da fatura:

	FACTURA: 20100092
	EMIÇÃO EM : 2022/09/30
	A...
	ISBOA
	Portugal
	N.CONTRIBUINTE PT

1qKr - Processado por programa certificado nº 631 /AT

A...	
REF.CUSTOS JULHO -AGOSTO - PE00005/00	62.311,70
IVA Liquidado Op. Gerais Merc. Nacional 23%	14.331,69
TOTAL (EUR)	76.643,39

São: SETENTA E SEIS MIL SEISCENTOS E QUARENTA E TRES EUROS E TRINTA E NOVE CENTIMOS

Cond.Pagam: Pronto Pagamento

Obs: TG00005/00

O. A Requerente efetuou pedidos de reembolso de IVA nas declarações periódicas de janeiro de 2023 – no montante de € 66.069,70 – e de outubro de 2023 – no montante de € 293.294,50.

P. a AT procedeu a ações inspetivas internas e de âmbito parcial, efetuadas em simultâneo com as Ordens de Serviço n.º OI2023... e n.º OI2023..., cada uma delas

com referência, respetivamente, ao controlo dos pedidos de reembolso efetuados nas declarações periódicas de IVA de janeiro e de outubro de 2023.

- Q. No âmbito de tais ações inspetivas, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) procedeu a seguintes correções, tendo concluído:

No âmbito da ação inspetiva, referente ao pedido de reembolso de IVA efetuado na declaração periódica de IVA, relativa ao período 2023.01 (OI2023 [redacted]) e da ação inspetiva OI2023 [redacted] referente ao pedido de reembolso de IVA efetuado na declaração periódica de IVA, relativa ao período 2023.10, pelo sujeito passivo “A... [redacted] S A - SUCURSAL EM PORTUGAL”, no montante de, respetivamente, 66.069,70 € e 293.294,50 € foram detetadas irregularidades em sede de IVA, as quais se encontram detalhadas e justificadas no capítulo V do presente Relatório.

As correções aritméticas propostas respeitam ao IVA não dedutível, no montante de 345.453,45 €, conforme quadro seguinte:

Quadro 1 – Correções Aritméticas - Resumo

Período	Descrição	Correção (€)
2023.01	IVA não dedutível, nos termos do art.º 19.º, 29.º e 35.º, todos do CIVA	64.443,17
2023.10	IVA não dedutível, nos termos do art.º 19.º, 29.º e 35.º, todos do CIVA	281.010,28
Total		345.453,45

Tendo sido considerado notificado em 2025-01-29 para, no prazo de 15 dias exercer o direito de audição, o Sujeito Passivo optou por nada dizer pelo que se convolam em definitivas as correções propostas em sede de Projeto de Relatório.

Atendendo às correções de imposto efetuadas, resulta no período de imposto 2023.01, que o crédito de imposto, inicialmente apurado, seja alterado de 66.069,70 € para 1.626,53 € e no período de 2023.10 que o crédito de imposto, inicialmente apurado, seja alterado de 293.294,50 € para 12.284,22 €, propondo-se, assim, o **deferimento parcial** dos pedidos de reembolso de IVA nos montantes, respetivamente, de **1.626,53 €** na DP 2023.01 e **12.284,22 €** na DP 2023.10.

- R. A AT entendeu que,

Nos controlos foram identificados um conjunto de faturas, melhor identificadas no quadro 2 infra, que não cumprem o estatuído no art.º 36.º, n.º 5, al. b) do CIVA, não sendo possível determinar que tipo de serviços foram prestados e faturados, uma vez que os descritivos são genéricos vg. "REF.CUSTOS JULHO-AGOSTO - PE00005/00" e não permitem identificar quais os custos cujo IVA é dedutível,

daqueles cujo IVA não confere direito à dedução.

Quadro 2 – Lista faturas

N.º da Fatura	Data de Emissão	Descritivo	Valor IVA	Base Tributária	DP em que o IVA foi deduzido
CR 3/0020100092	30/09/2022	REF.CUSTOS JULHO-AGOSTO- PE00005/00	14.331,69	62.311,70	2209 C24
CR 3/0020100102	19/10/2022	REF.CUSTOS SETEMBRO- PE00005/00	19.676,19	85.548,65	2210 C24
CR 3/0020100123	23/11/2022	REF.CUSTOS OUTUBRO- PE00005/00	5.874,71	25.542,20	2211 C24
CR FFT1/0020100017	31/01/2023	REF.CUSTOS NOVEMBRO 2022 - PE00005/00	8.734,31	37.975,28	2301 C24
CR FFT1/0020100018	31/01/2023	REF.CUSTOS DEZEMBRO 2022 - PE00005/00	15.826,27	68.809,87	2301 C24
Total do IVA a corrigir no campo 41 da DP 2023.01			64.443,17		
CR FFT1/0020100034	28/02/2023	REF.CUSTOS JANEIRO 2023 - PE00005/50	9.721,82	42.268,77	2302 C24
CR FFT1/0020100046	23/03/2023	REF.CUSTOS FEVEREIRO 2023 - PE00005/50	19.813,12	86.143,99	2303 C24
CR FFT1/0020100070	28/04/2023	REF.CUSTOS MARÇO 2023 - PE00005/50	34.378,25	149.470,67	2304 C24
CR FFT1/0020100084	31/05/2023	REF.CUSTOS ABRIL 2023 - PE00005/50	31.066,30	135.070,88	2305 C24
CR FFT1/0020100098	30/06/2023	REF.CUSTOS MAIO 2023 - PE00005/50	22.284,23	96.887,96	2306 C24
CR FFT1/0020100119	31/07/2023	REF.CUSTOS JUNHO 2023 - PE00005/50	41.893,79	182.146,92	2307 C24
CR FFT1/0020100135	31/08/2023	REF.CUSTOS JULHO 2023 - PE00005/50	36.245,04	157.587,12	2308 C24
CR FFT1/0020100149	22/09/2023	REF.CUSTOS AGOSTO 2023 - PE00005/50	33.509,62	145.694,01	2309 C24
CR FFT1/0020100169	12/10/2023	REF.CUSTOS SETEMBRO 2023 - PE00005/50	52.098,11	226.513,51	2310 C24
Total do IVA a corrigir no campo 41 da DP 2023.10			281.010,28		
Total do IVA a corrigir			345.453,45		

Na resposta inicial do SP, recebida por email de 2024-05-09 foi apresentada a seguinte explicação:

"As faturas solicitadas são faturas emitidas pela [B...] Sucursal em Portugal, para Equilíbrio dos custos entre as empresas do consórcio relativo à Eletrificação []

Conforme estipulados pelas empresas pertencentes ao Consórcio, as percentagens atribuídas a cada empresa no Consórcio são:

50% = [B...] Sucursal em Portugal

30% = [C...] S.A.

20% = [A...] S.A.U. – Sucursal em Portugal

Desta forma, ficou estabelecido entre as consorciadas de que a [B...] Sucursal em Portugal, por ser a líder de consorcio, iria assumir a maior % de custos afetos à atividade do mesmo. Sendo por isso da sua responsabilidade a emissão de faturas às restantes consorciadas pelos custos que a elas lhe caberiam, na proporção das suas %, por forma a se estabelecer o equilíbrio entre elas."

Tendo em conta que nos elementos contabilísticos fornecidos (mapas em espanhol, extraídos no programa SAP), também não é possível identificar quais os custos faturados cujo IVA não é dedutível, nos termos dos art.ºs 20.º e 21.º do CIVA, bem como os montantes referentes a subempreitadas cuja faturação deverá respeitar a regra da inversão do sujeito passivo prevista na alínea j), do n.º 1, do art.º 2.º do CIVA e que não se encontram refletidos nas faturas apresentadas, insistiu-se junto do SP para apresentar a informação necessária à correta perceção do IVA efetivamente dedutível, pelo que foram enviadas novas notificações em 2024-07-02 e 2024-07-25, as quais vieram a ser respondidas em vários momentos distintos, nomeadamente em 2024-11-11, por email, no qual foi apresentada a seguinte resposta:

Ao analisar a informação solicitada na ultima notificação de Pedido de Elementos, onde nos solicita o preenchimento de um mapa com o detalhe das faturas emitidas em conceito de equilíbrio Financeiro, concluímos que não nos é possível o envio da informação dessa forma, devido a como já foi esclarecido anteriormente não estamos a faturar custos específicos, ou faturas específicas, assim, a única forma de podermos preencher os montantes segundo a tabela que nos enviou, seria encontrar uma percentagem que correspondesse ao valor da fatura, um facto que para nós não reflete o motivo real, bem como a natureza pela qual a fatura foi emitida. Por exemplo na fatura 20100092 de 30-09-2022, estamos a considerar um proveito extraordinário (não englobado nos montantes faturados à Infraestruturas de Portugal) que aparece na ficha da obra como "Suplidos" (8 265,01€), e este valor está a ser considerado dentro do equilíbrio financeiro, o que demonstra a faturação de margem e não de custo.

Na nossa perspetiva e tal como explicamos no ponto anterior, o que o consórcio faz, a nível mensal, é uma relação entre a obra executada, ou seja os autos de trabalhos da IP a serem faturados, outros proveitos não diretamente relacionados com os autos e os recursos utilizados para a elaboração dos trabalhos tendo como base a clausula 7 do contrato de consórcio, onde se fala especificamente da repartição de trabalhos, fornecimentos e serviços e faturação.

Como exemplo juntamos um mapa com os cálculos utilizados para emissão das faturas onde reforçamos o exposto anteriormente:

Sociedade	Proveitos IP	Outros Proveitos	Recursos	MB	Direitos & Obrigações (Contrato de Consórcio)	Equilíbrio
FG00334/00	93.467,55	-	68.412,25	25.055,30	- 0,00	- 25.055,30
TG00005/00	155.779,26	8.265,00	251.411,26	- 87.367,01	- 0,00	- 87.367,01
PE00005/00	62.311,70	-	-	62.311,70	- 0,00	- 62.311,70
TOTAL	311.558,51	8.265,00	319.823,51	- 0,00	- 0,00	0,00

O nosso cliente, a IP, reconhece obra executada para cada empresa segundo as percentagens estipuladas no contrato de consórcio (informação transmitida na assinatura do contrato com a IP), mas devido á estrutura/capacidades produtivas de cada uma das empresas consorciadas o que acontece é que os trabalhos são executados quase pela totalidade pela Comsa Sucursal em Portugal, consequentemente suportando também quase a totalidade dos recursos necessários para a elaboração desses trabalhos.

Assim o que se pretende por parte da B... Sucursal em Portugal, ao emitir estas faturas de encontro de contas, é refaturar os trabalhos executados em nome das restantes consorciadas, produzindo-se assim um equilíbrio financeiro de margem, segundo a percentagem estabelecida no contrato de consórcio o qual fixa os direitos e obrigações de cada uma das consorciadas.

Reconhecemos que os descritivos das faturas não estão adequados ao que efetivamente estamos a refaturar, mas é de nossa perceção que agimos de boa fé para com a Autoridade Tributária, não estando, nem pretendendo, lesar o Estado em qualquer tipo de conceito.

Anexamos o contrato de consórcio, bem como o contrato da empreitada em assunto, com a IP e a fatura e ficha de obra que nos serviu de exemplo no início do presente email.

[os anexos, no total de 5, foram incluídos no apêndice]

Desta forma verifica-se que as faturas em causa, por utilizarem uma expressão genérica e por não terem sido apresentados outros meios alternativos de apuramento dos serviços efetivamente prestados de acordo com a sua natureza, não permitindo, assim, perceber a tipologia de serviços prestados, não cumprem com a alínea b), do n.º 5, do artigo 36.º do CIVA não podendo ser aceite a dedução efetuada no campo 24 das DP, no montante de 345.453,45 € (64.443,17 + 281.010,28), nos termos da alínea a), do n.º 2, do artigo 19.º e do n.º 1, do artigo 20.º, ambos do CIVA.

Assim terá de ser corrigido o IVA indevidamente deduzido no campo 24 das DP, no montante de **345.453,45 €** (64.443,17 + 281.010,28), que será acrescido ao **campo 41** das DP 2023.01 e 2023.10.

V.2. Resumo das Correções a efetuar

Face às correções propostas, já evidenciadas no capítulo V.1, no montante total de **345.453,45 €**, resume-se as mesmas nos seguintes quadros:

S. A AT considerou haver correções a efetuar no montante total de € 345.453,45, da seguinte forma:

Quadro 3 – Correções das DP

Período	Valor declarado na DP	Valor corrigido na DP	Correções Propostas (€)
	Campo 41	Campo 41	
2023.01	0,00	64.443,17	64.443,17
2023.10	0,00	281.010,28	281.010,28
Total			345.453,45

Quadro 4 – Correções Aritméticas - Resumo

Período	Descrição	Correção (€)
2023.01	IVA não dedutível, nos termos do art.º 19.º, 29.º e 35.º, todos do CIVA	64.443,17
2023.10	IVA não dedutível, nos termos do art.º 19.º, 29.º e 35.º, todos do CIVA	281.010,28
Total		345.453,45

Atendendo às correções de imposto efetuadas, resulta no período de imposto 2023.01, que o crédito de imposto, inicialmente apurado, seja alterado de 66.069,70 € para 1.626,53 € e no período de 2023.10 que o crédito de imposto, inicialmente apurado, seja alterado de 293.294,50 € para 12.284,22 €, propondo-se, assim, o **deferimento parcial** dos pedidos de reembolso de IVA nos montantes, respetivamente, de **1.626,53 €** na DP 2023.01 e **12.284,22 €** na DP 2023.10.

T. Entendendo a Requerida que:

Resulta do exposto a dedução indevida de imposto (IVA). Tal conduta infringe o art.º 29.º n.º 1 alínea c), do CIVA - Omissões ou inexactidões praticadas nas declarações periódicas (sem prejuízo para o Estado) (M), infração prevista e punível pelo art.º 119.º, n.º 1 e 26.º, n.º 4, ambos do RGIT – Omissões ou inexactidões praticadas nas declarações ou noutros documentos fiscalmente relevantes.

U. Na sequência das ações inspetivas a Requerente notificada dos atos tributários de liquidação de IVA:

- i. Liquidação adicional de IVA n.º ... e correspondente demonstração de liquidação de IVA n.º 2025 ..., no valor de € 64.443,17;
- ii. Liquidação adicional de IVA n.º ... e correspondente demonstração de liquidação de IVA n.º 2025 ..., no valor de € 281.010,28.

V. O pedido de pronúncia arbitral deu entrada em 23 de junho de 2025.

§3 Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nestes autos, a matéria controvertida, sujeita à apreciação deste Tribunal, respeita a legalidade das liquidações adicionais de IVA.

Para além desta questão, a Requerente suscitou a insuficiente fundamentação dos atos de liquidação de IVA emitidos pela AT.

A este respeito, sublinha o Tribunal o que resulta evidente das peças processuais da Requerente, ou seja, o cabal e completo exercício do direito de defesa da posição jurídica que a Requerente assume que parte, necessariamente, de uma compreensão da posição da AT vertida nas suas diferentes peças, mormente em sede de Relatório de inspeção.

Não só se evidencia que a Requerente entendeu a posição da AT, como a fundamentação apresentada resulta completa, perçetível, mormente um iter cognoscitivo da construção de raciocínio e exercício correspondente de subsunção jurídica que não se mostra razoável, nem é isso que resulta do caso em concreto, que à Requerente não tenha sido possível compreender as razões que motivaram as correções em apreço.

Sendo certo que a Requerente pode não concordar – ou não concorda, de facto – com a posição da AT tal não significa que o raciocínio erigido pela AT não seja suficiente, cabal e absolutamente perçetível, como o foi, incluindo para a Requerente que, só assim, lhe foi possível entender a questão controvertida e, ela própria, erigir o seu raciocínio jurídico que inclui, entre o mais, a refutação da posição da AT.

Desta forma, entende o Tribunal que não se verifica qualquer insuficiência de fundamentação por parte da AT e, por isso, improcede a invalidade (anulabilidade), decorrente da insuficiente fundamentação, suscitada pela Requerente.

O dissídio, nestes autos, resume-se, agora, a analisar a legalidade das liquidações adicionais de IVA.

A Requerente arguiu, em síntese, que em causa estão custos com a empreitada, suportados pela Requerente e que tais custos se encontram direta e exclusivamente conexos com a realização de serviços de empreitada pela Requerente (e demais consorciadas) – serviços

estes tributáveis em IVA, conferindo assim o direito à dedução –, nos termos gerais das regras de dedução do IVA fixadas nos artigos 19.º e seguintes do Código deste imposto, o IVA liquidado pela B... no redébito desses custos é dedutível na esfera da Requerente.

Isto verifica-se, uma vez que, nos termos do contrato de consórcio, a B... S.A.U. faturou à Requerente os custos globais incorridos com a empreitada na proporção da percentagem a que a Requerente se encontra adstrita (20%) e a B... S.A.U. não redebita faturas específicas dos seus fornecedores ou só determinados custos da empreitada, ou seja, o redébito é assim feito de forma conjunta e integrada face aos custos referentes a um determinado período mensal e cada fatura emitida pela B... é referente a um determinado mês (ou meses) devidamente identificados no próprio descritivo de cada fatura.

A Requerida entende que foi incumprido, entre o mais, o estatuído na alínea b) do n.º 5, do artigo 36.º do CIVA, uma vez que não foi possível “determinar que tipo de serviços foram prestados e faturados, uma vez que os descritivos são genéricos vg. “REF. CUSTOS JULHO-AGOSTO – PE00005/00” e não permitem identificar quais os custos cujo IVA é dedutível, daqueles cujo IVA não confere direito à dedução.”

Vejamos,

É matéria assente nos autos que a Requerente integra um consórcio para efeitos de realização de uma empreitada de eletrificação de um troço ferroviário da Infraestruturas de Portugal. No âmbito do que ficou contratualizado, os trabalhos da Empreitada serão executados de forma conjunta e integrada, fixando que os direitos – p.e. proveitos da empreitada – e obrigações – p.e. custos da empreitada – de cada consorciada são determinados com base numa proporção previamente definida no contrato, nomeadamente que a Requerente teria uma participação de 20% no consórcio (e respetiva empreitada).

Nos trabalhos de empreitada a líder do consórcio – a B... – centraliza e incorre em grande parte dos custos incorridos com tal execução – nomeadamente, materiais, equipamentos e mão de obra – e os mesmos são globalmente repartidos, com periodicidade mensal, sem que haja qualquer especificação de custos.

A B... assume a posição de líder do consórcio, tendo-lhe sido conferido pelas restantes consorciadas os poderes de representação necessários para o exercício dessas funções, que consistem, nomeadamente, na coordenação das atividades das consorciadas na execução dos trabalhos, fornecimentos e outros serviços objeto da empreitada, na representação do consórcio perante a entidade adjudicante da empreitada e terceiros, na definição das ações individuais incumbidas às consorciadas e das tarefas que devem ser desenvolvidas em conjunto.

Para além disso, resulta, ainda que a B... suporta a maior percentagem de custos afetos à empreitada em apreço, sendo, por isso, da sua responsabilidade a emissão de faturas às restantes consorciadas, onde se inclui a Requerente, pelos custos que a estas caberiam, na proporção das suas percentagens de participação no consórcio, em determinado(s) período(s) mensal(is), liquidando IVA à taxa normal (23%).

Por seu turno, a Requerente emite faturas à Infraestruturas de Portugal na parte correspondente da remuneração que lhe é devida face aos serviços prestados pelas consorciadas no âmbito da empreitada da Eletrificação

Há, como resulta provado, uma operação correspondente a serviços de empreitada, com os respetivos custos inerentes e associados, não consubstanciando qualquer serviço oculto ou outro que não se consiga identificar ou assumir a sua ligação com os trabalhos de empreitada. Pelo contrário, o fundamento dos custos associados corresponde ao contrato, com a operação e custos devidamente referidos, e a operação que lhe está subjacente, bem como a devida percentagem tendo em conta a pluralidade de sujeitos – incluindo a aqui Requerente – que integram o consórcio, o que confere o direito à dedução. Ou seja, os valores dos custos repartidos e faturados pela B... . A Requerente é direta e exclusivamente conexa com a empreitada desenvolvida pela Requerente, operação de empreitada esta que constitui uma operação tributada em sede de IVA, contratualmente enquadrada e que confere o direito à dedução. A Requerente deduz os montantes de IVA liquidados nas faturas emitidas pela B... Sobre a sua extensão, também está clarificado que as faturas respeitam aos custos incorridos em cada mês (faturação mensal) e que a B... tem o registo individualizado desses custos.

Sem prejuízo de se reconhecer a insuficiência do descritivo das faturas cujo IVA foi desconsiderado o direito à dedução não pode ser cerceado, demonstrada que seja (como foi),

por explicações e elementos complementares tornados acessíveis pelo sujeito passivo (desde logo os contratos de consórcio e de execução de empreitada – documentos 6 e 7), a efetiva realização dos serviços, a natureza e extensão dos mesmos e a sua conexão à atividade tributável da Requerente.

Em linha com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, de que faz eco a jurisprudência dos nossos tribunais superiores e também a arbitral, o incumprimento de algumas formalidades das faturas não torna inevitável o afastamento do direito à dedução, como consequência de uma violação do artigo 226.º da Diretiva IVA (2006/112/CE), sendo essas falhas formais supríveis, sem prejuízo de situações de fraude ou má-fé dos agentes, as quais no presente processo nunca foram sequer invocadas.

A este respeito, declara o paradigmático acórdão *Barlis*, C-516/14, de 15 de setembro de 2016, que “a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA” e é à luz desta finalidade que importa analisar se as faturas respeitam as exigências do artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA (v. n.ºs 26, 27 e 28 do acórdão). De notar que estas exigências podem ser supridas através de documentos conexos com as faturas.

Para o Tribunal Europeu, a apontada imperfeição formal pode ser suprida, caso em que não implica a indedutibilidade, como resulta do seguinte excerto: “o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida).” – cf. acórdão *Barlis*, n.º 42.

No mesmo sentido, veja-se a síntese da posição do Tribunal de Justiça e da doutrina que consta da decisão do CAAD no processo n.º 96/2018-T, de 30 de outubro de 2018, *infra*

transcrita:

“Assim, o TJ conclui que o artigo 178.º, alínea a) da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6 desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos – cf. acórdão Barlis, n.º 43 e dispositivo.

Esta posição já tinha sido anteriormente sufragada nos acórdãos de 30 de setembro de 2010, Uszodaépito kft, C-392/09; de 21 de outubro de 2010, Nidera, C-385/09; de 1 de março de 2012, Kopalnia (ou Polsky Trawertyn), C-280/10; de 27 de setembro de 2012, VSTR, C-587/10; de 8 de maio de 2013, Petroma, C-271/12; de 18 de julho de 2013, Evita-K EOOD, C-78/12; de 6 de fevereiro de 2014, SC Fatorie, C-424/12 e de 11 de dezembro de 2013, Idexx Laboratories, C-590/13. Esta jurisprudência constante do TJ afirma que, sem prejuízo da importante função documental da fatura, na medida em que pode conter dados controláveis, conquanto estejam cumpridos e demonstrados os requisitos substantivos, a não observância das formalidades não pode, em princípio, levar à supressão do direito à dedução do IVA, reforçando que este “garante a neutralidade na aplicação do IVA, pelo que não poderá ser recusado somente porque os sujeitos passivos negligenciaram certos requisitos formais, quando os requisitos substantivos tenham sido cumpridos” – cf. acórdão Uszodaépito kft, n.º 38).

Na interpretação do TJ, a exigência de dispor de fatura em todos os pontos conforme com as disposições da Diretiva IVA teria uma consequência inaceitável: a de pôr em causa o direito à dedução do sujeito passivo, quando os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma fatura – cf. n.º 48 do acórdão Kopalnia.

Acresce, neste ponto, e conforme referido na decisão arbitral n.º 3/2014-T, de 6 de dezembro de 2016, convocar o acórdão de 12 de julho de 2012, EMS Bulgária, C-284/11, “que coloca a questão dos efeitos associados ao incumprimento de formalidades no domínio sancionatório e não no plano (bem distinto) dos efeitos impeditivos ou extintivos do exercício do direito (substantivo) à dedução”.

O referido entendimento tem sido reforçado em jurisprudência posterior,

designadamente no acórdão de 15 de novembro de 2017, Rochus Geissel, C-374/16, que recorda que o direito à dedução do IVA não pode, em princípio, ser limitado, e que o regime de deduções visa libertar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, pelo que a dedução do IVA pago a montante deve ser concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (n.ºs 40 a 46 do acórdão Rochus Geissel).

De igual forma, o Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, reitera a anterior posição antiformalista e perfilha o entendimento de que, caso ocorra a retificação de faturas que contenham erros (ou omissões), a mesma produz efeitos (retroativos) à data em que as faturas foram inicialmente elaboradas – acórdão Senatex, n.ºs 35 a 43 e dispositivo.

[...]

A doutrina nacional é parametrizada pela jurisprudência europeia. Segundo Sérgio Vasques, «[a] complexidade que reveste o regime das faturas e a margem de liberdade que ainda é deixada aos estados-membros nesta matéria têm levado à multiplicação de litígios junto do TJUE relativos aos requisitos formais para o exercício do direito à dedução do IVA. Nas suas decisões o tribunal, reiterando embora a função da fatura como suporte do direito à dedução, em correspondência com o artigo 178.º da Diretiva, tem permitido que sobre este requisito de forma prevaleça a substância das operações, sempre que isso se mostre necessário para garantir a neutralidade do IVA e não coloque risco demasiado» – cf. O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, pp. 340-345 (excerto de p. 341).

Miguel Durham Agrellos e Paulo Pichel, também com apoio na jurisprudência comunitária, consideram que os vícios formais apenas são passíveis de impedir o direito à dedução se puserem «razoavelmente em causa a capacidade de cobrança correta do imposto e de fiscalização pelas autoridades tributárias, de tal modo que esta não está em condições de conhecer a realidade material subjacente, em face dos elementos apresentados pelo sujeito passivo» – cf. “Jurisprudência do TJUE sobre Exigências de Forma das Faturas e Direito à Dedução do IVA”, Cadernos IVA 2015, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2015, pp. 191-211 (o excerto de p. 194).

No mesmo sentido Cidália Lança refere que «de acordo com a jurisprudência daquele

Tribunal [TJ], o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tenham sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais» – cf. Anotação ao artigo 36.º do Código do IVA: Código do IVA e RITI Notas e Comentários, Coord. e Organização Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, 2014, p. 340.”

No caso concreto, a Requerente logrou demonstrar a materialidade, natureza e extensão das operações mencionadas nas faturas e a sua conexão à sua atividade tributável, satisfazendo o ónus que lhe cabia, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT). Com efeito, comprovou-se que existe um serviço de empreitada e a natureza e extensão dos redébitos efetuados, respeitantes aos custos mensais associados incorridos pela líder do consórcio e à sua imputação proporcional. Está, pois, estabelecida a conexão dos serviços adquiridos com as operações da Requerente que conferem o direito à dedução. Assim, tendo em conta que as correções promovidas têm por único fundamento o incumprimento de requisitos formais das faturas do líder do consórcio – os do artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do CIVA –, e que foi cabalmente demonstrada a materialidade, natureza e extensão dos serviços adquiridos, assiste à Requerente o direito à dedução à face do disposto no artigo 20.º, n.º 1 do CIVA.

De facto, tendo em conta a operação em causa, nos termos do art.º 20.º do Código do IVA, para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços estas devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito ora, *in casu*, a verdade é que nos termos do contrato tal relação resulta expressamente determinada e clara sendo este o fundamento da operação e a causa dos custos associados, bem como a métrica de imputação a cada uma das entidades do consórcio.

Ainda, como acrescenta a própria AT, a jurisprudência europeia “[v]em admitindo também um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade

económica do sujeito passivo.” (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12-01-2023, Processo 00661/12.8BEPRT).

A existência de tal relação deve ser apreciada à luz do conteúdo objetivo da operação em questão e estabelece-se entre a aquisição dos bens e serviços – no caso dos autos, dos serviços e custos associados à empreitada – e as operações tributadas efetuadas pelo sujeito passivo. Na situação vertente, além da relação direta entre os serviços/obras e o redébito dos mesmos, que se encontra patente na prova produzida, materializada em prestações de serviços tributadas em IVA.

Dito de outro modo, sem os serviços em causa não seria possível à Requerente desenvolver a sua atividade no contrato em causa. De onde se retira, também nesta interpretação, o nexó direto entre estas duas operações e o inerente direito à dedução, nos termos do artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA, com a consequente dedutibilidade do IVA incorrido.

A fundamentação da correção do direito à dedução que consta do Relatório de Inspeção Tributária limita-se à invocação do artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA e ao facto, já referido, de as faturas não descreverem os custos; mas, não só o fundamento existe, como está previsto na relação jurídica que lhe dá causa, formalmente vertida e expressa no contrato, onde os custos estão descritos, bem como a forma de imputação global mensal repartida na proporção fixadas pelos membros do consórcio, onde se inclui a Requerente. Por seu turno, analisadas as faturas, a verdade é que as mesmas dão cumprimento aos termos estabelecidos no contrato(-fundamento) da operação tributária em apreço nos autos.

Face ao exposto, entende-se que os atos de liquidação em crise são ilegais por violação da lei, nos termos alegados pela Requerente, com as devidas consequências.

VI. DECISÃO

W. Termos em que se decide neste Tribunal Coletivo:

- i. Julgar improcedente a invocada pela Requerida exceção dilatória parcial de incompetência absoluta em razão da matéria (parcial) para reposição da autoliquidação inicialmente efetuada pela Requerente;
- ii. Julgar procedente o pedido arbitral com a consequente anulação das liquidações adicionais n.º ... e n.º ..., no valor global de € 345.453,45, referentes, respetivamente, aos períodos de tributação de janeiro e outubro do ano de 2023, bem como os respetivos atos tributários de demonstração de liquidação de IVA n.os 2025 ... e 2025... .

VII. VALOR DO PROCESSO

- X. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 345.453,45 por ter sido esse o valor económico dado à presente ação arbitral e não contestado.

VIII. CUSTAS

- Y. Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 5.814,00, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 17 de dezembro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins

(Presidente)

Marisa Almeida Araújo
(Relatora)

Catarina Belim