

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 415/2025-T

Tema: IVA – regras de distribuição do ónus da prova

SUMÁRIO

- I. O e-fatura é uma plataforma eletrónica da Autoridade Tributária e Aduaneira que recebe a comunicação das faturas emitidas pelos sujeitos passivos, organiza essa informação por NIF e a disponibiliza para efeitos fiscais (IRS, IVA, controlo tributário).
- II. Nos termos do artigo 75.º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, quando apresentadas nos termos legais; a comunicação de faturas via e-fatura é uma declaração legalmente exigida, que integra o cumprimento de obrigações declarativas, gozando de presunção de veracidade.
- III. É possível ao contribuinte provar que o que consta do e-fatura procede de um erro, informático ou outro, que leve a uma dissonância entre o que lá consta e a verdade material, mas a mera alegação de erro e a apresentação de elementos insuficientemente estruturados não basta para afastar aquela presunção constante do artigo 75.º da LGT e, portanto, não basta para se mostrar cumprido o ónus da prova que incumbia ao sujeito.

DECISÃO ARBITRAL

A..., UNIPessoal, LDA., sociedade comercial por quotas, com sede na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, registada sob o número de pessoa coletiva e de matrícula única ..., com o capital social

1.

de € 100.000,00 (cem mil euros), integralmente realizado (doravante identificada como “Requerente”), vem, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 95.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), no n.º 1 do artigo 140.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”), no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), e nos termos do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, no n.º 2 do artigo 6.º e nos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos seguintes atos tributários:

- a) Decisão de indeferimento da reclamação graciosa, remetida através do Ofício n.º ... de 22/01/2025, a que foi atribuído o n.º de processo ...2024..., tendo por objeto os atos de liquidação melhor identificados em b);

e

- b) Demonstração de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º 2023..., no valor de € 79.485,78 (setenta e nove mil euros quatrocentos e oitenta e cinco euros e setenta e oito cêntimos) e a demonstração de liquidação de juros de IVA com o mesmo número de liquidação, no valor de € 7.900,66 (sete mil novecentos euros e sessenta e seis cêntimos), no valor global de € 87.386,44 (oitenta e sete mil trezentos e oitenta e seis euros e quarenta e quatro cêntimos), pretendendo a Requerente a declaração de ilegalidade parcial do ato de liquidação de IVA, no que se refere ao valor de € 87.031,66, aceitando, portanto, a parte da liquidação adicional correspondente ao valor de € 354,78.

I. RELATÓRIO

O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra os atos de liquidação de IVA relativo ao mês de abril de 2021 e de juros compensatórios, no valor global de € 87.386,44, bem como dos atos de liquidação atrás identificados, no valor parcial de € 87.031,66.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 7 de Julho de 2025.

A Requerida remeteu o processo administrativo e a sua resposta em 29 de Setembro de 2025. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT realizou-se no dia 26 de novembro de 2025. As Partes não apresentaram alegações finais.

Posição da Requerente

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega que:

O fundamento dos atos tributários impugnados reside na constatação, por parte da AT, de divergências entre o IVA liquidado nas declarações periódicas relativamente ao período em causa e o valor constante das faturas disponíveis no sistema e-fatura.

Sendo o valor apresentado na referida declaração periódica de IVA inferior àquele que constava do sistema e-fatura, a AT procedeu à liquidação adicional em causa, considerando que a Requerente não logrou fazer prova da justificação que invocou para as referidas divergências. Contudo, entende a Requerente que a existência de uma divergência nos referidos valores não poderá ser fundamento único para uma correção por parte da AT.

Em seu entender, a AT parte única e exclusivamente do pressuposto, não suportado, de que a atividade operacional da Requerente equivale à faturação comunicada e constante no e-fatura e não à espelhada nas declarações periódicas de IVA, não tendo aquela Autoridade satisfeito o ónus da prova que sobre si recaía de identificar e comprovar indícios fundados de operações sobre as quais incidisse IVA não declarado pela Requerente, não tendo sequer desencadeado uma ação inspetiva (externa), previamente à emissão dos atos de liquidação, para análise dos elementos daquela.

Entende, ainda, que a base declarativa para a liquidação de imposto são as declarações periódicas de IVA, conforme decorre da alínea c), do n.º 1 do artigo 29.º e artigo 41.º do Código

do IVA, e não as informações contidas no e-fatura. Assim, uma mera divergência entre a declaração periódica e as informações contidas no e-fatura não pode ser fundamento para uma correção em sede de IVA, dado o carácter não declarativo da segunda, ao contrário da primeira.

Conclui que cabe à AT demonstrar os pressupostos da incidência do imposto e que legitimam a sua atuação, nos termos do princípio da legalidade previsto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT e que, se é certo que esta presunção é ilidível, também é certo que meras divergências no e-fatura não implicam que se esteja perante um incumprimento da legalidade tributária pelo sujeito passivo. Entende que não pode a divergência em causa ser valorada, por si só e desacompanhada de quaisquer outros elementos, como um indício fundado de que a contabilidade e as declarações fiscais da Requerente não refletem a realidade.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Na sua contestação, a Requerida alegou que, analisados os elementos constantes dos autos, e tal como sucedia em sede de reclamação, face à insuficiência e à forma como se apresentam os documentos que a Requerente considera serem justificativos do alegado erro nos ficheiros do programa de faturação, não se torna possível aferir da legitimidade da situação em apreço, não se torna possível confirmar o alegado pela Requerente no sentido de que a comunicação de faturas relativas a períodos anteriores está na origem da liquidação adicional de IVA em questão, nem, por outro lado, que o alegado erro informático (consubstanciado na atualização do software segundo a Requerente), tenha motivado a errada inserção de faturas com IVA quando alegadamente este não estava mencionada na fatura em causa. Acrescenta que, estando em causa operações intracomunitárias e/ou exportações, verifica-se que a Requerente não logrou juntar elementos contabilísticos que permitam validar se tais operações, efetivamente, reúnem os pressupostos para beneficiarem das isenções de IVA previstas no artigo 14º do RITI, no artigo 14º do CIVA, e, bem assim, qual a exata conexão e quantificação, relativamente ao alegado erro na comunicação da faturação do período de 2021-04 à AT.

Sustenta que administração tributária tem o ónus da prova dos pressupostos dos factos constitutivos dos direitos que pretende exercer no procedimento, enquanto os sujeitos passivos têm o ónus de provar os factos que possam servir de suporte à concretização de seus direitos

(cf. Diogo Leite Campos e outros, “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, anotação ao n.º 3 do art.º 74.º). Deste modo, verifica-se que a Requerente continua sem comprovar o alegado, como lhe competia, nos termos do artigo 74º da LGT e que, não obstante a Requerente invocar o artigo 75.º da LGT, certamente por lapso olvida que, por um lado, está em causa divergência que assenta em elementos por si igualmente declarados e, por outro lado, que se determina na alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT que a presunção de veracidade «não se verifica quando [as] declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo».

O n.º 1 do artigo 75.º da LGT consagra uma presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes, bem como dos dados que constam da sua contabilidade e escrita (cf. acórdão do TCA Sul, de 2015-01-22, no processo n.º 06240/12). Contudo, é possível fazer cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte, prevista nesta norma legal, sendo para tal suficiente que a AT demonstre a existência de “indícios fundados”, não se impondo a “prova provada” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente reflectem e comprovam (cf. neste sentido o acórdão do TCA Norte, de 2014-10-30, no processo n.º 00390/05.9BEBRG).

Quando haja lugar à cessação da presunção de veracidade da contabilidade e da respetiva documentação de suporte, cabe aos contribuintes o ónus de prova da existência dos factos tributários alegados. Isso significa que, se a administração tributária alegar que um contribuinte deve um determinado imposto, incumbe-lhe fazer prova dos factos que fundamentam essa alegação. Da mesma forma, se um contribuinte contestar uma decisão da administração tributária, cabe ao contribuinte provar os factos que sustentam a sua contestação.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral é competente e foi regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades e as Partes dispõem de personalidade e capacidade judiciárias.

A Requerida notificada do requerimento apresentado pela Requerente de 18-11-2025, em que se requer que o legal representante da Requerente seja ouvido com recurso a meios telemáticos, veio opor-se, nos termos e com os fundamentos seguintes: 1. No despacho de 18-10-2025 expressamente se refere que «A inquirição das testemunhas fora do concelho obedece ao estatuído no artigo 502.º do Código do Processo Civil, devendo a secretaria do CAAD adaptar as diligências adequadas à situação.» 2. Não obstante, por requerimento de 05-11-2025, a Requerente vem «Informar que o seu legal representante/gerente irá participar na audiência de julgamento via webex».

Determina-se no artigo 502.º, n.º 1 do CPC que “As testemunhas residentes fora do concelho onde se encontra sediado o tribunal ou juízo são apresentadas pelas partes, nos termos do n.º 2 do artigo 507.º, quando estas assim o tenham declarado aquando do seu oferecimento, ou ouvidas por meio de equipamento tecnológico que permita a comunicação, por meio visual e sonoro, em tempo real, a partir do tribunal, do juízo, de instalação do município ou da freguesia, quando protocolado, ou de outro edifício público da área da sua residência.”, 7. E, não tendo a Requerente assegurado que o seu legal representante estará num dos locais mencionados nesta norma legal, não se antevê fundamento para o deferimento da sua pretensão.

Assim a realização da diligência com a audição do legal representante da Requerente via Webex não oferece as garantias necessárias aos demais sujeitos processuais, compromete a apreciação da prova, coloca em causa a espontaneidade dos depoimentos e não permite o exercício da imediação, fundamental para a tomada de uma decisão justa e esclarecida sobre a matéria de facto, pelo que deve ser indeferido o pedido requerido pela Requerente de audição do legal representante via webex.

Não obstante o exposto, o Tribunal admitiu a audição da declaração de parte solicitada pela Requerente.

Na sessão de audiência de julgamento, realizada em 26 de novembro de 2025, a representante da Requerida ditou para a Ata o seguinte Requerimento: "Tendo tomado conhecimento de que o gerente da Requerente será ouvido, em sede de declarações de parte, via Webex, venho manifestar a minha oposição a que esta seja feita nestas circunstâncias, nos termos e com os

fundamentos do requerimento apresentado a 25-11-2025; entendendo que estamos perante uma situação de nulidade, nos termos do artigo 195.º do CPC, uma vez que não se encontra cumprido o previsto no artigo 502.º CPC."

O Tribunal deliberou relegar a decisão para a Decisão final.

Cumpra apreciar.

O Tribunal não desconhece o teor do artigo 502.º do CPC, mas também tem de atender ao facto de o processo arbitral ter natureza menos formal. Por outro lado, esta situação já se repetiu noutras circunstâncias não tendo até ao momento obtido oposição da Requerida. Para o coletivo o fundamental era assegurar que estavam reunidas as condições para o declarante depor com isenção e ser devidamente identificado.

Em recente situação, o Tribunal foi colocado ante a mesma condicionante, mas agora em relação à audição de uma testemunha, e a resposta da Requerida foi a seguinte: A Autoridade Tributária e Aduaneira, Requerida nos autos supra, onde é Requerente (...), em resposta ao despacho arbitral de 30/01/2026, vem informar o Tribunal que não se opõe à inquirição da referida testemunha nas condições indicadas pela Requerente desde que seja possível ao Tribunal acautelar as “condições adequadas à liberdade de depoimento, local adequado e com garantias quanto à identificação inequívoca da testemunha”.

Assim sendo, não vemos razão para indeferir o pedido, tanto mais que no caso estamos a falar de meras declarações de parte, apreciadas livremente pelo tribunal (n.º 3 do artigo 466.º do CPC). Acresce que, o declarante foi devidamente identificado e verificou-se que declarou com conhecimento de causa, de forma inequívoca e em local apropriado.

Termos em que se admite o depoimento de parte.

III. MATÉRIA DE FACTO

Matéria provada e não provada

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objeto social: “a) Importação, exportação e comercialização em lojas especializadas de vestuário, tecidos, calçado em geral, malas, acessórios de moda, artigos de desporto e outros conexos; b) Prestação de serviços de consultoria na criação e desenvolvimento de empresas; c) Prestação de serviços de consultoria económica, informática, de negócios de empresa, planeamento e gestão de empresas no âmbito nacional e internacional; d) Gestão, aquisição, venda e qualquer outra forma de exploração de marcas registadas, desenhos de invenção, patentes, direitos de autor e direitos conexos; e) Compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, gestão, construção para reabilitação, bem como o arrendamento de imóveis próprios ou de terceiros; f) Gestão da sua carteira de títulos, bem como de patrimónios imobiliários; e g) Exercício de todas as actividades complementares e conexas com as actividades anteriormente referidas” (cf. artigo 12.º PPA, não contraditado).
- b) A totalidade das participações sociais da Requerente é detida por uma sociedade sujeita à lei italiana, com sede em ..., ..., Milão, Itália, com o número de IVA IT-..., registada junto do Registo Nacional de Pessoas Coletivas como entidade equiparada com o número ... (“B... Holding S.P.A.”) (cf. artigo 13.º PPA, não contraditado).
- c) A Requerente exerce parte da sua atividade através da venda de produtos em lojas e em estabelecimentos comerciais semelhantes, emitindo faturas pelas referidas vendas (cf. artigo 15.º PPA, não contraditado). Procede também à devolução dos produtos previamente adquiridos, quer para outros Estados Membros da União Europeia, quer para países terceiros (Suíça), emitindo a respetiva fatura e cumprindo as restantes obrigações declarativas (cf. artigo 16.º PPA, não contraditado).
- d) À data dos factos, para efeitos de IVA, a Requerente enquadrava-se no regime normal de periodicidade mensal, desenvolvendo, desde 2019-6-1, a título principal a atividade de “COMÉRCIO A RETALHO DE VESTUÁRIO PARA ADULTOS, ESTAB. ESPEC.” (CAE: 47711) (cf. artigo 3.º Resposta, não contraditado).

- e) Em 2021-6-17, a Requerente apresentou a sua declaração periódica mensal correspondente ao período 2021-04 (cf. Doc.3 junto ao PPA), declarando um valor de transmissões de bens de € 77.835,64 (soma dos campos 3, 7 e 8, nos valores de € 33.217,85, € 11.481,00 e € 33.136,79), e € 12.487,64 (campos 4 e 13, nos valores de € 7.640,11 e € 4.847,53) cuja soma consta no campo 92 de imposto a favor do Estado). (cf. artigo 18.º PPA, não contraditado).
- f) Em 2023-12-19, foi emitida a liquidação oficiosa n.º 2023 ... (n.º documento: 2023...) relativa ao período 2021-04, na qual foi inscrito no Campo 41 (Regularizações a favor do Estado) o IVA em falta, no valor de € 79.485,78, bem como liquidação oficiosa n.º 2023..., relativa aos correspondentes juros, no valor de € 7.900,66 (Doc.2 junto aos autos pela Requerente).
- g) A Requerente apresentou reclamação graciosa, solicitando a anulação (parcial) da referida liquidação (a Requerente aceita como devida a parte da liquidação adicional supra identificada no total de € 354,78), refutando as correções da AT ao imposto declarado no campo 41 da liquidação oficiosa, relativa ao período de 2021-04 (cf. PA, proc. ...2024..., junto aos autos pela Requerida).
- h) Sobre a referida reclamação graciosa recaiu decisão de indeferimento, por despacho proferido, em 2025-1-17, pela Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo da subdelegação de competências e para cuja respetiva fundamentação se remete e se dá aqui por reproduzida, cf. Ofício n.º..., de 2025-1-22, a que foi atribuído o n.º de processo ...2024... (cf. Doc.1 junto ao PPA).
- i) Não se conformando com esta decisão, a Requerente apresentou o PPA *sub judice*.
- j) Durante o período a que dizem respeito as faturas comunicadas (2021-04), a Requerente não tinha software de faturação certificado pela AT (cf. Doc. 7 e declarações da testemunha).
- k) Durante o período a que dizem respeito as faturas comunicadas (2021-04), verifica-se que as mesmas foram emitidas a diferentes clientes, sociedades com sede em diferentes Estados, e entregues em diferentes localizações (Suíça e Estados-Membros da União Europeia), em todos os casos sem tributar IVA, sem que nas faturas conste o fundamento da ausência de tributação aplicável a cada transação (Doc. 7).

III.1.2- Factos não provados

Com relevo para a decisão do pleito, não se considera provado o seguinte:

- A. Que no período de abril de 2021 tenha havido erros ou lapsos de duplicação ou multiplicação de registos na comunicação de faturas emitidas, relativamente às transações mencionadas nas faturas juntas aos autos (cf. doc.7),
- B. Que, por isso, e considerando ainda que nas faturas sub judice não se demonstrou ter-se liquidado imposto, tenha sido pago IVA em excesso (cf. artigo 17.º, 35.º a 39.º e 46.º PPA).

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

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

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

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA e a Resposta junto aos autos, os documentos junto aos autos e as declarações proferidas pela testemunha, que revelou conhecimento incompleto e parcialmente indireto acerca dos factos alegados pela Requerente, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

No presente processo está em causa, no essencial, saber se a liquidação adicional de IVA efetuada pela AT à Requerente, com referência ao período de abril de 2021, com base nas faturas constantes do respetivo e-fatura, e atenta a divergência entre esse valor e o valor de IVA indicado na declaração periódica do período de abril de 2021, é legal ou ilegal.

De acordo com a Requerente, à exceção do valor de € 354,78 corrigido pela AT e aceite pela Requerente, as divergências encontradas pela AT não correspondem a operações efetivamente realizadas, tendo antes sido causadas por três tipos de erros dos quais resultou uma mera aparência de realização de operações tributáveis.

Os erros alegados pela Requerente foram os seguintes: (i) terem sido comunicadas faturas repetidas; (ii) terem sido comunicadas faturas referentes a meses anteriores; (iii) terem sido comunicadas faturas com IVA, que deveriam ter sido registadas com isenção de IVA por se tratar de operações intracomunitárias ou exportações de bens.

Assim, alega a Requerente que o IVA reportado na declaração periódica do período em causa neste processo (campos 4 e 13) e liquidado pela Requerente, foi calculado com referência às faturas efetivamente emitidas nesse período, juntando para o efeito o Documento n.º 4, correspondente a uma tabela extraída do e-fatura, através do qual procura elencar todas as faturas comunicadas neste período e, assim, provar que os valores em questão excedem os valores reais, reportados na declaração periódica.

O primeiro dos erros alegados, relativo à comunicação de faturas repetidas, terá ocorrido por, em 2021, a Requerente utilizar o software Microsoft Dynamics Nav 2017, versão 10.0, o qual foi, nesse ano, sujeito a várias atualizações no software e de interfaces que criaram dificuldades na comunicação das faturas, nomeadamente na comunicação das faturas através do sistema e-fatura, tendo ocorrido uma duplicação ou mesmo multiplicação (oito vezes em algumas das situações) das mesmas. Por esse motivo, no período em apreço no caso – abril de 2021 – foram comunicadas algumas faturas diversas vezes, conforme coluna “N.º vezes comunicação” constante da tabela 1 que juntou com o PPA:

	Data registo	N.º factura	Adquirente	Valor total	N.º vezes comunicação	Valor total comunicado	IVA do valor total comunicado	DPIVA
1	23/12/2019	VN19-00010	Luxembourg Sarl	€ 1.018,29	1	€ 1.018,29	€ 164,79	2019-12
2	09/12/2019	VN19-00006	Hungary Kft	€ 91,20	1	€ 91,20	€ 17,05	2019-12
3	11/12/2019	VN19-00007	Hungary Kft	€ 210,32	1	€ 210,32	€ 39,33	2019-12
4	11/10/2019	VN19-00003	SA	€ 297,00	1	€ 297,00	€ 0,00	2019_10
5	09/12/2019	VN19-00005	Sweden AB	€ 358,50	1	€ 358,50	€ 67,04	2019-12
6	30/12/2019	VN19-00011	Hispania S.L.U	€ 571,21	1	€ 571,21	€ 106,81	2019-12
7	09/12/2019	VN19-00004	Hispania S.L.U	€ 738,00	1	€ 738,00	€ 138,00	2019-12
8	17/12/2019	VN19-00008	SA	€ 1.243,23	1	€ 1.243,23	€ 206,86	2019-12
9	23/12/2019	VN19-00009	France SARL	€ 1.553,52	1	€ 1.553,52	€ 272,08	2019-12
10	21/02/2020	VN20-00011	Portugal Unipessoal Lda	€ 4.156,93	1	€ 4.156,93	€ 0,00	2020/02
11	03/01/2020	VN20-00001	SA	€ 5.115,96	1	€ 5.115,96	€ 598,99	2020_01
12	29/08/2019	VN19-00002	SA	€ 6.847,13	1	€ 6.847,13	€ 1.039,25	2019_08
13	28/08/2019	VN19-00001	SA	€ 12.340,38	1	€ 12.340,38	€ 1.684,88	2019_08
14	13/08/2020	VN20-00019	Belgium NV	€ 1.191,90	2	€ 2.383,80	€ 150,90	2020_08
15	13/08/2020	VN20-00017	SA	€ 1.263,36	2	€ 2.526,72	€ 0,00	2020_08
16	11/02/2020	VN20-00005	SA	€ 1.296,00	2	€ 2.592,00	€ 368,44	2020/02
17	31/07/2020	VN20-00015	Hungary Kft	€ 1.586,18	2	€ 3.172,36	€ 240,36	2020_07
18	10/02/2020	VN20-00003	SA	€ 2.392,10	2	€ 4.784,20	€ 693,96	2020/02
19	31/07/2020	VN20-00014	Hispania S.L.U	€ 2.466,58	2	€ 4.933,16	€ 851,00	2020_07
20	12/10/2020	VN20-00020	SA	€ 2.621,77	2	€ 5.243,54	€ 909,00	2020_10
21	12/03/2020	VN20-00012	SA	€ 3.852,37	2	€ 7.704,74	€ 1.426,48	2020_03
22	13/04/2021	VN21-00002	SA	€ 5.068,52	2	€ 10.137,04	€ 1.760,58	2021_04
23	13/04/2021	VN21-00001	SA	€ 5.314,28	2	€ 10.628,56	€ 1.364,42	2021_04
24	13/08/2020	VN20-00016	France SARL	€ 5.750,42	2	€ 11.500,84	€ 1.586,92	2020_08
25	13/04/2021	VN21-00004	NL	€ 11.480,79	2	€ 23.579,18	€ 4.095,90	2021_04
26	12/10/2020	VN20-00021	SA	€ 12.306,97	2	€ 24.613,94	€ 3.862,18	2020_10
27	13/04/2021	VN21-00003	SA	€ 22.753,99	2	€ 45.225,02	€ 7.595,52	2021_04
28	23/01/2020	VN20-00002	France SARL	€ 898,82	3	€ 2.696,46	€ 504,22	2020_01
29	17/02/2020	VN20-00008	Hispania S.L.U	€ 3.026,84	3	€ 9.080,52	€ 1.697,98	2020/02
30	14/10/2020	VN20-00022	SA	€ 25.325,56	3	€ 70.115,25	€ 11.779,26	2020_10
31	12/03/2020	VN20-00013	SA	€ 29.293,15	3	€ 86.278,44	€ 15.592,20	2020_03
32	11/02/2020	VN20-00006	SA	€ 598,90	5	€ 2.994,50	€ 559,95	2020/02
33	11/02/2020	VN20-00004	France SARL	€ 2.948,80	5	€ 14.744,00	€ 2.757,01	2020/02
34	23/11/2020	VN20-00023	Deutschland Gmbh	€ 3.835,00	5	€ 19.175,00	€ 3.585,57	2020_11
35	13/08/2020	VN20-00018	Deutschland Gmbh	€ 5.697,94	5	€ 28.489,70	€ 5.327,35	2020_08
36	17/02/2020	VN20-00010	SA	€ 165,50	8	€ 1.324,00	€ 247,58	2020/02
37	21/12/2020	VN20-00024	Austria Gmbh	€ 598,12	8	€ 4.784,96	€ 894,75	2020_12
38	17/02/2020	VN20-00009	France SARL	€ 1.518,93	8	€ 12.151,44	€ 2.272,24	2020/02
39	17/02/2020	VN20-00007	Belgium NV	€ 3.123,24	8	€ 24.985,92	€ 4.672,16	2020/02
	Total			€ 190.917,70		€ 470.386,96	€ 79.131,00	

Faz também notar que o valor de vendas / volume de negócios constante do balancete de abril de 2021 (o período em causa), no total de € 77.835,43, na linha 1311 relativa a “IVA liquidado – operações gerais – vendas”, está conforme à declaração periódica relativa ao período de imposto de abril de 2021.

O segundo erro alegado pela Requerente prende-se com o facto de algumas faturas emitidas em períodos anteriores, relativas a transmissões de bens intracomunitárias e a exportações, que não tinham sido comunicadas à AT, o terem sido naquele mês de abril de 2021 e de, nessa comunicação, todas essas faturas, intracomunitárias ou relativas a exportações – i.e. faturas emitidas com isenção de IVA – terem sido comunicadas com IVA, determinando um aumento do valor de IVA do período em questão. Sobre este tópico, refere, porém, que todas as faturas relativas a períodos anteriores comunicadas erroneamente em abril de 2021 foram devidamente reportadas nas declarações periódicas e recapitulativas dos respetivos períodos.

Acerca do terceiro erro, alega que algumas faturas emitidas em abril de 2021 foram comunicadas como sendo faturas com IVA, tratando-se, contudo, de faturas de transmissão

intracomunitária de bens ou de faturas de exportação de bens, abrangidas pela isenção prevista no RITI e na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

Em suma, o fundamento dos atos tributários impugnados reside na constatação, por parte da AT, de divergências entre o IVA liquidado nas declarações periódicas relativamente ao período em causa e o valor constante das faturas disponíveis no sistema e-fatura; sendo o valor apresentado na referida declaração periódica de IVA inferior àquele que constava do sistema e-faturas, a AT procedeu à liquidação adicional pelo remanescente, considerando que a Requerente não logrou fazer prova da justificação que invocou para as referidas divergências.

Na Resposta apresentada, a AT defendeu que a Requerente não tinha logrado provar os factos justificativos do alegado erro nos ficheiros do programa de faturação, nomeadamente por não ter juntado aos autos qualquer prova dos erros informáticos alegados, nem tão-pouco da sua eventual relação de causalidade com a inserção de faturas com IVA quando o IVA não era devido, por a tabela constante do artigo 36.º do PPA ser relativa, na quase totalidade das situações, a outros períodos de IVA que não aquele que está em discussão nos presentes autos; por não se ter provado que a alegada repetição de faturas tenha determinado o apuramento de IVA considerado no E-fatura e que suporta a liquidação adicional aqui em discussão e por não ter logrado juntar elementos contabilísticos que permitam validar se as operações alegadamente isentas, efetivamente, reúnem os pressupostos para beneficiarem das isenções de IVA previstas no artigo 14.º do RITI e no artigo 14.º do CIVA.

Relativamente ao balancete de abril de 2021 e ao acumulado de dezembro, assim como às faturas juntas pela Requerente para prova dos factos alegados, a AT contesta a respetiva suficiência por não se encontrarem devidamente organizados, impedindo, assim, a validação do pretendido, e por não demonstrarem todos os lançamentos contabilísticos para o período em questão, mormente para que se possa aferir e confrontar as faturas numericamente identificadas no e-fatura (e cuja numeração se apresenta distinta), identificadas no documento 4 junto com o PPA.

Considerando as posições das Partes, bem como a matéria dada como provada e não provada, cumpre, agora, aplicar o Direito, começando pelo disposto no ordenamento jurídico-tributário

acerca do ónus da prova e da presunção de legalidade do ato tributário.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados recai sobre quem os alegue. No caso vertente, tendo a liquidação adicional sido efetuada com base em divergências objetivamente apuradas entre os valores declarados nas declarações periódicas de imposto e os valores comunicados no sistema e-fatura, incumbia à Requerente demonstrar, de forma consistente e documentalmente suportada, que tais divergências resultavam exclusivamente de erros técnicos e não de operações tributáveis omitidas.

Com efeito, o artigo 74.º da LGT, ao estabelecer o princípio geral quanto ao ónus da prova, consigna que a prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1). Por outro lado, o artigo 75.º da LGT estabelece uma presunção legal de veracidade dos dados que constam da contabilidade e escrita do contribuinte: assim, quando o contribuinte pretende divergir de elementos que decorrem do e-fatura, cabe-lhe provar que esses elementos constam desse sistema por algum tipo de erro. O e-fatura é uma plataforma eletrónica da Autoridade Tributária e Aduaneira que recebe a comunicação das faturas emitidas pelos sujeitos passivos, organiza essa informação por NIF e a disponibiliza para efeitos fiscais (IRS, IVA, controlo tributário). O e-fatura não “cria” faturas, recebe dados comunicados pelo próprio sujeito passivo ou pelo seu programa certificado. Do ponto de vista jurídico, essa informação consubstancia declaração fiscal eletrónica do sujeito passivo, que integra o sistema declarativo tributário. *Não é um ato da AT, é uma comunicação do contribuinte rececionada pela AT.*

Ora, se nos termos do artigo 75.º da LGT, se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, quando apresentadas nos termos legais e se a comunicação de faturas via e-fatura é uma declaração legalmente exigida, que integra o cumprimento de obrigações declarativas, a mesma goza de presunção de veracidade. É possível ao contribuinte provar que o que consta do e-fatura procede de um erro, informático ou outro, que leve a uma dissonância entre o que lá consta e a verdade material? Sim. Contudo, essa prova não foi feita no presente caso, não havendo nenhum elemento de prova que tenha permitido ao Tribunal formar a

convicção de que as faturas comunicadas ao e-fatura não correspondem a operações materiais concretas. Por outro lado, teria sido possível, quer através de documentos, ainda que internos, quer através de prova testemunhal – desde que houvesse coerência entre ambos – demonstrar essa inconsistência entre a verdade material e a comunicação com o e-fatura. A mera alegação de erro e a apresentação de elementos insuficientemente estruturados não basta para afastar aquela presunção constante do artigo 75.º da LGT e, portanto, não basta para se mostrar cumprido o ónus da prova que incumbia ao sujeito.

Concluindo este ponto, o sistema e-fatura assenta em comunicações efetuadas pelo próprio sujeito passivo ou pelo seu programa certificado de faturação, beneficiando, por isso, de presunção de fiabilidade enquanto reflexo das comunicações realizadas pelo contribuinte. A divergência entre os valores declarados e os valores comunicados constitui, em si mesma, um indício objetivo bastante que legitima a atuação corretiva da AT, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que tal divergência não corresponde à realidade tributária. Contudo, essa prova está ausente dos presentes autos; a Requerente limitou-se a apresentar tabelas por si elaboradas, desacompanhadas de qualquer prova técnica idónea que demonstre:

- a concreta ocorrência das anomalias informáticas invocadas;
- a sua origem nas alegadas atualizações do software Microsoft Dynamics Nav 2017;
- a relação de causalidade entre tais anomalias e o apuramento do imposto considerado pela AT.

A título de exemplo, poderiam ter sido juntos relatórios técnicos do fornecedor do software, registos de incidentes certificados, comunicações formais de erro ou qualquer documentação que permitisse objetivar a ocorrência sistemática das duplicações alegadas. Contudo, não só não foram apresentados esses, ou outros elementos escritos equivalentes, como a prova produzida em audiência não permitiu colmatar essa ausência, não sendo suficientemente organizada, estruturada e clara na reprodução da factualidade relevante para que possa ser considerada apta a provar os factos alegados.

Sobre a questão da isenção ou não isenção de IVA, cabia igualmente ao Requerente demonstrar os pressupostos de tal isenção, mais a mais tendo em conta que, mais uma vez, as faturas emitidas em abril de 2021 foram comunicadas como sendo faturas com IVA. Portanto, cabia-lhe provar o erro subjacente à comunicação (errada) através da demonstração de que as operações em causa eram (efetivamente) operações isentas. Relativamente às operações alegadamente isentas ao abrigo do artigo 14.º do RITI e da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, importa recordar que as isenções em matéria de IVA, enquanto exceções à regra geral da tributação, são de interpretação estrita e dependem da demonstração cumulativa dos respetivos pressupostos materiais e formais.

Acresce que, no domínio do IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem reiteradamente afirmado que, embora o princípio da neutralidade fiscal imponha que o imposto apenas incida sobre operações efetivamente tributáveis, incumbe ao sujeito passivo demonstrar o preenchimento dos pressupostos de benefícios ou isenções invocados (v., entre outros, Acórdão do TJUE, processo C-271/06, Netto Supermarkt; e processo C-273/11, Mecsek-Gabona). A exigência de prova adequada não constitui formalismo excessivo, mas sim expressão da necessidade de assegurar a correta arrecadação do imposto. No caso concreto, foi explicitamente referida pela AT a ausência de guias de transporte do processo, apesar de a sua existência ter sido alegada, mas a Requerente não tratou de as juntar, pelo que o Tribunal não pode ter conhecimento das mesmas. Em suma, mais uma vez, a Requerente não apresentou documentação apta a comprovar:

- a efetiva saída dos bens do território nacional;
- a identificação inequívoca dos adquirentes intracomunitários;
- a correspondência entre as faturas comunicadas e os registos contabilísticos completos do período em análise.

Quanto aos balancetes e listagens juntos aos autos revelaram-se, os mesmos, insuficientes para permitir a reconstituição integral do circuito documental das operações, não sendo possível validar, com segurança, a aplicação das isenções invocadas.

Em geral, portanto, os elementos contabilísticos apresentados não permitem estabelecer uma correspondência clara e inequívoca entre:

- as faturas numericamente identificadas no e-fatura;
- os lançamentos contabilísticos do período de abril de 2021;
- os valores declarados nos campos 4 e 13 da declaração periódica.

Não foi possível, portanto, com base nos elementos juntos, reconstituir o apuramento do imposto de modo a infirmar a liquidação adicional de IVA efetuada pela AT.

Assim, não tendo a Requerente logrado fazer prova:

- da existência e relevância causal dos alegados erros informáticos;
- do preenchimento dos pressupostos legais das isenções invocadas;
- da incorreção objetiva dos valores considerados pela AT,

não pode dar-se como demonstrado que a divergência apurada resulte de mera aparência de operações tributáveis.

Por conseguinte, não tendo sido ilidida a presunção de legalidade do ato tributário, e não se encontrando provados os factos constitutivos do direito invocado pela Requerente, conclui-se pela legalidade da liquidação adicional de IVA referente ao período de abril de 2021 e, consequentemente, improcede o pedido de anulação do ato de liquidação adicional impugnado.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Considerar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários impugnados e de respetiva anulação parcial, quanto ao valor de € 87.031,66, mantendo-se os mesmos na ordem jurídica tal como foram praticados,

b) Absolvendo-se a AT de todos os pedidos.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 87.031,66 indicado pelo Requerente como respeitante ao montante de imposto cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido) e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **2.754** (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), a suportar integralmente pela Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de fevereiro de 2026

Fernanda Mações (Presidente)

Raquel Franco (Árbitra vogal e relatora)

Nuno Morujão (Árbitro vogal)