

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 613/2025-T

**Tema:** IVA – Prestação de serviços relacionadas com imóvel sito no território nacional – Regra da inversão do sujeito passivo

## **SUMÁRIO:**

- I. A alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA estabelece que são sujeitos passivos do imposto deste imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços sendo que, de harmonia com a alínea j) do mesmo número do artigo 2º do Código do IVA, são sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou colectivas referidas que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.
- II. A regra de inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verifiquem as seguintes condições: i) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil; ii) o adquirente ser sujeito passivo de IVA, em território nacional e, aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.
- III. Não é dedutível o IVA incorrido em serviços de construção civil sujeitos ao regime de autoliquidação pelo adquirente, quanto este imposto tenha sido erradamente liquidado pelos prestadores desses serviços.
- IV. Nestas circunstâncias, a não dedutibilidade do IVA não configura duplicação de colecta, nem viola o princípio da neutralidade, pois o exercício do direito de dedução apenas respeita aos impostos pagos na medida em que sejam devidos, e o IVA assim liquidado pelos prestadores de serviços de construção civil não é devido.

## DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 02-09-2025, decidiu o seguinte:

### 1. RELATÓRIO

- 1.1. A... Unipessoal, Lda., matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., em Linda-a-Velha, (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA) e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 24-06-2025, ao abrigo do disposto no artigo 2, nº 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
  
- 1.2. A Requerente “(...) não se conformando com as liquidações adicionais determinadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (...) em sede de IVA, com as liquidações n.º 2025..., 2025..., (...), 2025..., (...), 2025..., (...), e 2025..., em sede de IRC com a liquidação n.º 2025..., referentes ao exercício do período de 2022 (...)” veio apresentar pedido de pronúncia arbitral requerendo que deve “(...) ser declarada inválida a ação inspetiva externa levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira – Direção de Finanças de Lisboa, sob o n.º de ordem de serviço OI2018..., e, em consequência, anulados os actos de liquidação adicional de IRC e IVA relativos ao exercício de 2022 da Requerente, bem como os respectivos juros compensatórios”.<sup>2</sup>
  
- 1.3. A Requerente com o pedido de pronúncia arbitral arrolou 2 testemunhas.

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

<sup>2</sup> A Requerente evidencia, em duplicado no PPA, algumas das liquidações de IVA que pretende ver declaradas ilegais no âmbito deste processo.

- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 26-06-2025 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.5. Em 12-08-2025, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Em 02-09-2025, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data (notificado a 03-09-2025), no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.8. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.9. A Requerida, em 08-10-2025, apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por excepção (alegada a Cumulação Ilegal de Pedidos) e por impugnação e concluído que “(...) *deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências*”.
- 1.10. Adicionalmente, a Requerida veio requerer a dispensa da produção de prova testemunhal porquanto alega que se trata de um acto inútil.

- 1.11. Na mesma data, a Requerida anexou cópia do processo administrativo.
- 1.12. Por despacho arbitral de 08-10-2025 (notificado a 09-10-2025), o Tribunal Arbitral mandou notificar a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, querendo, o direito ao contraditório relativamente à matéria de excepção invocada pela Requerida na Resposta apresentada.
- 1.13. A Requerente, por requerimento apresentado em 20-10-2025 (notificado a 21-10-2025), veio apresentar defesa à matéria de excepção suscitada, referindo em síntese que “*(...) no caso concreto, a procedência dos pedido depende essencialmente das mesmas circunstâncias de facto (mesma ação inspetiva externa, com a Ordem de Serviço OI2024...) e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios de direito (legalidade, fundamentação, proporcionalidade e verdade material)*” reiterando “*que a lei não exige identidade absoluta entre atos ou tributo, exige sim, comunhão essencial da base factual e de enquadramento jurídico-principal*”. No caso, alega a Requerente que “*as questões jurídicas são igualmente comuns, uma vez que, em ambos os impostos se discute a qualificação e fundamentação das correções fiscais, bem como a violação do princípio da legalidade, proporcionalidade e verdade material, aplicáveis transversalmente na matéria tributária*” pelo que, “*(...) ainda que os atos em causa não coincidam integralmente, a admissão da cumulação impõe-se por razões de economia processual (...)*”, concluindo no sentido de que deve ser “*(...) julgada improcedente a exceção dilatória de cumulação ilegal de pedidos suscitada pela AT (...)*”.
- 1.14. Por despacho arbitral de 27-10-2025, para cujo teor integral aqui se remete e se dá por integralmente reproduzido, decidiu o Tribunal Arbitral que, tendo em consideração a natureza das correções objecto de impugnação e verificando-se, no caso, que as circunstâncias de facto que estão na origem das correções efectuadas pelos SIT e, consequentemente, na origem das liquidações de IVA e de IRC, são essencialmente muito diversas entre si, a cumulação de pedidos relativa aos actos tributários de liquidação

objecto do presente pedido de pronúncia arbitral revela-se inadmissível face ao disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT.

- 1.15. Assim, sendo de julgar procedente a excepção de cumulação ilegal de pedidos, formulada pela Requerida, e para efeitos de dar cumprimento ao disposto no artigo 4º, nº 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) [por remissão do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c) do RJAT], notificou-se a Requerente para, no prazo de dez dias, indicar qual o pedido que pretendia ver apreciado no processo (sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos), tendo ainda sido a Requerente notificada para, no mesmo prazo, se pronunciar sobre se mantinha o interesse na inquirição das duas testemunhas apresentadas no pedido arbitral, relativamente ao pedido que pretendia ver apreciado neste processo, sendo que, em caso afirmativo, deveria identificar os factos relativamente aos quais pretendia que incidisse a prova testemunhal.
- 1.16. A Requerente, em 10-11-2025, veio apresentar requerimento no sentido de requerer que o pedido de pronúncia arbitral prosseguisse no que diz respeito à apreciação da correção em sede de IVA, cuja legalidade questiona, circunscrevendo o objecto do presente processo às liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios com os nºs 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., no montante total de EUR 12.033,82 e declarando que mantém integralmente a prova testemunhal anteriormente arrolada, delimitando a sua produção quanto aos factos constantes dos artigos 5º a 18º do PPA.
- 1.17. Por despacho arbitral de 19-11-2025, decidiu este Tribunal, em consonância com os princípios processuais da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)] e da livre condução do processo (consignados nos artigos 16º, 19º e 29º, nº 2 do RJAT), agendar a reunião (a que alude o artigo 18º do RJAT) para o dia 05-12-2025, pelas 14:30, a realizar nas instalações do CAAD, em Lisboa, para efeitos de inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, relativamente aos factos respeitantes às liquidações de IVA objecto do pedido arbitral.

- 1.18. Em 05-12-2025 foi realizada no CAAD, nos termos do disposto no artigo 18º do RJAT, a reunião arbitral agendada para inquirição das duas testemunhas arroladas pela Requerente, com reprodução sonora dos depoimentos prestados e da qual foi lavrada a corresponde acta, que faz parte integrante do presente processo.
- 1.19. No âmbito da referida reunião, o Tribunal Arbitral notificou a Requerente e a Requerida para apresentarem, de modo simultâneo, alegações escritas no prazo de 10 dias. Adicionalmente, e em cumprimento do disposto no artigo 18º, nº 2 do RJAT, foi referido que a decisão arbitral seria proferida em 12-01-2026. Por último, o Tribunal Arbitral notificou a Requerente para, até ao termo do prazo das alegações, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD (o que veio a efectuar em 15-12-2025).
- 1.20. Em 15-12-2025, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, no sentido de reiterar a argumentação apresentada no pedido arbitral, no que diz respeito à apreciação da ilegalidade das correcções verificadas em matéria de IVA e das subsequentes liquidações em sede deste imposto, reiterando que “(...) *não se verificam os pressupostos legais para a aplicação do regime de inversão do sujeito passivo previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA*” e concluindo “(...) *que deverá ser declarada a anulação do acto de liquidação adicional de IVA relativo ao exercício de 2022 da Requerente, bem como dos correspondentes juros compensatórios*”.
- 1.21. A Requerida apresentou também as suas alegações escritas em 15-12-2025, reiterando “(...) *que os atos de liquidação controvertidos não padecem de nenhum vício (...)*” e afirmando que “(...) *não tendo a Requerente logrado demonstrar que se tratou de operação de fornecimento de bens com instalação, antes ficando plenamente demonstrado que se tratou de uma empreitada de construção/remodelação de bens imóveis sujeita à regra da inversão do sujeito passivo, nos termos do disposto no art.º 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA, os atos tributários em dissídio dever-se-ão manter incólumes*

*no ordenamento jurídico”, afirmando que se deverá concluir “(...) nos exatos termos da Resposta apresentada pela Requerida (...)”, ou seja, no sentido de que “(...) deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências”.*

- 1.22. O Tribunal, por despacho de 07-01-2026 (notificado às Partes em 08-01-2026) veio referir que “*no decurso da elaboração da decisão arbitral, tendo em consideração que o processo prosseguiu apenas quanto à matéria de IVA, verificou-se [que] a Requerente, (...) não se conformando com as liquidações adicionais determinadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (...) em sede de IVA, com as liquidações n.º 2025..., 2025..., (...), 2025..., (...), 2025..., (...), e 2025..., (...), referentes ao exercício do período de 2022 (...)*” veio apresentar pedido de pronúncia arbitral requerendo que deve “*(...) ser declarada inválida a ação inspectiva externa levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira – Direção de Finanças de Lisboa, sob o n.º de ordem de serviço OI2018..., e, em consequência, anulados os actos de liquidação adicional de (...) IVA relativos ao exercício de 2022 da Requerente, bem como os respectivos juros compensatórios*”. As liquidações de IVA (e juros) identificadas (...) totalizam o montante de EUR. 12.033,82, tendo sido indicado como valor do pedido EUR 12.542,65 [nele se incluindo EUR 508,83 relativos à liquidação de IRC (e juros) nº 2025... que, de início também estava a ser impugnada neste PPA]. O montante da correção em sede de IVA que resultou da acção inspectiva acima identificada ascende a EUR 23.621,33. Foi emitido, em 02-04-2025 documento de correção (nº...) e liquidação nº ..., respeitante ao período 2203T, nos termos do qual se notificou a Requerente de que foi efectuada correção do valor de excesso a reportar existente na conta corrente de IVA (que foi corrigido de EUR 40.556,11 para EUR 16.934,78), a qual se iria repercutir para os períodos seguintes de imposto [em conformidade com doc. nº 3 (anexado pela Requerente)]. Tendo em consideração que o que a Requerente pretende é a apreciação da legalidade da correção em matéria de IVA que resultou da acção inspectiva e que ascendeu a EUR 23.621,33, com impacto inicial, no período a que respeita (2203T) em matéria de redução do valor

*de excesso a reportar para os períodos seguintes, independentemente das razões de facto ou de direito que possam assistir à Requerente para obter o provimento do seu pedido, a verdade é que o resultado do eventual vencimento da acção corresponderia à anulação da referida correção, ou seja, ascenderia a EUR 23.621,33, com as consequências daí decorrentes nos períodos subsequentes. Assim, afigura-se para este Tribunal que o referido montante de EUR 23.621,33 corresponde à utilidade económica do pedido deverá ser este o que deve servir de fundamento ao valor do processo. Não obstante, notifiquem-se as Partes para se pronunciarem, querendo, no prazo de cinco dias a contar da data de notificação do presente despacho, sob o acima exposto. Em consequência, é adiada a data de prolação da decisão arbitral, agendada para 12-01-2026 para o próximo dia 22-01-2026”.*

- 1.23. A Requerente, por requerimento apresentado em 15-01-2026, veio referir que “(...) concorda com o entendimento expresso no referido despacho, aceitando que o valor do processo seja fixado em € 23.621,33”.
- 1.24. A Requerida, devidamente notificada, nada veio referir ao processo.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

- 2.1. A Requerente começa por referir que “(...) foi alvo de uma ação inspetiva externa por parte da AT – Direção de Finanças de Lisboa, com o n.º de ordem de serviço OI2024..., datada de 06 de Setembro de 2024”, sendo que “a referida ação inspetiva tinha como objetivo o controlo declarativo do setor dos Cabeleireiros e Estética conforme descrito no relatório projecto”.
- 2.2. Esclarece a Requerente que “na sequência dessa ação foram efetuadas correções aritméticas em sede de IRC e de IVA, que culminaram na emissão de liquidações adicionais referentes ao exercício de 2022” as quais, segundo entende a Requerente “(...)

*enfermam de uma errada qualificação e quantificação dos factos tributários, com vícios na própria fundamentação”.*

#### ***Das correções em sede de IVA***

- 2.3. Segundo alega, “*a Requerente iniciou a sua atividade em janeiro de 2020, tendo estabelecido a sua sede e local de exploração num imóvel arrendado, o qual foi previamente alvo de obras de remodelação integral, suportadas pelo proprietário*” sendo que “*após a conclusão das obras, a mesma empresa que as realizou forneceu equipamento à Requerente, emitindo factura com IVA, a qual foi considerada, pela Requerente, como operação de fornecimento de bens com instalação, e não como empreitada de construção civil*”.
- 2.4. Acrescenta que, “*com base nessa qualificação, a Requerente considerou inaplicável a regra da inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, procedendo à dedução do IVA nos termos gerais, sem autoliquidação*” mas, “*a AT entendeu, em sede inspectiva, que se tratava de uma empreitada sujeita ao regime de inversão do sujeito passivo, tendo desconsiderado a dedução/o pagamento de IVA realizado e efectuada e liquidado adicionalmente o imposto correspondente*”.
- 2.5. Refere a Requerente que “*a fundamentação da AT assenta na qualificação da operação como empreitada de bens imóveis, aplicando o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA*” mas “*a factura em questão respeita, predominantemente, a fornecimento de bens e instalação de equipamentos, não se tratando de empreitada de construção civil*”.

- 2.6. Segundo entende a Requerente, “*a inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verifiquem as seguintes condições: a) Estejamos perante uma verdadeira prestação de serviços de construção civil nos termos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção (...); b) O adquirente ser sujeito passivo de IVA, em território nacional e, aqui pratique operações que confirmaram, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA*” pelo que, “*ainda que se admitisse algum erro de enquadramento por parte do fornecedor, a Requerente agiu de boa fé, confiando na regularidade da factura e pagando o imposto que lhe era apresentado como liquidado na factura*”.
- 2.7. Assim, reitera a Requerente que “*não se verifica qualquer simulação ou fraude, pelo que não é admissível sancionar o sujeito passivo com uma duplicação no pagamento da taxa de IVA*” porquanto a “*a Autoridade Tributária, ao emitir liquidações adicionais de IVA com base no facto de a regra da inversão do sujeito passivo não ter sido aplicada, está a agir de forma desproporcional, especialmente quando o imposto já foi liquidado pelo prestador do serviço e entregue ao Estado*”, o que “*na prática, (...) pode levar a que o mesmo imposto seja pago duas vezes — primeiro pelo fornecedor, depois pelo adquirente — o que é manifestamente injusto e representa um enriquecimento sem justificação por parte do Estado*”.
- 2.8. Assim, considera a Requerente que “*emitir nova liquidação sem que o Estado tenha sofrido qualquer prejuízo contraria os princípios da proporcionalidade e da justiça*” e, “*ainda que se entenda que existiu algum incumprimento formal (não ter sido feita a autoliquidação), isso deve ser tratado como uma infração leve, sujeita eventualmente a coima, e não através da emissão de uma nova liquidação que agrava desnecessariamente a posição da Requerente*”.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Neste sentido, veja-se o acórdão do CAAD, Processo nº 39/2024-T, “*O bloco normativo que ao tribunal cumpre fazer respeitar é constituído não apenas por normas, mas também por princípios, hierarquicamente superiores dada a sua dignidade constitucional. É violadora do princípio da proporcionalidade, na sua dimensão de necessidade, a emissão de liquidações adicionais de IVA processadas em nome do adquirente de serviços de construção civil (reverse charge) quando o mesmo valor de imposto foi liquidado pelos fornecedores e por eles entregue ao Estado. Mais, de tal situação pode resultar, em definitivo, num “duplo pagamento” de imposto pelo*

### ***Das correções em sede de IRC<sup>4</sup>***

- 2.9. Neste âmbito, refere a Requerente que “*a AT considerou ainda que os valores constantes da conta corrente da sócia (saldo credor), em virtude de pagamentos efetuados pela sócia em nome da sociedade sem comprovativo bancário, consubstanciariam uma variação patrimonial positiva, sujeita a tributação*” posição com a qual a Requerente não concorda “*(...) por a considerar infundada, uma vez que os encargos em causa estão devidamente documentados por facturas válidas, emitidas por terceiros e directamente relacionados com a actividade da sociedade*”, sendo que “*a mera inexistência de comprovativo bancário não permite, por si só, presumir a existência de um acréscimo patrimonial*”. Segundo alega a Requerente, “*os montantes em causa refletem despesas da sociedade pagas pela sócia, sendo estas suportadas por documentação idónea, não se verificando qualquer ganho efectivo para a sociedade que justifique a qualificação de variação patrimonial positiva*”.
- 2.10. Refere a Requerente que “*nos termos do artigo 21.º do Código do IRC, apenas os ganhos efectivos podem ser qualificados como variações patrimoniais positivas, o que manifestamente não se verifica na situação em apreço*” sendo que “*a ausência de transferência bancária ou de comprovativo de pagamento não legitima a presunção de que ocorreu um acréscimo patrimonial ou qualquer forma de liberalidade a favor da sociedade*” porquanto “*ao presumir a existência de uma variação patrimonial positiva com base apenas na falta de comprovativos bancários, a AT inverte, o ónus da prova, violando o disposto no artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT)*”.

---

*Requerente e num consequente “enriquecimento sem causa” do Estado, o que consubstanciaria, também, clara violação do princípio de justiça. As infrações às normas que determina quais os concretos deveres de colaboração a cargo dos sujeitos passivos são puníveis através da aplicação de contraordenações e não através da emissão de liquidações adicionais”.*

<sup>4</sup> Neste âmbito, tendo em consideração os pontos 1.13. a 1.16, supra, o Tribunal Arbitral apenas aqui enuncia o pedido apresentado nesta matéria, não se pronunciando sobre o mesmo.

- 2.11. Defende a Requerente, “*compete à AT demonstrar que os valores em causa configuram rendimentos ou acréscimos patrimoniais não justificados, e não à Requerente provar a inexistência dos mesmos*” mas “*a interpretação adotada pela AT desconsidera que os valores pagos pela sócia em nome da sociedade não têm natureza remuneratória, nem configuram um rendimento encapotado, mas antes um adiantamento de tesouraria, comum em sociedades de menor dimensão*”. “*Além disso, tais despesas encontram-se suportadas por facturas válidas, emitidas por terceiros, com número de contribuinte, descritivo de bens ou serviços adquiridos, data e montante, cumprindo todos os requisitos legais de um documento fiscal*” e, “*nos termos do artigo 75.º da LGT, tais documentos gozam de presunção de veracidade e de boa-fé, sendo à AT que caberia ilidir essa presunção, o que não foi feito*”.
- 2.12. Assim, segundo entende a Requerente, “*não tendo a AT feito prova da existência de qualquer vantagem patrimonial indevida, ganho económico oculto ou simulação de operações, a liquidação adicional de IRC assenta em presunções ilegítimas e carece de fundamento factual e legal*” considerando que “*a posição assumida pela AT é, assim, desproporcional e contrária aos princípios da legalidade, da justiça tributária e da verdade material*”.
- 2.13. Nestes termos, conclui a Requerida que “*as correções promovidas pela AT, quer em sede de IVA, quer em sede de IRC, enfermam de vícios de forma e de fundo, violando normas legais e princípios fundamentais do ordenamento jurídico tributário*” pelo que entende que “*devem as liquidações adicionais ser anuladas, com todas as consequências legais daí decorrentes*”.

### 3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida, em sede de Resposta, apresenta defesa por exceção (da alegada Cumulação Ilegal de Pedidos) e por impugnação, concluindo que “*(...) deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências*”.
- 3.2. A Requerida começa por esclarecer que a Requerente vem pedir a anulação de “*(...) 5 (...) liquidações adicionais de IVA e respetivas demonstrações de acerto de contas e notas de liquidação de juros de IVA e não 9 (...) liquidações adicionais de IVA indicadas pela Requerente no seu PPA, (...)*” e que “*a liquidação adicional de IRC identificada pela Requerente (n.º 2025...) refere-se ao n.º de acerto de contas, por referência à Liquidação adicional de IRC n.º 2025... (...)*” referindo que “*tais liquidações foram efetuadas pela AT na sequência do procedimento inspetivo, de natureza externa e de âmbito parcial – IRC e IVA – credenciado pela ordem de serviço n.º OI2024..., realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Lisboa (DF), por referência ao ano de 2022*” sendo que, “*do PPA resulta a pretensão de que o Tribunal Arbitral se pronuncie com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação adicional de IVA relativos ao ano de 2022 e do ato de liquidação adicional de IRC relativo ao ano de 2022, e respetivos juros, consubstanciados nos atos tributários (...) identificados*”.
- 3.3. A Requerida refere que a Requerente “*para fundamentar o pedido de anulação subjuditio, (...) alega, em suma, que os mencionados atos tributários se encontram praticados sob vício de errada qualificação e quantificação dos factos tributários, com vícios na própria fundamentação*”.

### ***Da Defesa por Exceção – Cumulação Ilegal de Pedidos***

- 3.4. Neste âmbito, no que respeita à cumulação de pedidos, refere a Requerida que “*o artigo 3.º do RJAT determina que a mesma é admissível, relativamente a diferentes atos, quando esteja em causa a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a aplicação e interpretação dos mesmos princípios ou regras de direito*” mas, segundo entende a Requerida, “*(...) as liquidações sindicadas, embora com origem na mesma ação inspetiva, implicam a apreciação de princípios e regras de direito distintas quanto às correções controvertidas, atentas as especificidades próprias dos impostos em causa nos autos*” porquanto “*as regras e os princípios de direito aplicáveis à discussão da legalidade das liquidações de IRC e de IVA não são as mesmas (...)*”.<sup>5</sup>
- 3.5. “*Sendo ainda de atentar que a norma prevista no art.º 3.º, n.º 1 do RJAT é uma norma definidora da competência dos tribunais arbitrais em matéria de cumulação de pedidos, e ainda que difere, propositadamente, da norma sobre cumulação de pedidos contida no CPPT (...)*” e, como tal, entende a Requerida que “*(...) a presente cumulação de pedidos dever ser julgada inadmissível com as devidas e legais consequências*”.<sup>6</sup>

### ***Da Defesa por Impugnação***

- 3.6. Neste âmbito, segundo alega a Requerida, “*dever-se-ão considerar impugnados os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do Código do Processo Civil (CPC), ex vi alíneas a) e) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)*”.

---

<sup>5</sup> Neste sentido, vide decisão proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 302/2022-T.

<sup>6</sup> Vide sumário do acórdão arbitral proferido no processo n.º 1062/2024-T, de 16-05-2025.

### *Das correções em sede de IRC<sup>7</sup>*

- 3.7. Nesta matéria, refere a Requerida que “*a partir da análise dos registos contabilísticos da Requerente os SIT detetaram que os valores registados na conta corrente da sócia (saldo credor), alegadamente por conta de pagamentos realizados pela sócia em nome e a favor da Requerente, não estavam total e devidamente suportados pela necessária documentação justificativa: comprovativos dos pagamentos realizados e comprovativos de que os mesmos foram realizados com meios pertencentes à sócia*” pelo que, “*tendo sido detetada a existência de € 33.058,26, alegadamente correspondentes a pagamentos realizados pela sócia em nome e no interesse da sociedade, sem qualquer documentação de suporte*”, “*apesar de os SIT terem solicitado à representante da Requerente (...) os documentos de suporte que permitissem alcançar a conclusão de que os pagamentos em questão foram efetivamente realizados pela sócia*”, “*a Requerente não foi capaz de produzir esses comprovativos, bem como não foi capaz de demonstrar que os pagamentos foram realizados com meios próprios da sócia, designadamente que tenham sido realizados a partir de conta bancária pertencente à sócia (...)*”, sendo que “*a Requerente nunca apresentou os documentos que permitissem comprovar que os valores inscritos na sua contabilidade – como correspondendo a valores pagos pela sócia em nome e por conta da sociedade – efetivamente correspondem a pagamentos realizados pela sócia*”.
- 3.8. Conclui a Requerida que “*não tendo realizado essa prova, (...), a Requerente nunca demonstra aquilo de que se arroga: que os valores registados na sua contabilidade correspondem, de facto, a valores suportados pela sócia, com recurso aos seus meios próprios, ainda que em nome e no interesse da sociedade*” sendo que “*outra conclusão não pode ser alcançada que não seja a de que os valores detetados pelos SIT, devem, nos termos do artigo 21.º do CIRC, ser considerados como variações patrimoniais positivas que deverão ser refletidas no resultado líquido do exercício, de 2022, à luz do n.º 1 e 3 do artigo 17.º conjugado com o artigo 21.º, ambos do CIRC*”.

---

<sup>7</sup> Neste âmbito, tendo em consideração os pontos 1.13. a 1.16, supra, o Tribunal Arbitral apenas aqui enuncia a defesa apresentada nesta matéria, não se pronunciando sobre a mesma.

### ***Das correções em sede de IVA***

- 3.9. Em sede de IVA, alega a Requerida que “os SIT consideraram ter havido dedução indevida de imposto no valor de global de 23.621,33 €, pelo que procede[ram] a correções meramente aritméticas”.
- 3.10. Nesta matéria, “a Requerente descreve os serviços que lhe foram prestados, sustentando não ser aplicável a regra de inversão do sujeito passivo já que a AT entendeu, em sede inspectiva, que se tratava de uma empreitada sujeita ao regime de inversão do SP, tendo desconsiderado a dedução/o pagamento de IVA realizado e efectuada e liquidado adicionalmente o imposto correspondente”, “e que a fundamentação da AT assenta na qualificação da operação como empreitada de bens imóveis, aplicando o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA (art.º 9.º do PPA)” e que, “relativamente à falta de aplicação da regra da inversão do sujeito passivo, sempre se dirá que para o cálculo do imposto a entregar nos cofres do Estado, utiliza-se o método do crédito do imposto.
- 3.11. Com efeito, segundo alega a Requerida, “quanto à dedução do imposto, o sujeito passivo só pode deduzir o imposto que tenha suportado na aquisição de bens e serviços e na importação de bens, desde que essas aquisições contribuam para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas (art.º 20.º do CIVA)”.
- 3.12. Contudo, defende a Requerida que, “no que concerne ao imposto liquidado, o CIVA contempla determinadas exceções à regra geral, nomeadamente as situações em que há inversão de sujeito passivo” sendo que, “nestas situações, a liquidação do respetivo imposto é efetuada pelo adquirente dos bens e ou serviços e não pelos fornecedores ou prestadores de serviços” o que significa que “(...) nos casos (...) previstos, há inversão de sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, (...).”.

- 3.13. Por outro lado, segundo alega a Requerida, “(...) nas faturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços deverá constar, nos termos do n.º 13 do art.º 36.º do CIVA, a expressão “IVA devido pelo adquirente” sendo que “o IVA devido pelo adquirente deve ser liquidado na própria fatura recebida pelo prestador ou em documento interno que, para o efeito, deverá fazer menção da fatura original (número, data e identificação do prestador)”.
- 3.14. Assim, conclui a Requerida que “para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente: i. Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil; ii. O adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA”.
- 3.15. Reitera a Requerida que “a operação descrita no RIT envolve obras de remodelação num imóvel, seguidas da instalação de equipamentos” pelo que entende que “a descrição fornecida é extremamente clara e enquadra-se perfeitamente nas categorias abrangidas pela lei, pelo que permite aplicar, sem grandes dúvidas, a regra de inversão de sujeito passivo” porquanto, segundo alega, “a jurisprudência e a doutrina fiscal tendem a considerar que obras em imóveis com fornecimento e instalação de bens configuram empreitadas de construção civil, especialmente quando há integração funcional entre os bens e o imóvel”.<sup>8 9</sup>
- 3.16. Nestes termos, segundo alega a Requerida, “o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA aplica-se a empreitadas de bens imóveis, e os SIT estiveram bem ao aplicar a regra da inversão do sujeito passivo, apurando imposto em falta no montante de € 23.621,33” sendo que, “a inversão é uma obrigação legal, não depende da forma como

<sup>8</sup> Neste sentido, cita a Requerida a decisão arbitral n.º 794/2019-T de 2020-10-09, nos termos da qual, no âmbito do regime de inversão do sujeito passivo de IVA, se reconhece que serviços de construção civil abrangem várias operações, incluindo instalação de bens – como canalizações, instalações elétricas e mecânicas – sendo classificados como empreitadas de construção civil desde que impliquem trabalhos de integração funcional nos imóveis

<sup>9</sup> Também neste sentido, cita a Requerida o decidido no Processo n.º 4301/16.8T8VIS.C1.S1, de 2019-06-04, do Supremo Tribunal de Justiça, onde se reconhece que a instalação integrada de equipamentos com finalidade funcional no imóvel configura uma empreitada, reforçando a ideia de que há mais do que mera venda de bens.

*o fornecedor emitiu a fatura, mas sim da natureza objetiva da operação”, concluindo que “a Requerente tinha a obrigação de proceder à autoliquidação do IVA, independentemente da boa fé ou da fatura recebida”, reiterando que “o erro do fornecedor não exonera o adquirente da sua responsabilidade tributária (...).<sup>10</sup>*

3.17. Segundo entende a Requerida, “ao deduzir o IVA como se fosse uma operação normal, a Requerente incorreu numa violação do regime de inversão, o que justifica a correção efetuada” porquanto “o facto de o imposto ter sido entregue ao Estado pelo fornecedor não impede a AT de corrigir a dedução indevida, pois o IVA não foi autoliquidado como exigido”.

3.18. Assim, entende a Requerida que “a emissão de liquidação adicional pela AT não é desproporcional nem injusta, uma vez que decorre da aplicação rigorosa da lei” não se tratando de “(...) penalização duplicada, mas sim da correção da liquidação e dedução feitas em desacordo com o regime obrigatoriamente previsto para o tipo de operação”, pelo que conclui a Requerida que “o argumento da duplicação no pagamento da taxa de IVA não pode colher” “já que a AT não está a exigir um pagamento duplicado” mas sim a “(...) corrigir a forma de liquidação do imposto em estrito cumprimento das normas legais vigentes plasmadas no CIVA (...)” porquanto “a Requerente não pode deduzir um IVA que não resulta da correta aplicação das regras do IVA”.<sup>11 12</sup>

---

<sup>10</sup> Neste exato sentido veja-se, a título de mero exemplo, os sumários das decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 577/2024-T, de 26-02-2025, e no processo n.º 462/2023 T, datado de 08-01-2024, onde se lê: “III- Não é dedutível o IVA incorrido em serviços de construção civil sujeitos ao regime da autoliquidação pelo adquirente, quando este imposto tenha sido erradamente liquidado pelos prestadores desses serviços”. Segundo a Requerida, neste exato sentido, e sempre em situações similares às dos autos, vejam-se ainda, a título de mero exemplo, as decisões proferidas nos processos CAAD n.º 248/2020, datada de 06-01-2021; n.º 312/2023-T, datada de 22-02-2024 e ainda no processo n.º 885/2023-T, datado de 29-03-2024.

<sup>11</sup> Neste sentido, cita a Requerida a decisão proferida, em 08-01-2024, no âmbito do Processo n.º 462/2023-T e ainda a decisão proferida no processo arbitral n.º 794/2019-T, de 09-10-2020.

<sup>12</sup> Neste âmbito, refere a Requerida que o Acórdão do STA de 2013-12-27 (Processo n.º 01079/12) “é suficientemente esclarecedor ao afirmar que nas situações de reversão da dívida tributária, o adquirente dos serviços torna-se o sujeito do imposto pela respetiva aquisição, devendo proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços”.

3.19. Por outro lado, refere a Requerida que “*cabia também à Requerente provar que o valor de IVA arrecadado, alegadamente, pelo prestador de serviços, foi devidamente entregue nos cofres do Estado, o que não sucedeu*”, alegando que “*não resulta sequer provado nos autos que o tivesse feito, e, apesar de a Requerente alegar que nenhum prejuízo resultou para o Estado, a verdade é que nenhuma prova apresentou que permita concluir pelo cumprimento da entrega do IVA devido*”.

3.20. Nestes termos, conclui a Requerida que “*os SIT agiram corretamente ao desconsiderar a dedução e exigir a liquidação do imposto que a Requerente estava legalmente obrigada a fazer*” e que “*a Requerente tem o direito de reaver o IVA que pagou indevidamente ao fornecedor, mas não pode opor este erro à AT para justificar a não aplicação da lei*” porquanto “*o argumento da boa fé não é suficiente para dispensar um sujeito passivo do imposto do cumprimento da autoliquidação, nem para afastar a aplicação das regras legais, como tem sido entendido por jurisprudência administrativa*”.

3.21. Deste modo, alega a Requerida que “*importa considerar improcedentes todos os fundamentos invocados pela Requerente e manter os atos de liquidação ora controvertidos*”.

### ***Do Direito a Juros Indemnizatórios<sup>13</sup>***

3.22. Por último, alega a Requerida que “*não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação dos tributos, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios*” porquanto considera que “*(...) as liquidações foram corretamente liquidadas [e, por isso] inexiste qualquer erro imputável aos serviços, na medida em que a prestação é devida nos exatíssimos termos da lei*”.

---

<sup>13</sup> Aqui deverá haver lapso da Requerida porquanto a Requerente não pede, no PPA, juros indemnizatórios.

3.23. A Requerida, na Resposta, apresenta ainda argumentos para se opor à inquirição das testemunhas porquanto entende que a mesma configura um acto inútil e termina peticionando que “*deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, [ser] absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências*”.

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.<sup>14</sup>
- 4.4. Foi suscitada na Resposta a excepção da cumulação ilegal de pedidos (IVA e IRC), a qual foi considerada procedente, conforme análise proferida no despacho arbitral de 27-10-2025, que parcialmente se reproduziu no ponto 1.14. supra, (para cujo teor aqui se remete), prosseguindo o processo, por opção da Requerente, quanto ao pedido de anulação das liquidações de IVA.

---

<sup>14</sup> Nesta matéria, refira-se que a Requerente por não concordar com os actos de liquidação de IVA e juros identificados no processo, no montante total de EUR 12.033,82, e com data limite para pagamento voluntário a 22 e 29-05-2025, apresentou o PPA em 24-06-2025. Ora, considerando que o PPA deve ser aplicado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, o pedido apresentado em 24-06-2025 é tempestivo.

- 4.5. No presente processo arbitral as correções contestadas têm por fundamento a não dedução do IVA por violação da regra de inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil, tendo a Requerente atribuído ao PPA o valor de EUR 12.542,65, o qual corresponderia ao somatório das liquidações de IVA e de IRC cuja anulação era pedida.

Contudo, face ao descrito no ponto anterior, tendo o processo prosseguido apenas quanto às liquidações de IVA, constatou-se no decurso da elaboração desta decisão que, no âmbito do procedimento inspectivo, ao ano de 2022, resultaram correções em sede de IVA, no valor de EUR 23.621,33, tendo sido emitido, em 02-04-2025 documento de correção (nº ...) e liquidação nº 55270717, respeitante ao período 2203T, nos termos do qual se notificou a Requerente de que foi efectuada correção do valor de excesso a reportar existente na conta corrente de IVA (que foi corrigido de EUR 40.556,11 para EUR 16.934,78), a qual se iria repercutir para os períodos seguintes de imposto [em conformidade com *doc. nº 3* (anexado pela Requerente)].

Em consequência, o valor total das liquidações adicionais de IVA (e juros) ascende a EUR 12.033,82 e respeitam aos períodos 202312T, 202403T, 202406T, 202409T e 202412T, dado o reporte de IVA existente à data daquela correção (202203T).

Do pedido resulta que a Requerente peticiona, em matéria de IVA, que seja “(...) declarada inválida a ação inspectiva externa levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira – Direção de Finanças de Lisboa, sob o n.º de ordem de serviço OI2018..., e, em consequência, [sejam] anulados os actos de liquidação adicional de (...) IVA relativos ao exercício de 2022 (...), bem como os respectivos juros compensatórios”

Em consequência, o que a Requerente pretende com o PPA é a apreciação da alegada ilegalidade da correção aritmética efectuada, em matéria de IVA, respeitante ao ano 2022, com impacto no reporte deste imposto, no período 202203T e seguintes e nas liquidações adicionais de imposto e juros que aqui impugna.

Para efeitos de cálculo do valor da causa, o valor do benefício económico que a Requerente pretende obter com o deferimento do seu pedido arbitral, independentemente das razões de facto ou de direito que possam assistir à Requerente para obter esse provimento, ascenderia a EUR 23.621,33 sendo, portanto, este o montante da utilidade económica que deve servir de fundamento ao valor do processo.

4.6. Não se verificam outras excepções de que cumpra conhecer.

4.7. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

## 5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].

5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

5.3. Tendo em consideração que o pedido de pronúncia arbitral, atenta a excepção julgada procedente da ilegalidade da cumulação de pedidos referida no ponto 4.4., supra, apenas prosseguiu, conforme referido nos pontos 1.13. a 1.16., supra, quanto à apreciação da

correcção aritmética em sede de IVA, cuja legalidade a Requerente questiona, apenas serão avaliados, para efeitos de prova, os factos que às respectivas liquidações adicionais de IVA (e respectivos juros compensatórios) digam respeito (n.ºs 2025..., 2025..., 2025..., 2025... e 2025...).

### ***Dos factos provados***

- 5.4. A Requerente iniciou a sua atividade em 30-01-2020, estando enquadrada, para efeitos de IRC, no regime geral de determinação do lucro tributável e, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, em conformidade com ***doc. nº 4*** (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida).
- 5.5. A Requerente exerce como actividade principal a actividade de cabeleireiro (CAE 96121) como actividade secundária a actividade de esteticista (CAE 96022), em ambos os casos desde 30-01-2020, em conformidade com ***doc. nº 4*** (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida).
- 5.6. A Requerente exerce a sua actividade em estabelecimento comercial situado em imóvel arrendado; localizado na Rua..., nº..., em Linda-a-Velha, sob a designação Comercial “A...”, em conformidade com ***doc. nº 4*** (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida).
- 5.7. O senhorio da Requerente é a testemunha B..., que é caso com a Requerente, em conformidade com o depoimento prestado.
- 5.8. A empresa C... Lda. (C...), NIPC..., emitiu à Requerente, em 31-07-2020, a factura nº FT 2020M/53, no montante total (IVA excluído) de EUR 102.701,44, pelos seguintes serviços prestados [em conformidade com ***doc. nº 1*** e ***doc. nº 4*** (anexados pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida)]:

Página 1 / 2

Código	Descrição	Qtd. Uni.	Preço uni.	IVA	% Desc.	Valor sem IVA
	Conclusão de trabalhos de melhoramento de loja Rue [REDACTED] Ar condicionado	1,00 un	4.236,65	23 %		4.236,65
	Demolições	1,00 un	2.816,10	23 %		2.816,10
	Pladur trabalhos de gesso cartonado	1,00 un	8.292,23	23 %		8.292,23
	Rectante Eletricidade	1,00 un	13.441,94	23 %		13.441,94
	Serralheria	1,00 un	897,00	23 %		897,00
	Iluminação de led	1,00 un	20.331,78	23 %		20.331,78
	Jardim Vertical e acessórios	1,00 un	731,00	23 %		731,00
	Aparelhagens eletráticas em vidro e acessórios	1,00 un	4.004,40	23 %		4.004,40
	Montagem de cabines de duche	1,00 un	650,00	23 %		650,00
	Alteração de canalização	1,00 un	750,00	23 %		750,00
	CCTV/ Incêndio	1,00 un	8.856,25	23 %		8.856,25
	Vidros	1,00 un	11.311,19	23 %		11.311,19
	Publicidade	1,00 un	8.703,50	23 %		8.703,50
	Informatica	1,00 un	13.749,40	23 %		13.749,40
	Projetos	1,00 un	3.930,00	23 %		3.930,00
Total (Valor sem IVA)						102.701,44

5.9. Na referida factura, foi liquidado IVA, no montante de EUR 23.621,33 pelo prestador dos serviços, como se evidencia, em conformidade com *doc. n° 1* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida):

Taxa	Base	Valor	Total IVA	23.621,33
23 %	102.701,44	23.621,33		
			Descontos de linha	0,00
			Total Líquido	102.701,44
			Total	<b>126.322,77</b>

 MONTEIRO GERAL: PTS [REDACTED]  
[REDACTED])

Os artigos/serviços faturados foram colocados à disposição do adquirente na data do documento (Alinea f do N.º 5 do Art.º 36 CIVA).

5.10. O senhorio da Requerente (marido desta e testemunha no processo) foi sócio da C..., em conformidade com o depoimento prestado.

5.11. A Requerente, em 2024, foi objecto de uma acção inspectiva externa, de âmbito parcial (IVA e IRC), relativa ao ano de 2022, realizada pela Direção de Finanças de Lisboa, sob o n.º de ordem de serviço OI2024..., datada de 06-09-2024, com o objetivo de proceder ao controlo declarativo do setor dos Cabeleireiros e Estética, em conformidade com *doc. n° 4* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida).

5.12. A acção inspectiva teve início em 27-11-2024 e foi concluída 24-03-2025, em conformidade com *doc. nº 4* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida).

5.13. No âmbito do referido procedimento inspectivo, em matéria de IVA, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) identificaram no projecto de Relatório de Inspeção Tributária (RIT) que a Requerente efectuou a dedução do IVA constante da fatura identificada no ponto 5.8., supra, emitida pela empresa C..., porquanto o IVA constante do documento em causa encontra-se lançado na conta “24322132311 – Im. – Tx Nm. – MN – TT/Dedutível”, no montante EUR 23.621,33, como a seguir se evidencia [em conformidade com *doc. nº 4* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida)]:

Impressão de Documento									
Exercício: 2020	Mês: 12	Dia: 31							
Tipo de Lançamento: 000 - Actua									
Diário: 23 - Fornecedores					Número: 2012.013				
Documento: 221 - Faturas Fornecedores					Número: 204				
Câmbio EUR/EUR: 1,000000					Data Documento: 31/01/2020				
Data Contab.: 30-12-2020									
<hr/>									
Financeira									
Carta	Descrição	Débito	Crédito IVA	% n/ Dec.	IVA Autoliq.	Selo	Entidade	Descrição	Moeda
221100C41	Canal Serviços - Trabalhos ce Canalização, Manuten	126.322,77	0,00			0041	FT 2C20M/53		EUR
437111	Out. ext. fixas tang. IVA DED	102.701,44	12132311	0,00		0041	FT 2C20M/53		EUR
24322132311	Irr. - Tx Nrr. - MN-TT/Dedutivel	23.621,33		0,00			FT 2C20M/53		EUR
	Subtotais	116.322,77	126.322,77						

5.14. Em consequência do identificado em matéria de IVA, os SIT entenderam que a supra identificada factura se refere a empreitada de construção civil (realizada na fracção onde a Requerente prossegue o seu objecto social), cujo IVA, nos termos da lei, deveria ter sido objecto de autoliquidação por parte da Requerente e não liquidado pela entidade prestadora do serviço, em conformidade com *doc. nº 4* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida).

5.15. Da constatação referida no ponto anterior, resultaram no projecto de RIT, em matéria de IVA, correções no valor de EUR 23.621,33, inerentes ao IVA que a Requerida entende ter sido indevidamente deduzido porquanto entenderam os SIT que “*a Requerente não pode deduzir um IVA que não resulta da correta aplicação das regras do IVA*” em

conformidade com *doc. nº 4* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida).

5.16. A Requerente foi notificada (através de notificação assinada digitalmente, em 25-02-2025, pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa), do projecto RIT bem como para exercer, querendo, no prazo de quinze dias, o seu direito de audição prévia, em conformidade com *doc. nº 4* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida)

5.17. Não tendo a Requerida exercido o seu direito de audição, convolaram-se em definitivas as correções propostas, em conformidade com processo administrativo (anexado pela Requerida).

5.18. Em consequência, foi a Requerente notificada do RIT final (assinado digitalmente em 25-03-2025, pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa, por subdelegação do DFA), no qual se manteve a correção em matéria de IVA (imposto em falta), no montante de EUR 23.621,33, em conformidade com processo administrativo (anexado pela Requerida).

5.19. Em consequência da correção identificada no ponto anterior, no montante de EUR 23.621,33, foi emitido em 02-04-2025 documento de correção (nº...), respeitante ao período 2203T, nos termos do qual se notificou a Requerente de que foi efectuada correção do valor de excesso a reportar existente na conta corrente de IVA (que foi corrigido de EUR 40.556,11 para EUR 16.934,78), a qual se iria repercutir para os períodos seguintes de imposto, [em conformidade com *doc. nº 3* (anexado pela Requerente)], como a seguir se apresenta:

1049-065 Lisboa

Número <input type="text"/>	Data 2025/04/02
N.º Fiscal <input type="text"/>	Período 2203T
N.º Documento Correção <input type="text"/>	
N.º Liquidação <input type="text"/>	

A... UNIPESSOAL LDA

RUA

Liquidação Adicional feita com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária

Não Artigo 87.º do CIVA

Com Recurso a Métodos Indiretos

Sim Artigo 90.º do CIVA

1. Valor da liquidação anterior (91-61-92)	€ 2.414,73	D
2. Valor da liquidação corretiva (91-61-92)	€ 26.036,06	D
3. Valor da correção (1/-2)	€ 23.621,33	
4. Excesso a reportar do período anterior antes da correção (61)	€ 42.970,84	
5. Excesso a reportar do período anterior com correção (61)	€ 42.970,84	
6. Excesso a reportar abatido após correções de períodos anteriores (4-5)	€ 0,00	
7. Valor total da correção (3+6)	€ 23.621,33	
7.1. Excesso a reportar declarado antes da correção (96D)	€ 40.556,11	
7.2. Excesso a reportar corrigido para o período seguinte (96)	€ 16.934,78	
7.3. Montante do excesso a reportar não considerado para o período seguinte (96D-96)	€ 23.621,33	
8. Valor a cobrar adicionalmente, caso não existam, em conta corrente, pagamentos disponíveis	€ 0,00	

#### Notificação

Fica notificado da correção efetuada ao valor do excesso a reportar existente na conta corrente de IVA, nos termos aqui indicados e com os fundamentos constantes do relatório de inspeção que lhe foi enviado. Esta correção foi feita nos termos do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro e repercutiu-se para os períodos de imposto seguintes.

Da liquidação efetuada poderá deduzir, no prazo de 120 dias, reclamação graciosa a apresentar no competente Serviço de Finanças ou no prazo de três meses, impugnação judicial a apresentar nos competentes Tribunal Tributário ou Serviço de Finanças, nos termos dos artigos 70.º e 102.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A presente notificação considera-se efetuada no 15.º dia posterior ao primeiro dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização na caixa postal eletrónica, em conformidade com o disposto no n.º 9 do artigo 38.º e no n.º 10 do artigo 39.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A Diretora de Serviços

5.20. A Requerente foi ainda notificada das seguintes liquidações em matéria de IVA (imposto e juros), em conformidade com *doc. nº 3* (anexado pela Requerente) e processo administrativo (anexado pela Requerida):

LIQUIDAÇÃO	DATA	PERÍODO	NATUREZA	MONTANTE	DATA LIMITE PAGAMENTO
2025 ...	03-04-2025	202312T	IVA	73,54	22-05-2025
2025 ...		202403T	IVA	2.177,81	
2025 ...			Juros de mora	162,05	
2025 ...		202406T	IVA	2.648,75	
2025 ...			Juros de mora	119,16	
2025 ...		202409T	IVA	3.635,12	
2025 ...			Juros de mora	109,61	
2025 ...	04-04-2025	202412T	IVA	3.076,27	29-05-2025
2025 ...			Juros de mora	31,51	
<b>TOTAL (IVA E JM)</b>				<b>12.033,82</b>	

5.21. Por não concordar com o teor das correções, a Requerente apresentou, em 24-06-2025, pedido de pronúncia arbitral, relativa ao pedido de anulação das referidas liquidações em matéria de IVA.

#### ***Motivação quanto à matéria de facto***

5.22. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo), bem como no depoimento das testemunhas inquiridas.

#### ***Dos factos não provados***

5.23. Não foi dado como provado que a empresa que prestou os serviços à Requerente (a C...), que emitiu a factura identificada no ponto 5.8., supra, tenha entregue ao Estado o IVA nela liquidado.

5.24. Não foi dado como provado que a Requerente tenha pago as liquidações identificadas no ponto 5.20., supra.

5.25. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## **6. MATÉRIA DE DIREITO**

6.1. Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos nas peças processuais, cumpre a este Tribunal Arbitral determinar e decidir se as liquidações de IVA (e juros) objecto do PPA enfermam ou não de ilegalidade, face ao disposto na legislação aplicável à data a que se reportam os factos tributários.

- 6.2. Nesta matéria, a Requerente, no pedido de pronúncia arbitral, refere que o imóvel arrendado onde estabeleceu a sua sede e local de exploração, “(...) foi previamente alvo de obras de remodelação integral, suportadas pelo proprietário” sendo que “após a conclusão das obras, a mesma empresa que as realizou forneceu equipamento à Requerente, emitindo factura com IVA, a qual foi considerada, pela Requerente, como operação de fornecimento de bens com instalação, e não como empreitada de construção civil” pelo que, “com base nessa qualificação, a Requerente considerou inaplicável a regra da inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, procedendo à dedução do IVA nos termos gerais, sem autoliquidação”.
- 6.3. Esclarece a Requerente que, a Requerida, em sede inspectiva, entendeu “(...) que se tratava de uma empreitada sujeita ao regime de inversão do sujeito passivo, tendo desconsiderado a dedução/o pagamento de IVA realizado e efectuada e liquidado adicionalmente o imposto correspondente”, entendendo a Requerente que “a fundamentação da AT assenta na qualificação da operação como empreitada de bens imóveis, aplicando o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA” mas “(...) a factura em questão respeita, predominantemente, a fornecimento de bens e instalação de equipamentos, não se tratando de empreitada de construção civil”.
- 6.4. Alega a Requerente que “ainda que se admitisse algum erro de enquadramento por parte do fornecedor, a Requerente agiu de boa-fé, confiando na regularidade da factura e pagando o imposto que lhe era apresentado como liquidado na factura” pelo que “não se verifica qualquer simulação ou fraude, pelo que não é admissível sancionar o sujeito passivo com uma duplicação no pagamento da taxa de IVA”, concluindo que “(...) as correções promovidas pela AT, (...) em sede de IVA, (...), enfermam de vícios de forma e de fundo, violando normas legais e princípios fundamentais do ordenamento jurídico-tributário” pelo que peticiona que “(...) devem as liquidações adicionais ser anuladas, com todas as consequências legais daí decorrentes”.

- 6.5. Por outro lado, e quanto à mesma matéria, a Requerida, quer no RIT, quer na Resposta, alega que “os factos subjacentes à correção fiscal no montante de 23.621,33€ em sede de IVA, encontram-se no pormenorizadamente expostos no RIT (nos pontos IV.1.2 IVA, fls. 09 e V.2.1 IVA não Autoliquidado a fls. 12 a 13 do PA), para o qual se remete”.
- 6.6. Neste âmbito, alega a Requerida que, “em sede de IVA, os SIT detetaram que a Requerente efetuou a dedução do IVA constante da fatura nº FT 2020M/53, do dia 2020-07-31, emitida pela sociedade C... (...), correspondente a serviços de construção Civil na fração onde se situa o “A...” (...)” mas “(...) consideraram ter havido dedução indevida de imposto no valor de global de 23.621,33 €, pelo que procede[ram] a correções meramente aritméticas” por entenderem que “(...) a identificada fatura se refere a empreitada de construção civil realizada na fração onde a Requerente prossegue o seu objeto social, e cujo IVA, nos termos da lei (...), deveria ter sido objeto de autoliquidação por parte da Requerente e não foi”.
- 6.7. A Requerida fundamenta a sua posição no facto de “(...) o sujeito passivo só pode[r] deduzir o imposto que tenha suportado na aquisição de bens e serviços e na importação de bens, desde que essas aquisições contribuam para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas (...)” mas, “(...) no que concerne ao imposto liquidado, o CIVA contempla determinadas exceções à regra geral, nomeadamente as situações em que há inversão de sujeito passivo”, como alega a Requerida ser o caso.
- 6.8. Alega a Requerida que “(...) para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente: i. Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil; ii. O adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA” sendo que, “(...) nos casos (...) previstos, há inversão de sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do CIVA (...”).

- 6.9. Entende a Requerida que “*a descrição fornecida [na factura emitida pela C...] é extremamente clara e enquadra-se perfeitamente nas categorias abrangidas pela lei, pelo que permite aplicar, sem grandes dúvidas, a regra de inversão de sujeito passivo*”.
- 6.10. Assim, “*ao deduzir o IVA como se fosse uma operação normal, a Requerente incorreu numa violação do regime de inversão, o que justifica a correção efetuada*”, considerando que “*a emissão de liquidação adicional pela AT não é desproporcional nem injusta, uma vez que decorre da aplicação rigorosa da lei*”, não estando a Requerida “*(...) a exigir um pagamento duplicado*” porquanto “*(...) se trata (...) da correção da liquidação e dedução feitas em desacordo com o regime obrigatoriamente previsto para o tipo de operação*” pelo que, em conclusão, considera a Requerida que “*a Requerente não pode deduzir um IVA que não resulta da correta aplicação das regras do IVA*” alegando que “*(...) importa considerar improcedentes todos os fundamentos invocados pela Requerente e manter os atos de liquidação ora controvertidos*”.
- 6.11. Nestes termos, cumpre analisar e decidir, de modo a dar resposta à questão fundamental (a dirimir) será a de saber se os serviços prestados pela C... à Requerente (que constam da factura emitida pela empresa) qualificam, para efeitos de enquadramento em sede de IVA, como serviços de construção civil, e, consequentemente, decidir se lhes é aplicável (ou não) a regra de inversão do sujeito passivo estabelecida no artigo 2º, nº 1, alínea j), do Código do IVA, como decidiram os SIT no âmbito do RIT.
- 6.12. Em consequência da resposta a dar às questões enunciadas no ponto anterior, deve este Tribunal Arbitral decidir quanto à legalidade da correção aritmética efectuada em matéria de IVA e se as liquidações de IVA impugnadas enfermam (ou não) também de ilegalidade.
- 6.13. Cumpre decidir.

### ***Da qualificação dos serviços de construção***

- 6.14. Nem a Diretiva nº 2006/112/CE nem o Código do IVA definem o que deve entender-se por “*prestaçao de serviços de construção*” ou “*serviços de construção civil*”, esclarecendo, no entanto, que neles se incluem a “*reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis*” (Directiva 2006/112/CE) e a “*a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis*” (Código do IVA)
- 6.15. Com efeito, o artigo 199º, n.º 1, alínea a) da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece que “os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário (...) de prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens nos termos do n.º 3 do artigo 14º” (sublinhado nosso).
- 6.16. Ao abrigo da faculdade referida no ponto anterior, o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, veio a impor, “no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, a inversão do sujeito passivo, passando a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais, visando com esta medida acautelar algumas situações que podem redundar em prejuízo do erário público, decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado” (preâmbulo do diploma).
- 6.17. Assim, nos termos do artigo 2º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, estabeleceu-se que “*são sujeitos passivos do imposto (...) as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território*

*nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada”.*

6.18. Neste âmbito, através do Ofício-Circulado nº 30101, de 24-05-2007, a Administração Tributária publicitou o seu entendimento sobre o conceito de “*serviços de construção civil*” baseando-se no Decreto-Lei nº 12/2004, de 9 de Janeiro, tendo aí considerado “*serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização*” e definindo como obra “*todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada*” (sublinhado nosso).<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Nesta matéria, constata-se, desde logo, que não há total sintonia quanto às referências ao que se deve entender por “serviços de construção” que se fazem na norma da Diretiva nº 2006/112/CE (que permite aos Estados-Membros adoptar a regra da inversão do sujeito passivo), na Lei da autorização legislativa e no Decreto-Lei que a usou, porquanto na Diretiva nº 2006/112/CE refere-se “*prestações de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis*”, enquanto a Lei de autorização legislativa restringiu (aparentemente) a inversão do sujeito passivo às “*prestações de serviços conexas com a construção de edifícios*”. Com efeito, na alínea j) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA, faz-se referência genérica a “*serviços de construção civil*”, sejam ou não os serviços conexos com a construção de edifícios, incluindo a remodelação, reparação, manutenção conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada. Não obstante, no que diz respeito à aparente restrição feita na autorização legislativa em relação à Directiva 2006/112/CE, não se colocam questões de compatibilidade, uma vez que esta se limita a autorizar os Estados-Membros (no caso, Portugal) a adoptarem o regime da inversão do sujeito passivo e as “*prestações de serviços conexas com a construção de edifícios*”, previstas na Lei nº 60-A/2005 (Lei de autorização legislativa), englobam-se na menção genérica de “*prestações de serviços de construção*”, referida naquela Directiva. Por outro lado, no que respeita, à compatibilidade do regime de autorização legislativa com o Decreto-Lei nº 21/2007, a questão pode ser de solução mais duvidosa porquanto, o artigo 112º, nº 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP) impõe a “*subordinação às correspondentes leis dos decretos-leis publicados, no uso de autorização legislativas*”, pelo que o regime do Decreto-Lei nº 21/2007, não poderia exceder o objecto, o sentido e extensão da autorização legislativa, definidos nos termos do nº 2 do artigo 165º da CRP. No entanto, a aparente extensão do regime da inversão do sujeito passivo a “*serviços de construção civil*” que não sejam de “*construção de edifícios*” afigura-se não afectar a validade constitucional da alínea j) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA.

6.19. E, no Anexo I ao referido Ofício-Circulado, é apresentada uma lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra da inversão, e que a seguir se transcreve:

*“- Abertura de valas; - Abertura e tapamento de roços; - Afagamentos; - Cedência de pessoal sob a orientação do cedente; - Colocação de caixas de ligação; - Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística; - Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções se implicarem serviços de construção civil; - Construção de redes de rega; - Construção e reparação de linhas férreas; - Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas; - Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos; - Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza visando preparar o terreno para construção; - Drenagens e impermeabilizações; - Execução de betonilha e betonagem; - Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas; - Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias; - Instalações eléctricas; - Instalação de pavimentos, portas, janelas, roupeiros, ladrilhos; - Pinturas, estuques e outros revestimentos; - Prestação de serviços de mergulhadores, no âmbito de realização de obras portuárias, de construção ou reparação de pontes e de outros trabalhos do mesmo tipo; - Serviços de canalização e pichelaria; - Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel; - Terraplanagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações; - Outros serviços previstos na Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro e não expressamente mencionados no Anexo II”.*

6.20. No referido Anexo II, é apresentada uma lista exemplificativa de serviços aos quais não se aplica a regra da inversão, e que a seguir se transcreve:

*“- Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários; - Assistência técnica, manutenção e reparação dos equipamentos que fazem parte do imóvel (v.g. elevadores, sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento, de electricidade comunicações, piscinas), desde que não impliquem serviços de construção; - Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário; - Ensaios laboratoriais de segurança; - Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro; - Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes desde que não impliquem serviços de construção; - Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, guinchos, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas); - Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra; - Serviços de engenharia, de arquitectura, de topógrafos e de projectistas; - Serviços de inspecção de equipamentos e de instalações; - Serviços de segurança, fiscalização, sinalização, medição e de gestão da obra; - Serviços de transportes”.*

6.21. Enunciadas, em termos gerais, as prestações de serviços que podem ser enquadradas como “*prestações de serviços de construção*”, cumpre analisar e enquadrar os serviços que, no caso, foram prestados e facturados à Requerente pela empresa C..., conforme evidenciados na factura que, a seguir, se apresenta (página 1/2):

Página 1 / 2					
Código	Descrição	Qtd. Uni.	Preço uni.	IVA	% Desc. Valor sem IVA
	Conclusão de trabalhos de melhoramento de loja Rua [redacted] Ar condicionado	1,00 un	4.236,65	23 %	4.236,65
	Demolições	1,00 un	2.816,10	23 %	2.816,10
	Pladur trabalhos de gesso cartonado	1,00 un	8.292,23	23 %	8.292,23
	Restanta Eléctricidade	1,00 un	13.441,94	23 %	13.441,94
	Serralharia	1,00 un	897,00	23 %	897,00
	Iluminação de led	1,00 un	20.331,78	23 %	20.331,78
	Jardim Vertical e acessórios	1,00 un	731,00	23 %	731,00
	Aparelhagens eléctricas em vidro e acessórios	1,00 un	4.004,40	23 %	4.004,40
	Montagem de cabines de duche	1,00 un	650,00	23 %	650,00
	Alteração de canalização	1,00 un	750,00	23 %	750,00
	CCTV/ incêndio	1,00 un	8.856,25	23 %	8.856,25
	Vidros	1,00 un	11.311,19	23 %	11.311,19
	Publicidade	1,00 uni	8.703,50	23 %	8.703,50
	Informatica	1,00 un	13.749,40	23 %	13.749,40
	Projetos	1,00 un	3.930,00	23 %	3.930,00
Total (Valor sem IVA)					102.701,44

6.22. Nesta matéria, recorde-se o previsto no Ofício-Circulado acima já citado, a propósito da entrega de bens móveis, nos termos do qual se refere que “*a mera transmissão de bens (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu) não releva para efeitos da regra de inversão. A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro. Excluem-se da regra de inversão os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, isto é, bens que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência*”.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> De acordo com o referido no Portaria nº 12/2004, de 10 de Janeiro, “As habilitações a que se refere o n.º 4 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, estão agrupadas nas seguintes categorias: 1.ª Edifícios e património construído; 2.ª Vias de comunicação, obras de urbanização e outras infra-estruturas; 3.ª Obras hidráulicas; 4.ª Instalações eléctricas e mecânicas; 5.ª Outros trabalhos; que englobam as seguintes subcategorias: 1.ª categoria - Edifícios e património construído: 1.ª Estruturas e elementos de betão; 2.ª Estruturas metálicas; 3.ª Estruturas de madeira; 4.ª Alvenarias, rebocos e assentamento de cantarias; 5.ª Estuques, pinturas e outros revestimentos; 6.ª Carpintarias; 7.ª Trabalhos em perfis não estruturais; 8.ª Canalizações e condutas em edifícios; 9.ª Instalações sem qualificação específica; 10.ª Restauro de bens imóveis

6.23. No caso, refira-se que do descriptivo (ainda que vago) da factura acima apresentada resulta, sem grande margem para dúvidas, que alguns dos serviços aparentam corresponder aos elencados (ou ao tipo de serviços elencados), a título de exemplo, no Anexo I ao Ofício-Circulado acima identificado, nomeadamente, os que dizem respeito à “*Conclusão de trabalhos de melhoramento de loja (...) Ar condicionado*”, no montante de EUR 4.236,65, “*Demolições*”, no montante de EUR 2.816,10, “*Pladur trabalhos de gesso cartonado*”, no montante de EUR 8.292,23, “*Restante Eletricidade*”, no montante de EUR 13.441,94, “*Serralharia*”, no montante de EUR 897,00, “*Montagem de Cabines de Duche*”, no montante de EUR 650,00 e “*Alteração de canalização*”, no montante de EUR 750,00 enquadrando-se os mesmos no conceito de “*prestações de serviços de construção*”.

6.24. No que diz respeito aos descriptivos “*Iluminação de LED*”, no montante de EUR 20.331,78, “*Jardim vertical e Acessórios*”, no montante de EUR 731,00, “*Aparelhagens eleáticas em vidro e acessórios*”, no montante de EUR 4.004,40, “*CCTV/Incêndio*”, no montante de EUR 8.856,25 e “*Vidros*”, no montante de EUR 11.311,19, os mesmos aparentam tratar-se de entregas de bens móveis, relativamente às quais o descriptivo não esclarece se se trataram de entregas de bens, com (ou sem) montagem ou instalação na

---

histórico-artísticos; 2.ª categoria - Vias de comunicação, obras de urbanização e outras infra-estruturas: 1.ª Vias de circulação rodoviária e aeródromos; 2.ª Vias de circulação ferroviária; 3.ª Pontes e viadutos de betão; 4.ª Pontes e viadutos metálicos; 5.ª Obras de arte correntes; 6.ª Saneamento básico; 7.ª Oleodutos e gasodutos; 8.ª Calçamentos; 9.ª Ajardinamentos; 10.ª Infra-estruturas de desporto e de lazer; 11.ª Sinalização não eléctrica e dispositivos de protecção e segurança; 3.ª categoria - Obras hidráulicas: 1.ª Obras fluviais e aproveitamentos hidráulicos; 2.ª Obras portuárias; 3.ª Obras de protecção costeira; 4.ª Barragens e diques; 5.ª Dragagens; 6.ª Emissários; 4.ª categoria - Instalações eléctricas e mecânicas: 1.ª Instalações eléctricas de utilização de baixa tensão; 2.ª Redes eléctricas de baixa tensão e postos de transformação; 3.ª Redes e instalações eléctricas de tensão de serviço até 60 kV; 4.ª Redes e instalações eléctricas de tensão de serviço superior a 60 kV; 5.ª Instalações de produção de energia eléctrica; 6.ª Instalações de tracção eléctrica; 7.ª Infra-estruturas de telecomunicações; 8.ª Sistemas de extinção de incêndios, segurança e detecção; 9.ª Ascensores, escadas mecânicas e tapetes rolantes; 10.ª Aquecimento, ventilação, ar condicionado e refrigeração; 11.ª Estações de tratamento ambiental; 12.ª Redes de distribuição e instalações de gás; 13.ª Redes de ar comprimido e vácuo; 14.ª Instalações de apoio e sinalização em sistemas de transportes; 15.ª Outras instalações mecânicas e electromecânicas; 5.ª categoria - Outros trabalhos: 1.ª Demolições; 2.ª Movimentação de terras; 3.ª Túneis e outros trabalhos de geotecnia; 4.ª Fundações especiais; 5.ª Reabilitação de elementos estruturais de betão; 6.ª Paredes de contenção e ancoragens; 7.ª Drenagens e tratamento de taludes; 8.ª Reparações e tratamentos superficiais em estruturas metálicas; 9.ª Armaduras para betão armado; 10.ª Cofragens; 11.ª Impermeabilizações e isolamentos; 12.ª Andaiques e outras estruturas provisórias; 13.ª Caminhos agrícolas e florestais”.

obra, requisitos indispensáveis para o seu enquadramento para efeitos de estarem ou não abrangidos pela regra da inversão, porquanto, a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro.

6.25. Por último, no que diz respeito aos descriptivos “*Publicidade*”, no montante de EUR 8.703,50, “*Informática*”, no montante de EUR 13.749,40 e “*Projetos*”, no montante de EUR 3.930,00, o mesmo não é suficientemente elucidativo para se aferir, sem qualquer dúvida, quanto ao seu enquadramento no que diz respeito à regra da inversão.

#### ***Do ónus da prova***

6.26. Adicionalmente, refira-se que, para efeitos de prova, estabelece o artigo 74º, nº 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”, sendo que cabe à Requerida ilidir a presunção de veracidade da contabilidade que advém do disposto no artigo 75º da LGT (que o seu nº 1 estabelece que “*o contribuinte beneficia da presunção de veracidade das suas declarações fiscais e dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal*” ) carreando, em sede de fundamentação do acto tributário, elementos suficientes para esse efeito.

6.27. No caso, demonstrada pelos SIT a existência de indícios que caracterizavam de diferente forma, para efeitos de IVA, as prestações de serviços descritas na factura emitida pela C..., cessa a presunção de veracidade da escrita e dos documentos dos contribuintes constante do mencionado artigo 75º da LGT, ocorrendo, então, uma inversão do ónus da prova, ou seja, passou a impender sobre a Requerente o ónus da demonstração da veracidade , natureza e efectividade das operações tituladas pelas faturas (artigo 74º da LGT), o que se considera não ter sido alcançado, tendo em consideração a documentação anexada e os depoimentos prestados pelas testemunhas .

6.28. Com efeito, no que concerne ao conteúdo da factura da C..., acima evidenciada, verifica-se que neste é referido, genericamente, no seu descriptivo, para todos os serviços aí descritos, como sendo respeitantes a “*l unidade*”, podendo-se concluir que este descriptivo não só é extramente vago como não permite conhecer que tipo de serviços foi efectivamente prestado, tendo a Requerente procurado complementar o referido descriptivo através dos depoimentos das duas testemunhas inquiridas na reunião realizada em 05-12-2025.

6.29. Neste âmbito, refira-se que os depoimentos prestados pelas duas testemunhas (Dra. D..., na qualidade de Contabilista e B..., na qualidade de senhorio do espaço comercial onde forma realizadas as obras [tendo em consideração na valorização do seu depoimento que é ex-sócio da empresa (C...) que efectuou a obras e na sua qualidade de marido da Requerente, não foram suficientemente claros e elucidativos quanto à factualidade que era necessário demonstrar, ou seja, por via dos seus depoimentos não foi afastado o entendimento dos SIT de que a apresentação de serviços identificada na factura diz respeito a “prestaçao de serviços de construção” realizados na fração onde a Requerente prossegue o seu objecto social e, em consequência, deveria ter sido aplicada a regra da inversão do sujeito passivo e não a regra normal (como foi) de liquidação de imposto pela empresa prestadora dos serviços (a C...).

6.30. Na verdade, o depoimento da primeira testemunha não conseguiu esclarecer a razão pela qual o descriptivo da referida factura apontava, na sua quase totalidade, para obras de construção, mas foi liquidado IVA sem aplicação da regra da inversão do sujeito passivo enquanto que, com o depoimento da segunda testemunha (com todos os constrangimentos acima já identificados), também não ficou esclarecida qual a diferença entre as prestações de serviços realizadas, alegadamente, por sua conta (enquanto senhorio da Requerente), antes da celebração do contrato de arrendamento (e que teriam natureza de prestação de serviços de construção, segundo o alegado) e as que foram realizadas após celebração do

contrato de arrendamento, descritas na factura em análise, as quais não teriam a referida natureza, também segundo o alegado.

- 6.31. Nestes termos, face ao acima exposto, é afirmativa a resposta a dar à questão enunciada no ponto 6.11., supra de que os serviços prestados pela C... à Requerente (que constam da factura emitida pela empresa) qualificam, para efeitos de enquadramento em sede de IVA, como serviços de construção civil.
- 6.32. Em consequência, atente-se no regime de inversão do sujeito passivo para decidir da aplicação aos referidos serviços da regra estabelecida no artigo 2º, nº 1, alínea j), do Código do IVA, tal como entenderam e decidiram os SIT no âmbito do RIT.

#### ***Regime de inversão do sujeito passivo***

- 6.33. O mecanismo de inversão do sujeito passivo constitui uma exceção ao regime – regra de liquidação do IVA que consta do artigo 2º, nº 1, alínea a), do Código do IVA, em transposição do artigo 193º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006), segundo o qual o imposto é devido (leia-se, deve ser liquidado) pelos sujeitos passivos que efectuem transmissões de bens ou prestação de serviços tributáveis, i.e., pelos fornecedores ou prestadores de serviços.
- 6.34. O citado regime-regra pode ser afastado nas condições previstas no artigo 199º da Diretiva IVA, que determina, no seu nº 1, alínea a), que os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto seja o sujeito passivo destinatário (ou seja o adquirente), em operações de “*prestaçao de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis*”, prerrogativa que foi exercida pelo legislador nacional, em relação aos serviços de construção civil, com a alteração ao artigo 2º do Código do IVA, resultante do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 45º, nº 3 da Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro (como acima já foi referido).

6.35. A opção do legislador nacional inseriu-se, reitere-se, como salienta o preâmbulo daquele diploma, num “conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se têm verificado na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação” e visa acautelar “algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, atualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado” sendo que, como saliente a doutrina, o Estado Português aplicou o mecanismo do reverse charge a “vários setores da atividade identificados como tendencialmente fraudulentos, entre os quais o setor da construção civil”.

6.36. Na sequência da alteração mencionada, o artigo 2º, nº 1 do Código do IVA passou a dispor que “são sujeitos do imposto: a) As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC); (...); j) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada”, referindo-se esta alínea aos caso de inversão do sujeito passivo (sublinhado nosso).

- 6.37. Assim, para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente, a) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil, b) o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e c) aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.
- 6.38. No caso em análise, tendo em consideração a conclusão a que se chegou no ponto 6.31., supra, face ao acima exposto, quanto ao enquadramento dos serviços prestados. pela C... à Requerente, como “*prestaçao de serviços de construção civil*”, verifica-se que estão reunidos os requisitos cumulativos enunciados no ponto anterior para aplicação da regra da inversão do sujeito passivo, sendo afirmativa a resposta a dar à segunda questão enunciada no ponto 6.11., supra.
- 6.39. Em consequência, sendo aplicável a referida regra, e não o tendo feito a Requerente, no caso, os SIT questionam a dedução do imposto, que consideram indevida, alegando a Requerida que “*a emissão de liquidação adicional (...) decorre da aplicação rigorosa da lei*”, não se tratando de “*(...) penalização duplicada, mas sim da correção da liquidação e dedução feitas em desacordo com o regime obrigatoriamente previsto para o tipo de operação*”, estando a Requerida “*(...) não está a exigir um pagamento duplicado*”, como alega a Requerente, mas sim a “*(...) corrigir a forma de liquidação do imposto em estrito cumprimento das normas legais vigentes plasmadas no CIVA (...)*” porquanto “*a Requerente não pode deduzir um IVA que não resulta da correta aplicação das regras do IVA*”.
- 6.40. Neste âmbito, refere ainda a Requerente, relativamente à correção aritmética da dedução do IVA que os SIT consideraram indevida, que a “*a Autoridade Tributária, ao emitir liquidações adicionais de IVA com base no facto de a regra da inversão do sujeito passivo não ter sido aplicada, está a agir de forma desproporcional, especialmente quando o imposto já foi liquidado pelo prestador do serviço e entregue ao Estado*”, o que “*na prática, (...) pode levar a que o mesmo imposto seja pago duas vezes — primeiro pelo fornecedor, depois pelo adquirente — o que é manifestamente injusto e representa um*

*enriquecimento sem justificação por parte do Estado” considerando a Requerente que “emitir nova liquidação sem que o Estado tenha sofrido qualquer prejuízo contraria os princípios da proporcionalidade e da justiça” porquanto a “(...) emissão de uma nova liquidação (...) agrava desnecessariamente a posição da Requerente”.*

6.41. Nesta matéria, acompanhando a decisão proferida no âmbito do processo nº 58/2024-T, de 16-09-2024, refira-se que “*admitir-se tal posição representaria a total frustração do regime de inversão do sujeito passivo pelo legislador para prevenir a fraude e evasão fiscais. Com efeito, se o adquirente pudesse deduzir o IVA liquidado em violação do regime de inversão, é como se o mesmo não existisse. Nesse caso, a liquidação e dedução do IVA seriam efectuadas nos termos gerais, não existindo qualquer diferença do regime-regra. Tal interpretação retiraria o sentido útil da norma de inversão, viabilizando que os sujeitos passivos não aplicassem esse regime sem quaisquer consequências, solução que, naturalmente, não se pode acolher.(...).”*

6.42. Contrariamente ao invocado pela Requerente, entende-se (continuando a acompanhar o teor da decisão identificada no ponto anterior) que “*Nem se diga que a indedutibilidade do IVA liquidado erroneamente pelos fornecedores compromete os princípios da neutralidade e da efectividade. Ao contrário do que a Requerente preconiza, estes princípios estão devidamente salvaguardados por via do mecanismo de regularizações, consagrados na legislação do IVA, o qual permite que o fornecedor corrija a liquidação erradamente efetuada, devendo naturalmente devolver o imposto cobrado ao adquirente. Com efeito, estando em causa um erro praticado nas facturas por liquidação indevida de IVA por parte do prestador de serviços, este erro pode e deve ser corrigido pelo prestador, através da emissão de nota de crédito, nos termos do artigo 78º, nºs 1 e 5, do Código do IVA, sendo devolvido ao adquirente (...) o imposto que indevidamente cobrou. Operando-se a regularização o Estado não receberá mais do que lhe caberia se o*

*mecanismo de inversão do sujeito passivo tivesse sido adoptado ab initio, pelo que também não se suscita enriquecimento”.*<sup>17</sup>

6.43. Neste âmbito, cabe referir, que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia já se pronunciou no sentido de que o regime de indedutibilidade do IVA não viola os princípios da neutralidade e da efectividade e é conforme ao direito da União Europeia.<sup>18</sup>

6.44. Também no processo arbitral nº 885/2023-T se conclui que “*num Estado de Direito, baseado no primado da lei (artigo 3.º da CRP), os sujeitos passivos não podem sobrepor às formalidades legislativamente previstas os seus próprios critérios pessoais sobre quais as formalidades que devem ser observadas para assegurar a prossecução do interesse público, mesmo que esses critérios sejam bem intencionados e correspondam ao que os sujeitos passivos entendem pessoalmente que devia ser a lei, se fosse a eles próprios e não ao legislador que a lei atribui poder legislativo. Assim, nesses casos em que há formalidades previstas na lei, (...), em que a lei exige que os sujeitos passivos procedam à autoliquidation e, depois, exerçam o direito à dedução, não podem aqueles, em vez de as aplicarem, suprimi-las, criando para si próprio um regime alternativo de*

---

<sup>17</sup> Nesta matéria, refira-se que quando a liquidação indevida assenta num erro de enquadramento das operações (erro de direito), o prazo limite para este efeito (de regularizações) é de 4 anos, conforme previsto no artigo 98º do Código do IVA, que ainda está a decorrer uma vez que as operações remontam a 2022.

<sup>18</sup> Veja-se, a este título, o processo C-424/12, com acórdão de 06-02-2014, segundo o qual, “*no âmbito de uma operação sujeita ao regime da autoliquidation, (...), a Diretiva IVA [2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006] e o princípio da neutralidade fiscal não se opõem a que o beneficiário de serviços fique privado do direito a dedução do IVA que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura mal passada, (...)*” (vide decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 405/2018-T) (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, o processo C-691/17, com decisão de 11-04-2019 refere que “*resulta das considerações precedentes que a Diretiva 2006/112, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática da autoridade tributária segundo a qual, na inexistência de suspeitas de fraude, a referida autoridade recusa a uma empresa o direito a dedução do IVA que esta empresa, enquanto destinatária de serviços, pagou indevidamente ao fornecedor desses serviços com base numa fatura por este emitida de acordo com as regras do regime ordinário do IVA, quando a operação pertinente estava abrangida pelo mecanismo de autoliquidation, sem que a autoridade tributária – avalie, antes de recusar o direito a dedução, se o emitente dessa fatura errada pode devolver ao destinatário da mesma o montante de IVA indevidamente pago e se pode retificá-la e regularizá-la, em conformidade com a legislação nacional aplicável, para obter o reembolso do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública, ou – decida reembolsar, ela mesma, ao destinatário dessa mesma fatura o imposto indevidamente pago ao emitente desta e que este último, em seguida, pagou indevidamente à Fazenda Pública. [...]*”.

*autoliquidação e exercício do direito à dedução implícitos, que se reconduziria a eliminar completamente os comandos legislativos. (...)".*

6.45. E, como se refere no Acórdão do STA de 27-02-2013 (processo n.º 1079/12), ao qual aqui se adere, com as necessárias adaptações, “(...)*há que separar a situação decorrente da reparação do erro em que a recorrente e a prestadora de serviço incorram e que foi da sua inteira responsabilidade e que terá de ser resolvido entre as mesmas. O mencionado erro não pode, porém, impedir a Fazenda Pública de fazer cumprir a lei. Se a Administração Tributária não pudesse, nestes casos, regularizar a situação, impondo a liquidação adicional ao verdadeiro sujeito passivo, estava encontrada a forma de contornar o regime legal denominado de reversão de sujeitos passivos instituído para prevenir, como ficou dito, a fraude fiscal*” sendo que “*o indevido pagamento do IVA por parte da prestadora de serviços poderia ter sido resolvido pela devolução das facturas pela recorrente para serem rectificadas ou solicitando àquela que efectuasse a regularização prevista no artigo 78.º/3 do CIVA, sendo a impugnante/recorrente reembolsada, pela prestadora dos serviços, do IVA que lhe foi indevidamente liquidado. (...).*”.

6.46. Nestes termos, face ao acima exposto, conclui-se pela conformidade das liquidações adicionais de IVA e juros, emitidas com base na correção aritmética identificada pelos SIT no âmbito da ação inspectiva, determinando-se a sua manutenção.

6.47. Em consequência, conclui-se pela improcedência do pedido arbitral no que diz respeito às liquidações de IVA objecto do PPA.

#### ***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

6.48. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

- 6.48.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;
  - 6.48.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
- 6.49. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## 7. DECISÃO

- 7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:
  - 7.1.1. Julgar procedente a excepção invocada pela Requerida relativa à ilegalidade da cumulação dos pedidos formulados pela Requerente e, em consequência, admitir o pedido respeitante às liquidações de IVA que a Requerente declarou pretender ver apreciado no presente processo, ao abrigo do disposto no artigo 4º, nº 3, do CPTA e, em consequência, absolver a Requerida da instância quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC incluída e identificada no PPA;
  - 7.1.2. Julgar improcedente o pedido arbitral relativo ao pedido de anulação das liquidações de IVA e juros identificadas no PPA, por não enfermarem estas da ilegalidade que lhe foi imputada pela Requerente, mantendo-se as mesmas na ordem jurídica;
  - 7.1.3. Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do presente processo.

**Valor do processo:** Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e o determinado no ponto 4.5., desta Decisão, fixa-se o valor do processo em EUR 23.621,33.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 1.224,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2026

O Árbitro,

Sílvia Oliveira