

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 30/2025-T

Tema: Dedução de IVA - Requisitos das facturas – Avenças – Decisão intercalar
(em anexo)

SUMÁRIO

- I. O direito à dedução do IVA depende de o sujeito passivo demonstrar os pressupostos substantivos das operações tituladas pelas facturas e fornecer as informações necessárias à determinação da taxa de IVA aplicável e à conexão dos serviços com as suas operações tributáveis, não do cumprimento estrito das formalidades daquelas, embora daí se possa presumir aqueles.
- II. A lei não exige um tipo de prova específico para a demonstração da materialidade das operações, pelo que devem ser admitidos os meios gerais de prova, incluindo a prova testemunhal.
- III. Onde os pagamentos sejam feitos em regime de avença o sinalagma entre cada pagamento e as suas contrapartidas específicas dissolve-se no equilíbrio geral do contrato, de modo que as indicações que sobre isso constem de cada uma das facturas são pouco relevantes.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 7 de Janeiro de 2025, A..., S.A, com o NIF... e sede social na ..., n.º ..., ..., ..., ..., ... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).
2. Pretendia “*a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., bem como e em termos finais, a declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos tributários em sede de IVA:*

1.

1. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202001, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.668,00 e €389,74;
2. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202002, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.667,99 e €389,73;
3. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202003, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €46.829,80 e €6.748,62.
4. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202004, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.070,00 e €291,95;
5. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202005, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado

imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 47.108,21 e € 6.520,29;

6. *liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202006, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, respetivamente, €9.798,00 e € 1.318,56;*
7. *liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202007, e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.*
8. *liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202008, e correspondente demonstração de acerto de conta n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.*
9. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202009, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 45.231,32 e €5.650,81;*
10. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202010, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.898,00 e € 351,56;*

11. *liquidação adicional n.º 2024... e demonstração de acerto de contas n.º 2024..., ambas referentes ao período 202011, onde não se apurou qualquer montante a pagar.*
12. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202012, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 7.866,00 e € 894,78.”.*
3. Nomeado os árbitros que constituem o presente Tribunal, tendo estes aceite a designação no prazo aplicável e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 17 de Março de 2025.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 6 de Maio de 2025 a AT apresentou resposta.
5. Em 26 de Maio de 2025 foi marcada a reunião do artigo 18.º do RJAT.
6. Em 25 de Junho de 2025, a AT juntou o processo administrativo (PA).
7. Em 26 de Junho de 2025 teve lugar a reunião referida em 5., em que foram prestadas declarações de parte pelo administrador da Requerente (B...), inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente (C... e D...) e, entre o mais, fixado prazo para alegações, conforme acta junta aos autos e gravação da audiência.
8. Em 15 de Julho de 2025, Requerente e Requerida apresentaram alegações, tendo esta remetido para a sua Resposta e aquela junto cópia integral do processo n.º 1170/2024-T, decidido em 12 de Maio de 2025 no CAAD e a decisão proferida em 23 de Março de 2025 pelo Tribunal Central Administrativo Sul (TCASul) no processo 2421.4BELRA, em que tinha sido parte.
9. Em 14 de Setembro, depois de obtido o consenso do Colectivo, foi proferido o despacho, notificado no dia seguinte, que deu origem à decisão intercalar referida em 11, a publicar em anexo à presente decisão.

10. Em 29 de Setembro, a Requerente reagiu ao despacho apresentando requerimento, integrado nos autos e notificado no dia seguinte, conforme melhor se refere nessa decisão intercalar.
11. Em 11 de Novembro foi proferida decisão de indeferimento dos vícios invocados pela Requerente para invalidar, com base num fundamento comum *todas* as liquidações impugnadas (a saber: “*a Inexistência Jurídica do Relatório de Inspeção*” e, *admissivelmente*, a “*Violação do Princípio do Inquisitório e do Direito de Participação*”), concedendo um prazo de 10 dias para, dada a consequente impossibilidade de cumulação dos pedidos formulados na jurisdição arbitral, a Requerente optar pelo que, cabendo na competência do Tribunal em razão do valor, pretendesse ver avaliada.
12. Em 3 de Dezembro de 2025, ainda que com reserva, a Requerente optou pelo pedido relativo à dedutibilidade do IVA suportado com as prestações de serviços das quais foi beneficiária, no âmbito do qual incluiu as facturas relativas aos serviços jurídicos e de prospecção, insistindo que também fossem assim consideradas as incorridas com gastos de construção civil, muito embora a decisão intercalar já as tivesse afastado, absolvendo desse pedido a AT¹, por a sua procedência não depender “*essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*” e tal questão ficar (por si só) abaixo do valor para o qual o presente tribunal colectivo é competente.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

¹ Como então se escreveu,
“Evidentemente, dada a dissemelhança de situações e de fundamentos invocados (vícios formais das facturas v. regime substantivo aplicável), considera-se despiciendo explicitar que tal questão não preenche o requisito de “que a questão jurídica a apreciar seja fundamentalmente a mesma e que a situação fáctica seja semelhante nos pontos que relevem para a decisão” (*)notá suprimida).

13. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e, com a limitação acima indicada, o pedido de pronúncia reformulado pela Requerente contém-se no âmbito das suas atribuições.
14. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
15. Não foram invocadas excepções.
16. A Requerente insiste que os gastos com os serviços de construção civil partilham do mesmo fundamento que a levou a impugnar a desconsideração das facturas apresentadas por serviços jurídicos e de prospecção de mercado, escrevendo:

“Não se alcançando o motivo, face à concreta fundamentação apresentada na decisão intercalar, para que a fatura relativa à prestação de serviços de construção civil não seja considerada a este respeito, não só porque sendo as circunstâncias de facto determinadas com referência ao mesmo relatório de inspecção, também no plano do Direito há uma correspondência quanto à aplicação dos princípios da neutralidade e proporcionalidade inerentes ao direito à dedução.”

17. Como já se disse, a admissibilidade da cumulação de pedidos, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, supõe que a sua procedência “*dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.*”, sendo indiferente a existência ou não de unicidade do relatório de inspecção. Ora, se é assim no caso da não aceitação da dedução do IVA “*por força do incumprimento de requisitos formais*” nos descritivos das facturas de serviços jurídicos e nos de prospecção e apoio ao negócio, não é de todo o caso da factura emitida pelo sujeito passivo, uma vez que estava aí em causa, segundo a AT, o desrespeito da regra de inversão do sujeito passivo. É aliás, a própria Requerente que o admite no PPA: “*a AT sustenta que a negação do direito à dedução é justificada não por existir um incumprimento dos requisitos formais quanto à fatura, mas sim por não ter sido respeitada a regra de inversão do sujeito passivo.*”².

² Destaques aditados. Ainda que a questão já tenha sido decidida na decisão intercalar, sempre se recorda, para memória futura, que, no PPA, a Requerente diferenciou claramente as duas situações: “*no caso em apreço a AT não duvida da materialidade desta prestação de serviços nem tão pouco da sua conexão com a atividade da Requerente*”. O que esta invocou foi que a *disposição normativa*

18. Assim, delimita-se o objecto da presente decisão às pretensões da Requerente em relação ao IVA deduzido nas “*Faturas Relativas a Serviços Jurídicos: E... – Sociedade de Advogados*” (artigos 103 a 125 do PPA) e nas “*Faturas Relativas a Serviços de Prospecção: “F..., LDA” e “C...”*” (artigos 126 a 141 do PPA).

III. DOS FACTOS

a) Provados

- i) A Requerente é uma sociedade anónima, com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., Ourém, registada em IVA no regime normal mensal a partir de 4 de Abril de 2002;
- ii) Tem como actividade principal a “*extracção de calcário e cré*” e como actividades secundárias as de “*extracção de mármore e outras rochas carbonatadas*”, “*comércio por grosso de materiais de construção (excepto madeira) e equipamento sanitário*”, a “*extracção de saibro, areia e pedra britada*”, a “*extracção de granito ornamental e rochas similares*” e a “*fabricação de outros produtos minerais não metálicos diversos, n.e.*”;
- iii) Para o exercício da sua actividade a Requerente está dependente da aquisição de terrenos de onde possa extrair a matéria-prima de que carece, ou que possam servir de zonas de segurança em redor dos terrenos em que explora a sua actividade;
- iv) Uma vez que, por um lado, a sua actividade gera externalidades negativas dificultando a aquisição de terrenos contíguos a outros dos mesmos proprietários (ou de pessoas próximas destes), e, por outro lado, revela um potencial de aproveitamento desses terrenos que faz subir o preço de venda, é da sua conveniência que as negociações de aquisição sejam conduzidas por terceiros;

aplicável – ie: o disposto no artigo 19.º, n.º 8, do Código do IVA, que nada tem a ver com exigências de forma –, devia “ser interpretada em conformidade com o espírito e o regime da Diretiva do IVA”, já que originava “um verdadeiro enriquecimento sem causa do Estado e uma duplicação de coleta”. Assim, é indiscutível que nem as circunstâncias de facto eram as mesmas das subjacentes às facturas emitidas sem os descritivos que a AT tinha por adequados, nem estava em causa a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito que regem tais deveres.

- v) C... e D.../F... Unipessoal, Lda., têm prestado à Requerente serviços de identificação de oportunidades de aquisição de imóveis adequados às suas necessidades e de persuasão dos seus proprietários à venda;
- vi) Durante o ano de 2020, a Requerente pagou serviços ditos de promoção e prospecção à F... Unipessoal, Lda., nos seguintes montantes:

Diário	Data	Doc Interno nº	Conta	Débito	Crédito
Fornecedores	2020-05-06	622111131	Taxa Normal - Continente	30.000,00 €	
Fornecedores	2020-05-06	24323131	Taxa Normal - Continente	6.900,00 €	
Fornecedores	2020-05-06	221110918	F...		UNIPESSOAL LDA 36.900,00 €
Fornecedores	2020-06-02	24323131	Taxa Normal - Continente	6.900,00 €	
Fornecedores	2020-06-02	622111131	Taxa Normal - Continente	30.000,00 €	
Fornecedores	2020-06-02	221110918	F...		UNIPESSOAL LDA 36.900,00 €
Fornecedores	2020-07-02	24323131	Taxa Normal - Continente	6.900,00 €	
Fornecedores	2020-07-02	622111131	Taxa Normal - Continente	30.000,00 €	
Fornecedores	2020-07-02	221110918	F...		UNIPESSOAL LDA 36.900,00 €

- vii) Durante o ano de 2020, a Requerente pagou serviços ditos de promoção e prospecção a C... nos seguintes montantes:

Diário	Data	Doc Interno nº	Conta	Débito	Crédito
Fornecedores	2020-01-30	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-01-30	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-01-30	221110155	O...	- Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-02-28	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-02-28	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-02-28	221110155	O...	- Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-05-29	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-05-29	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-05-29	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-06-29	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-06-29	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-06-29	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-06-29	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-06-29	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-06-29	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-07-30	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-07-30	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-07-30	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-08-31	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-08-31	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-08-31	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-09-30	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-09-30	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-09-30	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-10-29	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-10-29	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-10-29	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-11-30	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-11-30	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-11-30	221110155	O...	Export/Import	4.428,00 €
Fornecedores	2020-12-26	622111131	Taxa Normal - Continente	3.600,00 €	
Fornecedores	2020-12-26	24323131	Taxa Normal - Continente	828,00 €	
Fornecedores	2020-12-26	221110155	O...	- Export/Import	4.428,00 €

- viii) Durante o ano de 2020, a Requerente pagou honorários por *serviços especializados* ao Dr. G..., no montante de € 25.000,00 acrescidos de IVA:

Diário	Data	Doc Interno nº	Conta	Débito	Crédito
Fornecedores	2020-08-04		62241131 Taxa Normal - Continente	25.000,00 €	
Fornecedores	2020-08-04		24323131 Taxa Normal - Continente	5.750,00 €	
Fornecedores	2020-08-04	221111237	G...		30.750,00 €

- ix) A solicitação dos serviços de inspecção tributária, tal pagamento foi justificado com “*Serviços de assessoria jurídica relacionados com a aquisição dos imóveis da H... escriturados em 23/12/2020*”;
- x) Durante o ano de 2020, a Requerente pagou serviços jurídicos ao escritório do Dr. I... nos seguintes montantes:

Diário	Data	Doc Interno nº	Conta	Débito	Crédito
Fornecedores	2020-01-06		62241131 Taxa Normal - Continente	8.000,00 €	
Fornecedores	2020-01-06		24323131 Taxa Normal - Continente	1.840,00 €	
Fornecedores	2020-01-06		221110207 I... ADVOGADO	9.840,00 €	
Fornecedores	2020-02-04		62241131 Taxa Normal - Continente	8.000,00 €	
Fornecedores	2020-02-04		24323131 Taxa Normal - Continente	1.840,00 €	
Fornecedores	2020-02-04		221110207 I... ADVOGADO	9.840,00 €	
Fornecedores	2020-03-03		62241131 Taxa Normal - Continente	10.000,00 €	
Fornecedores	2020-03-03		24323131 Taxa Normal - Continente	2.300,00 €	
Fornecedores	2020-03-03		221110207 I... ADVOGADO	12.300,00 €	
Fornecedores	2020-04-03		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-04-03		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-04-03		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-05-04		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-05-04		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-05-04		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-06-01		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-06-01		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-06-01		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-07-01		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-07-01		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-07-01		221110207 VARELA DE MATOS - ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-07-27		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-07-27		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-07-27		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-09-01		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-09-01		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-09-01		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-10-01		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-10-01		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-10-01		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-11-02		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-11-02		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-11-02		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-12-03		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-12-03		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-12-03		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-12-29		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-12-29		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	
Fornecedores	2020-12-29		221110207 I... ADVOGADO	11.070,00 €	
Fornecedores	2020-12-29		62241131 Taxa Normal - Continente	9.000,00 €	
Fornecedores	2020-12-29		24323131 Taxa Normal - Continente	2.070,00 €	

- xi) A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva de âmbito geral em relação ao exercício de 2020, realizada ao abrigo da Ordem de Serviço externa n.º OI2023..., de 1 de Março de 2023.

- xii) Anteriormente tinha sido objecto de uma acção inspectiva de natureza interna em relação ao período de 2020/10, realizada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2020..., a propósito do pedido de reembolso de IVA.

b) Não Provados

Não há factos relevantes para a decisão que tenham sido considerados não provados.

c) Fundamentação da fixação dos factos

Os factos dados como provados resultaram dos depoimentos prestados por C... e D..., intervenientes directos nas actividades que geraram parte das facturas que a AT desconsiderou e que descreveram circunstancialmente e com convicção tais actividades e a sua conexão com o negócio da Requerente, bem como das declarações prestadas pelo administrador desta, B... (iii), iv) e v)) – que foram claras e credíveis e, de resto, corresponderam ao que seria de esperar face à experiência comum –, ou do acordo entre Requerente e Requerida (i), ii)) e vi) a xii)).

IV. DO DIREITO

IV.1. Enquadramento

A argumentação desenvolvida no RIT para desconsiderar a dedução do IVA nas facturas de serviços especializados (de intermediação imobiliária e jurídicos) assentou nas disposições combinadas dos artigos 1.º, 19.º, n.os 2 e 6, e 36.º, n.º 5, do Código do IVA, que se reproduzem de seguida (sem que se tivessem invocado outras disposições pertinentes desse Código ou da Directiva IVA, e em consequência das conclusões a que se chegara no RIT em sede de IRC³):

³ Escrevendo-se a dado passo: “A propósito daquela exposição (ponto V. 1. 2. e seus subpontos), salientaram-se as falhas detetadas em cada um dos documentos ali mencionados e para as quais aqui

“Artigo 1.º

Incidência objectiva

I - Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
(...)”*

“Artigo 19.º

Direito à dedução

(...)

2 - Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:

- a) Em faturas passadas na forma legal;*

(...)

6 - Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos.

(...)”.

“Artigo 36.º

Prazo de emissão e formalidades das facturas

(...)

5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;*
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*

se remete e dão por integralmente reproduzidas.”. (O ponto V. 1. 2. do RIT tinha por epígrafe “Gastos fiscalmente não aceites”).

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

(...)".

Invocou também jurisprudência do STA (“*Processo 902/07 de 31-01-2008*”) e dos Tribunais Centrais Administrativos Sul (“*Processo 187/04 de 09-01-2007*”, “*Processo 08611/15 de 11-01-2018*”, “*Processo 16/11.1 de 25-03-2021*”) e Norte (“*Processo 01645/09.9 de 15-04-2021*”), mas o entendimento que tem sido dado ao cumprimento de tais exigências de forma tem privilegiado a demonstração da materialidade das operações em detrimento do cumprimento estrito das exigências formais a que a AT se apegou. Na decisão do processo n.º 96/2018-T recenseou-se muito competentemente o *estado da arte*:

“A primeira questão que se suscita prende-se com a suficiência do discriminativo constante das faturas emitidas à Requerente, cuja dedução foi rejeitada pela AT, mais concretamente com saber se aquele observa as condições mínimas de detalhe estabelecidas pelo artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA, acima transcrita, segundo o qual as faturas devem obrigatoriamente mencionar “a extensão e natureza dos serviços prestados”.

Sobre esta questão, o TJ, num caso relativamente recente, considerou insuficiente um descriptivo que continha apenas a indicação de “serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente”, por ser demasiado genérico para identificar a concreta natureza dos serviços em causa e a sua extensão, sem prejuízo de não entender obrigatória a descrição dos serviços prestados de forma exaustiva. Para o TJ “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 – cf. Acórdão do TJ, de 15 de setembro de 2016, Barlis, C-516/14, n.ºs 26, 27 e 28.

De notar que estas exigências podem ser supridas através de documentos conexos com as faturas, que a estas possam ser equiparados, nos termos do artigo 219.º da referida diretiva, na qualidade de documentos que alteram a fatura inicial e a ela façam referência específica e inequívoca (Acórdão Barlis, n.º 34).

No entanto, o TJ não considera que seja inevitável o afastamento do direito à dedução, como consequência de uma violação do artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA.

Para o Tribunal Europeu, “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. Wasiewicz, 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.

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, Uszodaépítő 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, enquanto 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 Bulgaria, 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-374/15, 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 (exerto 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 Facturas e Direito à Dedução do IVA”, Cadernos IVA 2015, Coord. Sérgio Vasques, *Almedina, 2015, pp. 191-211 (o exerto de p. 194)*.

Também 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.*”.

É neste enquadramento, e com a vantagem de a AT e Tribunal terem podido confrontar em audiência o representante da Requerente e dois dos emissores das facturas controvertidas,

que tem de se ajuizar sobre a demonstração da materialidade das operações e a sua ligação à actividade da Requerente para efeito da dedução do IVA pago em tais facturas – que correspondem, aliás, a situações muito diversas.

IV.2. (In)dedutibilidade do IVA

IV.2.A. Quanto à invocada indedutibilidade do IVA por incumprimento dos requisitos formais das facturas de serviços de prospecção e intermediação

IV.2.A.1. Facturas emitidas por C... (IVA de € 8.280,00)

Segundo o RIT, que tratou as questões da dedução do IVA como uma réplica da análise conduzida para efeitos da dedução de tais despesas em sede de IRC, encontravam-se “*registados na contabilidade dos SP gastos a título de “Trabalhos Especializados” (conta 622111131 – Serviços Especializados – c/ IVA dedutível – Taxa normal - Continente) no valor de 36.000,00€*”, correspondentes às facturas n.ºs 47, 48, 50, 51, 53, 54, 55, 56, 58 e 59 “*emitidas a favor da A... pelo Sr. C..., NIF... . Do teor das quais apenas se retira a indicação do descritivo telegráfico “Promoção e Prospecção” na quantidade “1”.*”.

No decurso da inspecção à Requerente, em 17 de Maio de 2023 (e de novo em 5 de Junho de 2023), os serviços inspectivos solicitaram “*cópia dos contratos de prestação de serviço em vigor no ano de 2020, bem como proposta/orçamento/relatório de atividades/auto de medição ou outros documentos complementares relativos aos serviços efetivamente prestados, bem como justificação para a respetiva ocorrência atendendo ao disposto no art.º 23º do CIRC*”, tendo recebido a seguinte resposta em 5 de Junho de 2023 (reiterada nesse mesmo dia, e de novo em 16 de Junho, face às insistências da AT):

“*O Senhor C... prestou consultoria em negócios internacionais designadamente no mercado chinês e japonês.*

É um conhecedor do mercado da China.

É um grande empresário, com grande experiência, que foi utilizada pela A...

Auxiliou esses negócios internacionais, designadamente na angariação de clientes – promoção e prospecção de novos negócios.”

Considerando que tal explicação não permitia relevar esses montantes em sede de gastos para efeitos de IRC, o RIT concluiu que também o IVA associado não poderia ser deduzido.

No PPA, tal como antes no exercício do seu direito de audiência, a Requerente também não se alongou em explicações, referindo no PPA que “*contratou este prestador de serviços para a realização de atividades de promoção e prospeção comercial, tendo em conta a ampla rede de contactos que dispõe no setor da indústria extractiva e o conhecimento que apresenta em relação aos mercados internacionais.*” e que ele “*aconselhou, ao longo do ano de 2020, o Conselho de Administração da Requerente no âmbito do processo de tomada de decisão em relação a aspectos de natureza comercial.*”.

Em sede de alegações, todavia, a actividade de C... ganhou novas dimensões, claramente resultantes das declarações por este prestadas perante o Tribunal:

- em 2019, “*foi contratado no contexto de uma alteração da estratégia comercial da Requerente iniciado em 2018, a qual visou garantir uma diversificação de produtos e mercados em que operava, com o objetivo de reduzir a dependência do mercado chinês, historicamente responsável por mais de 90% das suas vendas*”;
- “*acompanhou diretamente processos de clientes da A... e angariou novos clientes para a empresa, nomeadamente, clientes no mercado norte-americano, espanhol, italiano e japonês, alguns dos quais, note-se, já conhecia através da sua rede e da sua anterior experiência profissional*”;
- “*os serviços prestados por este operador económico não se refletiram unicamente na vertente comercial, tendo igualmente contribuído para a otimização de diversos processos internos da empresa e garantia dos melhores padrões de qualidade*”;
- “*no âmbito da assessoria prestada à A..., este prestador de serviços teve um papel determinante i) na organização eficiente do stock de inventário, ii) na melhoria dos procedimentos logísticos iii) assim como na correta aplicação e utilização dos termos e instrumentos de comércio internacional por parte do departamento comercial da A...*”.

Tendo em conta o depoimento prestado pelo próprio, a sua colaboração com a Requerente fazia-se em regime de avença, justificada pelo seu interesse próprio em alojar a essa tarefa não mais do que dois a três dias por semana. Nos moldes que explicou ao Tribunal,

tem-se por plausível o seu depoimento, tanto mais que a cessação do vínculo em 2021 foi retomado durante alguns meses em 2023, quando a A... abriu uma nova pedreira (uma afirmação peremptória que seria facilmente desmentida caso não fosse verdadeira).

Tratando-se de alguém com 54 anos de experiência no sector, uma década de contacto com logística portuária e a carteira de contactos internacionais correspondentes, o seu contributo para a actividade da Requerente (que depende da – e chegou a ser praticamente só para – exportação) tem-se por justificada – tanto na perspectiva do próprio, que disso não mostrou dúvidas, quer na perspectiva da empresa.

Como não há qualquer óbice a que a validação da materialidade das facturas seja feita através da prova testemunhal⁴, e esta não foi valorada pela AT, comprehende-se que o Tribunal chegue a uma conclusão diferente da que ficou consignada no RIT.

IV.2.A.2. Facturas emitidas por F... Unipessoal, Lda (IVA de € 20.700,00)

Em relação às três facturas emitidas por esta empresa (“(nº 5 de 06-05-2020, nº 7 de 02-06-2020 e nº 9 de 02-07-2020) emitidas a favor da A... pela empresa F..., Lda., NIPC...”), por “Propecção de Negócios e Assessoria”, os serviços inspectivos solicitaram à Requerente, em 17 de Maio de 2023 (e de novo em 5 de Junho de 2023), “cópia dos contratos de prestação de serviço em vigor no ano de 2020, bem como proposta/orçamento/relatório de atividades/auto de medição ou outros documentos complementares relativos aos serviços efetivamente prestados, bem como justificação para a respetiva ocorrência atendendo ao

⁴ Na decisão do processo n.º 1070/2024-T, em que a Requerente era a mesma e que foi junta aos autos com as alegações, escreveu-se:

“À face do exposto, importa aferir se, no caso concreto, a Requerente logrou provar, por outros meios de prova, nos quais se incluem a prova testemunhal, a materialidade, natureza e extensão das operações mencionadas nas faturas e a sua conexão à sua atividade tributável (v. artigo 74.º da LGT).

Salienta-se a este respeito que, ao contrário do preconizado pela Requerida, a lei não prevê restrições aos meios de prova, pelo que estes não se limitam à prova documental, podendo ser testemunhal ou de outro tipo.”

disposto no art.º 23º do CIRC”, tendo recebido a seguinte resposta em 5 de Junho de 2023 (reiterada nesse mesmo dia, e de novo em 16 de Junho, face às insistências da AT):

“É um prestador de serviços que estabelece contactos com os pequenos proprietários de terrenos da zona de Fátima, para aquisição desses prédios. Foram efetuadas dezenas de escrituras de aquisição pela A... e pela J..., em resultado dos negócios que apresentou.”.

No PPA escreveu-se um pouco mais: “*não existem dúvidas quanto à relação direta entre os encargos suportados pela Requerente e a sua atividade económica, tendo em conta que a aquisição de bens imóveis é essencial para o desenrolar da operação tributada da A...*”, explicando-se que

“caso a Requerente desenvolvesse diretamente as atividades de prospeção de imóveis, a verdade é que ficaria em risco de, entre outras coisas, ver os proprietários dos imóveis nos quais apresenta potencialmente interesse a exigirem preços completamente exorbitantes, ou de despertar o interesse de potenciais concorrentes quanto à exploração de zonas que ainda não estão a ser totalmente utilizadas por parte dos operadores da indústria extractiva.”.

Só nas alegações, porém, é que a importância da intervenção dessa empresa e seu titular ganhou contornos mais nítidos (em larga medida, percebe-se, com base no depoimento deste em audiência): por um lado, foi esclarecido que, entre 2015 e 2021, foi encarregue de “*em relação a uma determinada zona com potencial extractivo previamente definida em consonância com a Requerente e tendo em conta as restrições impostas pelo PDM, identificar potenciais oportunidades de negócio*”. “*Neste contexto, e depois de os identificar, o Sr. D... estabelecia contactos diretos com os proprietários desses imóveis, estabelecendo uma relação pessoal com os mesmos*”, “*Sendo que entre esta primeira etapa e até à efetiva concretização de um negócio imobiliário, existia um hiato temporal de largos meses e, às vezes, até vários anos*”.

Tal apoio teria permitido multiplicar a área detida: “*se inicialmente a Requerente explorava, sensivelmente, 2 hectares, a A... passou a explorar 50 hectares*”.

Mesmo não sendo possível estabelecer a quota parte do contributo de D... para tal expansão, é possível encontrar uma relação directa com os pagamentos que lhe foram feitos pela Requerente no ano de 2020, já que, como esta escreveu nas alegações,

“este prestador de serviços teve uma intervenção concreta na aquisição, realizada por parte da A... no ano de 2020, de três imóveis localizados nas imediações da pedreira de ..., tendo em conta que foi este operador a identificar e a acompanhar estas oportunidades (cfr. declarações de parte: minuto 11:08 do primeiro ficheiro do suporte de áudio; prova testemunhal: minuto 28:39 do segundo ficheiro do suporte de áudio).”,

operação essa que implicou *“um encargo direto de €1.653.114,75 (cfr. docs. 17 e 18 apresentados com a PI).”*

Tais documentos correspondem às escrituras de aquisição, pela Requerente, de três imóveis e datam de 4 de Agosto de 2020 (dois) e de 19 de Novembro de 2020 (um). Não se atribui relevo a tais datas serem posteriores aos pagamentos feitos à F... Unipessoal, Lda. porquanto o contrato celebrado com a Requerente para *“Prospecção de Negócio e Assessoria”* (junto aos autos como Doc. 16 anexo ao PPA) datava de 1 de Novembro de 2015 e em ambas as escrituras se fazia referência a pagamentos aos vendedores, feitos por transferência bancária (certamente a título de sinal e princípio de pagamento), ao longo dos anos que as antecederam (no primeiro caso, com início em 28 de Outubro de 2016; no segundo, a partir de 1 de Outubro de 2019).

Como a materialidade da actividade desenvolvida por D... ficou bem estabelecida pelas declarações do próprio e do representante da Requerente perante o Tribunal Arbitral – sendo que tal meio de prova é tão válido como qualquer outro⁵ –, e porque há indícios credíveis de que os valores que lhe foram pagos tiveram ligação com os negócios formalizados em 2020, deve ser aceite a dedução dos montantes de IVA correspondentes aos valores que lhe foram pagos pela Requerente.

IV.2.B. Quanto à invocada indedutibilidade do IVA por incumprimento dos requisitos formais das facturas de serviços jurídicos

IV.2.B.1. Factura emitida pelo Dr. G... (IVA de € 5.750,00)

⁵ Cfr. nota anterior.

Em relação a esta despesa, e em resposta a um pedido específico dos serviços de inspecção, a Requerente explicou que tal se devia a “*Serviços de assessoria jurídica relacionados com a aquisição dos imóveis da H... escriturados em 23/12/2020*”.

O RIT, contudo, não considerou a explicação suficiente:

“Sem juntar qualquer documento ou elemento de prova que permita conhecer aquelas operações com maior detalhe ou relacionar os gastos inerentes à sua atividade objetiva, o SP apresenta apenas uma vaga declaração onde se refere a negócio com terceiros, sem demonstrar de que forma foram concretizados os serviços faturados no documento em apreço ou determinada a importância ali em pagamento.”

“A omissão da informação em falta, nomeadamente a descriminação dos serviços de assessoria jurídica prestados, quantificação dos mesmos e sua valorização individual, obstam a que se consiga validar a oportunidade e conexão daquela contratação com a atividade evidenciada pela A.... . Impedindo que se possa proceder aos diversos cruzamentos necessários à aceitação fiscal dos gastos ali suportados.”.

No PPA, a Requerente explicou que “*a fatura-recibo n.º 1340, datada de 04.08.2020, com a designação de “Assessoria Jurídica”, com o valor base de €25.000,00 e com IVA no montante de €5.750,00*” era referente “*à prestação de serviços jurídicos à ora Requerente no âmbito de um tema pontual, relacionado com a aquisição de um conjunto de imóveis da “H..., S.A.”*”, e esclareceu que “*no âmbito do direito de audição a ora Requerente também juntou a última versão do contrato de compra e venda preparado por este operador económico, a qual foi acompanhada do respetivo termo de autenticação. (cfr. pág. 181-189 do RIT)*”.

No despacho proferido em 14 de Setembro de 2025 fazia-se menção à falta do documento 15, correspondente a uma versão integral do RIT e que a Requerente juntara através de *wettransfer*, sem que tal pudesse ser incorporado nos autos. Assim, disso alertada pelos serviços do CAAD em 8 de Janeiro de 2025, veio a requerente a juntar uma versão pdf que, por razões indeterminadas, foi disponibilizada no Sistema de Gestão Processual do CAAD em 14 de Janeiro de forma incompleta. Uma vez que foi possível aceder ao documento integral através desse *link* pôde agora o Tribunal confirmar que dele constava o contrato de compra e venda de 10 prédios rústicos sitos na freguesia de Fátima, concelho de Ourém (pp. 181-185), feito por escrito particular entre a H... S.A. e a A..., S.A., que foi objecto de um “Termo de Autenticação”

em papel timbrado de “K...” (pp. 186-188), de que consta a indicação de que seria feito o depósito electrónico no *site predial online* pela entidade autenticadora, ou seja, pelo advogado G... (o que também consta do mesmo RIT, p. 189).

O facto de a factura emitida por este causídico ter data de 4 de Agosto de 2020⁶ nada tem de anómalo uma vez que o pagamento do meio milhão de euros da transacção foi feito por transferências bancárias fraccionadas, datando a primeira do dia 20 de Abril de 2020. Aliás, na véspera (3 de Agosto de 2020) tinha sido feita a 5.^a das 10 transferências para a vendedora, totalizando com isso metade do valor da venda.

Assim, não há razão para se duvidar da relação entre essa específica transacção – e a sua montagem jurídica, incluindo a substituição da tradicional escritura pública por um serviço prestado pelo próprio advogado – com a actividade desenvolvida pelo Dr. G... em benefício da Requerente, não se justificando a asserção do RIT de que se não conseguia “*validar a oportunidade e conexão daquela contratação com a atividade evidenciada pela A... .*” Tanto mais que, no exercício do direito de audição (cfr. artigo 320.^º do RIT), a Requerente forneceu o descriptivo da actividade desenvolvida pelo dito advogado, incluindo quatro reuniões deste com a entidade vendedora, a verificação da situação registral dos imóveis, a preparação das três versões do contrato-promessa, a presença em três reuniões da Assembleia da H... para explicar os contornos do negócio e a elaboração do contrato de compra e venda, a mais da sua subsequente autenticação.

IV.2.B.2. Facturas emitidas por L... – Sociedade de Advogados (IVA de € 26.680,00)

O RIT desconsiderou a dedução de IVA nos pagamentos de € 116.000,00 a esta sociedade de advogados com base na generalidade da descrição constante das facturas

⁶ Razão que levou o RIT a afastar do perímetro de tal factura o Termo de Autenticação subsequente, deixando-o então sem pagamento...

(“serviços de advocacia”) e na inexistência, ou insuficiência, de documentos de suporte suficientemente específicos:

“. Continua a não existir uma diferenciação entre serviços efetivamente prestados, não se distinguindo a que operações/processos/parceiros se referem;

. Mantem-se em falta a quantificação desses serviços, quer global quer individualmente;

. São debitados custos por conta do cliente, como por exemplo, despesas de expediente e deslocações, sem a devida descriminação e quantificação/valorização individual;

. É feita referência a relatórios detalhados entregues à empresa, mas que não se encontram disponíveis para consulta;

. Os serviços prestados englobam processos “pessoais e de terceiros”, como por exemplo, M..., J..., trabalhadores da empresa e outros, desconhecendo-se de que forma os mesmos se relacionam com a atividade da A... ou com os rendimentos por si obtidos e declarados para efeitos de tributação;

. Existem várias referências a serviços incluídos naquela faturação respeitantes a processos individuais dos administradores e trabalhadores, incluindo processos de divórcio, partilha e responsabilidades parentais.”.

Os serviços inspectivos solicitaram à Requerente, em 17 de Maio de 2023 (e de novo em 5 de Junho de 2023), “cópia dos contratos de prestação de serviço em vigor no ano de 2020, bem como proposta/orçamento/relatório de atividades/auto de medição ou outros documentos complementares relativos aos serviços efetivamente prestados, bem como justificação para a respetiva ocorrência atendendo ao disposto no art.º 23º do CIRC”, tendo recebido a seguinte resposta em 5 de Junho de 2023 (reiterada nesse mesmo dia, e de novo em 16 de Junho, face às insistências da AT):

“O escritório de advogados, L..., presta serviços à A... desde 2004.

Presta assessoria jurídica e exerce mandato judicial, ao abrigo de um contrato de prestação de serviços verbal.

Entrega mensalmente à A... relatório detalhado de todos os serviços efetuados, dos trabalhos prestados e descrição do ponto da situação de cada um dos assuntos/processos.”.

O mesmo RIT informa que

“No âmbito da ação inspetiva externa a coberto da Ordem de Serviço nº OI2022..., a qual incidiu sobre o ano de 2019, foi antecipadamente declarado pelo SP (mail de 10-02-2023), quando confrontado com o mesmo tipo de pedido:

“As partes não celebraram nenhum contrato escrito, apenas uma prestação de serviços, em regime de profissão liberal.

É que, esta sociedade de Advogados presta serviços à A... desde 2004.

Exerce patrocínio judicial em todas as instâncias, consulta jurídica e emissão de pareceres.””.

No PPA a Requerente explicou que “estas faturas foram emitidas no quadro de um contrato de avença, no âmbito do qual são realizados pagamentos com um caráter regular e com uma periodicidade mensal.”, juntou “faturas e notas de despesas e honorários (...) como Docs. 29-41” e invocou que “no âmbito da certificação legal de contas referente ao ano de 2020, esta sociedade de advogados remeteu ao Revisor Oficial de Contas da ora Impugnante um relatório relativo aos processos em curso (cfr. pág. 207-210 do RIT).”.

Nas alegações, a Requerente acrescentou – como já o fizera no exercício do direito de audição – que deu “a possibilidade de os seus colaboradores terem uma consulta jurídica, mas não o apoio ao nível do patrocínio forense, por parte do advogado da Empresa.”, razão pela qual entende que, mesmo onde o interessado directo não é ela, “existe uma relação clara entre esta prestação de serviços e a atividade exercida pela Requerente, pelo que a negação da dedutibilidade do IVA suportado é incompatível com os princípios da neutralidade e proporcionalidade”.

Sobre esta questão há que retomar, antes de mais, o que se escreveu na decisão do processo n.º 1170/2024-T, já antes invocado:

“não têm suporte legal as afirmações tecidas no RIT sobre a oportunidade e adequabilidade dos gastos e o escrutínio do modo de cálculo dos valores dos serviços prestados à Requerente e quantidades subjacentes. Não cabe à AT, pois para tal não tem habilitação legal, decidir ou criticar que gastos foram bem ou mal realizados, nem analisar e/ou avaliar o modo de formação e cálculo dos preços estabelecidos entre as partes e/ou a sua adequação. Os mesmos serviços podem ter preços diferentes, ou, diversamente, serviços distintos podem ter o mesmo preço (é o que sucede

frequentemente com as denominadas “avenças”⁷), sem que tal possa comprometer a dedução do imposto correspondente. Nem a Diretiva IVA, nem o n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA exigem que o sujeito passivo enuncie o modo de formação do preço dos serviços prestados.

Por outro lado, o legislador também não impôs que a fatura deva conter uma descrição detalhada e exaustiva dos serviços prestados. Exige-se tão-só a indicação da “extensão e natureza dos serviços prestados” (Diretiva IVA), que o Código do IVA reformula como “quantidade” e “denominação usual” dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável. Não há, no caso dos serviços, qualquer referência (na maioria dos casos, nem faria qualquer sentido), a preço unitário, apesar de o RIT lhe fazer sistematicamente apelo.”.

Por outro lado, a decisão do TCASul de 20 de Março de 2025 sobre um caso em que o próprio RIT considerou estar em causa a mesma indeterminação das facturas do mesmo escritório de advogados e a mesma insuficiência das justificações prestadas pela Requerente durante os procedimentos inspectivos, acabou por ser favorável a esta, com a seguinte argumentação:

“A AT não coloca em causa a existência dos serviços nem a sua indispensabilidade, mas apenas o facto de não estarem devidamente documentados, sendo que em audição prévia foram juntos elementos pela recorrente (Doc. 4) bem como em sede judicial, que vieram adensar o constante nos “recibos”, e que, apesar de no probatório se dar como reproduzido o seu teor, dali se extrai que os serviços eram relativos a processos judiciais devidamente identificados, como sejam, Processos judiciais respeitantes a contraordenações ambientais (Processos nºs 230/16.3T9ORM, 387/15.07T9ORM, 68/14.02TA, etc, todos do Tribunal judicial de Orém), processos judiciais pendentes no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria (Proc. nº 751/16.8BELRA, Proc. nº 864/16.6BELRA, etc), os quais estão identificados na carta enviada à impugnante, a que alude o probatório, relativa a provisão para despesas, como era prática da sociedade de advogados em causa e a que alude o probatório.

Por isso, além desta leitura permitir concluir os serviços prestados no ano em causa, identificando os números dos processos judiciais (inclusive através das taxas de justiça), não se pode afirmar que os custos não estejam devidamente documentados,

⁷ A nota original, com o número 3, era a seguinte:

“Quando esteja em causa um preço mensal fixo dos serviços, a extensão e unidade de medida correspondem ao período mensal de cada fatura, pois qualquer que seja a dimensão e intensidade dos serviços, a faturação é a mesma.”

conjugando os dois recibos (únicos de 2016) e os relatórios enviados pela sociedade de advogados e notas de honorários e despesas, a que se referem os autos e o probatório, desde logo por faltarem as datas das diligências.

Estes elementos, conjugados com a identificação dos processos, autorizam concluir que os valores dos “recibos” questionados pela AT respeitam a honorários para aqueles processos, sendo consabido que os advogados por regra cobram os seus honorários em partes, uma vez que o mandato, nos processos judiciais como os aqui em causa, perduram no tempo, sendo usual pedir provisão por conta de honorários e despesas enquanto os mesmos se mantêm.

Na situação colocada, evidenciam os autos que a sociedade em questão com habitualidade patrocina a recorrente em vários processos, sendo normal, também, a par dos recibos que sejam enviadas notas discriminativas dos honorários (ou provisões) como sucedeu in casu.”.

Vejamos então.

Começando pelo Relatório que consta das pp. 207-210 do RIT, verifica-se que o escritório em causa acompanhava – em 31 de Dezembro de 2020 – dois processos cíveis no Juízo Central Cível de Santarém, um processo contra-ordenacional em curso na Autoridade da Concorrência, 7 processos na jurisdição laboral (Tribunais do Trabalho de Leiria, Santarém, e Tomar e Ministério Público de Ourém), dois processos criminais (Tribunais de Ourém e Santarém), e 8 processos tributários (7 no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria e o outro no TCASul) – além de dar nota de se terem concluído outros três (ainda que sem indicação da data de trânsito; dois laborais: um no Tribunal de Trabalho de Leiria, outro no de Tomar e um tributário no STA).

Com tal conjunto de litígios em curso, comprehende-se a conveniência para a Requerente em dissociar o trabalho efectivo do escritório que a representava dos pagamentos a fazer-lhe. É justamente para isso que servem as avenças, e – na medida em que proporcionam um fluxo de rendimento estável a quem as aufere, também conveniente para estes. Isto, porém, tem uma consequência que a AT parece não ter compreendido: a partir do momento em que se opta pelo método da avença – ou da “*tarifa plana*”, como acontece em certos fornecimentos de telecomunicações, ou de “*self service*”, como em certos restaurantes – deixa de poder haver ligação entre o que se paga e o que se recebe, pelo que é irrazoável querer exigir-lo nas facturas correspondentes. Se num determinado mês o avençado não dedicar uma única hora de trabalho

aos assuntos de quem o contrata, bem poderia escrevê-lo na factura correspondente e, ainda assim, ser esse pagamento inteiramente justificado. Tal como o seria a situação inversa, em que um excesso de trabalho – decorrente, por exemplo, de conjugação de prazos peremptórios – gerasse uma desproporção inversa entre o que se recebe e o que se afecta a dar cumprimento a esse acordo.

Em suma: numa avença, o sinalagma não é entre prestações concretas, temporalmente cadenciadas, mas entre o total presumível das prestações de ambas as partes. Consequentemente, as facturas de avenças não podem, pela sua própria natureza, corresponder às exigências que a AT insistiu em requerer.

A mais disso, como se sabe, um preço insensível à quantidade cria um incentivo para o sobre-consumo: justamente porque o custo marginal é zero, também se pode levar a zero a utilidade marginal do que se consome. Nesses termos, o alargamento dos beneficiários do aconselhamento ou acompanhamento jurídico só terá como limite para os interesses da Requerente a alteração dos termos do contrato de avença.

Mais uma vez, a preocupação da AT com o alargamento dos beneficiários dos serviços jurídicos prestados pelo escritório de I... não tem razão de ser: uma vez fixado um pagamento fixo a este, desde que haja uma pequena vantagem para a Requerente nisso, faz sentido transferir para o perímetro da avença o máximo possível de beneficiários. É que sempre será maior a sua vantagem do que o custo (que, por ser suportado de forma fixa em qualquer caso, tem um acréscimo de zero).

Conclui-se, portanto, que – tal como no caso acima referido dos pagamentos feitos a C..., ainda que aí não se tivesse invocado esta lógica por, aparentemente, ela não ser transparente para os envolvidos (a qualificação do contrato verbal como “avença” foi introduzida pelo *mandatário da Requerente* na inquirição) – perante uma situação de pagamentos insensíveis ao montante das contrapartidas a exigência de critérios de determinação do preço de cada uma, ou da sua revelação em cada uma das facturas, não tem nenhum sentido.

Como não há nenhuma espécie de dúvida quanto aos serviços prestados pela sociedade de advogados à Requerente, segue-se que a dedução de IVA deve ser integralmente admitida.

IV.3. Consequências da procedência do pedido

A Requerente indicou no PPA que, em resultado dos vários actos de liquidação considerados no RIT, corriam termos vários processos de execução no serviço de finanças de Ourém: ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., ...2024..., mas sem estabelecer a relação de cada um deles com cada uma das liquidações.

Dado o agora decidido, os processos de execução correspondentes aos montantes de IVA que a AT considerou indevidamente deduzido, mas que agora se legitimaram, ficarão sem fundamento.

Pediu igualmente “*a condenação da Requerida no pagamento de indemnização à Requerente pela garantia indevidamente prestada, bem como o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, caso a Requerente venha a pagar a quantia liquidada*”.

Na decisão do processo n.º 261/2025-T escreveu-se o seguinte:

“*perante o carácter taxativo da norma de competência dos tribunais arbitrais - artigo 2.º do RJAT e respetiva Portaria de vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) - no que respeita ao pedido de indemnização da Requerente pelos encargos suportados pela Requerente com a prestação e garantia indevida, entende este Tribunal que o pedido em questão não está contemplado nas competências dos Tribunais a funcionar no CAAD.*

46. Neste sentido, e entre outros, o acórdão do CAAD do processo n.º 525/2016-T, decidiu que “entre as competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD definidas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, não se incluem competências para apreciar atos praticados em execução fiscal, mas apenas para declarar a ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, para além de atos de fixação da matéria tributável ou coletável e atos de fixação de valores patrimoniais. Os atos de liquidação de juros de mora e custas em processo de execução fiscal não são de nenhuma das categorias indicadas, pelo que este Tribunal Arbitral não é competente para apreciar a sua legalidade”.”

Assim, por as garantias prestadas em processo de execução ficarem fora do âmbito de intervenção deste Tribunal improcede este pedido derivado.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) dar procedência ao pedido de anulação dos actos de liquidação de IVA decorrentes da desconsideração fiscal das importâncias pagas por serviços jurídicos e de prospecção e assessoria;
- b) em consequência, determinar que as custas do presente processo sejam repartidas nos termos fixados infra entre Requerente (nos montantes correspondentes aos pedidos não admitidos) e Requerida (nos montantes correspondentes ao decaimento no pedido subsistente).

VI. Valor do processo

O valor do processo é o que lhe foi atribuído pela Requerente sem oposição da AT, ou seja, € 189.693,36 (cento e oitenta e nove mil, seiscentos e noventa e três euros, e trinta e seis centimos). O facto de no seu decurso ter havido uma redução do valor arbitrável não tem impacto na sua fixação. Como se escreveu no processo n.º 151/2013-T:

“O facto de o valor do litígio, para efeitos de determinação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ser o que resulta da aplicação subsidiária do CPPT, não obsta a que seja outro o valor para efeitos de custas, pois trata-se de matéria que tem a ver exclusivamente com as receitas do CAAD, que é uma entidade privada, e, como se disse, a regulamentação do regime de custas foi deixada pelo artigo 12.º do RJAT, na sua exclusiva disponibilidade, ao estabelecer que «é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objetiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa»”.

O mesmo foi reiterado, designadamente, nas decisões proferidas nos processos n.os 649/2021-T e 708/2022-T.

VII. Custas

As custas, no valor de **€ 3.672,00**, nos termos dos artigos 2.º e 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, devem ser repartidas entre Requerente e Requerida a partir do valor que inicialmente foi fixado para o processo. Foi esse o entendimento que prevaleceu, por ex., na decisão do processo n.º 708/2022-T, onde se escreveu o seguinte:

“tal como se decidiu no processo arbitral n.º 649/2021-T que aqui se acompanha na íntegra, “não obstante o Tribunal basear a sua decisão no reconhecimento de que o valor da causa, para efeitos de competência, é inferior àquele inicialmente atribuído pela Requerente, é este último que terá que servir de referência ao cálculo das custas. Vale aqui o entendimento fixado na decisão proferida no Proc. 151/2013-T: «O facto de o valor do litígio, para efeitos de determinação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ser o que resulta da aplicação subsidiária do CPPT, não obsta a que seja outro o valor para efeitos de custas, pois trata-se de matéria que tem a ver exclusivamente com as receitas do CAAD, que é uma entidade privada, e, como se disse, a regulamentação do regime de custas foi deixada pelo artigo 12.º do RJAT, na sua exclusiva disponibilidade, ao estabelecer que «é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objetiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa»”.

No mesmo sentido, escreveu-se no último ponto do Sumário da decisão do processo n.º 963/2024-T que *“Respeitando o disposto no artigo 97.º-A do CPPT, o valor do processo resulta da soma dos pedidos, ainda que a AT tenha sido absolvida da instância quanto a algum.”*

Tendo em conta que o valor atribuído ao processo pela Requerente foi de € 189.693,36, importa reparti-lo por Requerente e Requerida. Como o valor em que a Requerente obteve ganho de causa somou € 61.410,00 (€ 8.280,00 + € 20.700,00 + € 5.750,00 + € 26.680,00) e tal valor constitui 32% daquele montante, cabe à Requerente o pagamento de 68% do total das custas, ou seja, € 2.496,96, ficando a Requerida onerada com o pagamento de € 1.175,04.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Janeiro de 2026

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

A árbitro adjunta

Sofia Quental

O árbitro adjunto

Tomás Cantista Tavares (com voto de vencido)

Voto de vencido

Discordo do teor da Sentença, no segmento da decisão intercalar (e final), porque advogo, na interpretação que faço do art. 3.º do RJAT, que a ação arbitral consente que no mesmo processo se cumulem pedidos, por diversas questões, mesmo que relativos a diferentes impostos e diversos períodos temporais, e inclusive se abrangidos por diversos relatórios de inspeção tributária (desde que arbitráveis e se verifiquem os demais requisitos da cumulação, nomeadamente quanto ao prazo) – e, por maioria de razão, se abrangidos pelo mesmo imposto, ainda que sob matérias corretivas muito dispares, em termos factuais e jurídicos.

Para mim, a este tema subjazem três pressupostos que determinam a solução que advogo: a impugnação unitária (art. 54.º do CPPT); a função da arbitragem fiscal; e o “transvase” entre o CPPT e a LGT.

A impugnação unitária impõe, não só que, por regra, o ato recorrível é a decisão final do procedimento (liquidação), mas também que tal contestação judicial única tem de abranger todas as questões liquidadas. Se uma liquidação adicional de IVA do ano X inclui a não dedução

do imposto sobre certo gasto ou fornecimento e a tributação com IVA um proveito omitido o imposto (por exemplo, por o considerar isento) – tem de ser na mesma ação judicial que se contestam ambas as situações.

Aliás, a comprová-lo, o art. 3.º, n.º 2, do RJAT tem uma exceção a este princípio (mas que confirma e reforça a regra da impugnação unitária): perante uma liquidação de imposto, umas correções podem ser alvo de arbitragem e outras de impugnação judicial – mas desde que os fundamentos sejam diversos (para evitar casos julgados contraditórios): a não dedução do IVA pode ser objeto de ação arbitral e a tributação do IVA omitido pode ser alvo de uma impugnação judicial.

Por outro lado, assumo que o legislador não criou soluções que distorçam a arbitragem fiscal, nomeadamente a celeridade do sistema e a economia processual. É com base nisto que tem de ser lido o art. 3.º n.º 1 do RJAT. Esta interpretação (teleológica) prevalece sobre a sistemática e histórica (como gizada na decisão intercalar [e final]) – desde que acomodada, evidentemente, no texto da lei (como demonstrarei de seguida). Para evitar e exceção (não decisão) do Tribunal arbitral, a tese da Sentença exigiria que o requerente efetuasse várias arbitragens, uma por cada tipo de questões. Mas tal poderia implicar que uma mesma liquidação de IVA fosse alvo de mais do que uma arbitragem – porque agrupa várias questões, o que não é permitido, pela impugnação unitária. Ou então, paradoxo, que teria de haver uma arbitragem por cada questão nas liquidações adicionais de IVA. Não consigo subscrever uma interpretação que distorce, por completo, a função e estrutura da arbitragem – com a exigência de multiplicação de ações arbitrais, que dinamitariam a celeridade e eficiência desse processo, sem qualquer ganho de garantias para os contribuintes (bem pelo contrário, com o injustificado aumento dos custos de gestão dos processos).

Salvo melhor, a tese da Sentença passaria, para obviar à exceção, que o requerente efetuasse uma ação arbitral por cada tipo de correções (e perante a complexidade do conceito de “tipo de correções”, como nos presentes autos, um mandatário prudente multiplicaria as ações por cada situação corretiva, sem qualquer agregação). O CAAD ficaria (ficará!) congestionado, em risco de sobrevivência atenta a multiplicação de processos e gestão do sistema; e sem qualquer razão material legitimadora; e, sobretudo, com o alarme social de multiplicação de decisões, em risco de serem em sentido diverso, em catadupa, incompreensíveis para o “homem médio”.

Assim, no elemento literal, advogo uma interpretação do art. 3.º, n.º 1 do RJAT em sintonia com o teor do art. 104.º do CPPT que dá grande latitude à cumulação de pedidos, mesmo tendo em conta o “elemento histórico-sistemático” da alteração deste artigo do CPPT para a redação atual, sem “mexer” também no preceito do RJAT. Dou prevalência ao argumento funcional e teleológico, consentida expressamente essa remissão pelo art. 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT.

Para mim, a Sentença viola os princípios da unidade da ação judicial, a celeridade do sistema arbitral e pode contribuir para decisões contraditórias – sem qualquer razão material legitimadora. A tese que advogo impacta no valor da causa – e no limite em se estar perante um tribunal singular ou coletivo. Mas isso não viola o juiz natural, mas é consequência do valor da ação, descrito no art. 97.ºA, do CPPT, aplicável à arbitragem (como à impugnação judicial), por exemplo, com impacto em sede de direito ao recurso.

E, em breve declaração de voto, subscrevo o teor da decisão, mas sem dar demasiado valor à prova testemunhal – apenas serve de contexto sobre o teor dos dizeres das faturas, em si mesmo suficientes e bastantes para a dedução do imposto.

Porto, 5 de janeiro de 2026

Tomás Cantista Tavares

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 30/2025-T

Tema: Decisão intercalar. Redução do objecto do processo por inadmissível cumulação de pedidos.

SUMÁRIO

- IV. A norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT é uma norma de competência dos Tribunais arbitrais.
- V. Onde não estejam preenchidos os seus requisitos, a cumulação de pedidos é inadmissível.

DECISÃO ARBITRAL

V. RELATÓRIO

19. No dia 7 de Janeiro de 2025, A..., S.A, com o NIF ... e sede social na ..., n.º..., ..., ..., ..., ... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).
20. Pretendia “*a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., bem como e em termos finais, a declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos tributários em sede de IVA:*
1. *liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202001, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às*

1.

compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.668,00 e €389,74;

2. *liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202002, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.667,99 e €389,73;*
3. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202003, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €46.829,80 e €6.748,62.*
4. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202004, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.070,00 e €291,95;*
5. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202005, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 47.108,21 e € 6.520,29;*
6. *liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202006, e*

correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, respetivamente, €9.798,00 e € 1.318,56;

7. *liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202007, e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.*
8. *liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202008, e correspondente demonstração de acerto de conta n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.*
9. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202009, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 45.231,32 e €5.650,81;*
10. *liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202010, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.898,00 e € 351,56;*
11. *liquidação adicional n.º 2024 ... e demonstração de acerto de contas n.º 2024..., ambas referentes ao período 202011, onde não se apurou qualquer montante a pagar.*
12. *liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202012, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às*

compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 7.866,00 e € 894,78.”.

21. Nomeado os árbitros que constituem o presente Tribunal, tendo estes aceite a designação no prazo aplicável e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 17 de Março de 2025.
22. Seguindo-se os normais trâmites, em 6 de Maio de 2025 a AT apresentou resposta.
23. Em 26 de Maio de 2025 foi marcada a reunião do artigo 18.º do RJAT.
24. Em 25 de Junho de 2025, a AT juntou o processo administrativo (PA).
25. Em 26 de Junho de 2025 teve lugar a reunião referida em 5., em que foram prestadas declarações de parte, inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente, e, entre o mais, fixado prazo para alegações, conforme acta junta aos autos e gravação da audiência.
26. Em 15 de Julho de 2025, Requerente e Requerida apresentaram alegações.
27. Em 14 de Setembro, depois de obtido o consenso do Colectivo, foi proferido o seguinte despacho, notificado no dia seguinte:

“1. Por imprevidência no momento do diagnóstico precoce, só em 31 de Julho é que o Relator se deparou com omissões no processo e concluiu que, improcedendo a invocada “inexistência” jurídica do RIT e, ou, a violação do princípio do inquisitório, que poderiam unificar o tratamento a conferir aos diferentes pedidos formulados pela Requerente, estes não preenchem os requisitos para a sua cumulação tal como estabelecidos no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT (como se decidiu, designadamente, nos processos n.os 708/2022-T e 1062/2024-T);

2. Assim, uma vez que as férias desfasadas dos diferentes membros do colectivo impossibilitaram a formação mais atempada de uma maioria, só agora se pode determinar que – como as questões referentes à suposta dedução indevida do IVA por “irregularidades no plano formal, associadas ao incumprimento do artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA” (Secção A. Do Direito à Dedução do PPA, §§ 90 a 141 do PPA) e “por não ter sido respeitada

a regra de inversão do sujeito passivo” (*Secção A. Do Direito à Dedução*, §§ 142 a 151 do PPA) não implicam “essencialmente (...) a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e (...) a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”, tal como as não implicam as questões decorrentes ‘Da Falta de Liquidação de Imposto: Certificado de Saída para o Fornecedor Nacional’ (*Secção B do PPA*, §§ 156 a 187 do PPA) – ***o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar tal cumulação de pedidos, pelo que cuidará apenas deste último, por ser o único que cabe dentro da sua competência em razão do valor.***

3. Adicionalmente determina-se o seguinte, a ser cumprido no prazo de 10 dias:

a. Como o documento 4 do Processo Administrativo (PA) é constituído por uma única folha em branco e o documento 7 do PA, descrito como “0007 RIT 06 mail Procuraçao forense.pdf” é antes uma cópia de uma comunicação electrónica sobre um “requerimento de Recusa/Suspeição” que nunca foi aflorado nos autos, deve a AT proceder às correspondentes rectificações;

b. Como as referências que a Requerente faz à “pág. 97” do RIT (por 3 vezes: §§ 6, 7 e 65 do PPA), não podem ser garantidamente descodificadas (a Requerente não o juntou e o Projecto de Relatório que consta do PA só tem 84 páginas), deve a Requerente juntar aos autos a versão com a paginação que teve presente.

4. Em razão da alteração de orientação acima descrita, sujeita aos condicionamentos expostos, prorroga-se, por dois meses, o prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT para a prolação da decisão, ao abrigo do seu n.º 2.”.

28. Em 29 de Setembro, a Requerente apresentou o seguinte requerimento, integrado nos autos e notificado no dia seguinte:

“A..., S.A, Requerente melhor identificada nos autos à margem referenciados, vem, ao abrigo do disposto no artigo 16.º, alínea f) do RJAT, expor e requerer o seguinte:

1. A requerente foi notificada, por meio de notificação eletrónica elaborada a 15.09.2025, do despacho proferido a 14.09.2025. NIF ... B...— Sociedade de Advogados, SP, RL. 1 — 2

2. Do ponto de vista substantivo, o teor do despacho é, salvo o devido respeito, obscuro, sendo os pontos 1 e 2 ininteligíveis, para além de a fundamentação apresentada ser gravemente insuficiente, na medida em que não permite alcançar as razões subjacentes à decisão.

3. No mais, cumpre destacar que o Relatório de Inspeção Tributária “RIT”, identificado como “Doc.15” da PI, foi apresentado pela Requerente no momento da submissão do pedido de pronúncia arbitral, encontrando-se nos autos do processo desde 14.01.2025, isto é, há mais de 8 meses (Cfr. Doc. 1-3). Nestes e nos demais termos de direito aplicáveis, que V. Exas. doutamente suprirão, requer-se que o despacho de 14.09.2025 seja objeto de aclaração/reforma, com a correspondente fixação do prazo para que as partes, querendo, se pronunciem.”.

29. Tendo o Tribunal entendido que não lhe competia discutir os seus despachos com os intervenientes processuais – nem insistir no seu cumprimento, onde este não tenha ocorrido –, e tendo ficado esclarecida a remissão efectuada pela Requerente, importa apurar se pode desde já conhecer-se do mérito.

VI. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

30. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e, com a limitação adiante indicada, o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições.
31. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
32. Não foram invocadas exceções.
33. Como se referiu no Despacho proferido a 14 de Setembro, a Requerente invocou vícios comuns a todas as liquidações impugnadas (a “*Inexistência Jurídica do Relatório de Inspeção*” e, admissivelmente, a “*Violação do Princípio do Inquisitório e do Direito de Participação*”) e outros que eram específicos de cada um dos diferentes pedidos: não aceitação da dedução do IVA “*por força do incumprimento de requisitos formais*” e, “*Num plano distinto*”, “*Falta de Liquidação de Imposto : Certificado de Saída para o Fornecedor Nacional*”.
34. A admissibilidade da cumulação de pedidos, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, supõe que “*a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.*”. Ora, se seria esse o caso da inexistência jurídica do RIT, ou da violação do princípio do inquisitório, não é seguramente o

caso da não aceitação da dedução do IVA “*por força do incumprimento de requisitos formais*” e da “*Falta de Liquidação de Imposto*”. O que, aliás, a própria Requerente reconheceu nas suas alegações:

“*o objeto do presente litígio gira em torno de dois grandes grupos de temas: por um lado, a dedutibilidade do IVA suportado com um conjunto de prestações de serviços das quais a Requerente foi beneficiária e, por outro lado, a falta de liquidação do IVA a propósito de três faturas emitidas pela A... .*”.

35. Quer dizer que improcedendo – como, ainda que só no momento da redacção da decisão, se considerou que improcediam, pelas razões infra explanadas – os vícios que podiam inquinar o próprio RIT⁸, a cumulação de pedidos revelava-se inadmissível. Disso se deu conhecimento no dito Despacho de 14 de Setembro, que a Requerente considerou “*obscuro*”.
36. Vejamos então porque não podem proceder, nem a invocada inexistência jurídica do RIT (A.), nem a violação do princípio do inquisitório e do direito de participação (B.), e quais as consequências a retirar daí (C.).

37. A. Quanto à invocada “*inexistência jurídica do RIT*”

A Requerente invocou essencialmente que:

1. “*por força da aplicação do artigo 62.º, n.º 6 do RCPITA e do artigo 151.º, n.º 1, al. g) do CPA, a assinatura do autor do RIT corresponde a uma menção obrigatória e indispensável que deve constar neste ato.”;*

⁸ No PPA, na sequência da invocação da *inexistência jurídica* do RIT, a Requerente invocou no primeiro artigo da Secção em que tratava “*ii. Da Violação do Princípio do Inquisitório e do Direito de Participação*” que

“*Mas mesmo que assim não se entenda, hipótese que apenas se admite por cautela de patrocínio, o certo é que os atos tributários ora impugnados são também afetados por vícios de natureza formal, geradores da anulabilidade das liquidações supra identificadas.*”.

O destaque nesta citação, que acrescentámos, apontava para o entendimento de que tal preterição de diligências implicava uma contaminação da totalidade dos actos tributários que emanaram do RIT, embora, nas alegações, a invocação do mesmo vício se circunscreva, para retomar as palavras da Requerente, a um dos “*dois grandes grupos de temas*”: o da “*a dedutibilidade do IVA suportado com um conjunto de prestações de serviços das quais a Requerente foi beneficiária*”.

2. Sendo o RIT, “*do ponto de vista substantivo e conceptual (...) um ato administrativo*”, “*deve respeitar as exigências impostas pelo CPA para a prática de todo e qualquer ato administrativo, nomeadamente, ao nível da verificação dos seus elementos constitutivos, a saber, a autoria, os destinatários e o conteúdo referido ao objeto (cfr. artigo 155.º, n.º 2, do CPA)*”;
3. “*em relação à exigência da assinatura, a doutrina é clara quanto ao facto de que “...só com ela existe ato ou decisão administrativa: um ato muito perfeito, mesmo manuscrito e em papel timbrado é um nada jurídico, se faltar a assinatura do seu autor.” (cfr. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves, João Pacheco de Amorim, Código do Procedimento Administrativo Comentado, Almedina, 2.ª Edição, pág. 587).*”;
4. “*tendo em conta que só a assinatura permite identificar o autor do ato e assegurar a sua autenticidade-, a omissão deste elemento no RIT implica que este ato seja, do ponto de vista jurídico, inexistente.*”;
5. “*E não se diga que a falta da assinatura do autor do RIT pode ser ultrapassada pelo facto de este ato conter as assinaturas da chefe de equipa, bem como da chefe de divisão.*”, “*visto que as três assinaturas exigidas pelo artigo 62.º, n.º 6 do RCPIA são cumulativas e não alternativas.*”;
6. “*este entendimento seria sustentar a possibilidade, que nem sequer no plano académico pode ser admitida, de existir um ato de segundo grau que aprova, valida ou ratifica um ato administrativo primário inexistente.*”⁹;

⁹ Em abono, a Requerente invoca o “*acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 01501/20.0BEPRT, de 08/01/2021*”, onde se escreveu que “É de impossível objeto uma ratificação-sanação desprovida de ato primário sobre que possa incidir, um suposto ato administrativo que não existe como tal.”.

7. E acrescenta que “*surpreendentemente e sem que exista qualquer explicação plausível para isso, o parecer do chefe de equipa é datado de 10/10/2023, pelo que foi proferido antes da conclusão do próprio RIT, a qual é datada de 11/10/2023.*”;
8. Assim, conclui, “*o parecer do chefe de equipa incidiu sobre um ato que era inexistente, não apenas do ponto de vista jurídico, como também e mais preocupante, do ponto de vista factual.*”

Por seu turno, a Requerida obtemperou que:

- i) “*De acordo com o art.º 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), o Relatório final de inspeção deve conter, entre outros elementos, a "identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional".*”;
- ii) “*Não há menção específica à necessidade de assinatura do funcionário que realizou a inspeção.*”;
- iii) “*A omissão da assinatura do técnico que elaborou o Relatório, quanto muito, poderia tratar-se de uma irregularidade de dimensão meramente formal, cuja assinatura dos superiores hierárquicos – que confere validade ao documento – a degradaria em não essencial, não penhorando em algum momento os direitos de defesa do sujeito passivo, nem subtraindo validade ao conteúdo substantivo do Relatório.*”;
- iv) “*o Relatório final não é um ato administrativo final, mas sim um procedimento de comprovação, verificação e de informação, um conjunto de atos encetados pela Autoridade Tributária que procuram verificar o cumprimento das obrigações tributárias e a prevenir a ocorrência de infrações tributárias*”;
- v) “*os atos tributários ou em matéria tributária que resultam do Relatório de inspeção, como os atos de liquidação adicional, são os que podem ser efetivamente impugnados, pois são estes que produzem efeitos jurídicos concretos.*”.

Como se viu, as normas invocadas pela Requerente são as do artigo 62.º, n.º 6, do **Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA)** e as dos artigos 151.º, n.º 1, al. g), e 155.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) cuja redacção é a seguinte:

- artigo 62.º (epigrafado “*Conclusão do procedimento de inspecção*”), n.º 6, do RCPITA “*O relatório de inspecção será assinado pelo funcionário ou funcionários intervenientes no procedimento e conterá o parecer do chefe de equipa que intervenha ou coordene, bem como o sancionamento superior das suas conclusões.*”;
- artigo 151.º (epigrafado “*Menções obrigatórias*”), n.º 1 (“*Sem prejuízo de outras referências especialmente exigidas por lei, devem constar do ato:*”), al. g), do CPA: “*A assinatura do autor do ato ou do presidente do órgão colegial que o emana.*”;
- artigo 155.º (epigrafado “*Regra geral*”), n.º 2, do CPA: “*O ato considera-se praticado quando seja emitida uma decisão que identifique o autor e indique o destinatário, se for o caso, e o objeto a que se refere o seu conteúdo.*”.

Como resulta desta última norma, o acto administrativo supõe uma decisão (“*considera-se praticado quando seja emitida uma decisão*”). Parece claro que o RIT não constitui uma decisão (será, mas não necessariamente, o suporte essencial da decisão), pelo que o presente Tribunal não secunda a pretensão da Requerente de retirar dessa norma a inexistência do RIT por falta de assinatura do seu identificado autor (e a identificação deste é o que, na verdade, tal norma exige, e não mais do que isso).

Por outro lado, a menção obrigatória constante da alínea g) do n.º 1 do artigo 151.º tem de ter um âmbito de cobertura idêntico ao que resulta do n.º 2 do artigo 155.º do CPA e que, de resto, corresponde à definição constante do artigo 148.º (epigrafado “*Conceito de ato administrativo*”) do mesmo diploma:

“Para efeitos do disposto no presente Código, consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.”.

Quer dizer que, antes de uma decisão não há propriamente um acto administrativo, mas antes um dos passos do *iter* que a ela levará. Assim sendo, na própria lógica da Requerente, a única norma violada pela omissão de assinatura da autora do RIT (identificada na sua página 2), é a do transcrito n.º 6 do artigo 62.º do RCPITA, que exige que o RIT seja “*assinado pelo funcionário ou funcionários intervenientes no procedimento*”. A questão está então em saber qual a consequência jurídica que deve corresponder a tal vício de forma, sabendo que tal RIT tem de conter, nos termos da alínea *m*) do n.º 3 do mesmo artigo 62.º do RCPITA, a “*Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;*”.

Ora, parece óbvio que a informação eventualmente relevante para os destinatários do RIT (a quem este foi notificado nos termos do n.º 2 do mesmo artigo) é esta e não a presença, ou não, da assinatura da sua autora – que, de resto, pode perfeitamente ser ilegível. A exigência de assinatura, se bem se entende o desígnio do legislador, há-de estar na certificação da autenticidade do RIT, ie, na garantia de que este foi fidedigno e que há alguém que nele se reconhece e pelo qual se responsabiliza. Como, no caso dos autos, nenhuma destas questões é relevante para a Requerente – como ela própria invoca nas suas alegações (ainda que, evidentemente, a outro propósito) “*a verdade é que os elementos documentais carreados para o processo (...) permitem esclarecer, sem margem para dúvidas, a substância destas operações*” – não se vê que seja adequado ou proporcional que a Requerente venha a assacar inexistência ao RIT a pretexto da falta de um elemento que em nada contendeu com os seus direitos de se inteirar do que lhe era imputado e de reagir quanto a isso (excepto, diga-se, como estratégia processual para cumular indevidamente pedidos na jurisdição arbitral).

Não sendo de excluir que a falta de assinatura da autora do RIT, nas circunstâncias do caso, não corresponesse a uma mera irregularidade, certamente que não seria enquadrável como inexistência: nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 163.º do CPA (epigrafado “*Atos anuláveis e regime da anulabilidade*”), “*São anuláveis os atos administrativos praticados com*

ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis, para cuja violação se não preveja outra sanção.”.

De resto, qualquer configuração de invalidade teria de ser confrontada com o entendimento jurisprudencialmente fixado de que a “*preponderância do conteúdo sobre a forma*” pode gerar a “*inoperância da força invalidante do vício que inquina o ato*”. Nesse sentido pode ver-se, por exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de Outubro de 2023 (Processo n.º 687/07.3BELSB¹⁰), onde se escreveu:

“A teoria do aproveitamento do ato há muito é acolhida entre a doutrina e a jurisprudência e atualmente até objeto de positivação legal [cfr. art.º 163.º, n.º 5, do Código do Procedimento Administrativo (CPA)].

Nos termos da mencionada teoria, verifica-se uma inoperância da força invalidante do vício que inquina o ato, em virtude da preponderância do conteúdo sobre a forma. Assim, quando em relação a um determinado ato, que padeça de ilegalidade formal ou externa, se possa afirmar inequivocamente que o ato só podia ter o conteúdo que teve em concreto, essa invalidade não é operante, em virtude da conformidade substancial do ato praticado”¹¹.

Improcede, portanto, o primeiro fundamento invocado para unificar as pretensões anulatórias da Requerente¹².

38. B. Quanto à violação do princípio do inquisitório e do direito de participação¹³

¹⁰ Disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/687-2023-878862475>

¹¹ A nota apostila a este trecho da decisão era a seguinte:

“Cfr. José Carlos Vieira de Andrade, *O dever de fundamentação expressa de actos administrativos*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 329 a 336. V. a este propósito o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28.03.2019 (Processo: 24/08.0BELRS).”.

¹² A Requerente invocou também que o RIT tem data de conclusão de 11 de Outubro de 2023 e assinatura do chefe de equipa com data de 10 de Outubro de 2023, mas não se atribui a isso nenhuma relevância face à frequência com que quem data qualquer texto incorre em *lapsus calami*. De resto, tais lapsos não têm qualquer previsão normativa sancionadora.

¹³ Como se adiantou na nota 1, não ficou claro se a Requerente entendia que estes vícios inquinavam a totalidade das liquidações – como resultava do PPA – ou se se circunscreviam a um dos seus “*dois grandes grupos de temas*”: o da “*a dedutibilidade do IVA suportado com um conjunto de*

A Requerente entendeu, essencialmente, que:

- a. “os procedimentos tributários, nos quais se incluem, naturalmente, o procedimento de inspeção, são orientados por um conjunto de princípios, nomeadamente, o princípio do inquisitório, que impõe que a AT realize todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.”;
- b. “No âmbito do procedimento de inspeção, que é especialmente sensível já que pode culminar com a prática de atos lesivos com reflexo direto na esfera dos sujeitos passivos, o princípio do inquisitório assume particular relevância, na medida em que corresponde não só a um princípio conformador da atividade da AT, como também e acima de tudo, a uma garantia fundamental do contribuinte.”¹⁴;
- c. “no caso em análise, a AT não respeitou este princípio, tendo em conta que não inquiriu um conjunto de testemunhas que eram essenciais para a descoberta da verdade material, em especial, o representante legal da “C... Unipessoal, LDA” e o Sr. D... .”;
- d. “se mesmo depois de todos os esclarecimentos e elementos documentais carreados para o procedimento inspetivo por parte da ora Requerente, a AT continuou com dúvidas quanto às faturas em causa, a verdade é que deveria ter inquirido o representante legal da “C... Unipessoal, LDA” e o Sr. D..., tal como requerido em sede de direito de audição.”;
- e. “não tendo tais inquirições ocorrido e não sendo possível aplicar a teoria do aproveitamento do ato, os atos tributários ora em crise são anuláveis, atenta a violação do princípio do inquisitório, consagrado no artigo 58.º da LGT e aplicável

prestações de serviços das quais a Requerente foi beneficiária”. Em todo o caso, sendo admissível o primeiro entendimento, vai ponderar-se da sua validade.

¹⁴ Invocou em abono o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido em 24 de Abril de 2020 no processo 01089/16.6BEAVR, transcrevendo o seguinte trecho:

“O dever de inquisitório a cargo da AT situa-se a montante do ónus da prova, por isso não é possível afirmar que a AT cumpriu o ónus da prova a seu cargo quando não haja, sequer, realizado as diligências probatórias que o dever de inquisitório e de descoberta da verdade material lhe impunham.”.

ao procedimento inspetivo por força do artigo 6.º do RCPITA, bem como do princípio da participação, previsto no artigo 60.º da LGT e aplicável por remissão do artigo 8.º do RCIPTA.”.

Em contrapartida a Requerida entendeu, em resposta, que:

- a) “*dentro do princípio do inquisitório, a audição de testemunhas arroladas pelos contribuintes pode ser dispensada em determinadas circunstâncias.”;*
- b) “*Das circunstâncias de dispensa, refira-se aquelas quando a administração tributária reuniu provas indiciárias suficientes que demonstram a consistência e seriedade dos indícios de irregularidades, como fatura incompleta.”;*
- c) “*Acresce que quando os testemunhos não são considerados relevantes ou não contribuem significativamente para o esclarecimento dos factos em causa, a sua audição pode também ser dispensada.”*, como ocorreu no caso e ficou consagrado na “*parte final da “Análise do Direito de Audição” no Capítulo X* do RIT;

Ora, ainda que a Resposta da AT não o tenha sublinhado, o que levou os seus serviços de inspecção a desatenderem a solicitada audição de testemunhas, designadamente as identificadas pela Requerente, foi o enquadramento que deram às situações em apreço: como resulta do RIT, não se tratava de apurar se as facturas emitidas correspondiam ou não a transacções efectuadas (o que seria relevante para apurar da sua efectividade): tratava-se de essas facturas não terem os elementos que os serviços da AT entenderam que deviam ter. Assim, escreveu-se o seguinte no RIT:

“as faturas ou documentos equivalentes devem de ser datadas, numeradas sequencialmente, e devem obrigatoriamente conter “os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto”, “a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável...”, “as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido”, “o motivo justificativo da não aplicação do imposto,

se for caso disso”, “a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura”.

As exigências relativas à emissão de faturas, elencadas no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, visam evitar a fuga e evasão fiscais e daí terem sido estabelecidos, de uma forma pormenorizada, vários requisitos que devem na íntegra ser respeitados aquando do preenchimento das faturas sob pena de não ser possível a dedução do IVA através delas liquidado. Em igual sentido já foi decidido em diferentes processos pelo Tribunal Central Administrativo do Sul (TCA Sul) e pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA)”¹⁵.

Ou seja: uma vez que, na óptica dos serviços, não estava em causa comprovar a existência das transacções, não houve qualquer infracção ao princípio do inquisitório, nem ao direito de participação: nenhuma testemunha poderia convencer a AT de que as facturas tinham as indicações que manifestamente não tinham e, portanto, não se tornava útil ouvi-las. Podia a AT ter configurado mal o Direito aplicável, e haver razões para que as exigências formais em relação às facturas pudesse ser dispensadas no caso – como os Tribunais poderiam averiguar, designadamente ouvindo as testemunhas –, mas isso não tem a ver com o princípio do inquisitório, nem tem a ver com o direito de participação da Requerente: tem a ver com a interpretação e a aplicação do Direito, e em relação a isso as testemunhas nada podiam adiantar.

Improcede, portanto, o segundo fundamento invocado da Requerente que permitiria unificar as suas pretensões anulatórias.

39. Consequências da improcedência de vícios alegadamente comuns às diferentes liquidações efectuadas

Adquirida, na fase da preparação da decisão, a improcedência de qualquer desses invocados vícios “comuns” pelas razões acabadas de enunciar, seguia-se uma consequência: a

¹⁵ Seguiam-se transcrições dos Acórdãos do TCASul, nos processos n.º 187/04 de 9 de Janeiro de 2007, n.º 08611/15 de 11 de Janeiro de 2018 e n.º 16/11.1 de 25 de Março de 2021, do TCANorte, no processo 01645/09.9 de 15-04-2021 e do STA no processo n.º 902/07 de 31 de Janeiro de 2008.

questão da cumulação de pedidos (que de outro modo não se autonomizaria) tinha de se colocar. Se o fundamento para a anulação das diferentes liquidações não era o mesmo, então teria de se sustentar em vícios específicos de cada uma delas. Ora, o Tribunal, por maioria, entendeu que a norma a que a jurisdição arbitral está sujeita não lhe permite decidir questões factual e juridicamente distintas, disso dando conta o Despacho de 14 de Setembro, invocando expressamente anteriores decisões do CAAD que já assim tinham decidido.

Na primeira decisão citada (proferida no processo n.º 708/2022-T), escreveu-se “Quanto à admissibilidade da cumulação de pedidos:”:

“k) Resulta do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT que “[a] cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito” (destaques do Tribunal), norma que não sofreu qualquer alteração desde a aprovação deste diploma.

l) No caso dos autos, a Requerente fundava o pedido de anulação das liquidações de IRC e IVA (i) em vícios do procedimento inspetivo (e caso esse fosse o único fundamento a exceção de ilegal cumulação seria claramente improcedente em face da letra do citado artigo 3.º, n.º 1 do RJAT) mas também (ii) em erros sobre os pressupostos de facto e de direito que imputava às mencionadas liquidações, que não eram coincidentes entre si; aliás, como resulta do relatório de inspeção inserido no processo administrativo instrutor, tirando o caso de uma diminuta correção em sede de IVA, os factos que deram origem às correções efetuadas pela AT em sede de IRC e de IVA são totalmente dispares, não se verificando sequer aquela circunstância corrente na prática de um determinado custo não ser fiscalmente aceite para efeitos de IRC, numa parte, e de IVA, noutra.

m) E, portanto, afigura-se a este Tribunal que a procedência daqueles pedidos de anulação de liquidações de IRC e de IVA não dependia da apreciação das mesmas circunstâncias de facto (como sucederia caso a questão fosse a de dedutibilidade dos mesmos gastos para efeitos de IRC e de IVA, que desse origem a liquidações adicionais de ambos os impostos), pelo que, ao abrigo do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, a cumulação era realmente inadmissível.

n) Não olvida este Tribunal que alguma doutrina e jurisprudência arbitral defendem que, sobretudo desde a alteração ao artigo 104.º do CPPT resultante da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro (do qual passou a constar que na impugnação judicial é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos desde que,

cumulativamente “a) aos pedidos corresponda a mesma forma processual; e b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto **OU O mesmo relatório de inspeção tributária**, OU sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo”, *deve ser feita uma interpretação atualista daquele artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.*

o) Com efeito, as referidas alterações ao artigo 104.º do CPPT ocorridas em 2019 tornam, na letra da lei, a possibilidade de cumulação de pedidos mais ampla no processo de impugnação judicial face ao arbitral, o que poderia induzir o intérprete no sentido da mencionada interpretação atualista.

p) Sucedeu, contudo, que a mesma Lei .º 118/2019, de 17 de setembro, também alterou normas do RJAT (concretamente os seus artigos 16.º, 17.º e 27.º), mantendo intocado o artigo 3.º.

q) E, mais tarde, tanto a Lei 119/2019, de 18 de setembro, como a Lei 7/2021, de 26 de fevereiro, alteraram quer o RJAT quer o CPPT, deixando o artigo 3.º do RJAT nos mesmos exatos termos.

r) Ou seja, o legislador teve múltiplas oportunidades para uniformizar os requisitos de cumulação de pedidos patentes no RJAT e no CPPT, sem que o tenha feito.

s) Razão pela qual, fazendo boa aplicação dos cânones constantes dos n.os 2 e 3 do artigo 9.º do Código Civil, de acordo com os quais “2 - Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, se afigura a este Tribunal que, em sede arbitral, ainda que as liquidações adicionais impugnadas resultem do mesmo relatório de inspeção, exige-se um certo grau de identidade fáctica/das circunstâncias de facto – o que é dizer, da causa de pedir.

t) Tal identidade fáctica não se verifica no caso dos autos, pelo que se decidiu neste Tribunal, em maioria, julgar procedente a invocada exceção de ilegal cumulação de pedidos e, em consequência, solicitar à Requerente que selecionasse um dos pedidos (i.e., de anulação da liquidação de IRC ou das liquidações de IVA) para ser julgado na presente ação.”.

E no Sumário da segunda dessas decisões (a proferida no processo n.º 1062/2024-T e que retomou a argumentação acabada de transcrever), escreveu-se: “*A norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT é uma norma definidora da competência dos Tribunais arbitrais em matéria de cumulação de pedidos e difere – de forma que não pode deixar de se considerar deliberada – da norma sobre cumulação de pedidos do CPPT.*”.

Uma vez que foi esse o entendimento maioritário do Tribunal, o Despacho de 14 de Setembro indicou que o processo só poderia prosseguir quanto a um dos “*dois grandes grupos de temas*”, assumindo – e aí por equívoco – que só um caberia na sua competência em razão do valor: o da “*falta de liquidação do IVA a propósito de três faturas emitidas pela A...*”, tratado nos §§ 40 a 53 e, sob a epígrafe “*Certificado de Saída para o Fornecedor Nacional*”, §§ 156 a 187 do PPA.

Se era a isso que a Requerente se referia com a ininteligibilidade do citado despacho, tinha razão: é que, em direitas contas, também a desconsideração das facturas referentes a serviços jurídicos e de prospeção (§§ 103 a 141 do PPA, irmanadas por se lhes imputar, como indicava a Requerente no § 142 do PPA, “*um incumprimento dos requisitos formais quanto à fatura*”) somavam um valor que cabia nessa competência. Nesses termos, e porque não cabe ao presente Tribunal decidir a qual dos dois pedidos quer a Requerente dar preferência, fixa-se um prazo de 10 dias para optar por aquele que pretende que seja decidido por este Tribunal, sendo certo que a não exercer tal opção o Tribunal ficará impedido de conhecer qualquer deles.

Em qualquer caso, sempre ficará de fora a apreciação da “*Fatura Relativa a Serviços de Construção Civil*” (que, como escreveu a Requerente no mesmo § 142 do PPA, o foi “*por não ter sido respeitada a regra de inversão do sujeito passivo*”). Evidentemente, dada a dissemelhança de situações e de fundamentos invocados (vícios formais das facturas v. regime substantivo aplicável), considera-se despiciendo explicitar que tal questão não preenche o requisito de “*que a questão jurídica a apreciar seja fundamentalmente a mesma e que a situação fáctica seja semelhante nos pontos que relevem para a decisão*”¹⁶.

Quer dizer que, quanto a tal questão, vai desde já absolvida a AT.

III. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Fixar um prazo de 10 dias para que a Requerente opte por aquele dos pedidos que, cabendo na competência do Tribunal em razão do valor, pretende que seja

¹⁶ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6.^a Ed., Vol. II, Áreas Editora, Lisboa, 2011, anotação ao artigo 71.^º

decidido, com a cominação de que, a não o fazer, o Tribunal ficará impedido de conhecer qualquer deles;

- b) Absolver a AT da instância quanto ao pedido referente à *Fatura Relativa a Serviços de Construção Civil*;
- c) Em consequência, prorrogar, por dois meses, o prazo para ser proferida a decisão final, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

Lisboa, 17 de Novembro de 2025

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

A árbitro adjunta

Sofia Quental

O árbitro adjunto

Tomás Cantista Tavares