

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 417/2025-T

Tema: Inadmissibilidade de cumulação de pedidos

SUMÁRIO:

- I.** A norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT é uma norma de competência dos Tribunais Arbitrais.
- II.** Onde não estejam preenchidos os seus requisitos, a cumulação de pedidos é inadmissível.
- III.** Sendo a norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT uma norma especial em relação à norma análoga do artigo 104.º do CPPT, não pode ser substituída por esta, nem servir como seu critério de actualização com base numa qualquer vontade presumida do legislador (que, quando alargou o regime de cumulação de pedidos na jurisdição estadual tributária, alterou também o RJAT sem mudar o seu regime de cumulação de pedidos). Assim, não se pode presumir que o legislador queria ter uniformizado o que patentemente não uniformizou.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 24 de Abril de 2024, A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede em ... Aveiro, ...-... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e “*dos artigos 1.º, alínea a) e 2.º a contrario, ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março*”.
2. Pretendia a anulação, “*por vício de violação de lei, [d]os atos de liquidação de IRC, liquidação de juros e a demonstração de acertos de conta, todos resultantes das*

correções efetuadas ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023..., reembolsando-se o montante indevidamente pago pela Requerente, e reconhecendo-se a dotação do RFAI no exercício de 2021, tudo com as devidas e necessárias consequências legais.”.

3. Nomeado os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral, tendo estes aceite a designação no prazo aplicável e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 8 de Julho de 2025.

4. Seguindo-se os normais trâmites, em 29 de Setembro de 2025 a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).

5. Em 30 de Setembro de 2025 foi proferido o seguinte despacho:

“Uma vez que os diferentes pedidos formulados pela Requerente não preenchem os requisitos para a sua cumulação tal como estabelecidos no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT (como se decidiu, designadamente, nos processos n.ºs 708/2022-T e 1062/2024-T) terá esta de, no prazo de 10 dias, optar pelo que preferir, reajustando a lista de testemunhas, se for o caso.”.

6. Em 3 de Outubro de 2025, a Requerente apresentou Requerimento em que escreveu o seguinte:

“a Requerente tem alguma dificuldade em compreender a que cumulação de pedidos se refere este Douto Tribunal, pois entende que o pedido foi corretamente formulado e que a anulação dos atos terá como consequência, necessariamente, a restituição do montante indevidamente pago, bem como o reporte da dotação para o exercício de 2021.

Não obstante, e considerando que este Douto Tribunal possa entender que se estão a cumular dois pedidos, por se peticionar a anulação dos atos respeitantes a 2020, com a consequente restituição do montante indevidamente pago, e, bem assim, o reconhecimento da dotação, em sede de RFAI, no ano de 2021,

*e, nessa medida, a consequência da anulação de 2020 verifica-se em 2021, i.e., em anos distintos, e tendo em conta que o reporte da dotação para 2021 poderá ser reconhecido em sede de execução da Decisão Arbitral, reformula-se o pedido aduzido nos seguintes termos: **NESTES TERMOS**, e nos mais de Direito, deve o presente Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, devem ser anulados, por vício de violação de lei, os atos de liquidação de IRC e juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas, todos resultantes das correções efetuadas ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023..., reembolsando-tudo com as*

devidas e necessárias consequências legais. No mais, entende a Requerente que esta potencial alteração do seu pedido não reduz ou altera os factos que visa provar, pelo que não pretende reajustar o rol de testemunhas indicado.”

7. Em 27 de Outubro de 2025, depois de obtido o consenso do Colectivo, foi proferido o seguinte despacho:

“1. Notificada do entendimento do Tribunal sobre a inadmissibilidade dos pedidos formulados em cumulação na jurisdição arbitral, veio a Requerente discordar de tal entendimento e manter a lista de testemunhas arroladas.

2. Como os Tribunais, mesmo que arbitrais, não discutem os seus entendimentos com os litigantes, tem a Requerente uma nova e última oportunidade para cumprir, indirectamente, o que lhe foi antes determinado, identificando, nos factos indicados no PPA, aqueles a que pretende que cada testemunha seja ouvida - com respeito do disposto no n.º 1 do artigo 118.º do CPPT, aplicável ex vi do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

3. Como, na falta de inequívoca identificação do objecto do processo, não poderá o Tribunal optar por “uma e outra questão” (n.º 214 do PPA), fica a Requerente advertida de que se insistir em ambas nenhuma poderá ser considerada.”.

8. Em 6 de Novembro de 2025, a Requerente apresentou o requerimento que se reproduz na íntegra:

“A..., S.A., Requerente nos autos à margem identificados, tendo sido notificada, em 31/10/2025, do Despacho proferido por este Douto Tribunal Arbitral em 27/10/2025, vem expor e requerer o seguinte:

- 1. Nos termos do citado Despacho, proferido na sequência do Despacho datado de 30/09/2025 e do requerimento apresentado pela Requerente em 03/10/2025, “tem a Requerente uma nova e última oportunidade para cumprir, indirectamente, o que lhe foi antes determinado, identificando, nos factos indicados no PPA, aqueles a que pretende que cada testemunha seja ouvida – com respeito do disposto no n.º 1 do artigo 118 do CPPT, aplicável ex vi do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT”.*
- 2. Lamentando, desde já, o facto de não ter compreendido, em momento anterior, que era esta a pretensão deste Douto Tribunal, e penitenciando-se por essa falha, vem a Requerente identificar os factos indicados no PPA aos quais pretende inquirir cada uma das testemunhas, e bem assim, desde já esclarecer que, no seu entender, os principais temas da prova são os seguintes: a) O funcionamento da fábrica e o processo produtivo da Requerente, como ponto de partida para a demonstração da elegibilidade do investimento para*

- efeitos do RFAI; b) A demonstração da criação do posto de trabalho; c) A identificação dos erros dos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) na condução do procedimento de inspecção e, em concreto, na inspecção às instalações da fábrica; e d) A demonstração da menos-valia apurada pela Requerente.*
3. *Destarte, as testemunhas arroladas pela Requerente serão inquiridas e deverão responder à seguinte matéria de facto:*
- a) *A testemunha B... quanto aos factos constantes dos artigos 14. in fine, 15. a 23., 25. a 27., 36., 39., 41., 44., 56., 81., 83., 84., 88. a 93. e 96., todos do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA);*
 - b) *A testemunha C..., quanto aos factos constantes dos artigos 15. a 23., 25., 26., 39., 44., 56., 88. a 93. e 96., todos do PPA;*
 - c) *A testemunha D..., quanto aos factos constantes dos artigos 14. in fine, 27., 36., 37., 41., 45. a 55., 57. in fine, 58., 59. a 61., 64. a 72., 73. in fine, 74., 78., 81., 83. e 84., todos do PPA;*
 - d) *A testemunha E..., quanto aos factos constantes dos artigos 14. in fine, 27., 36., 37., 45. a 55., 57. in fine, 58., 59. a 65., 67. a 72., 73. in fine, 74. e 78., todos do PPA;*
 - e) *A testemunha F..., quanto aos factos constantes dos artigos 15. a 23., 25., 26. e 96., todos do PPA;*
 - f) *A testemunha G..., quanto aos factos constantes dos artigos 37., 41., 44. a 55., 57. in fine, 58., 59., 62. a 72., 73. in fine, 74., 78., 81., 83., 84. e 88. a 93., todos do PPA;*
 - g) *E, finalmente, a testemunha H..., quanto aos factos constantes dos artigos 60. a 64. e 66., todos do PPA.*
4. *Acresce, tendo em consideração que do mesmo Despacho resulta ainda que “na falta de inequívoca identificação do objecto do processo, não poderá o Tribunal optar por “uma e outra questão” (n.º 214 do PPA), fica a Requerente advertida de que se insistir em ambas nenhuma poderá ser considera”, pretende a Requerente esclarecer o seguinte.*
5. *Primeiramente, e conforme resulta do requerimento de constituição do Tribunal Arbitral que acompanha o PPA, bem como dos artigos 1. a 9. do próprio PPA, a Requerente delimitou o objecto da presente*

ação, esclarecendo que o mesmo era composto pelo ato de liquidação de IRC resultante do procedimento de inspeção tributária, referente ao exercício de 2020, ou seja, o ato de liquidação de IRC n.º 2024 ..., bem como o respetivo ato de liquidação de juros compensatórios e a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., que apurou imposto a pagar de € 1.569.594,78.

6. Note-se, de igual modo, que, conforme resulta do PPA (Cfr. artigo 104.º do PPA), daquela inspeção tributária resultaram duas correções em sede de IRC, que deram origem a **um único ato de liquidação de IRC**, acima melhor identificado e cuja declaração de ilegalidade e anulação se pretende, a saber:

RESUMO DAS CORREÇÕES



IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

IRC – Total de Imposto em falta..... 158.199,21 €

⇒ Período de tributação de 2020 158.199,21 €

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.1.	Crédito fiscal indevido – incumprimento de condições – RFAI	1.º, 22.º a 26.º CFI, 90.º CIRC	119.º, n.º 1 RGIT	158.199,21 €
IRC – total de imposto em falta				158.199,21 €

IRC – Total de correções à matéria tributável..... 5.587.074,94 €

⇒ Período de tributação de 2020 5.587.074,94 €

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.2.	Menos-valia indevidamente calculada e deduzida	81.º CIRC	119.º, n.º 1 RGIT	5.587.074,94 €
IRC – total de correções à matéria tributável				5.587.074,94 €

(páginas 5, 26 e seguintes e 73 e seguintes do Relatório de Inspeção Tributária)

7. É certo que a Requerente aceitou a correção, em sede de RFAI, respeitante a adiantamentos, identificado com a designação interna “3178 – ideal standard – novas estruturas”, no montante de € 2.700,00 (correção constante do ponto 2 da página 48 do Relatório de Inspeção Tributária), pelo que excluiu do objecto do PPA tal correção, pedindo a Este Douto Tribunal, que aprecie a legalidade das restantes correções (Cfr. artigo 5.º do PPA).

8. *Quer isto dizer que o objeto deste PPA é a **anulação dos atos de liquidação de imposto e juros, na parte respeitante às correções com as quais a Requerente não se conformou**, ou seja, a correção em sede de RFAI e a correção da menos-valia.*
9. *Como decorre do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, “A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.*
10. *Ainda que esta norma pudesse ser interpretada no sentido de impedir a cumulação de pedidos quanto a inspeções distintas ou impedir a cumulação de pedidos quanto a uma mesma inspeção, mas referente a impostos distintos,*
11. *nunca tal artigo foi interpretado pela jurisprudência arbitral, reiterada e constante, como impedindo que se discuta a legalidade de diversas correções respeitantes a um mesmo imposto e que dão origem a um único ato de liquidação.*
12. *E a este respeito vejam-se, a título meramente exemplificativo, as recentes Decisões Arbitrais em que se admitiu a discussão de várias correções decorrentes do mesmo procedimento inspetivo: processo n.º 634/2024-T, de 10/01/2025 (RFAI e RCCS); processo n.º 1114/2024-T, de 09/10/2015 (CFEI II e RFAI); processo n.º 921/2024-T, de 02/04/2025 (RFAI e CFEI II); processo n.º 801/2024-T, de 13/03/2025 (RFAI – obras em instalações fabris, aquisição de software de gestão industrial, criação de postos de trabalho – e DLRR); processo n.º 349/2023-T, de 22/07/2024 (RFAI e SIFIDE); entre inúmeros outros.*
13. *Ademais, e tendo em consideração os princípios da arbitragem, estatuídos no artigo 16.º do RJAT, em especial os princípios da **celeridade e da economia processual**, não faria sentido obrigar os contribuintes a apresentar um PPA por cada correção efetuada pelos SIT, sendo o acto lesivo o mesmo e único acto de liquidação.*
14. *É certo que esta possibilidade está prevista no artigo 3.º, n.º 2 do RJAT, que permite ao contribuinte discutir a legalidade de diferentes correções em diferentes tribunais, mas trata-se de uma mera faculdade, e não uma obrigação imposta ao Requerente.*

15. *Nem se vislumbra, como interpretar a citada norma no sentido de impor que diversas correções, resultantes de um mesmo procedimento de inspeção, e que dão origem a um único ato de liquidação, deem origem a diversos Pedidos de Pronúncia Arbitral.*
16. *Destarte, parece-nos que é claro que no presente caso não estamos perante pedidos distintos, como o Douto Tribunal parece entender.*
17. *Trata-se, na verdade, de **um pedido único** – de anulação do ato de liquidação identificado com o n.º 2024..., com todas as consequências legais – e de **uma causa de pedir única** – a ilegalidade das correções contestadas e, consequentemente, a ilegalidade do ato de liquidação que as executou e gerou um ato lesivo.*
18. *Refira-se que nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 95.º da LGT e 10.º do RJAT, que por sua vez remete para o artigo 102.º do CPPT e, consequentemente, para o artigo 99.º do mesmo diploma, **o ato lesivo é o ato de liquidação resultante da inspeção** (que, portanto, é impugnável) e não cada uma das correções propostas pelos serviços de inspeção no Relatório de Inspeção (ato que não é autonomamente impugnável).*
19. *Face a todo o exposto, e desde já se penitenciado por não ter inicialmente compreendido a questão colocada por este Douto Tribunal, a Requerente peticiona o prosseguimento dos autos nos termos requeridos, mormente o agendamento de reunião para inquirição das testemunhas, reiterando o seu pedido nos termos seguintes:*
- “NESTES TERMOS, e nos mais de Direito, deve o presente Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, devem ser anulados, por vício de violação de lei, os atos de liquidação de IRC e juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas, na parte resultante das correções efetuadas ao abrigo da Ordem de Serviço OI2023... pelos Serviços de Inspeção tributária e que não foram excluídas do objecto do presente pedido arbitral, tudo com as devidas e necessárias consequências legais.”.***

9. Como já tinha sido explicado à Requerente que os Tribunais não discutem os seus despachos com os intervenientes processuais – nem, salvo situações excepcionais,

podem reverter as decisões que neles tenham sido tomadas, ainda que meramente de ordenação processual – há que retirar as consequências do incumprimento do que foi determinado à Requerente.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
11. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
12. Não foram invocadas exceções.
13. Face ao *iter* processual que se descreveu, a primeira questão a decidir reconduz-se a saber se o pedido de pronúncia arbitral, tal como inicialmente formulado e sucessivamente renovado, se pode conter no âmbito das atribuições do Tribunal Arbitral, uma vez que, como se escreveu no Sumário da Decisão proferida no processo n.º 30/2025,

“I. A norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT é uma norma de competência dos Tribunais arbitrais.

II. Onde não estejam preenchidos os seus requisitos, a cumulação de pedidos é inadmissível.”

14. Até à alteração introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, a possibilidade de cumulação de pedidos na jurisdição estadual tributária foi mais estreita do que a que, a partir da entrada em vigor do RJAT, passou a ser admitida na jurisdição arbitral. Assim, enquanto na primeira só se podiam cumular pedidos *“em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão”*, nesta jurisdição a cumulação passou a ser admitida quando *“a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”*
15. A partir de 2019, a situação inverteu-se: a jurisdição arbitral continuou a exigir que a cumulação de pedidos dependesse *da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e*

da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, ao passo que na jurisdição estadual tributária se passou a admitir, por força da alteração do artigo 104.º do CPPT operada pela dita Lei n.º 118/2019, que a cumulação de pedidos pudesse ter por base ou “as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo.”.

16. Tal evolução levou a que algumas decisões da jurisdição arbitral advogassem uma interpretação “actualista” da norma do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, de forma a uniformizar o âmbito da cumulação de pedidos em ambas as jurisdições¹.
17. No entender do presente Tribunal Arbitral, como no entender dos que proferiram as decisões finais nos processos n.ºs 708/2022-T, 1062/2024-T (ambos citados no despacho

¹ A título de exemplo, veja-se a decisão do processo n.º 28/2023-T, onde se escreveu o seguinte para justificar a solução aí dita “teleológica”:

“A questão da admissibilidade da cumulação de pedidos na arbitragem, reconduz-se a uma opção interpretativa:

- Caso se opte por uma interpretação literal, aplica-se o artigo 3.º do RJAT nos termos em que foi formulado, admitindo agora na arbitragem menos situações de cumulação do que no processo judicial.

- Caso se opte por uma interpretação teleológica, que tenha em consideração as razões subjacentes às opções legislativas e a coerência do sistema jurídico, exigida pela sua unidade e a atualização da perspectiva legislativa, concluir-se-á que, como antes, se deverão admitir no RJAT todas as situações previstas no CPPT.

Ora, em nosso entendimento, a identidade absoluta de questões de facto e de direito não é imprescindível para ser admitida a cumulação.

A cumulação de pedidos é admitida por razões de economia processual e celeridade, pelo que, numa interpretação teleológica do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, deve ser admitida quando há suficiente identidade entre os pedidos que permita concluir que valem aquelas razões.

Se o legislador entende, na sua nova perspectiva actualizada em 2019, que, nas condições processuais existentes, há mais vantagens do que inconvenientes em admitir a cumulação e coligação quando está em causa o mesmo relatório da inspecção, como é que se pode entender que nos processos arbitrais o mesmo legislador continue a entender que sucede o inverso, quando estão em causa tipos de processos impugnatórios essencialmente idênticos?

Numa perspectiva que tenha em conta a unidade do sistema jurídico, fazendo recurso a uma interpretação actualista da lei, idênticas possibilidades de cumulação de pedidos devem ser aplicadas também ao contencioso arbitral, não devendo deixar de se admitir no processo arbitral a cumulação de pedidos em todas as situações em que é admissível no processo de impugnação judicial. o legislador do RJAT admitia todas as situações de cumulação previstas na anterior redacção do CPPT. Como tais situações aumentaram com a alteração legislativa entretanto ocorrida, somos de entendimento de que aumentaram igualmente as do RJAT.”.

de 30 de Setembro) e a decisão intercalar no processo n.º 30/2025-T, tal imputação ao legislador de uma presumível vontade uniformizadora não tem fundamento, uma vez que a mesma exacta Lei n.º 118/2019 que alterou o regime da cumulação de pedidos na jurisdição estadual tributária, alargando o seu âmbito, alterou também o regime da arbitragem tributária², mas não o seu regime de cumulação de pedidos. Ora, não se pode presumir que o legislador quieria ter uniformizado o que patentemente não uniformizou³.

² Cfr. o seu artigo 9.º, que alterou os artigos 16.º, 17.º e 27.º do RJAT.

³ No mesmo sentido, pode ver-se o primeiro ponto do Sumário da decisão no processo n.º 1062/2024-T (“A norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT é uma norma definidora da competência dos Tribunais arbitrais em matéria de cumulação de pedidos e difere – de forma que não pode deixar de se considerar deliberada – da norma sobre cumulação de pedidos do CPPT.”) e o que se escreveu na decisão do processo n.º 708/2022-T:

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

n) Não olvida este Tribunal que alguma doutrina e jurisprudência arbitral defendem que, sobretudo desde a alteração ao artigo 104.º do CPPT resultante da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro (do qual passou a constar que na impugnação judicial é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos desde que, cumulativamente “a) aos pedidos corresponda a mesma forma processual; e b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto OU O mesmo relatório de inspeção tributária, OU sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo”, deve ser feita uma interpretação atualista daquele artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.

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

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

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

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

s) Razão pela qual, fazendo boa aplicação dos cânones constantes dos n.ºs 2 e 3 do artigo 9.º do Código Civil, de acordo com os quais “2 - Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência

18. Do que resultam, manifestamente, as seguintes conclusões, ainda que estritamente válidas para a jurisdição arbitral:

- o argumento da *existência de um único imposto* (no caso, IRC) é absolutamente irrelevante: se, *para a procedência dos pedidos*, estiverem em causa diferentes *circunstâncias de facto* e diferentes *princípios ou regras de direito*, o imposto pode ser o mesmo, mas não é possível a cumulação⁴; tal como se estiverem em causa as mesmas *circunstâncias de facto* e *princípios ou regras de direito*, podem os impostos ser diferentes e a cumulação ser possível. Ora, como parece apodíctico, a verificação do preenchimento, ou não, dos requisitos para que se validem as deduções do RFAI nada tem a ver com a verificação do preenchimento das condições para a dedução da menos-valia. Como as normas invocadas num caso (artigos 1.º, 22.º a 26.º do CFI e 90.º do Código do IRC) e em outro (artigo 81.º do Código do IRC), também nada têm de comum, segue-se que não estão em causa, nem idênticas *circunstâncias de facto* nem a *interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*;

- uma vez que as normas da jurisdição arbitral são especiais em relação às normas do CPPT (por isso é que este é de aplicação supletiva no processo arbitral, e não o inverso...), não pode fazer-se prevalecer a norma geral do CPPT sobre a norma especial do RJAT. Portanto, o argumento da *existência de um único relatório de inspecção* é absolutamente irrelevante na jurisdição arbitral: tal fundamento da admissibilidade da cumulação de pedidos só existe na jurisdição estadual tributária (e só existe desde 2019).

19. Acresce que – ao contrário do que ocorreu no processo n.º 30/2025-T –, não foram invocados vícios que, por afectarem simultaneamente o apuramento do imposto em falta e as correcções à matéria tributável (vg: vícios na inspecção, ou na Ordem de Serviço

verbal, ainda que imperfeitamente expreso. 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, *se afigura a este Tribunal que, em sede arbitral, ainda que as liquidações adicionais impugnadas resultem do mesmo relatório de inspecção, exige-se um certo grau de identidade fáctica/das circunstâncias de facto – o que é dizer, da causa de pedir*”.

⁴ Em rigor, devia dizer-se cumulação de “impugnações”.

que a habilitou), pudessem uniformizar a argumentação invalidante de ambos os pedidos. Pedidos esses que, aliás, a Requerente muito claramente distinguiu: por um lado, propunha-se demonstrar que havia um projecto de investimento inicial, desdobrado em aquisições faseadas de activos, contabilisticamente separadas, que lograram o “aumento do VBP e, bem assim, o aumento das vendas, por força do aumento da capacidade de produção” e que se registou o aumento do “número de colaboradores com contrato de trabalho sem termo e por período indeterminado, à data de 31 de dezembro de 2020”, de modo a pôr em causa **“a não aceitação da dotação referente ao RFAI”**; por outro, pretendia demonstrar que as menos-valias geradas com o “reforço das prestações acessórias, efetuadas em dezembro de 2015 e em dezembro de 2019” na sua participada I... deviam ter sido aceites, uma vez que “estas prestações foram – e podiam ser – inscritas no capital próprio da sociedade e, consequentemente, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 81.º, n.º 1 do Código do IRC, após a dissolução e encerramento da liquidação da participada”.

20. Como referido, após o Tribunal Arbitral ter entendido que a análise das duas questões não preenchia os requisitos da cumulação de pedidos fixados para a jurisdição arbitral, deu-se – pelo despacho de 30 de Setembro reproduzido supra – oportunidade à Requerente para optar por uma delas, uma vez que cada uma preenchia o requisito de que depende a competência do Tribunal Arbitral em razão do valor e não cabia a este optar por uma.
21. Em vez de dar cumprimento ao Despacho, entendeu a Requerente insurgir-se contra ele nos termos já reproduzidos.
22. Uma vez que a Requerente não indicara os pontos da matéria de facto sobre as quais deveriam depôr as testemunhas arroladas, por despacho de 27 de Outubro de 2025, também já transcrito, o Tribunal Arbitral decidiu considerar a escolha implícita que a Requerente fizesse ao indicar os pontos da matéria de facto a que pretendia que as testemunhas depusessem, com a expressa cominação de que “se insistir em ambas nenhuma poderá ser considerada”.

23. Mais uma vez, a Requerente veio manifestar a sua discordância com o que lhe tinha sido determinado e indicar factos referentes tanto à matéria relevante para o apuramento das menos-valias como para as questões de cumprimento dos requisitos do RFAI.
24. Assim, resta concluir exactamente como na decisão do processo n.º 258/2019-T:

“Não se tratando de uma irregularidade suprível, foi a Requerente notificada para indicar o pedido a manter.

Em linha com o que defende Carla Castelo Trindade, caso o sujeito “não responda à notificação do tribunal arbitral (...) deverá ser absolvida a instância relativamente a todos os pedidos (...) podendo ser apresentadas novas petições no prazo de 1 mês a contar do trânsito em julgado da decisão de absolvição da instância” (Carla Castelo Trindade, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Coimbra: Almedina, 2016, p. 146).

Com efeito, nos termos do artigo no artigo 4.º, n.º 6, do CPTA, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, a cominação legal para a não indicação do pedido que o Requerente quer ver apreciado é a “absolvição da instância quanto a todos os pedidos”. Desta feita, tendo o Tribunal dado prazo ao Requerente para se pronunciar sobre o pedido que queria ver apreciado, não tendo este apresentado qualquer resposta, absolve-se a Requerida da instância.”.

III. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Absolver a AT da instância;
- b) Em consequência, condenar a Requerente na totalidade das custas, nos termos fixados infra.

IV. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, 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 € 1.569.594,78 (um milhão, quinhentos e sessenta e nove mil,

quinhentos e noventa e quatro euros e setenta e oito cêntimos), que foi o valor fixado pela Requerente e não discutido pela AT.

V. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o montante das custas em € 20.808.00, integralmente a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 6 de Janeiro de 2025

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

A árbitro adjunta

Maria Isabel Guerreiro (com voto de vencida)

O árbitro adjunto

Hélder Faustino

Voto de vencida:

Não acompanho esta decisão tendo por base a jurisprudência dominante do CAAD.

Apesar de ter aderido aos dois Despachos proferidos neste processo, o meu entendimento foi no sentido de que a identificação nos factos indicados no PPA aqueles em que a Requerente pretendia que cada testemunha fosse ouvida constituiria a exigência bastante para prosseguir a apreciação do PPA. O meu acordo aos Despachos proferidos foi dado nesse sentido, por considerar legítima a imposição dessa exigência a qual veio a ser sanada em resposta da Requerente.

Com base na jurisprudência dominante do CAAD não me faz sentido aderir neste processo à interpretação do conceito de cumulação de pedidos decorrente do artº 3º, nº1 do RJAT.

(Maria Isabel Guerreiro)