

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 435/2025-T

**Tema:** IVA – Declarações de substituição. Falta de fundamentação do ato tributário.

## SUMÁRIO:

- Não há falta de fundamentação do ato de liquidação quando o mesmo é baseado nos elementos fornecidos na Declaração de substituição que a própria contribuinte tenha apresentado.
- O contencioso tributário continua a ser de mera legalidade e anulação, visando apenas a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos concretos atos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com as limitações introduzidas pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

## DECISÃO ARBITRAL

### 1. Relatório

“A... SA”, NIF ..., com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... Leiria, veio requerer a constituição do Tribunal Arbitral e a pronúncia arbitral, visando a declaração de anulação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024... e de anulação da liquidação de IVA do período 2022/04, com o n.º 2024... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024... .

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

1.1- O pedido de constituição do Tribunal foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 05 de maio de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro o signatário desta decisão.

O Tribunal foi regularmente constituído em 15 de junho de 2025 e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

1.2- Ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é, essencialmente, de direito, sendo a prova produzida, meramente documental, pois face à configuração do conflito, se não mostrar idónea, a produção de prova testemunhal.

## 2. Matéria de facto

### 2.1. Factos provados

2.1.1- A Requerente encontra-se inscrita como sujeito passivo de IVA, desde 1986-10-06, com enquadramento no regime normal mensal, para o exercício da atividade principal de “fabricação MOD. 004.01 de adubos orgânicos e organo-minerais”, CAE 20152, e da atividade secundária de “comércio por grosso de máquinas e equipamentos agrícolas e suas peças e acessórios”, CAE 46610.

2.1.2- A Requerente, em 16/03/2022, entregou a DP de IVA para o período 2022/01, onde apurou imposto a seu favor no valor de € 146.863,28 (campo 91), imposto a entregar a estado no valor de € 18.241,09 (campo 92) e um excesso a reportar para o período seguinte de € 128.442,19 (campo 96).

2.1.3- A referida declaração foi substituída em 08/02/2024, sendo que, supostamente, o sistema informático não permitiu o preenchimento dos campos destinados à dedução do imposto (20 a 38), pelo que a referida declaração foi submetida sem os valores respeitantes ao imposto dedutível, tendo a situação sido reportada no e-balcão.

Dada a impossibilidade de preenchimento dos campos relativos ao imposto a deduzir, os campos 91 e 96, também, não foram preenchidos.

2.1.4- Em 29/04/2024, a Requerente entregou uma nova declaração de substituição, com os campos 18 e 19 preenchidos e, também, com o preenchimento dos campos das deduções.

2.1.5- A Declaração que foi liquidada e que se encontra vigente para este período (2022/01) é a entregue em 08/02/2024, onde não constam qualquer imposto a deduzir, nem a reportar para os períodos seguintes.

A DP liquidada e vigente para o período 2022/01, não teve em conta a dedução de imposto do período, ou seja, os declarados valores de € 2.116,00, € 10.901,51, € 14.577,79, € 8.761,26, € e 323,25 inscritos respetivamente nos campos 20, 21, 22, 24 e 19 nem o excesso de imposto a reportar para o período seguinte no valor de € 110.728,97 (campo 67).

2.1.6- Em 15/02/2024 a AT efetuou uma liquidação oficial para o período 2022/04, a que corresponde o n.º 2024..., onde foi apurado reembolso no valor de € 89.177,10.

E no dia 16/02/2024, foi emitida a demonstração de acerto de contas n.º 2024..., que apurou o saldo a pagar de € 249.403,32.

Em 06/03/2024, foi emitida nova a demonstração de acerto de contas com o número 2024....

2.1.7- Em 23/04/2024, na sequência da liquidação oficial e das demonstrações de acerto de contas foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2024..., respeitante ao IVA do período 2022/04, no valor de € 36.414,82.

2.1.8- A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado.

2.1.9- A Reclamação Graciosa, oportunamente apresentada, a que foi atribuído o n.º ...2024..., foi indeferida, tendo por base, entre o mais, os seguintes factos/fundamento:

*[...] Em 13-06-2022 a reclamante entregou a DP n.º... . Nessa DP a reclamante apurou um total de imposto desse período a seu favor de € 124.311,11 e um total de imposto a favor do estado de € 67.997,54, ou seja, um crédito de imposto a seu favor de € 56.313,57 (124.311,11 – 67.997,54). Ora, atendendo que tinha transitado do período anterior um Excesso a reportar (campo 96 da declaração anterior - nº4 do art.º 22º) de € 282.589,18, o crédito de imposto total a recuperar era de € 338.902,75 (56.313,57 + 282.589,18). Com efeito, face à própria natureza do IVA e ao seu funcionamento sob a forma de conta corrente, não solicitando o reembolso, o crédito de imposto transita para o(s) períodos(s) seguinte(s) sob a forma de excesso a reportar. A reclamante solicitou, nessa DP do período de 2022 04, o reembolso desse Crédito de imposto a recuperar no valor total de € 338.580,42.*

*Assim, foi emitida a liquidação n.º 2022 ... com um reembolso de € 338.580,42, pago à reclamante por Transferência eletrónica interbancária emitida em 22-08-2022.*

*Posteriormente, a reclamante procedeu a alterações na sua conta corrente de IVA, nos períodos anteriores a este período aqui controvertido, pelo que a DP n.º ... da reclamante foi reliquidada a fim de refletir essas alterações. Aliás a liquidação notificada à reclamante refere claramente que “O valor a reembolsar, relativo ao período a que respeitam as operações, foi apurado tendo por base os valores declarados e os registados na sua conta corrente”.*

*Efetivamente, analisada a reliquidação vigente verifica-se que, se o total de imposto desse período que a reclamante apurou a seu favor no valor de € 124.311,11 e o total de imposto a favor do estado no valor de € 67.997,54, ou seja, o crédito de imposto a seu favor de € 56.313,57 (124.311,11 – 67.997,54) se mantem, o mesmo não aconteceu com o excesso a reportar transitado do período anterior, que passou de € 282.589,18 para € 245.852,03.*

*Assim, o crédito de imposto total a recuperar nesse período ascende a € 302.165,60 e não já a € 338.580,42. Portanto, tendo a reclamante recebido um reembolso de € 338.580,42, recebeu a mais € 36.414,82, valor a pagar conforme demonstração de acerto de contas.*

....A liquidação de IVA n.º 2024 ..., emitida em 2024-02-15, no valor a reembolsar de 89.177,10 €, foi notificada à Requerente, em 2024-03-06, nos termos dos n.os 3 e 9 do artigo 38.º e n.º 10 do artigo 39.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), contendo a seguinte fundamentação: “O valor a reembolsar, relativo ao período a que respeitam as operações, foi apurado tendo por base os valores declarados e os registados na sua conta corrente”.

Na mesma data e termos legais, a Requerente foi ainda notificada da correspondente “Demonstração de Acerto de Contas” n.º 2024..., de 2024-02-16, respeitante ao período 2022-04 e “Estorno Liq. de 2022 - Liq.2023...”, no valor de 338.580,42 € (reembolso recebido), e “Acerto Liq. de 2022 - Liq.2024...”, no valor a reembolsar de 89.177,10 €, resultando um saldo/valor a pagar € 249.403,32.

Aquele saldo/valor a pagar viria a ser parcialmente anulado, no valor de 212.988,50 (cf. Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024..., de 2024-03-06, adiante referida), restando o montante de 36.414,82 €, que a Requerente terá pago e que aqui contesta.

2.1.10- Por força do acervo documental constante dos autos e não ter havido relevante contestação no RI, apresentado, consideram-se provados os factos evocados, (e supra transcritos), no ato de indeferimento.

### 2.1.1 Factos Não Provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

### 2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

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

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

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, nomeadamente os factos invocados no RI, os elementos fornecidos na Resposta e prova documental constante dos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

### **3- Posição das partes**

#### **3.1- Diz, em suma, a Requerente:**

Não entende a razão pela qual foi emitida a liquidação oficiosa para o período 2022/04, uma vez que a requerente se encontra em permanente crédito de imposto, resultante da sua atividade, pelo que não há qualquer motivo para a liquidação adicional no valor de €36.414,82.

Tendo em atenção as declarações periódicas apresentadas, verifica-se que reportou crédito de imposto durante o ano de 2022 no valor de €949.697,75, tendo requerido o reembolso de €586.182,59.

O imposto apurado na liquidação oficiosa efetuada pela AT ao período 2022/04 é ilegal, porque a liquidação em causa não está fundamentada, pois da mesma não resulta que a reclamante tenha que pagar o montante de € 36.414,82.

A AT tem o dever de fundamentar os atos de liquidação de harmonia com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido no artigo 77º da LGT, e o ato só estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o bonus pater familiae (art 487º nº 2 do Código Civil) - possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou ao invés a os meios legais de reação contra o mesmo.

Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspetos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do ato, o que não sucedeu no caso concreto.

Ou seja, a liquidação oficiosa que apurou imposto a pagar no valor de € 36.414,82, não se encontra fundamentada, pelo que deve ser anulada.

Ademais, não se percebe a razão da liquidação oficiosa, pois esta encontra-se em permanente crédito de imposto, resultante da sua atividade, pelo que não há motivo para a liquidação adicional no valor de € 36.414,82.

Acresce, que está penalizada, pois ficou impossibilitada de deduzir os valores de 2.116,00, € 10.901,51, € 14.577,79, € 8.761, e 323,25, no valor global de € 36.456,56, bem como o crédito de imposto dos períodos anteriores, no valor de € 110.728,97.

Na verdade, é credora de imposto no valor de € 36.456,56 (relativamente ao período 2022/01) e não devedora do valor de € 36.414,82, valor este apurado oficiosamente pela AT relativamente ao período 2022/04.

Deste modo o apuramento de imposto pela AT no período 2022/04, pelo valor de € 36.414,82 é ilegal, devendo ser anulada.

Importa, ainda, realçar o facto de que a declaração que foi liquidada e que se encontra vigente é a DP n.º ..., declaração esta onde, por constrangimentos informáticos, não permitiu ao contribuinte o preenchimento dos campos destinados às deduções e ao reporte de imposto para o período seguinte.

Na verdade, a DP que deveria estar liquidada e vigente era a DP entregue em 29/04/2024, e não a anterior, dado que esta não reflete a situação fiscal do contribuinte, no que ao IVA diz respeito, devido a erros ou constrangimentos informáticos que não são imputáveis à reclamante e que foram reportados à AT através da comunicação no e-balcão.

A reclamante não pode ver o seu direito à dedução negado por constrangimentos informáticos, como aquele que impossibilitou a reclamante de preencher os campos relacionados com a

dedução de imposto, daí que a deve a liquidação oficiosa do período 2022/04, ser anulada por ilegal, e reposta a dedução do período 2022/01.

### 3.2- Entende a Requerida...

Evocando José Maria Fernandes Pires, há uma preocupação em que o administrado conheça, ainda que de forma sumária, a qualificação e quantificação dos factos que originam o tributo, as operações de apuramento realizadas e as disposições legais relevadas. Esta menor exigência de fundamentação comprehende-se nos casos de uma liquidação efectuada com base em declaração do próprio contribuinte. Mas este parâmetro mínimo de fundamentação é insuficiente nos casos de liquidação consequente de processo inspectivo e, por similitude de razões, é também insuficiente em qualquer procedimento de contencioso, pelo que, nestes casos, a fundamentação deve obedecer ao disposto no nº 1 do artigo 77º da LGT”.

E, contrariamente ao que a Requerente pretende fazer crer, o ato tributário contestado não é uma liquidação adicional, nem uma liquidação oficiosa de IVA, a que se referem, respetivamente, os artigos 87.º e 88.º do Código do IVA.

Tal como evidencia conhecer na petição inicial de reclamação graciosa, a liquidação de IVA em crise decorre exclusivamente das declarações periódicas (DP) de substituição, validamente submetidas pela própria Requerente.

Uma vez que a Requerente dispõe ou deve dispor de contabilidade organizada, a conta corrente de IVA deve constar dos seus registos contabilísticos, por força do n.º 1 do artigo 44.º do código do IVA.

Note-se que, nos termos do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IVA, “[a] contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto”.

Acresce que, na fundamentação do ato tributário que a Requerente cita no ponto 11.º do presente pedido de pronúncia arbitral (PPA), refere-se expressamente que, em caso de dúvida,

a Requerente poderia aceder a “Movimentos Financeiros”, no Portal das Finanças ([www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)).

É manifesto e inquestionável que a Requerente demonstrou, na Reclamação Graciosa que apresentou, uma perfeita compreensão do ato ora em crise.

Todavia, a verificar-se uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação – hipótese que só em teoria e sem conceder se admitiria –, podia a Requerente lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e solicitar a respetiva notificação ou emissão da certidão em conformidade.

Na DP de substituição submetida pela Requerente, sob o n.º..., em 2024-02-08, que se encontra vigente, para o período 2022-01, o excesso a reportar (ER) para o período seguinte reduz de 128.119,88 € (valor declarado 128.442,19 €), apurado na DP n.º..., submetida em 2022-03-16, para 91.711,63 € (dado a Requerente ter apurado valor a pagar de 18.696,04 € e utilizando-se, contrariamente ao alegado, o ER do período anterior de 110.407,67 €). Ou seja, com a citada DP de substituição, relativa ao período 2022-01, o ER para o período seguinte, diminui em 36.408,25 € (128.119,88 € - 91.711,63 €), conforme identifica a Requerente.

Para o período 2022-03, a Requerente submeteu uma primeira DP, em 2022-05-13, sob o n.º..., seguida de quatro DP de substituição, em 2022-06-08, 2022-11-25, 2024-02-08 e 2024-03-01, com os n.ºs ..., ..., ... e .... O ER para o período seguinte, reduziu de 282.589,18 € para 245.852,03 €.

Ou seja, no período 2022-03, o ER para o período seguinte diminui no valor de 36.737,15 € (282.589,18 €-245.852,03 €).

Aquele ER de 245.852,03, que foi apurado pela Requerente na DP de substituição n.º ..., submetida em 2024-03-01, para o período 2022-03, é precisamente igual ao valor constante da conta-corrente do IVA.

Em face das DP de substituição suprareferidas, entregues pela Requerente, por sua iniciativa, resulta que, a DP submetida para o período 2022-04, sob o n.º ..., em 2022-06-13, enfermava de erro.

Com efeito, no campo 61 do quadro 06 da DP do período 2022-04, em vez de 282.589,18 €, deveria ter sido inscrito apenas 245.852,03 €, valor este que, à data, ainda não seria conhecido. Note-se que, conforme decorre das instruções de preenchimento da DP, aprovadas pela Portaria n.º 221/2017, de 21 de julho, vigente ao tempo, no campo 61 do quadro 06 deve-se “(...) inscrever o valor do imposto a reportar, constante do campo 96 da última declaração apresentada, ainda que esta seja entregue fora de prazo ou o montante tenha sido alterado por uma declaração de substituição do período anterior”.

Nesta senda, a Requerente conhece o valor de 245.852,03 €, que, posteriormente, apurou no período de 2022-03, para reportar para o período seguinte (2022-04), em vez dos 282.589,18 €, que conduziram ao reembolso de 338.580,42 € (valor pedido 338.902,75 €, há uma diferença de 322,33 €, que adiante se explicará).

Destarte, a Requerente recebeu um reembolso de IVA, referente à DP do período 2022-04, no valor de 338.580,42 €, quando, face aos valores de IVA posteriormente declarados, apenas teria o direito a reembolso de IVA no montante de 302.165,60 €, devendo devolver à Fazenda Nacional o excesso recebido de 36.414,82 € (338.580,42 € - 302.465,60 €).

Recorde-se que, nesta conclusão, não se considera, porque não produziu efeitos, a DP de Substituição n.º ..., submetida para o período 2022-01, que se encontra no estado não liquidável.

Com efeito, esta DP encontra-se no estado “Não liquidável (definitiva) - Declaração de substituição apresentada após o prazo para a produção de efeitos”. A predita DP não produziu efeitos por ter sido submetida depois de esgotado o prazo de regularização do imposto, fixado no artigo 78.º do Código do IVA.

Mostrava-se também decorrido o prazo de 2 anos previsto para a substituição de declarações fiscais, previsto no artigo 59.º, n.º 3, alínea b), subalínea II), do CPPT.

De todo o modo, o período 2022-01, tal como vem referido em sede de reclamação graciosa, não está aqui em causa e, como tal, extravasa o objeto daquele procedimento tributário e, consequentemente, dos presentes autos.

Mas é de tal período, que decorre a diferença aqui em apreço, no montante de sensivelmente 36 mil euros.

Acresce referir que, a Requerente foi notificada, em 2024-03-25, nos termos dos n.ºs 3 e 9 do artigo 38.º e n.º 10 do artigo 39.º, ambos do CPPT, da liquidação de IVA n.º 2024..., emitida em 2024-03-05, relativa ao período 2022-04, que substitui o ato tributário identificado pela Requerente, onde se apura um reembolso de IVA, no valor de 302.165,60 €, com a seguinte fundamentação: “O valor a reembolsar, relativo ao período a que respeitam as operações, foi apurado tendo por base os valores declarados e os registados na sua conta corrente”.

Na mesma data e termos legais, a Requerente foi também notificada da correspondente “Demonstração de Acerto de Contas” n.º 2024..., com data de 2024-03-06, relativa ao período 2022-04 e ao estorno da liquidação de IVA n.º 2024..., no valor de 89.177,10 €, acerto da liquidação de IVA n.º 2024..., no valor de 302.165,60 € e regularização parcial de doc. anterior - Nota 2024..., no montante de 212.988,50 €.

Através deste documento, a Requerente ficou “(...) notificado(a) da demonstração de acerto de contas efetuado. Face ao resultado demonstrado poderão, no entanto, manter-se em dúvida valores provenientes de liquidações anteriores. Em caso de dúvida deverá consultar Movimentos Financeiros no Portal das Finanças - [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)”.

Todos estes factos fundamentam, de forma clara e inequívoca, o valor a pagar de 36.414,82 €, o que também poderia ser obtido, conforme sugerido na notificação, através da aplicação informática “Movimentos Financeiros”, do Portal da Finanças.

A diferença de 322,33 € foi gerada no período 2021-12, na DP ... submetida em 2022-02-18: a. Na referida DP (2021-12), a Requerente inscreveu, erradamente, como ER do período anterior (campo 61), o valor de 80.738,51 €, em vez de 80.416,21 €; b. Este último (80.416,21 €) é o valor constante da conta-corrente de IVA, tendo a Requerente, no período 2021-11, apurado um ER para o período seguinte de 80.386,22 €;

c. A diferença de 29,99 € (80.416,21 € - 80.386,22 €), resulta de uma DP de substituição, apresentada pela Requerente, para o período 2021-07, que esta não considerou.

Conforme fica demonstrado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) limitou-se a aceitar os valores declarados, acertando a correspondente conta-corrente de IVA em conformidade, tendo os cálculos sido devidamente notificados à Requerente.

Nestes termos e nos mais de Direito, que muito doutamente serão supridos por V<sup>as</sup>s Exas., deverá ser proferida decisão que julgue improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado,

#### **4- DO DIREITO/MÉRITO**

4.1- A questão controvertida no presente processo, que impõe apreciação, prende-se com a suposta (e, alegada) ilegalidade praticada pela AT na liquidação de IVA do período 2022/04, por falta de fundamentação do ato tributário e não consideração das deduções do período/cálculo do crédito de imposto, incluindo anos anteriores .

Vejamos

##### **4.2- Falta de fundamentação**

O artº 77º, nº 1 e 2 da LGT impõe ao procedimento tributário em geral, sobretudo, ao procedimento tributário dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária, a exigência de contemporânea fundamentação de facto e de direito, ainda que por meio de sucinta exposição de uns e outros, afirmando, em matéria tributária o princípio constitucional da fundamentação dos atos administrativos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos - art. 268º nº3 Constituição da República Portuguesa - também plasmado nos art.º 124º e 125º CPA.

Logo, cumpre referir, antes de mais, que na impugnação/contestação final do ato tributário, podem e devem ser invocados para posterior apreciação, todos os vícios verificados ao longo do procedimento, se, naturalmente, não consubstanciarem atos destacáveis, (o que notoriamente, não é o caso).

Cumpre, pois, verificar no caso em estudo, a concretização da fundamentação para efeito das normas enunciadas.

Cumpre, todavia, antes de mais referir, que, a verificar-se uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação, nada obrigava a Requerente a, como refere a AT, lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e solicitar a respetiva notificação ou emissão da certidão em conformidade.

Sendo certo que, não tendo a Requerente usado daquela faculdade conferida pela lei, *não é forçoso se torna concluir que os atos aludidos continham, como efetivamente contêm, todos os elementos necessários à sua cabal compreensão e que o apregoado vício de que eventualmente padeciam ficou sanado.*

Com efeito, por um lado, o expediente do artigo 37.º do CPPT é uma possibilidade ao dispor dos sujeitos passivos e não uma obrigação, cuja não utilização faça precludir o exercício de qualquer direito ou dispense a AT das suas obrigações legais, como a fundamentação do ato, que constituem garantias dos administrados na formação dos actos lesivos. Não lhe impõe um comportamento com vista a permitir à AT fundamentar a posteriori um acto que não esteja devidamente fundamentado.

Prosseguindo,

Importa salientar que a liquidação, em causa, foi baseada nos dados fornecidos pela contribuinte, através das Declarações de substituição de 2022-1 a 2022-4, incluindo a relativa ao período de 2022-1, apresentada em 08/02/2024.

Como bem refere a Requerida, o ato tributário contestado não é uma liquidação adicional, nem uma liquidação oficiosa de IVA, a que se referem, respetivamente, os artigos 87.º e 88.º do Código do IVA, decorrendo, exclusivamente, das declarações periódicas (DP) de substituição, validamente submetidas pela própria Requerente.

Sendo que, consta do referido ato tributário: “*O valor a reembolsar, relativo ao período a que respeitam as operações, foi apurado tendo por base os valores declarados e os registados na sua conta corrente*”.

É certo que, em 29/04/2024, foi submetida uma outra declaração de substituição, referente a 2022-1, pelo que, por ser posterior ao ato tributário que nos ocupa, não é tida, naturalmente, em conta na fundamentação do mesmo, que se baseia nas declarações, consideradas validamente apresentadas, como se disse.

Caso diferente, poderia ser, se a apresentação desta Declaração de substituição, tivesse tido lugar em tempo anterior á prática do ato impugnado.

Nessa circunstância, a informação, fornecida pelo sistema informático - que considera a Declaração "não liquidável" - serve de base para o procedimento, mas induziria, em erro, os contribuintes, pois, não sendo conhecida, levaria a que os mesmos considerassem que os dados constantes da Declaração de substituição que tinham apresentado, seriam tidos em conta no apuramento do imposto, substituindo os que discriminaram nas Declaração anteriores.

E, poderia obrigar a AT, nas várias decisões tomadas ao longo do procedimento, a levar em conta os dados declarados na declaração substitutiva, (ainda que a não considerasse), não se devendo abster - por razões formais - de analisar informações específicas e sobremaneira importantes para a definição da situação tributaria e cálculo do imposto. E, respetiva fundamentação.

Reafirmamos, não ser, pois, o caso nos presentes autos.

Assim, sendo, no caso, (e, no que aos autos diz respeito), é matéria assente que houve lugar á entrega de várias Declaração de substituição referente os períodos entre 2022-1 e 2022-4, recebidas pela AT, onde foram declarados/corrigidos, valores constantes, nomeadamente, na primitiva referente a 2022-1, apresentada pela Requerente em 08/02/2024, (a qual se encontra em vigor), tendo baseado a liquidação que nos ocupa.

Ora, como se diz no Ac. do STA, de 09/29/2016, proc.º 0956/16, «A fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto. Ponto é que a fundamentação responda às necessidades de esclarecimento do

contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação».

No caso, diremos, desde já, que, atenta tal exigência de fundamentação, logo se alcança que a liquidação impugnada se tem que considerar como devidamente fundamentada.

Com efeito, basta analisar os elementos dos autos para se constatar, desde logo, que a Requerente se teria de aperceber, pelo ato, das razões da sua prática. Pois, a liquidação era baseada nos elementos que tinha fornecido nas Declarações de substituição. Que, ela própria, tinha apresentado.

Ou seja, no caso, o itinerário cognoscitivo e valorativo da prática do ato era conhecido, (ou, ao menos, cognoscível), da Requerente, pelo que no sentido adiantado, se considera improcedente o vício da falta de fundamentação.

#### 4.3- Cálculo do imposto

4.3.1- No presente caso, ficou provado que ocorreu um procedimento de liquidação decorrente de apresentação de regularizações voluntárias pela Requerente, do qual resultou o ato tributário n.º 2023..., aqui contestado. Ocorreu, também, uma submissão de DP de substituição, em 29/04/2024 o qual não foi levado em conta nos termos referidos na base factual.

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente peticionou a anulação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa e de anulação da liquidação de IVA do período 2022/04. Ora, quanto tais pedidos, não existem dúvidas da subsunção ao âmbito de competência material que consta do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. O que a Requerente, ainda de forma mediata, pretende, é a “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, sendo, ambas anulações, necessária consequência decorrente da eventual procedência deste pedido.

Verificamos, contudo, que a Requerida, com pormenor e assertividade, demostrou a racionalidade dos cálculos que levou á liquidação em causa, pelo que nada nos autos aponta para uma errónea contabilidade dos valores que suportaram o ato final de liquidação.

Por outro lado, também - no âmbito do impugnável - se não verificam, quanto ao concreto conteúdo das correções regularizadas, outros vícios, designadamente formais, que o ferem de ilegalidade.

E, verificamos, outrossim, que a Requerente não apresentou qualquer elemento ou prova material que contrarie ou ponha em causa os referidos cálculos, para o específico período impugnado, sendo certo que nesta sede de instância arbitral, tudo o mais, (incluindo a (i)legalidade dos atos respeitantes a exercícios anteriores), não é, sequer, objeto de, explícita e direta impugnação.

4.3.1.1- Pelo que, tem de improceder, também, nesta parte, a arguição apresentada, devendo manter-se na ordem jurídica, a liquidação impugnada.

4.3.1.2- É certo que, ainda que de forma implícita, a Requerente vem pedir uma espécie de “correção” ou condenação á “correção” por parte da AT, de outros atos que não o ato de liquidação IVA contestado nos presentes autos, que com este estejam numa relação de prejudicialidade ou, pelo menos dependência, designadamente atos de liquidação dos períodos anteriores. Sobretudo o relativo a 2022-1.

O que levaria, aí sim, á alteração dos valores que basearam a liquidação em causa nos presentes autos.

Consideramos, no entanto, ser, o contencioso tributário um contencioso de plena jurisdição que confere aos particulares uma tutela jurisdicional efetiva quanto a todas as lesões de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária. Ainda que, esta plena

jurisdição seja “mitigada”, porquanto reconhece limitações no que respeita aos poderes condenatórios e substitutivos que assistem aos Tribunais.

No que, em concreto, respeita ao domínio da impugnação judicial e da arbitragem tributária, que lhe é alternativa, o contencioso tributário continua a ser de mera legalidade e anulação, visando-se apenas a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos concretos atos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com as limitações introduzidas pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Em sede condenatória, apenas assistem aos Tribunais Arbitrais poderes para determinar a obrigação da AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, o pagamento de juros indemnizatórios ou o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, enquanto expressões da restituição da situação que existiria se os atos declarados ilegais não tivessem sido praticados, prevista na alínea b), do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

Qualquer pedido condenatório formulado, nesse âmbito, que não se subsume a nenhum destes casos, está excluído do escopo material da arbitragem tributária.

Em face do exposto, mesmo a considerar-se que viesse, implicitamente, pedido, sempre terá de ser declarado o presente Tribunal Arbitral materialmente incompetente para conhecer do pedido de condenação da Requerida a rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com o ato tributário em crise, designadamente os respeitantes a exercícios anteriores, absolvendo-se a Requerida dessa parte da instância arbitral nos termos dos artigos 576.º n.os 1 e 2 e 577.º alínea a) do Código de Processo Civil (“CPC”) aplicáveis *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

Apesar de a Requerida não ter invocado a incompetência material do Tribunal Arbitral, está em causa uma exceção dilatória de conhecimento oficioso, que cumpriu aqui apreciar, por força

do disposto no artigo 16.º, n.os 1 e 2 do CPPT e nos artigos 96.º, alínea a) e 97.º, n.º 1, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, respetivamente.

#### **4.4- Juros compensatórios**

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Sendo que, no que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

No caso em apreço, não se concluindo, por qualquer ilegalidade ou erro no ato de liquidação, não há lugar a juros indemnizatórios.

### **5- DECISÃO**

Em face do exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a- Julgar improcedente o pedido de anulação despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa e ato de liquidação de IVA/2022-4.
- c- Declarar este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para conhecer do pedido, (implícito), de condenação da Requerida a rever quaisquer atos tributários, respeitantes a exercícios anteriores, absolvendo-se a Requerida, dessa parte, da instância arbitral.
- d- Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.
  
- e- Condenar a Requerente nas custas do processo.

### **6- VALOR DO PROCESSO**

O valor do dissenso é o indicado pela Requerente, que não foi impugnado pela Requerida. Assim, em ordem ao disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da causa em €36.414,82

## 7- CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT e Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em 1.836,00, que fica a cargo da Requerente.

Lisboa, 10 de janeiro de 2026

O Árbitro

---

(Fernando Miranda Ferreira)