

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 433/2025-T

Tema: IVA – Crédito de imposto; IVA na importação

SUMÁRIO:

I - O exercício do direito à dedução encontra-se condicionado, entre outros, à efetiva realização das operações e à existência de uma ligação direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos (sujeitos a IVA) e a intenção, devidamente comprovada por elementos objetivos, de realizar operações de transmissões de bens e prestações de serviços que confirmam esse direito.

II - Recai sobre o sujeito passivo a prova dos factos constitutivos do direito à dedução.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Gonçalo Estanque designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 15-07-2025, decide o seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., LDA., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Carnaxide (“**Requerente**”), veio, em 30-04-2025, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”)

1.

contra o ato tributário de liquidação de IVA n.º..., referente ao IVA do período 2020-03T, na qual se negava reembolso/crédito de IVA no montante de €31.181,30.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 05-05-2025 e automaticamente notificado à Requerida.

Em 25-06-2025, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o qual comunicou a respetiva aceitação no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o disposto no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 15-07-2025.

Em 15-07-2025, em conformidade com o disposto no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, a Requerida foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar produção de prova adicional.

Em 26-09-2025, a Requerida apresentou a sua Resposta e juntou parte do processo administrativo. Em 29-09-2025, a Requerida juntou os elementos em falta do processo administrativo.

Em 29-09-2025, a Requerente foi notificada para exercer contraditório quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida. Em 15-10-2025, a Requerente apresentou Requerimento onde respondeu às exceções invocadas pela Requerida.

Em 30-12-2025, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho com seguinte teor:

“1. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT será realizada no dia 5 de Fevereiro de 2026 pelas 9:30.

2. Nessa mesma reunião poderá ter lugar a audiência de julgamento com a inquirição das testemunhas, caso a Requerente mantenha o interesse na produção de prova testemunhal. Se assim for, a Requerente, no prazo de 10 dias deverá especificar, de modo claro e detalhado, quais os factos sobre os quais irá incidir a prova testemunhal. Deverá, igualmente, ser cumprido o disposto no art. 118.º do CPPT quanto ao número de testemunhas / depoimentos de parte por cada facto.

3. O mandatário da Requerente deverá, também, informar o CAAD, as testemunhas a inquirir irão apresentar-se, nas instalações do CAAD no Porto ou em Lisboa.

4. A Requerida e a Requerente deverão informar o CAAD sobre a sua vontade de se deslocar às instalações do CAAD, em Lisboa, ou no Porto, ou em alternativa participar na diligência on-line, via WEBEX.

Presume-se, na ausência tempestiva de resposta, que a Requerida irá participar via WEBEX.

5. Na reunião será fixada a data para alegações escritas, a menos que as partes optem por alegações orais.

6. Atendendo à necessidade de conciliar a produção de prova testemunhal com as férias judiciais e com agenda do Tribunal Arbitral, prorroga-se, desde já, por um período de 2 meses, o prazo para a emissão da decisão arbitral.

Do presente despacho, notifiquem-se ambas as partes.”

Em 05-02-2026, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma sociedade por quotas de Direito Português que se dedica a “*outras actividades consultoria para os negócios e a gestão*” (CAE 70220), “*actividades secundárias de comércio por grosso de produtos químicos*” (CAE 46750), “*comércio por grosso de outros bens intermédios, n.e.*” (CAE 46762) e “*outro comércio por grosso de bens de consumo, n.e.*” (CAE 46494) - Cf. processo administrativo, em particular o Relatório de Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido.
- B.** A Requerente iniciou a sua atividade em 25-05-2019 - Cf. processo administrativo, em particular o Relatório de Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido.
- C.** A B... Lda. emitiu à Requerente, em 01-08-2019, a fatura n.º FT 2019/1, no valor de €45.785,00, acrescida de IVA no montante de €10.530,55 e com a seguinte descrição:

Plástico biodegradável ...- Cf. Processo administrativo, em particular, o Anexo 4 junto ao Relatório de Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido.

D. Nos anos de 2019 e 2020, a Requerente adquiriu à *C... Inc.* (“C...”), com sede em..., ..., ..., Canadá, rolos de plástico biodegradável (*black biodegradable mulch*), conforme detalhe *infra*:

N.º da Fatura	Data da Fatura	Data do envio (<i>shipped date</i>)	Descrição dos bens	Quantidade	Valor Total
32453	18-06-2019	18-06-2019	Black biodegradable mulch 10104224BK2 –, 1.05 m × 1.000 m × 42 um BBS	30	3.390,00
34334	13-01-2020	13-01-2020	Black biodegradable mulch 1122206BK1 – 1.1 m × 2.200 m × 20 um BBS (80 RL); 9022205BK1 – 0.9 m × 2.200 m × 20 um BBS (20 RL); 1122206BK1 – 1.1 m × 2.200 m × 20 um BBS (160 RL); 1222205BK1 – 1.2 m × 2.200 m × 20 um BBS (40 RL); 1122206BK1 – 1.1 m × 2.200 m × 20 um BBS (100 RL)	400	50.343,00

34336	13-01-2020	13-01-2020	Black biodegradable mulch 1122206BK1 – 1.1 m × 2.200 m × 20 um BBS (200 RL); 9022205BK1 –, 0.9 m × 2.200 m × 20 um BBS (200 RL)	400	45.650,00
34923	28-01-2020	28-01-2020	Black biodegradable mulch 1122206BK1 – 1.1 m × 2.200 m × 20 um BBS (400 RL); 9022205BK1 – 0.9 m × 2.200 m × 20 um BBS (160 RL); 9040205BK1 – 0.9 m × 400 m × 20 um BBS (8 RL); 1140206BK1 – 1.1 m × 400 m × 20 um BBS (20 RL); 12104224BK1 – 1.2 m × 1.000 m × 42 um BBS (6 RL); 1510205BK1 – 1.5 m × 1.000 m × 20 um BBS (2 RL)	596	67.946,24

(cf. Doc. 4 junto ao PPA, cujo teor se dá como reproduzido)

E. Os rolos de plástico biodegradável adquiridos pela Requerente - "*black biodegradable mulch*" - também são designados por *Degri Film* ou plástico Oxo-biodegradável - cf. Declarações de Parte e depoimento da Testemunha D... .

- F.** Os bens descritos na fatura n.º 32453 foram expedidos a partir do Canadá pela C... e foram desalfandegados em território nacional na Alfândega de Alverca - *Cf.* Declaração Aduaneira NP .../2019 e respetivo Documento Probatório de Desalfandegamento, juntos ao PPA e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos.
- G.** Os bens descritos nas faturas n.º 34334 e 34336 foram expedidos a partir do Canadá pela C... e foram desalfandegados em território nacional na Delegação Aduaneira de Sines - *cf.* Declaração Aduaneira NP .../2020 e respetivo Documento Probatório de Desalfandegamento, juntos ao PPA e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos.
- H.** Os bens descritos na fatura n.º 34923 foram expedidos a partir do Canadá pela C... e foram desalfandegados em território nacional na Alfândega de Sines - *cf.* Declaração Aduaneira NP .../2020 e respetivo Documento Probatório de Desalfandegamento, juntos ao PPA e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos.
- I.** Todos os bens descritos nas faturas n.º 32453, 34334, 34336 e 34923, emitidas pela C..., foram importados ao abrigo do “*regime 4000*”, *i.e.* introdução no consumo em livre prática - *cf.* Declarações Aduaneiras, juntas ao PPA e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos.
- J.** Todos os bens descritos nas faturas n.º 32453, 34334, 34336 e 34923, emitidas pela C..., foram desalfandegados por E..., na qualidade de representante aduaneiro agindo na modalidade de representação directa - *cf.* Declarações Aduaneiras, em particular o campo 14, juntas ao PPA e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos.
- K.** Foi devido e pago IVA, pelo representante aduaneiro, nos atos de desembaraço da alfandegário, no valor total de €39,154,49, conforme detalhe *infra*:

N.º Decl. Aduaneira	Data	Montante IVA (EUR)
.../2019	2019-08-05	1.114,47
.../2020	2020-02-14	21.531,62

.../2020	2020-03-05	16.475,40
----------	------------	-----------

(*cf.* Declarações Aduaneiras, juntas ao PPA e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos).

- L. O IVA pago pelo representante aduaneiro, no total de €39.121,49, foi faturado à Requerente, conforme detalhe *infra*:

N.º Fatura	Data	Montante IVA (Despachante)
319080033	2019-08-05	€1.114,47
320010359	2020-02-14	€21.531,62
320010565	2020-03-09	€16.475,40

(*cf.* Declarações Aduaneiras, juntas ao PPA, em particular Doc. 11, e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos).

- M. Adicionalmente, a F..., Lda. prestou à Requerente serviços de frete, relativamente aos quais foram emitidas as faturas *infra*:

N.º Fatura	Data	Montante	Montante IVA
319080015	2019-08-02	€1.555,02	€86,27
320010341	2020-02-12	€7.881,97	€193,20
320010531	2020-03-04	€4.180,94	113,85

(*cf.* Faturas, juntas ao PPA e ao processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos).

- N. A Requerente, na Declaração Periódica de IVA relativa ao período 2020-03T, solicitou um reembolso de IVA no montante de €31.181,30 - *cf.* Processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido.

- O. O reembolso de IVA solicitado pela Requerente foi formado entre o período de 2019-09T e 2020-03T e a Requerente considerou, para efeitos do pedido de reembolso do IVA, operações passivas que deram origem a IVA a favor da Requerente no valor de

€54.671,33 - *cf.* Processo administrativo, em particular o Relatório Final de Inspeção, cujo teor se dá como reproduzido.

P. A AT, através da ordem de serviço n.º OI2020..., iniciou inspeção ao reembolso de IVA requerido pela Requerente - *cf.* Processo administrativo, em particular o Relatório de Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido.

Q. A AT, no âmbito da Inspeção Tributária, enviou pedido de esclarecimentos à Requerente com o seguinte teor:

“Em referência ao assunto em epígrafe e a fim de proceder à análise do pedido de reembolso efetuado pela sociedade identificada, ficam por este meio notificados, para os efeitos previstos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, alterado e republicado pelo Despacho Normativo n.º 17-A/2014, de 26 de dezembro, para, no prazo de 10 (dez) dias, remeterem a esta Direção de Finanças os elementos e/ou esclarecimentos a seguir indicados:

1. Descrição pormenorizada e com rigor, da actividade concretamente desenvolvida pela sociedade, nomeadamente qual a substância dos serviços prestados e/ou bens transmitidos e as suas designações comumente conhecidas. Deverá descrever as atividades efetivamente praticadas identificando a substância das operações e quais os recursos utilizados.

2. Justificação detalhada para a existência de crédito de imposto, relativamente ao qual foi solicitado o reembolso.

3. Identificação do local ou locais onde é desenvolvida a atividade, se as instalações são próprias ou arrendadas. No caso de serem propriedade de terceiros, remeter cópia do ou dos contratos que lhe conferem o gozo do bem;

4. Balancetes analíticos reportados a 31-12-2019 e 31-03-2020.

5. *Extratos de conta corrente, preferencialmente em formato Excel, de todas as subcontas de IVA (243) respeitantes ao período compreendido entre 25-5-2019 e 31-03-2020.*
6. *Extratos de conta corrente, preferencialmente em formato Excel, das contas 71 - Vendas e/ou 72 - Prestações de Serviços respeitantes ao período compreendido entre 25-05-2019 e 31-03-2020.*
7. *Cópia das 3 faturas de valor mais significativo referentes aos valores inscritos no campo 03 das Declarações Periódicas submetidas para os períodos 2019-06T, 2019-09T, 2019-12T e 2020-03T.*
8. *Cópia das 5 faturas de valor mais significativo, de cada período, referentes aos valores inscritos no campo 24 de todas as Declarações Periódicas submetidas para os períodos 2019-06T, 2019-09T, 2019-12T e 2020-03T.*
9. *Relativamente às faturas cuja cópia é solicitada nos anteriores pontos 9. e 10., fundamentar, por escrito, a conexão dos serviços ou bens adquiridos pelas mesmas com a realização de operações tributáveis em sede de IVA;*
10. *Cópia das faturas que lhe foram emitidas pelo fornecedor F... LDA, NIPC ..., acompanhadas de cópia dos meios de pagamento.*
11. *Relativamente aos elementos selecionados para verificação, se algum documento tiver por base um documento anexo, deverá enviar cópias dos documentos anexos (orçamentos/listagens/contratos, etc.), ou se algum documento estiver relacionado com viaturas ligeiras de passageiros ou rendas de contrato leasing/ ALD, remeter o livrete/registo de propriedade e contrato leasing/plano financeiro das rendas.*
12. *Outros esclarecimentos, por escrito, que entenda úteis e/ou convenientes à análise do crédito de imposto solicitado, juntando a respetiva documentação”.*

R. Em 19-06-2020, a Requerente, através do seu Contabilista Certificado, respondeu ao pedido de esclarecimentos nos seguintes termos:

“(...) 1 - Descrição pormenorizada e com rigor, da actividade concretamente desenvolvida pela sociedade, nomeadamente qual a substância dos serviços prestados e/ou bens transmitidos e as suas designações comumente conhecidas. Deverá descrever as actividades efectivamente praticadas identificando a substância das operações e quais os recursos utilizados.

RESPOSTA: A actividade da empresa assenta em Comércio por grosso de produtos químicos ; Comércio por grosso de outros bens intermédios, n.e. ; Outro comércio por grosso de bens de consumo, n.e. ; Outras actividades de consultoria para os negócios e a gestão. A actividade da empresa consiste, desde a sua criação, no comércio grossista de plásticos biodegradáveis destinados à agricultura, sendo que este produto é Importado de um fornecedor domiciliado no Canadá.

2 - Justificação detalhada para a existência de crédito de imposto, relativamente ao qual foi solicitado o reembolso.

RESPOSTA: O crédito de imposto tem a ver com o facto de ter havido lugar a pagamento de imposto na Alfândega (cobrado através do prestador de serviços F..., cujas faturas seguem em pontos seguintes) em valor superior ao da faturação a clientes na parte do IVA, motivo pelo qual foi solicitado o reembolso. Uma parte significativa dos valores Importados (pelos quais foi pago o IVA devido no desalfandegamento) mantiveram-se em stock à data de comunicação trimestral de mapas de IVA em 31 de Março de 2020.

3 - Identificação do local ou locais onde é desenvolvida a atividade, se as Instalações são próprias ou arrendadas. No caso de serem propriedade de terceiros, remeter cópia do ou dos contratos que lhe conferem o gozo do bem.

RESPOSTA: O local onde é prestado o serviço é directamente nos clientes. O material é entregue nas moradas Indicadas pelos clientes na sua maioria das vezes podendo por vezes ficar em stock em armazém contratado para o efeito. A empresa está sediada em Carnaxide, na mesma morada de um dos sócios (empresariais) que tem lá os seus escritórios, como empresa do Grupo.

5 - Extractos conta 243 em excell

RESPOSTA: Em anexo

6 - Extractos conta corrente Vendas e Prest. Serviços

RESPOSTA: Em anexo 7 - Cópia 3 faturas valor mais significativo do campo 3”.

S. Através do Ofício n.º..., de 15-07-2020, a AT notificou a Requerente do projeto de correções do Relatório de Inspeção Tributária, no qual propunha o indeferimento do pedido de reembolso de IVA apresentado pela Requerente, com base nos seguintes fundamentos:

A justificação apresentada pelo sujeito passivo e os elementos enviados não conseguem demonstrar que a formação do crédito de imposto resultou de um correto apuramento nem que os valores declarados traduzem uma imagem verdadeira e plena das operações praticadas.

A análise dos documentos remetidos conjugados com os documentos contabilísticos suscita uma sequência de indícios do incorreto apuramento do crédito de imposto, que a seguir enumeramos.

- a) O sujeito passivo remete a fatura 319080033, melhor identificada no quadro supra, como integrante da formação do crédito de imposto, no entanto a mesma não foi objeto de contabilização em conta de IVA dedutível, subcontas 2432;
- b) Não veio acompanhada de fatura ou documento discriminativo dos bens importados, não permitindo aferir a que bens corresponde o imposto suportado e que o sujeito passivo foi o seu adquirente;
- c) Os bens entraram em território nacional no ano de 2019, conforme é concluído pelas datas de emissão das faturas de desalfandegamento e da imputação do IVA, identificadas no quadro acima;
- d) Da consulta ao balancete analítico e ao extrato de conta corrente das subcontas de IVA dedutível, remetidos pelo sujeito passivo, durante o ano de 2019 somente foi contabilizado IVA da aquisição de existências no montante de Eur. 10.530,55, adquiridos pela fatura emitida pelo fornecedor nacional Lda (Anexo 4).



- e) Da consulta ao balancete do ano de 2019, verifica-se, ainda, que o acumulado da conta de Compras - Mercadorias, subconta 311, é de Eur. 45.785,00 a que corresponde IVA à taxa normal no montante de Eur. 10.530,35, ou seja, igual ao valor contabilizado a débito na conta de IVA dedutível 24321132311 - Ex. Tx. Nm.- MN-TT/Dedutível e igual ao valor declarado em existências à taxa normal campo 22 da declaração periódica do período 2019-09T bem como ao valor do custo das mercadorias vendidas apuradas e constante do balancete de 2019;
- f) O acumulado da conta Compras – Mercadorias é exatamente igual ao acumulado da conta Compras – Mat. Primas, subsidiárias e de consumo, pelo que não existindo, outros registos de dedução de imposto com aquisições de inventários permite-nos logicamente concluir que os bens adquiridos pela fatura FT 2019/1 emitida pelo fornecedor Lda foram movimentados entre estas contas;
- g) Conclui-se, pelo mesmo raciocínio, que não houve a contabilização de outras aquisições de mercadorias ou matérias primas;
- h) Como também se pode concluir, que os bens importados, e pelo qual foi pago IVA na fatura identificada na alínea a), nunca foram objeto de reconhecimento contabilístico;
- i) Não tendo sido reconhecidos contabilisticamente os bens importados não foram considerados no apuramento do custo das mercadorias vendidas ou matéria consumida no apuramento do resultado do período;
- j) Relativamente às outras duas faturas constantes do mapa supra emitidas no ano de 2020, somente a fatura nº 320010565 veio acompanhada da declaração aduaneira não sendo remetidos quaisquer outros documentos que permitissem identificar os bens importados e o efetivo adquirente;
- k) O IVA constante destas faturas foi contabilizado em conta de IVA dedutível, designadamente conta 24323132311 - Obs - Tx. Nm. - MN-TT/Dedutível e inscritos os respetivos valores no campo 24 da declaração periódica do período 2020-03T;

- l) O sujeito passivo afirmou que a 31-03-2020 parte dos bens importados continuavam em armazém, no entanto a conta 3113 *Compras-merc-outros mercados* apresenta-se saldada por contrapartida do movimento a débito da conta 6111 - *Mercadorias – cmvc*, no valor de Eur. 95.993,00;
- m) Encontrando-se a conta de compras saldada, e não havendo movimentação de conta de mercadorias ou outras contas de balanço referentes a inventários, verifica-se que a 31-03-2020 o valor dos stocks em armazém é nulo contrariamente ao afirmado pelo sujeito passivo;
- n) O sujeito passivo no trimestre 2020-03T somente declarou o montante de Eur. 44.486,91 de operações ativas tributadas à taxa normal;
- o) Foi solicitado ao sujeito passivo, nos pontos 9 e 11 da notificação, o envio de justificação da relação dos bens e serviços cujo IVA foi deduzido no campo 24 com a realização de operações tributáveis e cópia de documento que baseassem a emissão de algum dos documentos solicitados nos restantes pontos da notificação;
- p) Em resposta a estes pontos o sujeito passivo, somente afirmou *“Relativamente às faturas cuja cópia é solicitada nos pontos 7 e 8, as mesmas estão relacionadas com a atividade da empresa, com serviços de consultadoria, Contabilidade, gastos transporte mercadorias, para o normal desenvolvimento da mesma.”*
- q) A resposta prestada não acrescenta qualquer elemento adicional à informação que era possível extrair da mera observação dos documentos remetidos;

O exposto nas alíneas anteriores possibilita concluir que os elementos e declarações disponibilizados pelo sujeito passivo não permitem validar plena e integralmente a legitimidade do reembolso e o correto apuramento do imposto.

Assim propõe-se o indeferimento do pedido de reembolso ao abrigo do nº 11 do artigo 22º do CIVA.

(*cf.* processo administrativo).

- T. A Requerente não exerceu o seu Direito de Audição Prévia ao projeto de correções de Relatório de Inspeção Tributário, pelo que o mesmo foi convolado em definitivo e notificado à Requerente em, através do Ofício n.º..., de 19-08-2020 - *cf.* Relatório Final de Inspeção, cujo teor se dá como reproduzido.
- U. Na sequência da conclusão da Inspeção Tributária, a AT emitiu, em 02-09-2020 a liquidação de IVA n.º ..., referente ao IVA do período 2020-03T, com valores “nulos” em virtude do indeferimento do reembolso de IVA no montante de €31.181,30 - *cf.* Doc. 2 junto PPA e processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido).
- V. Em 12-11-2020, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra o referido ato tributário, à qual foi atribuído o n.º ...2020... - *cf.* Doc. 5 junto PPA, cujo teor se dá como reproduzido.

- W.** Em 22-09-2021, a Requerente foi notificada do projeto de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e para, querendo, exercer o direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º da LGT - *cf.* processo administrativo.
- X.** Em 21-10-2021, a Requerente exerceu direito de audição - *cf.* processo administrativo.
- Y.** Em 03-12-2021, foi proferida decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, concluindo-se pela legalidade da liquidação e, bem assim, do indeferimento do pedido de reembolso - *cf.* processo administrativo.
- Z.** Em 07-01-2022, a Requerente apresentou Recurso Hierárquico, ao qual foi atribuído o n.º ...2022..., contra a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa - *cf.* processo administrativo.
- AA.** Através de Ofício datado de 06-08-2024, a AT informou a Requerente que *“Por referência ao assunto identificado em epígrafe, informa-se que, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 67º da Lei Geral Tributária (LGT), o recurso hierárquico n.º ...2022..., enviado a esta Direção de Serviços de Justiça Tributária, a 2023/05/08, através da comunicação n.º..., encontra-se em análise com vista à sua subsequente submissão a despacho superior. Mais se informa que o elevado número de procedimentos que correm termos nesta Direção de Serviços tem prejudicado a celeridade na sua análise e decisão, pelo que, de momento, não se consegue indicar a data previsível para a sua conclusão e subsequente notificação, com o compromisso, porém, de que será tratado com a maior celeridade possível”*.
- BB.** Até à presente data, no âmbito do Recurso Hierárquico, não foi proferida decisão expressa por parte da AT - *cf.* PPA da Requerente e Resposta da Requerida.
- CC.** Em 29-08-2024, a Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa, à qual foi atribuído o n.º ...2024..., a solicitar a anulação da liquidação aqui em crise - *cf.* PPA da Requerente.

- DD.** Em 23-12-2024 foi proferido projeto de decisão no sentido do Indeferimento da Revisão Oficiosa, com base nos seguintes fundamentos - *cf.* processo administrativo.
- EE.** Em 22-01-2025, a Requerente exerceu direito de audição a discordar do sentido do projeto de decisão - *cf.* processo administrativo.
- FF.** Em 29-01-2025, o projeto de decisão de indeferimento da Revisão Oficiosa foi convalidado em definitivo - *cf.* processo administrativo.
- GG.** A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 30-04-2025.

2.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Extrai-se do Relatório de Inspeção Tributária que, para efeitos de apuramento do crédito de imposto (reembolso), constituído entre o período de 2019-09T e 2020-03T, ora em crise, foram consideradas operações ativas onde foi entregue nos cofres do Estado IVA liquidado pela Requerente no montante de €23.490,02 e operações passivas onde foi deduzido IVA no montante €54.671,33, o que perfaz o montante de €31.181,30 (*i.e.* €23.490,02 - €54.671,33), montante este que corresponde ao pedido de reembolso de IVA efetuado pela Requerente.

Com base nos documentos carreados aos autos, foi possível a este Tribunal Arbitral determinar que parte do IVA deduzido corresponde às seguintes operações:

- **€10.530,55** referentes a IVA sobre os bens adquiridos pela Requerente e titulados pela fatura n.º FT 2019/1, emitida pela fornecedor B..., Lda. (*cf.* ponto B da matéria de facto);
- **€39.121,49** relativos a IVA pago aquando da importação de bens (*cf.* ponto L da matéria de facto);
- **€393,32** relativos a IVA pago pela Requerente pelos serviços de frete prestados pela F..., Lda. (*cf.* ponto M da matéria de facto)

Ou seja, este Tribunal Arbitral conseguiu, efetivamente, apurar que os *supra* referidos montantes, no total de €50.045,36, correspondem a IVA suportado pela Requerente, o qual está relacionado com a realização de operações tributáveis.

No entanto, quanto ao restante montante, *i.e.* €4.625,97 (€54,671,33 - €50.045,36), não foi possível a este Tribunal Arbitral tirar a mesma conclusão. De facto, dos autos não constam, por exemplo, quaisquer faturas ou outros elementos que permitam concluir pela sua relação com a realização de operações tributáveis.

A Requerente alega, ainda, que “*as faturas respeitantes às atividades em apreço foram já remetidas à AT (no contexto dos diversos procedimentos a que já se aludiu)*” (art. 59.º do PPA). No entanto, a Requerente não só não juntou ao PPA as faturas como não demonstra que tenha remetido à AT tais elementos.

2.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cf.

artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, relativamente à prova produzida, o princípio da livre apreciação.

Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes, nos documentos juntos ao processo por ambas as partes e, nos pontos indicados, com base nas declarações de parte e nos depoimentos da parte e das testemunhas, *i.e.* G..., D... e H...).

3. MATÉRIA DE DIREITO

1. Nos presentes autos, atendendo ao pedido e à causa de pedir formulados pela Requerente está em causa apreciar a legalidade da decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa n.º ...2024..., e o atos tributário de liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º..., decorrente de correções efetuadas pela AT no âmbito de procedimento de inspeção ao exercício de 2020, com impacto no crédito de imposto/direito de reembolso requerido pela Requerente, no valor de €31.181,30
2. No entanto, importa começar por apreciar as exceções invocadas pela Requerida.

3.1. Inimpugnabilidade da Liquidação por falta de reação ao Ato de Indeferimento tácito do Recurso Hierárquico – Da consolidação na ordem jurídica da liquidação sindicada e da subsequente inimpugnabilidade do ato de liquidação – caducidade do direito de ação

3. Alega a Requerida, no essencial, que o artigo 47.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) consagra o princípio do duplo grau de decisão, o qual estabelece que não pode a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos da mesma administração tributária.

4. Prossegue a Requerida que trata-se de um manifesto e inequívoco uso anormal do procedimento de revisão oficiosa, procurando "abrir novos caminhos" e obter uma nova oportunidade de apreciação do pedido, defraudando assim o regime legalmente estabelecido de prazos peremptórios para impugnação.
5. Conclui a AT pela verificação da exceção de caducidade do direito de ação é de conhecimento oficioso, conforme o disposto no artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ("CPTA").

Vejamos:

6. Importa começar por referir que, contrariamente, ao invocado pela AT não estamos perante uma situação onde se tenha verificado mais do que uma "dupla decisão". Na realidade, apenas existiram duas decisões por parte da AT: uma de indeferimento da Reclamação Graciosa e outra quanto ao Pedido de Revisão Oficiosa. Note-se que o artigo 47.º do CPPT versa sobre decisões de pretensões e não sobre a mera apresentação de pretensões (i.e. meios gratuitos). Inexiste, pois, qualquer decisão quanto ao Recurso Hierárquico interposto pela Requerente. Neste particular, convém recordar que o facto de ter decorrido o prazo para a formação do indeferimento tácito não significa que tenha existido uma decisão. Neste sentido, veja-se o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo ("STA"), no âmbito do Proc. n.º 01578/02, de 25-06-2003:

"(...) é jurisprudência firme que (i) como decorre da letra do n.º 1 do art. 109.º CPA, o indeferimento tácito é uma ficção legal, um expediente processual para garantia dos administrados contra a inércia da Administração que, para efeitos reactivos, concede aos requerentes a faculdade de presumirem indeferidas as suas pretensões abrindo-lhes a via da impugnação administrativa e/ou do recurso contencioso (ii) que, por força dessa sua natureza, a respectiva instrumentalidade garantística só tem razão de ser enquanto a pretensão não tiver merecido decisão expressa e cessa sempre que ocorrer esta nova realidade".

7. Ou seja, significa isto, como se refere de modo claro noutra Acórdão do STA (proc. n.º 347/04, de 12-01-2006) que “*a presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal para protecção do administrado, com finalidades exclusivamente adjetivas*” e, acrescentamos, não substantivas. Termos que, não existe, *in casu*, lugar à aplicação do princípio do duplo grau de decisão.
8. Adicionalmente, a AT invoca que existiu um “*uso impróprio do pedido de revisão*”. Independentemente das questões em torno da natureza do pedido de revisão - se tal qual a reclamação graciosa é ou não “*um só instituto*”¹ - a verdade é que não vislumbramos na Lei (em particular, no CPPT ou na LGT) qualquer fundamento que corrobore esta afirmação da AT quanto ao “uso impróprio” do artigo 78.º da LGT.
9. É certo que tendemos a concordar que o intuito do legislador não foi garantir que os contribuintes pudessem apresentar reclamação graciosa e pedido de revisão oficiosa de um mesmo ato tributário. No entanto, também, é, igualmente, verdade que o legislador não equacionou situações, como sucedeu, no caso *sub judice*, em que o contencioso administrativo de um ato tributário esteja pendente por mais de 5 anos (recorde-se que a reclamação graciosa foi apresentada em Novembro de 2020).
10. Adicionalmente, conforme referem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade², “*o único limite à utilização de vários expedientes processuais previstos na lei, como se verificou no caso concreto, será, pois, a nosso ver, o princípio do duplo grau de decisão, consagrado no artigo 47.º do CPPT e que analisaremos. E, claramente, esse princípio não é posto em causa quando é apresentado um pedido de revisão ao abrigo do artigo 78.º da LGT, nem o legislador entendeu restringir a sua utilização simultânea ou sucessiva a outros meio*”. Acrescentamos, ainda, que, para além do princípio do duplo grau de decisão, o artigo 56.º da LGT adiciona um segundo limite: o dever de pronúncia

¹ Veja-se Rui Duarte Morais *in* Manual de Procedimento e Processo Tributário, Grupo Almedina, 2020. pág. 167, que refere que “*(...) a reclamação graciosa, prevista no CPPT, e a revisão dos atos tributários por iniciativa do sujeito passivo, prevista na LGT, são um só instituto, pese as suas diferentes denominações e as discrepâncias existentes entre as duas normas quanto ao órgão competente para decidir, pelo que concluímos que o mecanismo previsto no art.º 78.º, n.º 1 da LGT obedece à disciplina procedimental constante do capítulo VI do CPPT*”.

² Neto, Serena, C. e Carla Castelo Trindade. Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias, Grupo Almedina, 2017, pág. 135.

e de decisão, excepto quando (i) a administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos ou (ii) tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário³.

11. Ora, atendendo ao descrito acima, por um lado, não é aplicável o princípio do duplo grau de decisão e, por outro lado, nenhuma das limitações constantes do 56.º, n.º 2 da LGT é aplicável, dado que estamos perante uma reclamação graciosa que foi indeferida pela AT 03-12-2021 e um pedido de revisão oficiosa que foi apresentado em 29-08-2024 contra um ato tributário emitido pela AT em 02-09-2020.
12. Ademais, também, não pode este Tribunal Arbitral deixar de notar que, em sede de decisão administrativa, estes argumentos não foram sequer suscitados pela AT e - conforme se viu - nem podiam.
13. Termos em que, improcede, pois, a excepção suscitada pela Requerida.

3.2. - Da impropriedade do meio processual empregue – Do erro na forma do processo

14. Alega a Requerida que, no caso *sub judice*, a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa apresentada pela Requerente foi de indeferimento, por intempestividade, ou seja, não foi apreciada a legalidade do ato objeto do pedido, pelo que, cristalinamente se conclui que o meio (judicial) próprio de reação ao ato sempre seria a Ação Administrativa e não o presente meio arbitral.
15. É certo que esta questão, a qual se resume a saber se este Tribunal Arbitral tem ou não competência material para apreciar este pedido, foi bastante controvertida. No entanto, a mais recente jurisprudência do STA (proc. n.º 0129/18.9BEAVR) tem entendido que:

“A impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação – artigo 99.º do CPPT - independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no caso de assim ter

³ Alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 56.º da LGT.

acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito – acórdão do Supremo E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação). Ao invés, a ação administrativa, meio contencioso comum à jurisdição administrativa e tributária, será o meio processual a usar quando a pretensão do interessado não implique a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Assim, se na sequência do indeferimento do meio gracioso, o interessado pedir ao tribunal que aprecie a legalidade da liquidação e que, em consequência, a anule (total ou parcialmente), o meio processual adequado é a impugnação judicial, ainda que esse conhecimento tenha de ser precedido da apreciação dos vícios imputados àquela decisão administrativa.

Daí que se tenha vindo a afirmar que nestas situações, em que o meio gracioso precede o contencioso, a impugnação judicial tem um objeto imediato (a decisão administrativa) e um mediato (a legalidade da liquidação). [...] Importa dizer que sobre esta matéria a posição deste Tribunal tem também sido uniforme no sentido de adotar, na interpretação do pedido formulado, um critério flexível com vista a alcançar uma justiça efetiva e não meramente formal, pois só assim é garantida uma tutela jurisdicional efetiva.”

16. De acordo com o entendimento preconizado, tendo a Requerente erigido em pedido principal a anulação dos ato de liquidação de IVA, é indiferente o teor – formal ou material – da decisão dos actos administrativos (em matéria tributária).
17. Resulta, assim, do exposto a improcedência da excepção de incompetência invocada.

3.3. DA (I)LEGALIDADE DO ATO DE LIQUIDAÇÃO

18. Recorde-se que, *in casu*, está a legalidade do ato tributário de liquidação adicional de IVA n.º..., referente ao IVA do período 2020-03T, na qual a AT recusou reembolso/crédito de IVA no montante de **€31.181,30**.

Vejamos:

19. O direito à dedução do IVA e, quando aplicável, o seu reembolso constitui um elemento estrutural essencial à garantia da neutralidade fiscal do IVA. Este direito encontra-se regulado, designadamente, nos artigos 167.º a 192.º, todos da Diretiva IVA, os quais foram transpostos para o ordenamento jurídico nacional, nomeadamente para os artigos 19.º a 26.º, do Código do IVA.

20. O artigo 168.º, da Diretiva IVA, estabelece o seguinte:

“Artigo 168.º

Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;

c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);

d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.”

21. Por sua vez, rege o disposto no artigo 20.º, n.º 1, do Código do IVA, nos seguintes termos:

“Artigo 20.º

Operações que conferem o direito à dedução

1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;

II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;

III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;

IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.os 8 e 10 do artigo 15.º;

V) Operações isentas nos termos dos n.os 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;

VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.”

22. Ainda a este respeito, prevê o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, o seguinte:

“Artigo 178.º

Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI; [...].”

23. Nesta sequência e com relevo para a situação *sub judice*, o artigo 19.º, n.ºs 1, 2 e 6, do Código do IVA, prescreve o seguinte:

“Artigo 19.º

Direito à dedução

1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

- a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;*
- b) O imposto devido pela importação de bens;*
- c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j), l) e m) do n.º 1 do artigo 2.º;*
- d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto;*
- e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º*

2 - Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:

- a) Em faturas passadas na forma legal;*
- b) No recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa.*
- c) Nos recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no «regime de IVA de caixa», passados na forma legal prevista neste regime.*

[...]

6 - Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos. [...]”

24. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA, é, naturalmente, conferida a possibilidade dos sujeitos passivos de IVA deduzirem o imposto devido pela importação de bens. Todavia, conforme resulta do n.º 2, alínea b) do referido artigo, a dedução depende da verificação de determinados requisitos, *i.e.* o sujeito passivo deve possuir documentação em seu nome, nomeadamente “*recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa*”.

25. Extrai-se destas normas, em particular do artigo 168.º, da Diretiva IVA, que o IVA suportado nas aquisições efetuadas por um sujeito passivo é integralmente dedutível, desde que os bens ou serviços adquiridos sejam utilizados para efeitos das suas operações tributáveis.

26. Nesta linha, o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), tem afirmado que “*o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. (...) (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida.*” (cfr. acórdão *Barlis*, n.º 42; **negritos nossos**).

27. Assim, para efeitos de IVA, o exercício do direito à dedução encontra-se condicionado:

- i. à efetiva realização das operações; e
- ii. à existência de uma ligação direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos (sujeitos a IVA) e a intenção, devidamente comprovada por

elementos objetivos, de realizar operações de transmissões de bens e prestações de serviços que confirmam esse direito.

28. No que concerne à matéria relativa ao ónus da prova, conforme se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo 02840/09.6BEPRT, de 6 de março de 2024, o qual refere o seguinte:

“Quando o ato de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo sujeito passivo, cabe a este a prova dos factos constitutivos do direito à dedução (...)”.

29. Ora, no caso *sub judice*, é manifesto que, no período em crise a atividade desenvolvida pela Requerente, configura uma atividade económica sujeita a IVA, conferindo-lhe o direito à dedução. Aliás, este aspecto não é controvertido pela Requerida. Com efeito, no próprio Relatório de Inspeção Tributária a AT reconhece a existência de operações tributáveis ativas (e.g. pág. 5 do RIT).

30. No entanto, é, igualmente, certo que a Requerente cometeu lapsos ao longo de todo o procedimento, nomeadamente no que respeita à incorreta contabilização do IVA a deduzir ou contraditórias explicações quanto aos fundamentos do IVA a deduzir / reembolsar. Por exemplo, aquando da inspeção tributária, foi referido que tal estava relacionado com IVA pago na Alfândega - cf. pág. 5 do RIT - mas, em sede de processo arbitral, por exemplo, foi referido que tal direito à dedução resultava da devolução de mercadorias.

31. Quanto a este último ponto, sempre se dirá que a mera importação dos bens, associada à clara conexão com a atividade económica da Requerente, conferia a esta o direito a deduzir o IVA em causa, pelo que, naturalmente, o seu “excedente” justificava o direito ao correspondente reembolso.

32. Acresce, ainda, que, independentemente de tais lapsos, resulta claramente das Declarações Aduaneiras, documentos probatórios de desalfandegamento e das demais faturas (nomeadamente as emitidas pelo Representante Aduaneiro da Requerente) que

foi pago o IVA pela importação dos bens e que tais bens foram utilizados na realização de operações tributáveis da Requerente. Aliás, tais bens eram os únicos comercializados pela Requerente.

33. Adicionalmente, das declarações aduaneiras resulta claro que estão em causa os bens descritos nas faturas emitidas pela C... (i.e., os bens importados pela Requerente). Verifica-se, por exemplo, a correspondência dos valores constantes das declarações aduaneiras com os das faturas, sendo que todas as declarações identificam expressamente as faturas em causa.
34. Significa isto que não procede o argumento da AT segundo o qual inexistiria “*fatura ou documento discriminativo dos bens importados, não permitindo aferir a que bens corresponde o imposto suportado e que o sujeito passivo foi o seu adquirente*”.
35. Sucede, porém, que a Requerente apenas logrou cumprir parcialmente o ónus da prova que sobre si impendia. No caso *sub judice*, a Requerente demonstrou de forma contextualizada e circunstanciada que o IVA relativo a operações passivas correspondia a €50.045,36, a saber:
- **€10.530,55** referentes a IVA sobre os bens adquiridos pela Requerente e titulados pela fatura n.º FT 2019/1, emitida pela fornecedor B..., Lda. (cf. ponto B da matéria de facto);
 - **€39.121,49** relativos a IVA pago aquando da importação de bens (cf. ponto L da matéria de facto); e
 - **€393,32** relativos a IVA suportado pela Requerente pelos serviços de frete prestados pela F..., Lda. (cf. ponto M da matéria de facto).
36. No entanto, quanto ao remanescente montante, i.e. **€4.625,97** (€54,671,33 - €50.045,36), a Requerente, apesar de alegar, que “*as faturas respeitantes às atividades em apreço foram já remetidas à AT (no contexto dos diversos procedimentos a que já se aludiu)*” (art. 59.º do PPA), a verdade é que a Requerente não junta tais faturas aos autos, nem demonstra ter efetivamente remetido esses documentos à AT.

37. Nesta matéria, os únicos elementos que constam dos autos são alegados relatórios (por exemplo, os documentos 25 a 29 juntos com o Recurso Hierárquico), os quais se mostram manifestamente insuficientes para estabelecer umnexo direto e imediato com as operações tributáveis da Requerente, desde logo em virtude do hiato temporal (estes elementos fazem referência ao ano de 2017, quando está aqui em causa IVA relacionado com os períodos de 2019-09 a 2020-03), e, bem assim, por respeitarem a uma entidade distinta da Requerente (C... Lda.).
38. Termos em que, procede, assim, parcialmente o pedido de pronúncia arbitral, no sentido de ser parcialmente anulada a liquidação de IVA n.º..., referente ao IVA do período 2020-03T, e, conseqüentemente, ser admitido o reembolso de IVA no montante de €26.555,34.

4. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Como consequência da anulação parcial da liquidação de IVA, a Requerente tem direito a reembolso de IVA no montante de €26.555,34.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é certo que o artigo 43.º da LGT não prevê expressamente o não pagamento de uma quantia a reembolsar, na medida em que trata de pagamentos indevidos de uma prestação tributária.

Contudo, nos termos do artigo 100.º da LGT *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.

Ora, a *“plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”* implica, como se referiu acima, a anulação da liquidação de IVA emitida pela AT

e o conseqüente reembolso do crédito de IVA solicitado pela Requerente. Nessa medida, a Requerente terá direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, se existir erro imputável aos serviços. Ora, no caso em apreço, os erros que afectam a liquidação (oficiosa) de IVA são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que a emitiu por sua iniciativa.

Adicionalmente, o artigo 22.º, n.º 8 do Código do IVA é claro ao estabelecer que “os reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido ou, no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do referido pedido, findo os quais podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária”.

Em suma, o erro que afecta a liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que a emitiu por sua iniciativa, apesar de ter na posse elementos - apresentados aquando do procedimento de inspecção e outros de natureza oficiosa, e.g. declarações aduaneiras - que demonstraram o direito da Requerente ao reembolso do IVA.

Os juros indemnizatórios devem, assim, ser contados com base na quantia a reembolsar, até integral ao reembolso do montante devido, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 22.º, n.º 8 do Código do IVA, 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- (1) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- (2) Anular parcialmente liquidação de IVA n.º...;
- (3) Anular a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- (4) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente no montante de €26.555,34;

(5) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios; e

(6) Condenar a Requerida, parcialmente, nas custas do processo.

6. VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT (aplicáveis *ex vi* alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) e no artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€31.181,30** indicado no PPA pela Requerente e não contestado pela Requerida.

7. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT, 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e da Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas arbitrais em **€1.836,00**, ficando as mesmas a cargo da Requerida e da Requerente na proporção do decaimento (85,1643% das custas a cargo da Requerida e 14,8356% a cargo da Requerente).

Notifique-se.

12 de março de 2026.

O Árbitro

Gonçalo Estanque