

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 792/2025-T

Tema: IVA. Regularização por redução de preço. Prazo. Fundamentação formal e substancial.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. João Belo Nunes e Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 10-11-2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., UNIPESSOAL LDA (doravante abreviadamente designada por “A...” ou “Requerente”), sociedade dissolvida e liquidada, titular que foi do número de identificação fiscal NIPC ..., matriculada que foi na Conservatória do Registo Comercial sob o mesmo número, com sede na Rua ..., n.º..., ..., distrito e Concelho de Lisboa, freguesia das..., Lisboa, e com o capital social que teve de Euro 3.000,00, aqui representada pelo seu liquidatário, apresentou em 03-09-2025 pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação da liquidação adicional de IVA referente ao período do 4.º trimestre de 2023 (2312T), com o n.º ... e o reembolso do Imposto de IVA indevidamente liquidado por referência ao pedido de reembolso de IVA n.º..., efetuado nos termos do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho (alterado e republicado pelo Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro), na declaração periódica de IVA 202312T, no montante de € 359.014,51, e para o qual só foi reembolsado o valor de € 17.120,60.

1.

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 05-09-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os dois primeiros signatários e o Senhor Dr. Manuel Poiares, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21-10-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 10-11-2025.

Na mesma data foi proferido despacho no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso assim o pretendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 15-12-2025, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 16-12-2025, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

Na sequência de renúncia do Senhor Dr. Manuel Poiares, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, por despacho de 22-12-2025, designou como árbitro, em sua substituição, o Senhor Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado, que declarou aceitar o encargo, no prazo aplicável. A designação foi notificada às Partes que não manifestaram vontade de a recusar, pelo que o Senhor Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado passou a integrar o Tribunal Arbitral em 14-01-2026.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciais e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente (actualmente extinta) assumiu a forma jurídica de uma sociedade por quotas de direito português, com sede e direção efetiva neste território, qualificando, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), como um sujeito passivo residente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código daquele imposto no regime geral de tributação;
- B) A Requerente tinha como objeto a prestação de serviços de gestão, marketing, consultoria e, de forma geral, serviços de apoio e intermediação imobiliária a proprietários de ativos imobiliários em relação à aquisição, remodelação, funcionamento, gestão, arrendamento, venda de imóveis e atividades similares, realizadas por conta de terceiros;
- C) A Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de reembolso de IVA com o n.º ..., efetuado nos termos do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho (alterado e republicado pelo Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro), na declaração periódica de IVA 202312T, no montante de € 359.014,51;
- D) Na sequência da apresentação do pedido de reembolso, foi aberta uma acção de inspeção à Requerente credenciada pela Ordem de Serviço nº OI2024..., para o ano de 2023;

- E) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária (RIT) que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

IV.2. Análise do pedido de reembolso

IV.2.1. Atividade desenvolvida pelo sujeito passivo

Nos esclarecimentos prestados pelo contribuinte o mesmo referiu que:

A A... Unipessoal LDA iniciou a sua atividade em Portugal em 29 de outubro de 2021. A sociedade é uma subsidiária da B..., líder de um grupo empresarial multinacional que oferece vários serviços imobiliários e tecnológicos.

Especificamente, a A... Unipessoal LDA era uma entidade comercial estabelecida em Lisboa cujo objeto social era a prestação de serviços de gestão, marketing, consultoria e, em geral, de apoio a sociedades imobiliárias (SPV) destinadas à compra e venda de ativos imobiliários residenciais.

O principal cliente da sociedade era a sociedade imobiliária do Grupo em Portugal, a C..., SA.

Os serviços prestados pela A... Unipessoal LDA à sociedade imobiliária foram determinados por um Acordo de Gestão de Ativos (Asset Management Agreement), cuidadosamente preparado por advogados locais e especialistas na matéria. A comissão cobrada pelos serviços prestados (asset management fee) foi considerada igual e em condições de concorrência. A este respeito, a comissão de gestão de ativos é a contrapartida pela prestação de serviços (finanças, contabilidade e administração, jurídico, recursos humanos e marketing), e a utilização de serviços de TI e tecnológicos. No entanto, devido à saída planeada do Grupo D... do mercado português, um terceiro fornecedor externo (E..., S.A.) assumiu a oferta de serviços de gestão à sociedade imobiliário. A A... Unipessoal LDA foi assim dissolvida a 8 de dezembro de 2023."

"Até à dissolução e liquidação da sociedade a atividade era exercida na sua sede, sita na Av. ..., nº..., ..., ..., em Lisboa, sendo as instalações arrendadas."

IV.2.2. Justificação do sujeito passivo para a existência do crédito de imposto

"O valor dos serviços prestados pela empresa era determinado com base no volume de negócios da sociedade imobiliária a quem eram prestados os serviços.

No decorrer de 2022 foi estabelecido um "Asset management agreement", a nível do grupo multinacional em que a empresa se insere, em que o serviço a cobrar é determinado em função do valor da carteira de imóveis da sociedade imobiliária a quem é prestado o serviço, o que originou uma correção aos valores faturados, implicando a redução dos mesmos. Embora esta correção tenha tido impacto contabilístico nas contas do exercício de 2022, a emissão do respetivo documento retificativo (nota de crédito) apenas ocorreu no ano 2023, dando origem ao crédito de imposto.

Desde o início, o plano de negócios foi contemplado para escalar exponencialmente volumes de transações e fornecer vários serviços de gestão, marketing e corporativos gerais a diferentes sociedades imobiliárias.

No entanto, dado o ambiente inflacionário elevado pós-COVID e o aumento da taxa de juro, o abrandamento do mercado imobiliário residencial, que atingiu Portugal e Lisboa especificamente, fez com que a sociedade imobiliária incorresse em perdas significativas,

o que forçou a interrupção de quaisquer outras aquisições em Portugal. Uma vez que as taxas de gestão de ativos que a A... Unipessoal LDA cobrava à sociedade imobiliária é baseada no valor médio da carteira de imóveis durante um determinado período, as receitas diminuíram e isso resultou numa perda acumulada de -€3.828.225,32 (nos anos de 2021 a 2023).

A atividade da A... Unipessoal LDA era apenas sustentado pelas injeções de capital provenientes do acionista, B... Por conseguinte, o acionista foi forçado a liquidar a A... Unipessoal LDA em 8 de dezembro de 2023 devido às perdas que se verificavam não só na A... Unipessoal LDA, mas em todo o grupo empresarial.

Antes de decidir sair do mercado português, o plano de negócios contemplava a utilização do crédito de IVA em compensação com receitas futuras provenientes de novas linhas de negócio e dos serviços prestados a sociedades imobiliárias, mas os resultados negativos obrigaram à liquidação da A... Unipessoal LDA e, por conseguinte, à impossibilidade de utilização do crédito de IVA e ao pedido de reembolso do mesmo."

IV.2.3. Caracterização e enquadramento das operações ativas e das que deram lugar à liquidação de imposto a favor do Estado, no período em análise

Por forma a ter uma noção global do comportamento do sujeito passivo, apresenta-se no quadro seguinte um resumo da Base Tributável e do imposto a favor do Estado, para os períodos de 202303T a 202312T.

Campos / Período de análise	202303T	202306T	202309T	202312T	TOTAL 2023
3 - Taxa normal	7 750,00	0,00	0,00	22 188,75	29 938,75
16 - Prest. Serv. Imp. Liquidado p/ Declarante	31 714,83	0,00	0,00	1 940 286,34	1 972 001,17
Total da base tributável	39 464,83	0,00	0,00	1 962 475,09	2 001 939,92
3 - Taxa normal	1 782,50	0,00	0,00	5 103,41	6 885,91
17 - Prest. Serv. Imp. Liquidado p/ Declarante	7 294,41	0,00	0,00	446 265,86	453 560,27
Total do Imp. a favor do Estado	9 076,91	0,00	0,00	451 369,27	460 446,18

Foram analisados documentos representativos das várias rubricas, respeitantes às vendas realizadas, nomeadamente, balancetes analíticos, extratos de conta corrente das contas de IVA liquidado (2433), extrato da classe (7), bem como cópia das faturas de valor mais elevado referentes aos vários campos da declaração periódica de IVA, e constatou-se que:
a) No campo 3, o sujeito passivo registou operações tributadas à taxa normal (23%), que correspondem à prestação de serviços entre empresas do grupo, faturados ao adquirente C..., S.A, NIF..., cujos serviços são: informática, finanças, empresariais, contabilidade, tesouraria, recursos humanos, marketing, operações de vendas, consultoria jurídica no domicílio imobiliário, entre outros serviços diversos, conforme contrato, que refere que "Como contrapartida pela prestação dos Serviços, o ... pagará à A... Portugal uma comissão de gestão de activos igual a 0,5% do Valor de Transação de cada ativo imobiliário comercializado (as "Comissões", pelos serviços prestados pela A....").

b) No campo 16, refere-se a prestações de serviços e licenças entre empresas do grupo acordados nos anos de 2022 e 2023, faturados pela empresa mãe B... S.p.A., NIF IT..., com sede em Itália, cujo imposto foi liquidado pelo declarante.

Efetuado o cruzamento entre a aplicação e-fatura, os extratos de conta corrente remetidos pelo sujeito passivo e os valores constantes das declarações periódicas, relativamente às operações ativas, não se identificam desconformidades.

IV.2.4. Caracterização e enquadramento das operações passivas e das que deram origem ao imposto a favor do Sujeito Passivo, no período em análise.

No quadro seguinte apresenta-se um resumo do imposto a favor do sujeito passivo, para os períodos de 202303T a 202312T.

Campos / Período de análise	202303T	202306T	202309T	202312T	TOTAL 2023
24 - Outros bens e serviços	17 221,57	3 782,38	8 740,97	447 821,86	477 566,78
40 - Reg. favor Sujeito Passivo	0,00	0,00	0,00	341 893,91	341 893,91
Total do Imposto a favor do sp	17 221,57	3 782,38	8 740,97	789 715,77	819 460,69

Foram analisadas cópias das faturas de valores mais elevados referente aos seguintes campos das declarações periódicas de IVA, e constatou-se que:

- a) No campo 24 (outros bens e serviços) o sujeito passivo deduziu o imposto suportado em gastos relacionados com a atividade desenvolvida, nomeadamente honorários de advogados, serviços de contabilidade, serviços Google, assessoria de relações publicas, arrendamento de um gabinete privado, salas de reunião e estacionamento. Neste campo também se encontra o IVA declarado no campo 16.
- b) No campo 40, o sujeito passivo regularizou a seu favor o imposto originado pela emissão da nota de crédito nº NC 2023/3 de 2023-11-30 com IVA no valor de € 341.893,91 (emitida no 4º trimestre de 2023 ao cliente C..., S.A, NIF...) para correção das faturas nºs FA 2022/4 a FA 2022/10 com IVA no valor total de € 348.239,91, emitidas durante o ano de 2022, tendo sido esclarecido pelo sujeito passivo "(...) que o serviço a cobrar é determinado em função do valor da carteira de imóveis da sociedade imobiliária a quem é prestado o serviço, o que originou uma correção aos valores faturados, implicando a redução dos mesmos. Embora esta correção tenha tido impacto contabilístico nas contas do exercício de 2022, a emissão do respetivo documento retificativo (nota de crédito) apenas ocorreu no ano 2023, dando origem ao crédito de imposto.". Situação abordada no capítulo V deste Relatório.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

Da análise efetuada no âmbito do procedimento de inspeção, com a profundidade que se considerou adequada, e considerando os esclarecimentos prestados, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se quantificam.

Releva ainda referir que a fundamentação legal mencionada se reporta à legislação em vigor, à data dos factos.

V.1. Operações passivas - IVA indevidamente deduzido - Regularização a Favor Sujeito Passivo

Da análise aos elementos enviados constata-se que relativamente às operações passivas, na declaração periódica de IVA do período 202312T, foi declarado no campo 40

(regularização a favor do sujeito passivo), o montante de € 341.893,91 relativo à nota de crédito nº NC 2023/3 de 2023-11-30, emitida ao cliente C..., S.A, NIF..., nomeadamente:

Nota de Crédito emitida por A...			Unipessoal Lda		
Nota de Crédito		NIF Adquirente	Descrição dos serviços prestados	Valor	
N.º	Data			Tributável	IVA(23%)
NC 2023/3	30/11/2023		Serviços inter-companhia, referentes a dezembro 2022, conforme contrato FA.2022/4 a 10 002 - Erro nas quantidades/preços	1 486 495,28 €	341 893,91 €
			TOTAL	1 486 495,28 €	341 893,91 €
					1 828 389,19 €

Conforme indicado no quadro anterior, a nota de crédito nº 2023/3 de 2023-11-30, corrigiu o valor tributável das faturas nºs FA 2022/4 a FA 2022/10 emitidas no exercício anterior (2022), nomeadamente:

Nº Fatura	NIF Emitente	NIF Adquirente	Data de Emissão	Tipo do Doc	Base Tributável	IVA	Total	DP IVA
FA 2022/4			2022-07-31	FT	749 284,18	172 335,36	921 619,54	202209T
FA 2022/5			2022-07-31	FT	127 467,00	29 317,41	156 784,41	
FA 2022/6			2022-09-26	FT	127 467,00	29 317,41	156 784,41	
FA 2022/7			2022-09-27	FT	127 467,00	29 317,41	156 784,41	
FA 2022/8			2022-10-07	FT	127 467,00	29 317,41	156 784,41	
FA 2022/9			2022-11-30	FT	127 467,00	29 317,41	156 784,41	
FA 2022/10			2022-12-30	FT	127 467,00	29 317,41	156 784,41	
			TOTAL		1 514 086,18	348 239,82	1 862 326,00	

Através do email de 2024-05-22 (Anexo 2), o sujeito passivo prestou os seguintes esclarecimentos:

"1 - Os serviços faturados através da emissão das faturas 202214 a 202211 foram prestados no decorrer do ano 2022.

Conforme indicado no contrato de prestação de serviços, os serviços prestados compreendem serviços de marketing, de apoio informático, serviços financeiros, nomeadamente, gestão de pagamento a fornecedores, de apoio administrativo e legal às transações de aquisição e venda de imóveis e de gestão administrativa.

2 - O valor dos serviços prestados pela empresa era determinado com base no volume de negócios da sociedade imobiliária a quem eram prestados os serviços.

No decorrer de 2022 foi estabelecido um "Asset management agreement", a nível do grupo multinacional em que a empresa se insere, em que o serviço a cobrar é determinado em função do valor da carteira de imóveis da sociedade imobiliária a quem é prestado o serviço, o que originou uma correção aos valores faturados, implicando a redução dos mesmos. Embora esta correção tenha tido impacto contabilístico nas contas do exercício de 2022, a emissão do respetivo documento retificativo (nota de crédito) apenas ocorreu no ano 2023, dando origem ao crédito de imposto.

3 - A nota de crédito nº NC 2023/3, foi emitida ao abrigo do nº 2 do artigo 78º do Código do IVA, ou seja, redução do valor tributável da operação em consequência de redução do contrato."

Assim, de acordo com os esclarecimentos do sujeito passivo os serviços foram prestados ao cliente tendo o seu valor tributável sido reduzido com base no "Asset management agreement", estabelecido em 2022, e por esse motivo emitiu a nota de crédito ao abrigo do n.º 2 do artigo 78.º do CIVA.

Com base no enquadramento/esclarecimentos do sujeito passivo, transcrevemos o n.º 2 do artigo 78.º do CIVA:

"2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável".

De acordo com o n.º 2 do artigo 78º do CIVA, a regularização do imposto tem que ser efetuada até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram a redução do valor tributável.

Como o sujeito passivo esclarece, a circunstância que determinou a redução do valor tributável ocorreu em 2022 (tendo inclusive tido impacto nas contas do exercício de 2022) pelo que, a emissão da nota de crédito em questão, e a respetiva regularização do imposto a favor do sujeito passivo, no montante de € 341.893,91, efetuada na declaração periódica relativa ao 4º trimestre de 2023 não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78º do CIVA. Assim, a regularização efetuada não é aceite fiscalmente.

Por outro lado, verifica-se que a referida nota de crédito anula na sua quase totalidade as faturas 2 a 10 emitidas entre julho e dezembro de 2022, ou seja, o montante faturado de € 1514 086, 18, foi anulado em € 1 486 495,28, resultando o montante de € 27 590,90.

Para efeitos da referida anulação o sujeito passivo menciona na nota de crédito o descritivo "002-Erro nas quantidades/preços", não justificando detalhadamente, por cada uma das faturas emitidas, em que serviços se verificou o erro e quais os motivos, de forma a se validar a respetiva correção.

Acresce-se ainda que, a emissão da nota de crédito coincide com o período em que o sujeito passivo cessa a atividade, não se verificando a emissão de novas faturas que eventualmente pudessem corrigir as que foram objeto de correção.

Pelo exposto, o valor evidenciado no campo 40, relacionado com a nota de crédito também não será aceite nos termos do artigo 20º do Código do IVA, dado não ser possível validar os montantes e respetivos motivos pelos quais estão a ser corrigidas as faturas emitidas em 2022.

No quadro seguinte apresenta-se o total de imposto de IVA indevidamente deduzido pelo sujeito passivo, por período, conta de IVA e artigo infringido.

IVA indevidamente deduzido								
Período	Campo da DP' IVA	Descrição	Data contab	Diário	Nº Doc	IVA	Conta IVA	Artigo infringido
202312T	40	CUST [] C...	30/11/2023	Credit Memo	CMMPT01	341 893,91 €	243412213231 - IVA Rg Fe P/ Ps Tx normal - MN	Art.º 78.º do CVA
TOTAL						341 893,91 €		

O Anexo 3 integra cópia da nota de crédito nº NC 2023/3, relativa ao IVA indevidamente deduzido no campo 40 da declaração periódica do IVA de 202312T no valor de € 341.893,91.

V.2 Conclusão - Apuramento do valor do imposto a corrigir

Assim, a correção do total de imposto em falta, por dedução indevida, vai ser refletida na declaração periódica do período 202312T, da seguinte forma:

Período	Ponto	Campo DP	Declarado	Correção	Corrigido
202312T	V.2	40- Regularização a favor do sujeito passivo	341 893,91 €	341 893,91 €	0,00 €
TOTAL CORREÇÕES					341 893,91 €

(...)

IX. Outros elementos relevantes

IX.1. Justificação do crédito de imposto

As razões que justificam a maior parte do crédito de imposto resultam da nota de crédito nº NC 2023/3 de 2023-11-30 com IVA no valor de € 341.893,91 (emitida no 4º trimestre de 2023 ao cliente C..., S.A, NIF ...) para correção das faturas nºs FA 2022/4 a FA 2022/10, emitidas durante o ano de 2022.

Esta regularização a favor do sujeito passivo foi considerada indevida (situação abordada no capítulo V deste Relatório). Também se verificou que houve dedução de imposto respeitante a serviços necessários ao desenvolvimento da sua atividade.

IX.2. Reflexo das correções no pedido de reembolso

A declaração onde foi efetuado o pedido de reembolso (202312T) calculou um crédito de imposto a favor do sujeito passivo no montante de € 359.014,51.

As correções propostas conduzem à redução do crédito de imposto para o montante de € 17.120,60 [€ 359.014,51 (crédito imposto calculado)-€ 341.893,91 (total de correções)].

Assim, propõe-se o deferimento parcial do pedido de reembolso no montante de € 17.120,60.

Relativamente às liquidações que das correções efetuadas resultarem, são devidos juros compensatórios, nos termos do artigo 35º da LGT.

(...)

X.1.- Exercício do direito de audição

Na petição apresentada o sujeito passivo refere que:

(...), embora a nota de crédito respeite à correção de serviços prestados no ano 2022, com origem na implementação de um novo contrato de prestação de serviços (Asset management agreement) e o valor tenha impactado as contas do exercício de 2022, por via da rubrica "Devedores e credores por acréscimos", as negociações relativas a negociação do novo contrato apenas terminaram em 2023 (em período próximo do encerramento das contas) e o contrato em questão apenas foi assinado durante o 3º trimestre de 2023, concretamente em 13 de julho (contrato enviado por e-mail em 8 de abril de 2024).

Desta forma, é nosso entendimento que a nota de crédito não poderia ser emitida antes da contratualização do novo acordo. Por outro lado, encontrando-se o sujeito passivo enquadrado no regime do IVA trimestral, a emissão do documento de retificação em 2023-

11-30, cumpre o requisito de regularização do imposto até ao final do período de imposto seguinte (4º trimestre de 2023) àquele que se verificaram as circunstâncias que determinaram a redução do valor tributável (data da assinatura do contrato)."

X.2. - Resposta ao direito de audição exercido

Relativamente à alegação do sujeito passivo de que a nota de crédito foi originada pela implementação do novo contrato de prestações de serviços (Asset management agreement) assinado durante o 3º trimestre de 2023, no mês de julho de 2023 (contrato enviado por e-mail em 8 de abril de 2024), importa referir que o contrato em causa, foi recebido em 08 de abril de 2024 como documento de suporte à fatura emitida no exercício de 2023, fatura nº FT FA.2023/5 de 2023-11-30, conforme resposta do sujeito passivo através do email de 2024-04-08 (Anexo 6).

Por outro lado, da análise ao contrato assinado no mês de julho de 2023 (Anexo 7), o mesmo esclarece no ponto 3.6 (página 5 do Anexo 7), que:

"3.6. The Parties mutually acknowledge that, prior to the execution of this Agreement, A... has already commenced on 1 January 2023 to provide to the Principal certain of the Services listed in Annex 1 and, therefore, hereby agree that the provisions of this Agreement shall also apply to such Services which were performed by A... in favour of the Principal prior to the execution of this Agreement.", ou seja, as partes reconhecem que antes da celebração do acordo a A... já começou em 01 de janeiro de 2023 a prestar alguns dos serviços enumerados no Anexo 1 e, por conseguinte, acordam que as disposições do acordo se aplicam igualmente a esse serviços prestados a partir de 01 de janeiro de 2023.

Face ao exposto, a AT considera que o contrato assinado no mês de julho de 2023 não justifica a emissão da nota de crédito nº NC 2023/3 em 2023-11-30, tendo em conta que aquela Nota de Crédito está a corrigir serviços prestados no decorrer do ano 2022 (faturados através da emissão das faturas 2022/4 a 2022/10), conforme foi esclarecido pelo sujeito passivo através do email de 2024-05-22 (Anexo 2).

- F) Na sequência da inspecção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação adicional de IVA nº..., que consta dos anexos à reclamação graciosa, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere o «Corte ao valor do reembolso pedido» no montante de € 341.893,91;
- G) Em 30-11-2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação referida, que veio a ter o n.º ...2024... (documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 24-07-2025, proferido pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, que consta do processo administrativo, em que se remete para os fundamentos de uma informação, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

V – ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

12. Analisada a petição, bem como o RIT constatou-se que a reclamante foi objeto de um procedimento de inspeção interna a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2024..., realizado pela Direção de Finanças de Lisboa, de âmbito parcial (IVA), em consequência do pedido de reembolso, no valor de € 359.014,51, efetuado na DP do período de 2023/12T.

3. Quanto ao alegado, relativamente à notificação, no caso das pessoas coletivas, é aplicável o art.º 41.º do CPPT, o qual, na redação que lhe foi conferida pela Lei do Orçamento do Estado para 2019, previa o seguinte:

“As pessoas coletivas e sociedades são citadas ou notificadas na sua caixa postal eletrónica ou na sua área reservada do Portal das Finanças, nos termos previstos no art.º 38.º-A do CPPT, ou na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem”.

14. Assim, em 01/03/2024 foi a reclamante notificada, através do Via CTT, do início de procedimento inspetivo interno, nos termos do n.º 2 do artigo 69.º da LGT.

15. Entretanto, em 05/03/2024, 16/04/2024 e 20/05/2024, foi a reclamante notificada, nos termos do n.º 10 do art.º 39.º do CPPT, através do Via CTT, do pedido de elementos e/ou prestação de esclarecimentos - Reembolso de IVA, artigo 59.º n.º 4 da LGT e artigo 48.º do RCPITA.

16. Em resposta àquela notificação, a reclamante enviou os elementos solicitados entre os dias 14/03/2024 a 22/05/2024 (cfr. anexo 2 e anexo 6 do RIT).

17. Em 26/06/2024 foi a reclamante considerada notificada, através do Via CTT, a fim de se pronunciar sobre o projeto de relatório de inspeção, nos termos dos artigos 60.º da LGT e do artigo 60.º do RCPITA, tendo a mesma exercido o seu direito de participação, através do Portal, em 10/07/2024 (cfr. Anexo 5 – Direito de Audição do RIT).

18. Posteriormente, em 27/07/2024, a reclamante foi notificada, através do Via CTT, do relatório da inspeção (cfr. artigo 62.º do RCPITA).

19. Nesta sequência, em 17/08/2024 foi a reclamante notificada da “Liquidação Adicional feita com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária”, também através do Via CTT, da qual consta a seguinte informação:

“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 repercute-se para os períodos de imposto seguintes”.

20. Nesta sede, a reclamante vem alegar que, no caso de sociedades dissolvidas e liquidadas, a notificação da liquidação deveria ter sido efetuada na pessoa do liquidatário.

21. Sucedeu que o normativo que contém tal previsão (n.º 3 do art.º 41.º), menciona expressamente que tal deverá ocorrer nas situações previstas no n.º 2 do mesmo artigo, ou seja, nos casos em que não seja possível efetuar a citação na pessoa do representante, tal citação realizar-se-á na pessoa de qualquer funcionário, capaz de a transmitir, funcionário esse que se encontre na sede ou em qualquer dependência da pessoa coletiva.

22. Ora resulta, do exposto que as notificações efetuadas obedeceram ao estipulado no n.º 1 do art.º 41.º do CPPT, e que a reclamante sempre tomou conhecimento do teor das mesmas, na medida em que sempre se pronunciou, quer ao pedido de elementos adicionais quer no exercício de audição prévia no RIT, pelo que, o alegado pela reclamante não tem acolhimento.

23. Quanto à correção efetuada pela IT, por incumprimento do n.º 2 do art.º 78.º do CIVA, importa salientar o seguinte:

4. Decorre da al. b) do art.º 29.º do CIVA, que os sujeitos passivos do imposto são obrigados a emitir fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhe sejam efetuados antes da data dessas operações.

25. Cumprir esta obrigação, procedimento que constitui um elemento estruturante da mecânica do IVA, significa documentar as transações efetuadas, conferindo-lhes a transparência necessária.

26. Sempre que é efetuada uma operação tributável, a emissão da respetiva fatura aproveita a todos os que nela participaram, a saber: ao operador económico beneficiário da transação, que adquire o direito à dedução do imposto e a possibilidade de provar às autoridades que as suas aquisições foram tributadas; ao fornecedor que assim pode demonstrar que liquidou o imposto; à Administração Fiscal, que vê facilitada a sua tarefa de controlo das operações tributáveis e de cruzamento de dados entre sujeitos passivos.

27. Estabelece o n.º 1 do art.º 78.º do CIVA, que, se por qualquer circunstância, após ter sido emitida a fatura, houver retificação do valor tributável de uma determinada operação, deve proceder-se à correspondente regularização com recurso à emissão do documento adequado em conformidade com o prescrito nos art.ºs 36.º e seguintes do CIVA.

28. Depois de registada a operação – registo que, nos termos do art.º 45.º do CIVA, deve ocorrer após a emissão das correspondentes faturas até à apresentação das declarações periódicas, ou no caso de as mesmas não terem sido apresentadas, até ao termo do seu prazo legal de entrega -, e tendo a mesma sido anulada ou o seu valor tributável sido reduzido, por motivo de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, devolução de mercadorias ou abatimento/desconto pôde o fornecedor, até ao termo do período seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que justificaram a sua anulação ou redução da sua base tributável retificar o imposto que liquidou em excesso.

29. De acordo com o RIT, verificaram-se as seguintes situações:

“Da análise aos elementos enviados constata-se que relativamente às operações passivas, na declaração periódica de IVA do período 202312T, foi declarado no campo 40 (regularização a favor do sujeito passivo), o montante de € 341.893,91 relativo à nota de crédito n.º NC 2023/3 de 2023-11-30, emitida ao cliente C...S.A, NIF..., (...);
(...)

(...) a nota de crédito n.º 2023/3 de 2023-11-30, corrigiu o valor tributável das faturas n.ºs FA 2022/4 a FA 2022/10 emitidas no exercício anterior (2022), (...);
(...)

De acordo com o n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, a regularização do imposto tem que ser efetuada até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram a redução do valor tributável.

(...)

Como o sujeito passivo esclarece, a circunstância que determinou a redução do valor tributável ocorreu em 2022 (tendo inclusive tido impacto nas contas do exercício de 2022) pelo que, a emissão da nota de crédito em questão, e a respetiva regularização do imposto a favor do sujeito passivo, no montante de € 341.893,91, efetuada na declaração periódica relativa ao 4.º trimestre de 2023 não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA. Assim, a regularização efetuada não é aceite fiscalmente.

Por outro lado, verifica-se que a referida nota de crédito anula na sua quase totalidade as faturas 2 a 10 emitidas entre julho e dezembro de 2022, ou seja, o montante faturado de € 1 514 086,18, foi anulado em € 1 486 495,28, resultando o montante de € 27 590,90.

Para efeitos da referida anulação o sujeito passivo menciona na nota de crédito o descriptivo “002-Erro nas quantidades/preços”, não justificando detalhadamente, por cada uma das faturas emitidas, em que serviços se verificou o erro e quais os motivos, de forma a se validar a respectiva correção.

Acresce ainda que, a emissão da nota de crédito coincide com o período em que o sujeito passivo cessa a atividade, não se verificando a emissão de novas faturas que eventualmente pudessem corrigir as que foram objeto de correção.

Pelo exposto, o valor evidenciado no campo 40, relacionado com a nota de crédito também não será aceite nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, dado não ser possível validar os montantes e respetivos motivos pelos quais estão a ser corrigidas as faturas emitidas em 2022”.

30. Em sede do exercício do direito de audição no âmbito do procedimento inspetivo a reclamante refere o seguinte:

“(...), embora a nota de crédito respeite à correção de serviços prestados no ano 2022, com origem na implementação de um novo contrato de prestação de serviços (Asset management agreement) e o valor tenha impactado as contas do exercício de 2022, por via da rubrica "Devedores e credores por acréscimos", as negociações relativas a negociação do novo contrato apenas terminaram em 2023 (em período próximo do encerramento das contas) e o contrato em questão apenas foi assinado durante o 3º trimestre de 2023, concretamente em 13 de julho (contrato enviado por e-mail em 8 de abril de 2024).

Desta forma, é nosso entendimento que a nota de crédito não poderia ser emitida antes da contratualização do novo acordo. Por outro lado, encontrando-se o sujeito passivo enquadrado no regime do IVA trimestral, a emissão do documento de retificação em 2023-11-30, cumpre o requisito de regularização do imposto até ao final do período de imposto seguinte (4.º trimestre de 2023) àquele que se verificaram as circunstâncias que determinaram a redução do valor tributável (data da assinatura do contrato).”

31. Não obstante, os SIT concluíram pela manutenção das correções apuradas, com os seguintes fundamentos:

“Relativamente à alegação do sujeito passivo de que a nota de crédito foi originada pela implementação do novo contrato de prestações de serviços (Asset management agreement) assinado durante o 3º trimestre de 2023, no mês de julho de 2023 (contrato enviado por e-mail em 8 de abril de 2024), importa referir que o contrato em causa, foi recebido em 08 de abril de 2024 como documento de suporte à fatura emitida no

exercício de 2023, fatura n.º FT FA.2023/5 de 2023-11-30, conforme resposta do sujeito passivo através do email de 2024-04-08 (Anexo 6).

Por outro lado, da análise ao contrato assinado no mês de julho de 2023 (Anexo 7), o mesmo esclarece no ponto 3.6 (página 5 do Anexo 7), que (...) as partes reconhecem que antes da celebração do acordo a A... já começou em 01 de janeiro de 2023 a prestar alguns dos serviços enumerados no Anexo 1 e, por conseguinte, acordam que as disposições do acordo se aplicam igualmente a esses serviços prestados a partir de 01 de janeiro de 2023.

Face ao exposto, a AT considera que o contrato assinado no mês de julho de 2023 não justifica a emissão da nota de crédito n.º NC 2023/3 em 2023-11-30, tendo em conta que aquela Nota de Crédito está a corrigir serviços prestados no decorrer do ano 2022 (faturados através da emissão das faturas 2022/4 a 2022/10), conforme foi esclarecido pelo sujeito passivo através do email de 2024-05-22 (Anexo 2)".

32. Acresce que, nesta sede, é também possível verificar que a Nota de crédito n.º NC 2023/3 com data de emissão de 30/11/2023, com um valor base de € 1.486.495,28, com IVA no valor de € 341.893,91 emitida ao cliente C..., S.A, NIF ..., consta com data de carga de 2024-02-19 / 19:28 e não tem qualquer carimbo do cliente.

33. Mais, a referida Nota de crédito foi comunicada em 19/02/2024, quando o prazo legal da comunicação à Autoridade Tributária, através do ficheiro SAF-T, em 2023, era até ao dia 8 do mês seguinte, ao da sua emissão, ou seja, deveria ter sido até 08/12/2023.

34. Face ao exposto, afigura-se que a correção apurada pela IT não merece qualquer reparo, pelo que consideramos que a liquidação objeto de reclamação não enferma de qualquer vício que possa comprometer a sua validade, não existindo quaisquer elementos que contrariem o seu resultado.

35. Cumpre ainda referir que por não se verificarem, in casu, os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

VI – CONCLUSÃO

Face ao acima exposto e, salvo melhor entendimento, propõe-se o INDEFERIMENTO, do pedido, de acordo com os fundamentos da presente informação, devendo ser notificada a reclamante, para efeitos do exercício do direito de audição, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT.

VII - INFORMAÇÃO SUCINTA

Atendendo aos fundamentos de facto e de direito constantes do projeto de decisão, foi exarado em 23/06/2025, despacho no sentido do indeferimento do pedido, pelo Diretor de Finanças Adjunto, por delegação, relativamente à liquidação adicional de IVA n.º 2024 ... do período de 2023/12T, no valor reembolsado de € 17.120,60.

A reclamante foi notificada, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, para exercer o direito de audição prévia, no prazo de 15 (quinze) dias, através do ofício n.º ..., de 24/06/2025, expedido através do registo CTT – RH ... PT, datado de 24/06/2025.

Considerando o estatuído no art.º 39.º do CPPT, quanto à perfeição das notificações, a notificação considera-se efetuada em 27/06/2025, pelo que, o termo do prazo para exercer tal direito ocorreu em 14/07/2025.

Uma vez que, até à presente data, a reclamante não exerceu o seu direito e que se mantêm válidos os fundamentos constantes do projeto de decisão, no qual é proposto o INDEFERIMENTO do pedido, deverá o mesmo ser convidado em definitivo.

- I) Em 03-09-2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

A Requerente apresentou um pedido de reembolso de IVA que foi recusado quanto ao valor de uma nota de crédito, emitida em 2023, respeitante a facturas emitidas no ano de 2022.

A Requerente explicou que, «no decorrer de 2022 foi estabelecido um “Asset management agreement”, a nível do grupo multinacional em que a empresa se insere, em que o serviço a cobrar é determinado em função do valor da carteira de imóveis da sociedade imobiliária a quem é prestado o serviço, o que originou uma correção aos valores faturados, implicando a redução dos mesmos. Embora esta correção tenha tido impacto contabilístico nas contas do exercício de 2022, a emissão do respetivo documento retificativo (nota de crédito) apenas ocorreu no ano 2023, dando origem ao crédito de imposto».

Na nota de crédito inclui-se como «descrição dos serviços prestados»: «Serviços inter-companhia referentes a dezembro de 2022, conforme contrato»; «FA 2022/4 a 10» e «002 – Erro nas quantidades/preços» e a sua emissão baseou-se no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a sua recusa no seguinte, em suma:

- «de acordo com o n.º 2 do artigo 78º do CIVA, a regularização do imposto tem que ser efetuada até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram a redução do valor tributável»;
- «a circunstância que determinou a redução do valor tributável ocorreu em 2022 (tendo inclusive tido impacto nas contas do exercício de 2022) pelo que, a emissão da nota de crédito em questão, e a respetiva regularização do imposto a favor do sujeito passivo, no montante de € 341.893,91, efetuada na declaração periódica relativa ao 4º trimestre de 2023 não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78º do CIVA. Assim, a regularização efetuada não é aceite fiscalmente»;
- «o sujeito passivo menciona na nota de crédito o descriptivo “002-Erro nas quantidades/preços”, não justificando detalhadamente, por cada uma das faturas emitidas, em que serviços se verificou o erro e quais os motivos, de forma a se validar a respetiva correção»;
- «o valor evidenciado no campo 40, relacionado com a nota de crédito também não será aceite nos termos do artigo 20º do Código do IVA, dado não ser possível validar os montantes e respetivos motivos pelos quais estão a ser corrigidas as faturas emitidas em 2022»;
- no ponto 3.6 do contrato invocado pela Requerente as partes reconhecem que antes da celebração do acordo a A... já começou em 01 de janeiro de 2023 a prestar alguns dos serviços enumerados no Anexo 1 e, por conseguinte, acordam que as disposições do acordo se aplicam igualmente a esse serviços prestados a partir de 01 de janeiro de 2023, pelo que «aquela Nota de Crédito está a corrigir serviços prestados no decorrer do ano 2022 (faturados através da emissão das faturas 2022/4 a 2022/10), conforme foi esclarecido pelo sujeito passivo através do email de 2024-05-22».

A Requerente suscita as seguintes questões, em suma:

- invoca a nulidade da notificação da liquidação adicional de imposto, porque, no caso de sociedades dissolvidas e liquidadas, a diligência dever ser efectuada na pessoa do liquidatário;

- a sociedade já se encontrava dissolvida e liquidada pelo que a Requerente não devia ter sido notificada através da caixa postal eletrónica ou na área reservada do Portal das Finanças;
- «o contrato em questão foi assinado durante o 3º trimestre de 2023, concretamente em 13 de julho (contrato enviado por e-mail em 8 de abril de 2024) e a emissão do respetivo documento retificativo (nota de crédito) ocorreu no ano 2023, dando origem ao pedido de reembolso de IVA n.º..., efetuado na declaração periódica de IVA 202312», que é a do período seguinte ao da emissão da nota de crédito, pelo que existe «falta de fundamentação do RIT ao afirmar que o sujeito passivo não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78º do CIVA»;
- a Requerente «justificou detalhadamente em que serviços se verificou o erro e quais os motivos, de forma a validar a respetiva correção, explicando com igual minúcia o contexto e período da emissão da nota de crédito e porque razão coincide com o período em que o sujeito passivo cessa a atividade» e «a fundamentação oferecida pelo sujeito passivo de alterar o critério de volume de negócios para valor médio da carteira existente, decidida pelo grupo em 2022, afeta assim no todo o exercício e não uma ou várias faturas casuisticamente»;
- «os serviços de inspecção durante a inspecção não questionaram durante a inspecção o sujeito passivo da necessidade de qualquer outra explicação detalhada», pelo que não tem sustentação a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- com o referido ponto 3.6 do contrato não se pretendia restringir os efeitos retroativos a 1/1/2023, mas sim prever que se aplicavam retroativamente;
- «o RIT não fundamenta em momento algum em que alínea do n.º 1 do art. 20.º do CIVA exclui o valor evidenciado no campo 40, ou se o faz ao abrigo do n.º 2 do mesmo artigo 20 do CIVA».

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no RIT dizendo ainda o seguinte, em suma:

- a Requerente defende que com a referida cláusula do contrato, não se pretendia restringir os efeitos retroactivos a 01-01-2023, mas sim prever que se aplicavam retroativamente em geral, mas o que dela consta é que as partes reconhecem que já

tinham vindo a ser prestados serviços desde o início de 2023 e, que aquele contrato se aplicava a esses serviços, que são necessariamente aqueles (prestados desde 01-01-2023) e não outros anteriores, que agora se pretendem incluir;

- tendo a Requerente informado que «*a comissão cobrada pelos serviços prestados (asset management fee) foi considerada igual e em condições de concorrência*» não está justificado o motivo da redução da quase totalidade do valor dos serviços facturados e, assumidamente prestados;
- as dificuldades económicas da destinatária dos serviços, a par da sua decisão de deixar de operar no mercado português, que esteve na base da redução do valor dos serviços, não constitui uma razão subsumível na previsão do artigo 78.º, n.º 2, do CIVA;
- o Tribunal arbitral é incompetente para apreciar o pedido de reembolso apresentado pela Requerente.

3.2. Fundamentação a atender

Antes de mais, importa esclarecer que a fundamentação a atender é a que a consta do Relatório da Inspecção Tributária (RIT).

Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD decidem segundo o direito constituído (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), estando a sua actividade limitada à declaração da ilegalidade de actos dos tipos referidos no artigo 2.º, n.º 1, do mesmo diploma.

O processo arbitral tributário é, assim, um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), sendo, como este, um meio processual de mera apreciação da legalidade de actos, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

No âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no acto impugnado **tal como ocorreu**, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em

que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas na pendência do processo arbitral, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos.

O que, de resto, se comprehende à luz dos direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efectiva (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP), pois, se a Autoridade Tributária e Aduaneira tivesse invocado outros fundamentos na decisão da reclamação graciosa, a fundamentação do pedido de pronúncia arbitral poderia ser diferente e as provas que o Sujeito Passivo a trazer ao processo poderiam ser diferentes.

Por isso, aquele direito à tutela judicial efectiva não permite que o Tribunal conheça de possíveis fundamentos dos actos impugnados que o sujeito passivo não teve oportunidade de conhecer quando elaborou a sua impugnação e relativamente aos quais não teve oportunidade de utilizar todos os meios de defesa administrativos (reclamação, recurso hierárquico) e contenciosos (impugnação judicial e pedido de constituição do tribunal arbitral) que a lei prevê, nas condições em que a lei atribui esses direitos.

O que, aliás, também é imposto pelo princípio da separação de poderes (artigo 2.º da CRP) à face da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, :

- *Sob pena de violação do princípio da separação de poderes e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos, o tribunal não pode decidir sobre a manutenção de actos que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária (acórdão do STA de 1-6-2011, processo n.º 058/11);*

- *(...) o tribunal não pode introduzir diferentes filtros para escrutinar a legalidade dos actos impugnados ou recorrer a novos fundamentos para os manter na ordem jurídica, estando impedido de invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária, mais não resta do que anular os actos que constituem o objecto (imediato e mediato) da impugnação judicial (acórdão do STA de 31-1-2018, processo n.º 1157/17).*

Por isso, não pode a Administração Tributária e Aduaneira, após a prática do acto, justificá-lo por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa.

Assim, no caso em apreço, não são relevantes os fundamentos «novos» acrescentados pela

Autoridade Tributária e Aduaneira na fundamentação da decisão da reclamação graciosa, atinentes à falta de comunicação ao cliente e falta de carimbo aposto por este na nota de crédito, bem como o não cumprimento do prazo legal da comunicação à Autoridade Tributária, através do ficheiro SAF-T.

Pelo exposto, estes fundamentos não serão considerados para aferir a legalidade do acto impugnado.

3.3. Questão da competência para apreciar o pedido de reembolso

Em situações em que é formulado um pedido de reembolso de IVA e, em vez do reembolso ser decidido, se decide que não há imposto a reembolsar, na medida pretendida, e é emitida uma liquidação nula ou uma liquidação de imposto que a Autoridade Tributária e Aduaneira considera devido, é o acto de liquidação que define a posição final da Administração Tributária e Aduaneira sobre a relação jurídica tributária de IVA no período que está em causa.

Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm competências para apreciar actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT, directamente ou incorporados em actos de segundo ou terceiro graus que os confirmem, nomeadamente decisões de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico, como se infere da alínea a) do n.º 1 do seu artigo e da remissão que nele se faz para o artigo 102.º do CPPT.

E, quando o acto de liquidação e os actos de segundo e terceiro graus que os têm por objecto têm subjacentes o indeferimento de pedido de reembolso, insere-se na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar a sua legalidade, pois ela está ínsita na apreciação da legalidade dos actos de liquidação.

Aliás, defendem JOSÉ XAVIER DE BASTO e GONÇALO AVELÃS NUNES: «um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse acto da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte a liquidação do imposto» (¹). Esta tese está em sintonia com o facto de o artigo 22.º, n.ºs 11 e 13 do CIVA, se estabelecer que a impugnação de actos de indeferimento de pedidos de reembolso se faz através dos meios previstos

¹ Em «O que é a “garantia adequada” para efeitos do reembolso do IVA?», publicado em *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, volume IV, páginas 276-277.

no artigo 93.º para a impugnação administrativa e contenciosa dos actos de liquidação de IVA.
(²)(³)

Assim, este Tribunal Arbitral tem competência para apreciar a legalidade do acto de liquidação impugnado em que a Administração Tributária e Aduaneira entendeu que não havia imposto a reembolsar, na medida pretendida pela Requerente.

No sentido da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de actos de liquidação emitidos na sequência de indeferimento de pedidos de reembolso de IVA, podem ver-se os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 28-11-2019, processo n.º 44/19.9BCLSB e de 19-11-2020, processo n.º 53/18.5BECTB.

3.4. Questão da nulidade da notificação da liquidação adicional de imposto

A Requerente defende que é nula a notificação da liquidação, à face dos n.ºs 1 e 3 do artigo 41.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), por não ter sido efectuada ao liquidatário, em momento em que a Requerente já estava em liquidação.

A Requerente não extrai da nulidade que invoca qualquer efeito anulatório da liquidação, concluindo apenas que «*de qualquer dos modos a reclamação graciosa apresentada foi tempestiva, tendo a Reclamante através do seu liquidatário, legitimidade para a respetiva apresentação*» (artigo 11.º do pedido de pronúncia arbitral).

Assim, não tem qualquer utilidade apreciar se existiu ou não a invocada nulidade, pois foi reconhecida legitimidade procedural e processual ao liquidatário e este exerceu adequadamente os direitos de impugnação administrativa e contenciosa.

Pelo exposto, não se toma conhecimento desta questão.

² Os n.ºs 11 e 13 do artigo 22.º do CIVA, na redacção da Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, estabelecem o seguinte:
«11 - Os pedidos de reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período a que se refere o reembolso.
(...)

13 - Da decisão referida no n.º 11 cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 93.º»

³ No sentido de que a impugnação judicial constitui o meio processual adequado à reacção na via contenciosa contra um acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06-11-2008, processo n.º 0115/08, e de 21-02-2018, processo n.º 0239/16.

3.5. Questão da falta de fundamentação do RIT quanto à afirmação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que o sujeito passivo não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA

Antes de mais, deverão distinguir-se os conceitos de «fundamentação material» e «fundamentação formal».

Esta última «pode ser entendida como uma exposição enunciadora das razões ou motivos da decisão», enquanto a fundamentação material corresponde à «recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade». (...)

«O dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória. O dever cumpre-se desde que exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arrazoado». (VIEIRA DE ANDRADE, *O dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, páginas 11-13).

Apenas a falta de fundamentação formal constituirá vício de forma.

A falta de fundamentação substancial, por incorrecção ou falta de prova dos pressupostos de facto ou o erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito.

Neste sentido, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-09-2011, proferido no processo n.º 0494/11:

«O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos nesse discurso fundamentador não ser suficiente para retirar a conclusão que aí se retirou, isto é, ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correção efetuada, é matéria que não contende com a fundamentação formal do acto, mas sim com a fundamentação substancial, que pode levar à procedência da impugnação por força dos vícios de violação de lei que foram invocados.

Com efeito, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exatidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. É que, como adverte SÉRVULO CORREIA ("Noções de Direito Administrativo", I, pág. 403.), «a fundamentação pode ser inexata e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexatidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto» (...)".

3.5.1. Falta de fundamentação formal

O artigo 78.º, n.º 2, do CIVA estabelece o seguinte:

2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

A Requerente diz que existe falta de fundamentação do RIT por o contrato ter sido assinado durante o 3.º trimestre de 2023, e a emissão da nota de crédito e o pedido de reembolso terem sido efectuados até ao período seguinte, que é o 4.º trimestre de 2023, pelo que não está fundamentado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de que «o sujeito passivo não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78º do CIVA».

No que concerne à exigência de fundamentação formal dos actos administrativos lesivos, é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que «carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de que «a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores

pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária».

De harmonia com o preceituado no artigo 153.º do Código do Procedimento Administrativo, «equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato».

Neste contexto, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.⁽⁴⁾

No caso em apreço, constata-se que no RIT se refere o seguinte:

De acordo com o n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, a regularização do imposto tem que ser efetuada até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram a redução do valor tributável.

Como o sujeito passivo esclarece, a circunstância que determinou a redução do valor tributável ocorreu em 2022 (tendo inclusive tido impacto nas contas do exercício de 2022) pelo que, a emissão da nota de crédito em questão, e a respetiva regularização do imposto a favor do sujeito passivo, no montante de € 341.893,91, efetuada na declaração periódica relativa ao 4º trimestre de 2023 não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78º do CIVA. Assim, a regularização efetuada não é aceite fiscalmente.

Por este excerto, comprehende-se perfeitamente que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a circunstância que determinou a redução do valor tributável foi a alteração do critério de fixação dos preços, que a Requerente refere ter ocorrido em 2022.

O que é expressamente confirmado após o exercício do direito de audição em relação ao RIT, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira refere que «considera que o contrato assinado no mês de julho de 2023 não justifica a emissão da nota de crédito nº NC 2023/3 em 2023-11-30, tendo em

⁴ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

conta que aquela Nota de Crédito está a corrigir serviços prestados no decorrer do ano 2022 (faturados através da emissão das faturas 2022/4 a 2022/10), conforme foi esclarecido pelo sujeito passivo através do email de 2024-05-22».

E, a ser assim, a regularização teria de ser efectuada até ao final do período de imposto seguinte àquele em que, em 2022, essa alteração ocorreu, muito antes do 4.º trimestre de 2023 em que a regularização foi efectuada.

Por isso, compreendendo-se a razão pela qual a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu como decidiu, não ocorre falta de fundamentação formal.

3.5.2. Falta de fundamentação substancial

Em última análise, a posição da Requerente, que pretende que o «período seguinte» a considerar seja o posterior à emissão da nota de crédito, reconduz-se essencialmente a imputação do vício de falta de fundamentação substancial, por entender ser errado o entendimento, que atribui à Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto ao momento relevante para definir qual o «período seguinte» a considerar para efeito de aplicação os n.º 2 do artigo 78.º, que entende ser o da emissão da nota de crédito que rectifica o valor inicial das facturas.

De facto, era essa a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira antes do exercício do direito de audição sobre o projecto de RIT, pois neste se refere que:

- «de acordo com os esclarecimentos do sujeito passivo os serviços foram prestados ao cliente tendo o seu valor tributável sido reduzido com base no "Asset management agreement", estabelecido em 2022, e por esse motivo emitiu a nota de crédito ao abrigo do n.º 2 do artigo 78º do CIVA»; e
- «a circunstância que determinou a redução do valor tributável ocorreu em 2022 (tendo inclusive tido impacto nas contas do exercício de 2022) pelo que, a emissão da nota de crédito em questão, e a respetiva regularização do imposto a favor do sujeito passivo, no montante de € 341.893,91, efetuada na declaração periódica relativa ao 4º trimestre de 2023 não respeitou o prazo definido no n.º 2 do artigo 78º do CIVA. Assim, a regularização efetuada não é aceite fiscalmente».

Isto é, à face desta posição inicial, a Autoridade Tributária e Aduaneira (com base no pressuposto de que partiu, baseado nas afirmações da ora Requerente, de que o "Asset management agreement" tinha sido estabelecido em 2022), entendeu que a emissão da nota de crédito e a respectiva regularização teriam de ocorrer até ao período seguinte àquele em que ocorreu esse acordo sobre a redução do valor tributável, no ano de 2022.

Porém, após o exercício do direito de audição sobre o projecto de RIT, a Autoridade Tributária e Aduaneira alterou a sua posição, com base no texto do ponto 3.6 do referido "Asset management agreement", em que se estabelece:

"3.6. The Parties mutually acknowledge that, prior to the execution of this Agreement, A... has already commenced on 1 January 2023 to provide to the Principal certain of the Services listed in Annex 1 and, therefore, hereby agree that the provisions of this Agreement shall also apply to such Services which were performed by A... in favour of the Principal prior to the execution of this Agreement."

Daqui concluiu a Autoridade Tributária e Aduaneira que «as partes reconhecem que antes da celebração do acordo a A... já começou em 01 de janeiro de 2023 a prestar alguns dos serviços enumerados no Anexo 1 e, por conseguinte, acordam que as disposições do acordo se aplicam igualmente a esse serviços prestados a partir de 01 de janeiro de 2023» e que «face ao exposto, a AT considera que o contrato assinado no mês de julho de 2023 não justifica a emissão da nota de crédito nº NC 2023/3 em 2023-11-30, tendo em conta que aquela Nota de Crédito está a corrigir serviços prestados no decorrer do ano 2022 (faturados através da emissão das faturas 2022/4 a 2022/10), conforme foi esclarecido pelo sujeito passivo através do email de 2024-05-22».

Isto significa que a posição final da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre o fundamento da recusa o pedido de reembolso, quanto à rectificação de facturas de 2022, não é falta de emissão da nota de crédito até ao período seguinte, mas sim o entendimento de que o fundamento invocado na nota de crédito, que é o contrato, não tem suporte neste, por os efeitos retroactivos deste se limitarem a 01-01-2023.

Por isso, a questão colocada reconduz-se a saber se é ou não correcta a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a este fundamento da liquidação.

A esta luz, é claro que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão ao recusar o reembolso.

Na verdade, não há qualquer elemento do contrato que permita concluir que o nele acordado se reporte ao ano de 2022 e, designadamente, não é aceitável a interpretação da Requerente de que «com o referido ponto 3.6 do contrato não se pretendia restringir os efeitos retroativos a 1/1/2023, mas sim prever que se aplicavam retroativamente».

Na verdade, a referência explícita que consta do ponto 3.6 do contrato no sentido de as Partes reconhecerem que, antes da assinatura do contrato, a Requerente já começara, em 1 de janeiro de 2023, a fornecer alguns dos serviços listados no Anexo 1 e que, portanto, concordam que as disposições deste contrato também se aplicarão a esses serviços, não pode ter outra interpretação aceitável e razoável que não seja a de que a retroactividade da aplicação se reporta apenas a esses serviços prestados a partir do 01-01-2023 e não a anteriores.

Esta restrição, de resto, até encontra justificação nos próprios esclarecimentos prestados pela Requerente à Autoridade Tributária e Aduaneira, ao afirmar que «os serviços prestados pela A... Unipessoal LDA à sociedade imobiliária foram determinados por um Acordo de Gestão de Ativos (Asset Management Agreement), cuidadosamente preparado por advogados locais e especialistas na matéria. A comissão cobrada pelos serviços prestados (asset management fee) foi considerada igual e em condições de concorrência».

De facto, assegurando a Requerente que as comissões cobradas foram fixadas em condições de concorrência e tendo em mente que, tratando-se de serviços entre entidades especialmente relacionadas (sociedades do mesmo grupo) cujos preços têm de ser fixados tendo em conta os que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis (artigo 63.º, n.º 1, do CIRC), afigura-se que não poderia haver justificação para encontrar nas facturas relativas a 2022 o «erro nas quantidades/preços» que é pressuposto da nota de crédito, para mais tratando-se de um hipotético erro da enorme dimensão que a nota de crédito concretiza, com **anulação do valor de € 1.486.495,28 num montante inicial de € 1.514.086,18** (redução de mais de 98% em relação ao valor inicial), quanto a serviços já prestados e cujos preços foram fixados em condições de concorrência.

Assim, é de concluir que a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira tem fundamento substantivo.

3.6. Questão da falta de fundamentação do RIT por não fundamentar em que alínea do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA exclui o valor evidenciado no campo 40, ou se o faz ao abrigo do n.º 2 do mesmo artigo 20 do CIVA

A Requerente invoca falta de fundamentação do RIT porque «*não fundamenta em momento algum em que alínea do n.º 1 do art. 20.º do CIVA exclui o valor evidenciado no campo 40, ou se o faz ao abrigo do n.º 2 do mesmo artigo 20 do CIVA*».

O que a Autoridade Tributária e Aduaneira diz é que «*o valor evidenciado no campo 40, relacionado com a nota de crédito também não será aceite nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, dado não ser possível validar os montantes e respetivos motivos pelos quais estão a ser corrigidas as faturas emitidas em 2022*”.

O motivo pelo qual a Autoridade Tributária e Aduaneira entende que não deve ser aceite o valor evidenciado no campo 40 está explicado: entendeu que este campo está relacionado com a nota de crédito e não é possível validar os montantes os motivos pelos quais estão a ser corrigidas as facturas.

O artigo 20.º do CIVA citado pela Autoridade Tributária e Aduaneira indica as «*operações que conferem o direito à dedução*».

Neste contexto, a referência genérica ao artigo 20.º do CIVA significa, objectivamente, que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, nos caso de correção de facturas, **nenhuma** das normas deste artigo permite o direito à dedução (nem as do n.º 1, nem a do n.º 2) quando não é possível validar os montantes e os motivos dessa correção.

Desta perspectiva, percebe-se a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não ocorre falta de fundamentação.

4. Conclusão

Pelo exposto improcedem os vícios imputados pela Requerente ao acto impugnado, pelo que improcedem os pedidos de anulação e reembolso da diferença entre o que foi deferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira e o pretendido pela Requerente.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral Colectivo em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 341.893,91**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 5.814,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 19-01-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(Relator)

(João Belo Nunes)

(Pedro Miguel Bastos Rosado)