

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 298/2026-T

**Tema: IRS / IRC / IVA – Avaliação da matéria coletável por métodos indiretos;
Acesso a informação protegida por sigilo profissional (artigo 63.º n.º2 LGT)**

SUMÁRIO:

I.O Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar e decidir sobre a legalidade de atos de liquidação efetuados na sequência da aplicação de métodos indiretos quanto a vícios intrínsecos do ato tributário de liquidação não relacionados com a quantificação ou pressupostos de aplicação de métodos indiretos.

II.O acesso a informação protegida por sigilo profissional de advogado, ainda que fornecida voluntariamente por este, não afasta a obrigação de autorização judicial prévia nos termos previstos no n.º2 do artigo 63.º da LGT para o seu levantamento e acesso por parte da AT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora e Professor Doutor António Cipriano da Silva (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 18 de março de 2026, **A...**, com número de identificação fiscal..., com residência na Rua..., ...-..., Seixal e **B..., LDA**, sociedade unipessoal por quotas como o NIPC: ..., com sede na ... n.º..., ...-... Braga (doravante Requerentes), vieram solicitar a constituição de Tribunal Arbitral nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

Os Requerentes apresentaram para o efeito Pedido de Pronúncia Arbitral em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”) em que solicitam a declaração de ilegalidade e nulidade, ou subsidiariamente a declaração de anulabilidade dos seguintes atos de liquidação: liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2022, no valor de € 14.005,60; liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 9.606,48; liquidações de IVA referentes aos períodos trimestrais de 2023 (n.os 2026..., 2026..., 2026... e 2026...), no valor global de € 7.726,15 – relativos ao primeiro Requerente; liquidação de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 4.874,66; liquidação de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 11.875,63; Liquidações de IVA n.º 2026..., n.º 2026..., n.º 2026..., n.º 2026..., no montante global de €46.068,64 - relativos à segunda Requerente.

Os Requerentes pedem ainda reembolso de todos as quantias indevidamente cobradas acrescidas de juros indemnizatórios e a suspensão de quaisquer processos de execução fiscal que venham a ser instaurados até ao trânsito em julgado da decisão arbitral.

2. Em 20 de março de 2026 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.
3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 07 de maio de 2026 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico
5. No dia 26 maio de 2026 foi constituído o Tribunal Arbitral.
6. Em 26 de maio de 2026, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do Processo Administrativo.

7. Em 26 de junho de 2026 a Requerida juntou aos autos a sua Resposta defendendo-se por exceção e impugnação.

8. Em 29 de junho de 2026 o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º RJAT, e a produção de alegações, facultando-se aos Requerentes a possibilidade de, querendo se pronunciarem no prazo de 10 dias, sobre as exceções suscitadas pela Requerida.

II. Posição das partes

II.1. Posição dos Requerentes

- a) Os Requerentes pugnam pela ilegalidade dos atos de liquidação alegando para o efeito vícios formais e procedimentais geradores de nulidade, de anulabilidade e vícios materiais relacionados com erro nos pressupostos e quantificação.
- b) Os Requerentes defendem que as liquidações devem ser consideradas nulas por: violação de sigilo profissional de advogado; falta de redução a termo de diligências orais; proibição de valoração de prova obtida ilegalmente.
- c) Entendem os Requerentes que nos três procedimentos inspetivos a AT recolheu informações abrangidas pelo sigilo profissional/identidade de clientes, natureza e valores dos serviços prestados, movimentos bancários relativos a honorários, sem autorização judicial nos termos previstos no n.º 2 do artigo 63.º da LGT. Esta factualidade constitui na posição dos Requerentes vício gerador de nulidade.
- d) Mais alegam que no âmbito do procedimento inspetivo foram prestadas declarações do sujeito passivo sem que estas tenham sido reduzidas a escrito em violação da alínea b) do artigo 55º do RCPITA. Entendem os Requerentes que a omissão desta formalidade essencial constitui preterição de formalidade legal que afeta o núcleo essencial das garantias do contribuinte, gerando nulidade do procedimento nos termos do artigo 161.º, n.º 2, alíneas d) e l), do CPA.
- e) Os Requerentes entendem que liquidações consequentes aos três processos inspetivos devem ser declaradas nulas por assentarem em prova obtida com violação de direitos

fundamentais, no caso violação do sigilo profissional e sem redução a termo das diligências orais.

- f) Subsidiariamente os Requerentes invocam vícios procedimentais geradores de anulabilidade, concretamente: prorrogação da inspeção OI2024... com fundamentação genérica; utilização exclusiva de meios eletrónicos sem consentimento; violação do dever de audiência prévia; e recusa de acesso aos termos de declarações – violação de contraditório.
- g) Complementarmente, ainda que a título subsidiário, os Requerentes invocam vícios materiais, concretamente: falta de pressupostos para recurso a métodos indiretos relativamente ao Primeiro Requerente; erro grosseiro de quantificação — Segunda Requerente (IRC e IVA); não distinção entre representações ativas de cessadas; presunção de que todas as representações geraram rendimentos em 2023; utilização do preço mais baixo do mercado como referência, ignorando os preços efetivamente praticados; soma de representações pessoais e empresariais sem verificação de sobreposição; ignorância da efeitos do falecimento do contabilista certificado; não consideração de depósitos em numerário como rendimento autónomo de atividade.

II.2. Posição da Requerida

Na sua resposta, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica dos atos tributários defendendo-se por exceção e impugnação nos seguintes termos:

- a) A Requerida entende que não se encontram preenchidos os pressupostos legais para a coligação dos autores previstos no nº1 do artigo 3.º do RJAT.
- b) Mais defende a Requerente a impossibilidade de lide por falta de objeto relativamente à liquidação de IRC de 2023 identificada pelos Requerentes, por à data da apresentação do PPA ainda não ter sido emitida a liquidação adicional com origem nas correções promovidas pela IT.
- c) A Requerida invoca a incompetência material do Tribunal Arbitral por entender que se encontra excluída do âmbito da vinculação da arbitragem tributária a apreciação de

4.

- liquidações que resultem da aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável.
- d) Defendendo subsidiariamente a verificação da exceção de inimpugnabilidade das liquidações por as mesmas resultarem de correções efetuadas com recurso a método indireto de determinação da matéria tributável, uma vez que nenhum dos Requerentes, solicitou a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos ao abrigo do artigo 92º da LGT.
 - e) Por impugnação a Requerida reputa por válido o recurso a métodos indiretos com os fundamentos constantes dos RIT.
 - f) Argumenta a Requerida não se verificar violação de sigilo profissional relativamente aos elementos consultados, pois o Primeiro Requerente não indicou em qualquer momento que era advogado e que os serviços eram exercidos no quadro do exercício dessa profissão, não tendo demonstrado oposição à consulta de quaisquer elementos, na medida em que foi este que forneceu de forma voluntária os elementos solicitados pelos Serviços de Inspeção Tributária e Aduaneira (SIT) da Direção de Finanças (DF) de Braga.
 - g) Sobre a alegação dos Requerentes de falta de redução a termo das diligências orais, alega a Requerida que não estava obrigada a reduzir a termo as comunicações havidas com o Requerente. Defendendo que a prestação de esclarecimentos e/ou comunicações entre os SIT e a entidade inspecionada não são considerados recolha de elementos, nos termos e para os efeitos do art.º 55.º do RCPITA.
 - h) No que diz respeito aos vícios procedimentais invocados a Requerida pugna pela inexistência destes. A Requerida entende que as prorrogações dos processos inspetivos foram devidamente fundamentadas de forma clara, não decorrendo da ausência de deslocação física às instalações dos Requerentes qualquer ilegalidade, tendo como era seu dever se pronunciado sobre todas as matérias contestadas levantadas no direito de audiência prévia.

- i) Defende também a Requerida que a recusa em conceder ao Requerente a consulta dos termos das declarações das testemunhas é legítima e não resulta violação do princípio do contraditório, porquanto o Requerente foi notificado do projeto de relatório de onde constava o teor dos depoimentos, expurgado da identificação das testemunhas, para efeitos de proteção de dados pessoais.
- j) Concluindo a Requerida pela improcedência total da argumentação expendida pelos Requerentes, defendendo que os atos impugnados são legais, não padecendo de qualquer vício, pelo que estes devem manter-se na ordem jurídica.

III. Saneamento

III.1 Constituição do tribunal e sujeitos processuais

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT. 12.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A Requerida suscitou quatro exceções dilatórias, concretamente “falta de pressupostos legais para a coligação dos autores” - (artigos 18.º a 22.º da Resposta); “impossibilidade da lide por falta de objeto” - (artigos 24.º a 27.º da Resposta); “incompetência material do Tribunal Arbitral” - (artigos 28.º a 32.º da Resposta) e “inimpugnabilidade dos atos de liquidação” - (artigos 33.º a 35.º da Resposta).

Considera o tribunal que a análise do litígio determina a avaliação em primeiro lugar das exceções e questões prévias, na justa medida em que a procedência de qualquer uma destas pode prejudicar o conhecimento, conforme artigo 608.º n.º 2 do CPC (Código de Processo Civil), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT. Dentro das exceções e questões prévias deve começar pelas exceções dilatórias nos termos do artigo 578º do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, nomeadamente a decisão sobre a incompetência em razão da matéria do Tribunal.

III.2 Exceção dilatória de incompetência, em razão da matéria do Tribunal Arbitral

Em consonância com o artigo 13.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT o âmbito de competência material do Tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento deve proceder de qualquer outra matéria.

A incompetência material do Tribunal arbitral, caso se verifique, consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo conduzindo à absolvição da instância de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT”.

A Requerida na sua resposta invoca a verificação da exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral por as liquidações em crise resultarem de correções decorrentes da aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável.

Olhando para os autos, verifica-se que as liquidações em crise têm origem em inspeções tributárias em que foi decidido a aplicação de método indireto para a determinação da matéria coletável.

A liquidação adicional de IRS de 2022 consequente ao RIT OI2024... resulta da aplicação de correções com recurso a método indireto, mais concretamente ao abrigo da alínea b) do nº 1 do artigo 87.º, alínea a) do artigo 88.º e alínea i) do nº 1 do artigo 90º, todos da LGT (cfr. pp.34 do RIT).

A liquidação adicional de IRS de 2023 e as liquidações de IVA referentes a todos os trimestres de 2023, consequentes do RIT OI2024..., resultam da aplicação de correções com recurso a método indireto, mais concretamente ao abrigo da alínea b) do nº 1 do artigo 87.º, alínea a) do artigo 88.º e alínea i) do nº 1 do artigo 90º, todos da LGT (cfr. pp.34 do RIT).

A liquidação adicional de IRC de 2023 e as liquidações de IVA referentes a todos os trimestres de 2023, consequentes do RIT OI2025..., resultam da aplicação de correções com recurso a método indireto, mais concretamente ao abrigo da alínea b) do nº 1 do artigo 87.º, alínea a) do artigo 88.º e alínea i) do nº 1 do artigo 90º, todos da LGT (cfr. pp.24-25 do RIT).

A competência do Tribunais Arbitrais resulta da conjugação do artigo 2.º, 4º do RJAT e do artigo 4.º da Portaria n.º 112-A/2011.

Vejamos as normas:

Artigo 2.º RJAT - Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;

(...)

Artigo 4.º - Vinculação e funcionamento

1 - A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

(...)

Artigo 2.º Portaria n.º 112-A/2011 - Objeto da vinculação

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

(...)

(o sublinhado é nosso).

Resulta assim do enquadramento legal que os Tribunais Arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD têm competência material para a apreciação de litígios que envolvam a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Em complemento, via artigo 4.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 ocorre uma delimitação negativa da vinculação da AT à jurisdição arbitral, nomeadamente no que diz respeito a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.

Conforme refere Jorge Lopes de Sousa (in “Guia da Arbitragem Tributária”, Coordenação de Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pp. 138-139): “*a Administração Tributária afastou essa possibilidade ao excluir expressamente da sua vinculação àqueles tribunais as pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão*”.

Maioritariamente, a jurisprudência arbitral entende que se encontra excluída da jurisdição arbitral os atos tributários de liquidação decorrentes de avaliação da matéria coletável por métodos indiretos.

Vide nesse sentido entre outros:

Decisão arbitral n.º 15/2021-T:

“Nestes termos, permitir a impugnação arbitral de atos de liquidação sequentes à aplicação de métodos indiretos com fundamentos que são objeto do pedido de revisão (pressupostos de aplicação de métodos indiretos e erro de quantificação) sobre os quais foi proferida a decisão pelo órgão competente, equivale a sindicá-la essa decisão [do procedimento de revisão], a qual está, de forma expressa, vedada pela Portaria de Vinculação.”

Decisão arbitral n.º489/2025-T:

“A AT não se encontra vinculada à arbitragem tributária por força do regime de delimitação negativa da vinculação relativamente aos atos de determinação da matéria coletável ou tributável por métodos indiretos, incluindo a decisão do respetivo procedimento de revisão, conforme dispõe a alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.”

Decisão arbitral n.º541/2025-T:

“Considerando que a AT não se vinculou à jurisdição arbitral, em matéria de métodos indiretos, tal facto implica que o Tribunal Arbitral seja materialmente incompetente para apreciar de liquidações decorrentes de avaliação da matéria coletável por métodos indiretos, quando a causa de pedir seja o valor apurado fixado em tal avaliação indireta.”

Entendimento jurisprudencial que acolhemos.

Assim, por via da aplicação da exclusão ínsita da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2021 o Tribunal Arbitral não tem competência material para sindicá atos de liquidação que resultem da aplicação de métodos indiretos.

Todavia, esta exclusão é delimitada exclusivamente às situações em que a causa de pedir seja exclusivamente a sindicância da legalidade de liquidação apurada através de métodos indiretos(erro na quantificação ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos).

Outras questões intrínsecas ao ato tributário de liquidação, ainda que a matéria coletável tenha sido apurada por métodos indiretos, são suscetíveis de ser objeto de impugnação judicial e integram o núcleo de competência do Tribunal Arbitral via alínea a) do artigo 2.º do RJAT.

Vide nesse sentido:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 018/17 de 27.06.2017

“ Na verdade, como bem sublinha o MP e como tem considerado e afirmado a jurisprudência, [s]e a falta do pressuposto processual inominado previsto naquelas normas [art. 86º, nº 5, da LGT e art. 117º, nº 1, do CPPT] implica que o tribunal não possa conhecer a invalidade do ato tributário fundada em “erro na quantificação da matéria coletável” e “erro nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos”, então não está vedado que conheça da invalidade fundada em ilegalidades de espécie diferente. É que, na estrutura do ato tributário, aqueles são momentos autónomos que abstratamente se podem separar dos demais. O ato tributário, como qualquer outro ato administrativo, pode decompor-se em vários “elementos” ou “momentos”, sem que a lesão de uns possa afetar ou influir na perfeição dos outros, embora suficiente para o invalidar. Apesar de consolidada a aplicação de métodos indiretos e a quantificação da matéria tributável, ainda que seja por falta de revisão, isso não significa que o ato esteja impecável quanto aos demais momentos em que se abstratamente se pode decompor. A ilegalidade pode impor-se em virtude da afetação de elementos subjetivos, objetivos ou formais, que nada tenham a ver com os pressupostos que determinaram a avaliação indireta ou com a quantificação da matéria coletável» - ac. do STA, de 20/6/2012, proc. nº 0165/12. (No mesmo sentido, cfr., também, os acs. do STA, de 26/6/2013, proc. nº 216/13; de 30/4/2013, proc. nº 0383/13; de 18/5/2011, proc. nº 0262/11; de 2/3/2011, proc. nº 049/10; de 15/9/2010, proc. nº 0406/10; de 26/01/2007, proc. 037/07; de 13/03/02, proc. nº 26.276.)”

Decisão arbitral n.º185/2020-T:

“Quaisquer outras questões que envolvam a apreciação da legalidade do ato tributário, ainda que a respetiva base tributável tenha sido apurada por avaliação indireta, podem ser objeto de impugnação judicial.

(...)

36.Com bem salienta o Requerente, o pedido de pronúncia arbitral não tem por objeto os pressupostos da decisão do procedimento de avaliação indireta nem tampouco a quantificação da base tributável mas unicamente a ilegalidade do ato de liquidação por violação do respetivo prazo de caducidade.

37. Estando, pois, em causa, a apreciação de legalidade de ato de liquidação de um tributo, matéria que, nos termos da alínea a) do nº1, do artigo 2.º do RJAT e corpo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, se contém no âmbito da competência material do tribunal arbitral, conclui-se pela improcedência da arguida exceção de incompetência.”

Na situação dos autos os Requerente, no PPA, indicam três fundamentos para a ilegalidade das liquidações: vícios formais e procedimentais geradores de nulidade (violação de sigilo profissional de advogado; falta de redução a termo das diligências orais; proibição de valoração de prova obtida ilegalmente) e de anulabilidade (prorrogações com fundamentação genérica, utilização exclusiva de meios eletrónicos sem consentimento; violação do dever de ponderação na audiência prévia; e recusa de acesso aos termos de declarações) e vícios materiais (erro nos pressupostos e quantificação).

Face ao supra exposto, o Tribunal Arbitral via exclusão da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2021 não é materialmente competente para sindicar vícios materiais relacionados com os pressupostos e quantificação da matéria tributável por métodos indiretos Assim, o Tribunal Arbitral declara-se incompetente para efeitos de análise e julgamento dos vícios materiais – erro nos pressupostos e quantificação invocados pelos Requerentes nos artigos 71.º a 77.º do PPA.

Contudo, o Tribunal Arbitral será competente via alínea a) do nº 1 do artigo 2.º do RJAT para sindicar todos os outros vícios que não tenham a ver com os pressupostos legais de aplicação em concreto de métodos indiretos e que sejam intrínsecos ao próprio núcleo do ato tributário *stricto sensu*.

Neste sentido decide o Tribunal Arbitral ser materialmente competente para análise e julgamento dos vícios formais e procedimentais invocados pelos Requerentes (artigos 22.º a 70.º do PPA).

Ainda ao nível da questão da competência, os Requerente no PPA (ponto XII) solicitam que o Tribunal Arbitral determine a suspensão de processos de execução fiscal que venham a ser instaurados para cobrança coerciva das quantias liquidadas, até ao trânsito em julgado da decisão arbitral. Sucede, que o Tribunal Arbitral não tem competência material no âmbito da

execução fiscal. Assim, também nesta matéria o Tribunal Arbitral se declara incompetente para decidir.

Por conseguinte do supra exposto resulta a procedência parcial da exceção de incompetência material invocada pela Requerida quanto aos vícios materiais alegados nos artigos 71.º a 77.º do PPA e do pedido de suspensão da execução fiscal.

Mantendo por efeitos de competência material a jurisdição do Tribunal Arbitral para decisão dos vícios formais e procedimentais invocados pelos Requerentes (artigos 22.º a 70.º do PPA).

III.3 Inimpugnabilidade dos atos de liquidação

Subsidiariamente à questão da incompetência material a Requerida deduziu exceção dilatória inominada de impugnabilidade das liquidações em crise, na parte controvertida por estas resultarem de correções efetuadas com recurso a métodos indiretos em que nenhum dos Requerentes solicitou a revisão da matéria tributável ao abrigo do artigo 92.º da LGT – procedimento prévio necessário à impugnação da liquidação com origem em tais correções.

De facto, a impugnação dos atos tributários resultantes da determinação indireta da matéria tributável com base em erro na quantificação ou nos pressupostos de aplicação de método indireto de determinação da matéria coletável depende de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável, conforme dispõe expressamente o n.º 1 do artigo 117.º do CPPT.

Com se decidiu no ponto anterior o Tribunal Arbitral não é materialmente competente para a análise de vícios materiais (artigos 71.º a 77.º do PPA) correlacionados com discussão sobre quantificação ou pressupostos de aplicação de método indireto de determinação da matéria coletável. Caso o Tribunal fosse competente neste domínio constituiria condição de inimpugnabilidade a utilização prévia do procedimento previsto no artigo 92.º da LGT. Todavia, não é esse o caso. Conforme se decidiu o Tribunal Arbitral fixa a sua competência no julgamento dos vícios formais e procedimentais intrínsecos ao próprio ato de liquidação (artigos 22.º a 70.º do PPA). Para estes vícios não se exige o procedimento prévio do artigo 92.º da LGT.

Por conseguinte, improcedente a exceção invocada pela Requerida de impugnabilidade das liquidações.

III.4 Da (in)admissibilidade Coligação dos Autores

Na Resposta a Requerida entende que não estão reunidos os pressupostos legais para a coligação de autores. Defende a AT que pese embora as correções promovidas no âmbito de ação inspetiva à Segunda Requerente tenham resultado do Primeiro Requerente ter declarado em processo inspetivo autónomo que em 2023 os serviços prestados foram faturados pela Segunda Requerente da qual é sócio e gerente, as interligações esgotam-se nessa informação. Mais salientado que os pedidos apresentados pelos Requerentes não dependem da apreciação das mesmas circunstâncias de facto, nem da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

A temática da coligação de autores na circunscrição arbitral encontra-se tipificada no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, que estabelece que *“a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”*

Decorre da norma em referência que são duas as condições exigidas à coligação de autores na arbitragem tributária:

- i. o facto de a procedência dos pedidos depender essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto, e
- ii. o facto de a procedência do pedido de pronúncia arbitral depender também, da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou das regras de direito.

A fixação destes dois requisitos resulta da necessidade de assegurar a unidade do objeto processual, percebida com a interdição de coligação para pedidos cuja análise não importe a apreciação dos mesmos factos e a interpretação das mesmas normas jurídicas ou dos mesmos princípios de direito.

Jorge Lopes de Sousa (in “Guia da Arbitragem Tributária”, Coordenação de Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pp. 147) resume o regime da coligação na arbitragem tributária:

“A possibilidade de coligação de autores é admitida no artigo 3.º, nº1 do RJAT nos mesmos termos em que o é a cumulação de pedidos, quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

A coligação de autores também é admitida pelo artigo 104.º do CPPT, relativamente ao processo de impugnação, exigindo-se aí, para além da identidade dos fundamentos de facto e de direito invocados, a idêntica natureza dos tributos a que se reportem os atos impugnados. Pelo que se refere no ponto anterior, o requisito da identidade dos tributos estará afastado, por o n.º 1 deste artigo ser uma norma especial que não o prevê.”

No caso dos autos, apesar da factualidade estar assente em relatórios de inspeção tributária independentes, esta é em tudo similar. Estão em causa prestações de serviços idênticos (representação fiscal), os quais foram faturados na órbita da Segunda Requerente no ano de 2023, como prolongamento da atividade do Primeiro Requerente, existindo até alguma dificuldade na separação de esferas de atuação da atividade económica. As normas fiscais em análise resultam da aplicabilidade de métodos indiretos (os quais consideraram o mesmo valor base para o serviço de representação fiscal) e os vícios elencados pelos Requerentes são comuns.

Estão assim em causa a apreciação de circunstâncias de facto similares e complementares e a interpretação e aplicação das mesmas regras de direito, pelo que se encontram preenchidos os requisitos legais para a admissão da coligação de autores.

Pelo exposto, considera-se válida a coligação de autores, julgando-se improcedente a exceção invocada pela Requerida.

III.5 Da Impossibilidade de lide por falta de objeto – IRC de 2023

No que concerne à liquidação de IRC 2025... de 2023 relativa à Segunda Requerente a Requerida vem alegar que esta já não se encontra em vigor por ter sido substituída por outra na sequência da conclusão do procedimento de inspeção. Assim, ocorreria a impossibilidade da lide por falta de objeto no que diz respeito à supramencionada liquidação.

O procedimento inspetivo à Segunda Requerente com a ordem de serviço n.OI2025... iniciou-se em 2025.03.24 com terminus em 14.11.2025 (data de envio do RIT).

Do teor da notificação do RIT constava que o *“Nos termos do artigo 91.º do LGT poderá solicitar da matéria coletável fixada por métodos indiretos, numa única petição devidamente fundamentada dirigida ao Diretor de Finanças da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da presente notificação.”*

Deste modo, face ao prazo para o sujeito passivo requerer a revisão da matéria coletável nos termos do artigo 91.º LGT, não poderia a AT com a conclusão do RIT, proceder de imediato à emissão de liquidação de adicional de IRC.

Do teor do documento n.º1 junto pela Requerida na Resposta, resulta que a Segunda Requerente em 2025.11.28, ainda com o prazo a decorrer para o pedido de revisão da matéria coletável nos termos do artigo 91.º LGT procedeu à submissão de declaração modelo 22. Da declaração entregue pela Segunda Requerente resultou a liquidação de IRC 2025... liquidada em 2025.12.03 no montante de €11.875,63.

Contudo, após a consolidação da matéria coletável por não utilização do procedimento do artigo 91.º LGT por parte da Segunda Requerente, foi emitido a liquidação IRC 2026... de 2026.04.10 em que veio substituir a liquidação IRC 2025.2..., no montante de €15.383,95.

Por conseguinte a liquidação IRC 2025... foi revogada e substituída por outra, deixando assim de estar em vigor.

Procede assim, neste ponto a exceção invocada pela Requerida de impossibilidade da lide relativamente à liquidação IRC 2025... .

Posto isto resulta que os presentes autos têm exclusivamente por objeto:

Primeiro Requerente:

liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2022, no valor de € 14.005,60; liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 9.606,48; liquidações de IVA referentes aos períodos trimestrais de 2023 (n.os 2026..., 2026..., 2026... e 2026...), no valor global de € 7.726,15

Segunda Requerente:

liquidação de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 4.874,66; Liquidações de IVA n.º 2026... , n.º 2026..., n.º 2026..., n.º 2026..., no montante global de €46.068,64.

Estando assim as exceções dirimidas, cumpre decidir.

IV. Matéria de Facto

IV.1. Factos Dados como Provados

Com interesse para a decisão deram-se por provados os seguintes factos:

- a) O Primeiro Requerente é advogado (cédula profissional n.º...) com início de atividade em IRS em 2021.12.29 com enquadramento no regime simplificado da categoria B do IRS, na atividade CIRS 6010 - (cfr. pp.7 do RIT 2022).
- b) O Primeiro Requerente em 2022 estava enquadrado no regime de isenção do artigo 53.º do CIVA, passado para o regime normal em 2023 - (cfr. pp.7 do RIT 2022).
- c) A área de atuação do Primeiro Requerente concentra-se em serviços relacionados com a imigração, com regularização de estrangeiros e obtenção de documentos portugueses, tais como NIF e/ou NISS e na representação fiscal de contribuintes - (cfr. pp.7 do RIT 2022).
- d) A Segunda Requerente é uma sociedade por quotas unipessoal que tem por objeto as atividades de contabilidade e auditoria e consultoria fiscal com os CAE's 069201 e 070200, com início de atividade em 2022.05.20, com enquadramento em IRC (regime geral) e em IVA (regime trimestral) - (Cfr. pp.7 do RIT OI2025...).
- e) O Primeiro Requerente é sócio gerente da Segunda Requerente - (cfr. pp.7 do RIT 2022).
- f) O Primeiro Requerente é representante ou representante de IVA de outros contribuintes, com a seguinte quantificação (cfr. pp.8 do RIT 2022):

Tipo de Relação	2022	2023
É Representante	271	548
É Representante de IVA	20	105

g) Em 2022 o Requerente declarou em sede de IRS os seguintes rendimentos:

ANEXO A	
QUADRO 4 A - RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE E/OU PENSÕES OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS	Sujeito Passivo
	A...
Rendimentos de trabalho dependente	4 230,00 €
SOMA	4 230,00 €

ANEXO B:	
QUADRO 4 - RENDIMENTOS BRUTOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS	Sujeito Passivo
	A...
RENDIMENTOS PROFISSIONAIS, COMERCIAIS E INDUSTRIAIS	
Rendimento das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º do CIRS	14 565,00 €
Rendimentos da Categoria B não incluídos nos campos anteriores	0,00 €
SOMA	14 565,00 €

h) Em 2023 Primeiro Requerente declarou em sede de IRS os seguintes rendimentos- (Cfr. pp.13 do RIT 2023):

ANEXO A	
QUADRO 4 A - RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE E/OU PENSÕES OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS	Sujeito Passivo
	A... C...
Rendimentos de trabalho dependente	16 632,81 € 0,00 €
SOMA	16 632,81 € 0,00 €

ANEXO B	
QUADRO 4 - RENDIMENTOS BRUTOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS	Sujeito Passivo
	A... C...
	SILVA F
RENDIMENTOS PROFISSIONAIS, COMERCIAIS E INDUSTRIAIS	
Rendimento das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º do CIRS	0,00 € 0,00 €
Rendimentos da Categoria B não incluídos nos campos anteriores	2 459,21 € 13 178,27 €
SOMA	2 459,21 € 13 178,27 €

- i) O Primeiro Requerente prestou serviços de representação fiscal efetuados em nome individual que foram faturadas pela Segunda Requerente - (cfr. pp. 6 RIT OI2025...).
- j) Foi efetuado procedimento inspetivo ao Primeiro Requerente, de natureza externa e âmbito parcial, a IVA e IRS, anos de 2022 e 2023, ao abrigo das ordens de serviço OI2024... e OI2024..., respetivamente.
- k) Os procedimentos inspetivos tiveram por motivo “controlo e acompanhamento das relações inter-sujeitos passivos”, cuja atividade consistia em prestação de serviços

relacionados com imigração, nomeadamente obtenção de documentos portugueses, tais como NIF e/ou NISS. - (artigo 10.º da Resposta).

- l)** O Primeiro Requerente foi notificado para os procedimentos de inspeção OI2024...e OI2024... (carta aviso) via CTT em 2024.09.02 - (cfr. pp.6 e 179 PPA).
- m)** O Primeiro Requerente foi notificado em 2025.04.10 através do ofício n.º ... que a ação de inspeção ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024... ia ser prorrogada por um período de 3 meses nos seguintes termos - (cfr. pp.9 PPA):

Fica notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do RCPITA, que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção credenciado pela ordem de serviço acima identificada, foi prorrogado por um período de 3 meses, por despacho proferido em 2025-04-09, com os seguintes fundamentos:

- O sujeito passivo evidencia um elevado número de operações, em que parte das mesmas suscitam indícios de omissão de rendimentos, bem como confusão, na componente financeira, entre a atividade realizada em nome individual e a por via de sociedade entretanto constituída, em que é sócio-gerente, situações que importam analisar e que evidenciam a especial complexidade do procedimento, pelo que se procede à ampliação do prazo do procedimento de inspeção, que terminaria em 2025-04-13, por um período de três meses, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, prevendo-se a sua conclusão em 2025-07-13.

A data previsível para a conclusão do procedimento de inspeção ocorre em 2025-07-13.

- n)** O Primeiro Requerente foi notificado em 2025.07.10 através do ofício n.º ... que a ação de inspeção ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024... ia ser prorrogada por um novo período de 3 meses nos seguintes termos - (cfr. pp.12 PPA):

Fica notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do RCPITA, que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção credenciado pela ordem de serviço acima identificada, foi prorrogado por um período de 3 meses, por despacho proferido em 2025-07-03, com os seguintes fundamentos:

- O sujeito passivo evidencia um elevado número de operações, em que parte das mesmas suscitam indícios de omissão de rendimentos, bem como confusão, na componente financeira, entre a atividade realizada em nome individual e a por via de sociedade entretanto constituída, em que é sócio-gerente, situações que importam analisar e que evidenciam a especial complexidade do procedimento, pelo que se procede à ampliação do prazo do procedimento de inspeção, que terminaria em 2025-07-13, por um novo período de três meses, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, prevendo-se a sua conclusão em 2025-11-13.

A data previsível para a conclusão do procedimento de inspeção ocorre em 2025-11-13.

- o) O Primeiro Requerente foi notificado em 2025.04.10 através do ofício n.º ... que a ação de inspeção ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024... ia ser prorrogada por um período de 3 meses nos seguintes termos - (cfr. pp.185 PPA):

Fica notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do RCPITA, que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção credenciado pela ordem de serviço acima identificada, foi prorrogado por um período de 3 meses, por despacho proferido em 2025-04-09, com os seguintes fundamentos:

- O sujeito passivo evidencia um elevado número de operações, em que parte das mesmas suscitam indícios de omissão de rendimentos, bem como confusão, na componente financeira, entre a atividade realizada em nome individual e a por via de sociedade entretanto constituída, em que é sócio-gerente, situações que importam analisar e que evidenciam a especial complexidade do procedimento, pelo que se procede à ampliação do prazo do procedimento de inspeção, que terminaria em 2025-04-13, por um período de três meses, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, prevendo-se a sua conclusão em 2025-07-13.

A data previsível para a conclusão do procedimento de inspeção ocorre em 2025-07-13.

- p) O Primeiro Requerente foi notificado em 2025.07.10 através do ofício n.º ... que a ação de inspeção ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024... ia ser prorrogada por um novo período de 3 meses nos seguintes termos - (cfr. pp.182 PPA):

Fica notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do RCPITA, que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção credenciado pela ordem de serviço acima identificada, foi prorrogado por um período de 3 meses, por despacho proferido em 2025-07-03, com os seguintes fundamentos:

- O sujeito passivo evidencia um elevado número de operações, em que parte das mesmas suscitam indícios de omissão de rendimentos, bem como confusão, na componente financeira, entre a atividade realizada em nome individual e a por via de sociedade entretanto constituída, em que é sócio-gerente, situações que importam analisar e que evidenciam a especial complexidade do procedimento, pelo que se procede à ampliação do prazo do procedimento de inspeção, que terminaria em 2025-07-13, por um novo período de três meses, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, prevendo-se a sua conclusão em 2025-11-13.

A data previsível para a conclusão do procedimento de inspeção ocorre em 2025-11-13.

- q) Todos os contactos dos serviços inspetivos da AT com o Primeiro Requerente ocorreram por vídeo chamada via *Google Meet* não tendo sido reduzido a escrito as comunicações tidas com este (Cfr. artigo 38.20 e 70 da Resposta e artigo 60º do PPA).
- r) Em 2025.05.09 através dos ofícios n.ºs ... e ... foi solicitado ao Primeiro Requerente para apresentar extratos bancários ou em alternativa autorizar para aceder diretamente à informação bancária referente aos anos de 2022 e 2023 - (cfr. anexo I do RIT 012024... e anexo II do RIT 012024...).

- s) Em 2025.06.02 o Requerente forneceu à AT os extratos bancários de 2022 e 2023 do banco *Millenium BCP* da conta com o IBAN: PT50 ... titulada em nome do Primeiro Requerente.
- t) O Primeiro Requerente utilizava a supra referida conta bancária no âmbito da sua atividade profissional de advogado, através da qual via transferências MBWAY e numerário recebia quantias de clientes – (cfr. pp.18-73 do RIT 012024... e pp.24-30 do RIT 0122024...).
- u) No âmbito dos processos inspetivos 012024..., 0122024... e OI2025... a AT notificou 8 contribuintes que constavam da base de dados como representados pelo Primeiro Requerente para prestarem informações sobre os serviços prestados por este e sobre os valores cobrados a título de honorários - (cfr. pp.31-32 do RIT 012024..., pp.31-32 do RIT 012024...e pp.19 RIT OI2025...).
- v) Os procedimentos inspetivos 012024... e 012024... decidiram efetuar correções à matéria coletável pela aplicação de métodos indiretos (cf. pp.34 do RIT 012024...e pp.34 do RIT 012024...)
- w) O Primeiro Requerente exerceu o direito de audição prévia, por escrito, via postal em 2025.10.03.
- x) O Primeiro Requerente foi notificado dos RIT 012024... e 012024... nos seguintes termos:

Ordem de Serviço:	012024	A...
Divisão:	DIT III	
Equipa:	33	
Técnico:		

Registado

Assunto: RELATÓRIO DE INSPEÇÃO - ARTIGO 62.º DO RCPITA¹

Fica por este meio notificado:

- Do Relatório de Inspeção, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, que se anexa e está disponível na respetiva área reservada da Inspeção Tributária e Aduaneira no Portal das Finanças, respeitante à Ordem de Serviço acima referida;
- Da fixação do rendimento coletável de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) por métodos indiretos, nos termos dos artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária (LGT), por remissão do artigo 39.º do Código do IRS:

ANO/EXERCÍCIO	RENDIMENTO FIXADO(*)
2022	46.047,08 €

(*) Os prejuízos fiscais não são dedutíveis, nos termos do artigo 52.º do Código do IRC, por remissão do artigo 55.º do CIRS.

A decisão de avaliação indireta tem por base os factos, motivos e fundamentos constantes do Relatório de Inspeção, tendo os valores sido fixados de acordo com os critérios e cálculos mencionados no referido Relatório.

Nos termos do artigo 91.º da LGT poderá solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, numa única petição devidamente fundamentada, dirigida ao Diretor de Finanças da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data da presente notificação, com a indicação do perito que o representa e eventualmente, o pedido de nomeação de perito independente.

Assunto: RELATÓRIO DE INSPEÇÃO - ARTIGO 62.º DO RCPITA¹

Fica por este meio notificado:

- Do Relatório de Inspeção, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, que se anexa e está disponível na respetiva área reservada da Inspeção Tributária e Aduaneira no Portal das Finanças, respeitante à Ordem de Serviço acima referida;
- Da fixação do rendimento coletável de imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares (IRS) por métodos indiretos, nos termos dos artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária (LGT), por remissão do artigo 39.º do Código do IRS:

ANO/EXERCÍCIO	RENDIMENTO FIXADO(*)
2023	49.855,52 €

(*) Os prejuízos fiscais não são dedutíveis, nos termos do artigo 52.º do Código do IRC, por remissão do artigo 55.º do CIRS:

- Da determinação do rendimento tributável de IRS, por aplicação de métodos indiretos, nos termos dos artigos 87.º n.º1 al. d) e 89.º-A n.º4 da Lei Geral Tributária (LGT), por remissão do artigo 39.º do Código do IRS, com as adaptações necessárias:

ANO	RENDIMENTO FIXADO
2023	0,00 €

- Da fixação do imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) por métodos indiretos nos termos dos artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária (LGT), por remissão do artigo 90.º do código do IVA, no montante total de 7.726,15€, distribuído pelos seguintes períodos:

PERÍODO(S)	IMPOSTO EM FALTA
2303T	2.396,97 €
2306T	860,14 €
2309T	288,25 €
2312T	4.180,79 €

A decisão de avaliação indireta tem por base os factos, motivos e fundamentos constantes do Relatório de Inspeção, tendo os valores sido fixados de acordo com os critérios e cálculos mencionados no referido Relatório.

Nos termos do artigo 91.º da LGT poderá solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, numa única petição devidamente fundamentada, dirigida ao Diretor de Finanças da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data da presente notificação, com a indicação do perito que o representa e eventualmente, o pedido de nomeação de perito independente.

- y) Foi efetuado procedimento inspetivo à Segunda Requerente, de natureza externa e âmbito parcial, a IVA e IRC para o exercício de 2023, ao abrigo da ordem de serviço OI2025... .
- z) O Procedimento inspetivo à Segunda Requerente foi consequente do sócio-gerente ter identificado no âmbito do procedimento inspetivo nº OI2024... que serviços prestados de representação fiscal efetuados em nome individual no ano de 2023 foram sido faturadas pela Segunda Requerente - (cfr. pp. 6 RIT OI2025...).
- aa) A Segunda Requerente foi notificada através do ofício n.º ... do procedimento de inspeção OI2025... em 2025.03.07 - (cfr. pp. 6 RIT OI2025...).
- bb) Através do ofício n.º ... foi a Segunda Requerente notificada para apresentar extratos bancários ou em alternativa autorizar para aceder diretamente à informação bancária referente aos anos de 2023 (cfr. anexo II do RIT OI2025...).
- cc) Em 2025.06.02 a Segunda Requerente forneceu à AT os extratos bancários de 2023 do Novo Banco, da conta com o IBAN: PT50 ... titulada por esta (cfr. pp. 20 RIT OI2025...).

- dd)** A supra referida conta bancária foi utilizada para a atividade da Segunda Requerente através da qual via transferências, MBWAY e numerário recebia quantias de clientes pelos serviços de Representação por si prestados e pelo Primeiro Requerente - (pp.20-23 RIT OI2025...).
- ee)** A AT recusou aos Requerentes os termos de declarações prestadas perante esta de clientes destes - (cfr. artigo 145º da Resposta da Requerida).
- ff)** No âmbito do processo inspetivo RIT OI2025... a AT decidiu efetuar correções à matéria coletável pela aplicação de métodos indiretos.
- gg)** A Segunda Requerente exerceu o direito de audição prévia, por escrito, via postal em 2025.10.03.
- hh)** O Primeiro Requerente foi notificado dos RIT OI2025... nos seguintes termos:

Assunto: RELATÓRIO DE INSPEÇÃO - ARTIGO 62.º DO RCPITA¹

Fica por este meio notificado:

- Do Relatório de Inspeção, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, que se anexa e está disponível na respetiva área reservada da Inspeção Tributária e Aduaneira no Portal das Finanças, respeitante à Ordem de Serviço acima referida;
- Da fixação da matéria tributável de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) por métodos indiretos, nos termos dos artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária (LGT), por remissão do artigo 57.º do Código do IRC:

ANO/EXERCÍCIO	MATÉRIA TRIBUTÁVEL FIXADA(*)
2023	82.043,01 €

(*) Os prejuízos fiscais não são dedutíveis, nos termos do artigo 52.º do Código do IRC.

- Da fixação do imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) por métodos indiretos nos termos dos artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária (LGT), por remissão do artigo 90.º do código do IVA, no montante total de 41.129,81€, distribuído pelos seguintes períodos:

PERÍODO(S)	IMPOSTO EM FALTA
2303T	4.650,32 €
2306T	15.305,46 €
2309T	9.759,89 €
2312T	11.414,14 €

A decisão de avaliação indireta tem por base os factos, motivos e fundamentos constantes do Relatório de Inspeção, tendo os valores sido fixados de acordo com os critérios e cálculos mencionados no referido Relatório.

Nos termos do artigo 91.º da LGT poderá solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, numa única petição devidamente fundamentada, dirigida ao Diretor de Finanças da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data da presente notificação, com a indicação do perito que o representa e eventualmente, o pedido de nomeação de perito independente.

- ii)** Os Requerentes após a notificação dos RIT 's que determinaram a aplicação de métodos indiretos não solicitaram revisão da matéria tributável nos termos do artigo 91.º da LGT.
- jj)** Em consequência dos RIT foram emitidas as seguintes liquidações adicionais

- a. Primeiro Requerente: liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2022, no valor de € 14.005,60; liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 9.606,48; liquidações de IVA referentes aos períodos trimestrais de 2023 (n.os 2026..., 2026..., 2026... e 2026...), no valor global de € 7.726,15.
- b. Segunda Requerente: liquidação de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 4.874,66; Liquidações de IVA n.º 2026..., n.º 2026..., n.º 2026..., n.º 2026..., no montante global de €46.068,64.

kk) Em 26 de março foi apresentado PPA.

IV.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição, factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).

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 e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (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 relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei

(por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Não se deram como provadas, nem como não provadas, alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, resultou da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo.

V. Do Direito

V.1. Objeto do Processo

Tendo em consideração a posição das partes, a matéria de facto dada como assente e a decisão do Tribunal Arbitral a circunscrever a sua competência material aos vícios formais e procedimentais invocados no PPA, são definidas como questões *decidenda*:

- a) A alegada violação do sigilo profissional;
- b) Falta de redução a termo de diligências orais;
- c) Alegada proibição de valoração de prova obtida ilegalmente;
- d) Prorrogações de procedimento de inspeção tributária com fundamentação genérica;
- e) Utilização exclusiva de meios eletrónicos sem consentimento;
- f) Alegada violação do dever de ponderação na audiência prévia;
- g) Recusa de acesso aos termos de declarações;
- h) Coerção implícita na obtenção dos extratos bancários.

V.1.2 Sobre a violação do sigilo profissional

Os Requerentes alegam a violação do sigilo profissional, por as informações recolhidas durante as inspeções, designadamente: identificação de clientes, natureza dos serviços prestados, montantes cobrados e as relações económicas com terceiros terem sido obtidas com preterição das formalidades legais previstas no n.º 2 do artigo 63.º da LGT atendendo que o Primeiro Requerente é advogado e que os serviços foram prestados nessa qualidade.

Em sentido oposto a Requerida entende que não existiu qualquer violação do sigilo profissional de advogado, nem incumprimento do n.º 2 do artigo 63.º da LGT. Argumenta para o efeito que o Requerente não indicou em qualquer momento que era advogado e que os serviços eram exercidos no quadro do exercício dessa profissão, que as informações foram fornecidas voluntariamente, e que este não demonstrou oposição à consulta de quaisquer elementos.

Para a decisão da questão decidenda devemos convocar a seguinte legislação:

Artigo 208.º da CRP

A lei assegura aos advogados as imunidades necessárias ao exercício do mandato e regula o patrocínio forense como elemento essencial à administração da justiça.

Artigo 63.º da LGT

1 - Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

- a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais;*
- b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária;*
- c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;*
- d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;*
- e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;*

f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da ação inspetiva;

g) Aceder aos dados constantes do Registo Central do Beneficiário Efetivo.

2 - O acesso à informação protegida pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável.

3 - Sem prejuízo do número anterior, o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário e pelo sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro faz-se nos termos previstos nos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C.

(...)

5 - A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem:

a) O acesso à habitação do contribuinte;

b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro, realizada nos termos do n.º 3;

c) O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;

d) A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

6 - Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nalgumas circunstâncias referidas no número anterior, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária.

Artigo 92.º do EOA (Estatuto da Ordem dos Advogados)

1 - O advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços, designadamente:

a) A factos referentes a assuntos profissionais conhecidos, exclusivamente, por revelação do cliente ou revelados por ordem deste;

- b) A factos de que tenha tido conhecimento em virtude de cargo desempenhado na Ordem dos Advogados;*
- c) A factos referentes a assuntos profissionais comunicados por colega com o qual esteja associado ou ao qual preste colaboração;*
- d) A factos comunicados por coautor, corréu ou cointeressado do seu constituinte ou pelo respetivo representante;*
- e) A factos de que a parte contrária do cliente ou respetivos representantes lhe tenham dado conhecimento durante negociações para acordo que vise pôr termo ao diferendo ou litígio;*
- f) A factos de que tenha tido conhecimento no âmbito de quaisquer negociações malogradas, orais ou escritas, em que tenha intervindo.*

2 - A obrigação do segredo profissional existe quer o serviço solicitado ou cometido ao advogado envolva ou não representação judicial ou extrajudicial, quer deva ou não ser remunerado, quer o advogado haja ou não chegado a aceitar e a desempenhar a representação ou serviço, o mesmo acontecendo para todos os advogados que, direta ou indiretamente, tenham qualquer intervenção no serviço.

3 - O segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, direta ou indiretamente, com os factos sujeitos a sigilo.

4 - O advogado pode revelar factos abrangidos pelo segredo profissional, desde que tal seja absolutamente necessário para a defesa da dignidade, direitos e interesses legítimos do próprio advogado ou do cliente ou seus representantes, mediante prévia autorização do presidente do conselho regional respetivo, com recurso para o bastonário, nos termos previstos no respetivo regulamento.

5 - Os atos praticados pelo advogado com violação de segredo profissional não podem fazer prova em juízo.

6 - Ainda que dispensado nos termos do disposto no n.º 4, o advogado pode manter o segredo profissional.

7 - O dever de guardar sigilo quanto aos factos descritos no n.º 1 é extensivo a todas as pessoas que colaborem com o advogado no exercício da sua atividade profissional, com a cominação prevista no n.º 5.

8 - O advogado deve exigir das pessoas referidas no número anterior, nos termos de declaração escrita lavrada para o efeito, o cumprimento do dever aí previsto em momento anterior ao início da colaboração, consistindo infração disciplinar a violação daquele dever.

Artigo 2.º do Regulamento n.º 94/2006

1 - O pedido de autorização para a revelação de factos que o advogado tenha tido conhecimento e sujeitos a segredo profissional, nos termos do disposto nos n.os 1, 2, 3 e 7 do artigo 87.º do EOA, será efetuado mediante requerimento dirigido ao presidente do conselho distrital a cuja área geográfica pertença o domicílio profissional do advogado que pretenda a desvinculação e subscrito por este.

2 - A autorização para que o advogado possa revelar factos abrangidos pelo segredo profissional cabe ao presidente do conselho distrital respetivo.

Do enquadramento legal resulta que o “sigilo profissional” é um bem jurídico essencial para a realização do Estado de Direito na garantia que o mandato e patrocínio forense é efetuado com independência e abrangência como elemento essencial à administração da justiça. Deste enquadramento constitucional resulta que o levantamento do sigilo profissional de advogado não é sequer uma decisão individual do próprio advogado. O sigilo profissional do advogado é um dever do advogado e é um direito daqueles que são os seus clientes. Caso este entenda ser necessária à realização da justiça ou para a defesa de interesses legítimos a quebra do sigilo este só pode ser afastado nas circunstâncias previstas na lei e depende de procedimento próprio previsto no Regulamento nº94/2006, concretamente de pedido de autorização à Ordem dos Advogados, via Presidente do Conselho Distrital.

Assim, na defesa dos seus clientes e da salvaguarda do Estado de Direito o advogado está legalmente impedido de consentir a derrogação de tal sigilo profissional por decisão autónoma por si tomada .

Nos casos em que a AT deseje o levantamento do sigilo profissional de advogado este não é uma decisão autónoma da AT. Exige-se no cumprimento do n.º 2 do artigo 63.º da LGT uma autorização judicial prévia.

Veja-se nesse sentido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º0668/10 de 29.09.2010:

“Da conjugação e articulação de todo este regime jurídico, constata-se que a lei prevê um regime diferenciado, consoante a AT pretenda aceder a informação protegida pelo sigilo bancário ou pretenda aceder a informação protegida pelo sigilo profissional ou outro dever de sigilo legalmente protegido.

No caso de derrogação do sigilo bancário a utilização da via judicial, por parte da AT, é facultativa, desde que estejam reunidos os pressupostos previstos no art. 63º-B da LGT.

Mas, no caso de derrogação do sigilo profissional, é obrigatória a utilização da via judicial, dado que nos n.ºs. 2 e 4, al. b) do citado art. 63º-B, apenas se reportam à desnecessidade de autorização judicial para o caso específico da derrogação do sigilo bancário, não se englobando nesses normativos nem o sigilo profissional nem outros deveres de sigilo (cfr. Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, pág. 21, citado nos acs. desta secção do STA, de 20/8/2008 e 2/12/2009, recs. n.ºs. 715/08 e 01116/09, respectivamente).

(...)

Com efeito, sendo certo, como se disse, que no caso de derrogação do sigilo profissional, é obrigatória a utilização da via judicial, dado que nos n.ºs. 2 e 4, al. b) do citado art. 63º-B, apenas se reportam à desnecessidade de autorização judicial para o caso específico da derrogação do sigilo bancário, não se englobando nesses normativos nem o sigilo profissional nem outros deveres de sigilo, a AT não poderia, a coberto da ressalva permitida, para o sigilo bancário, pelo art. 63º-B (derrogação deste quando estejam reunidos os pressupostos ali previstos) derrogar também o sigilo profissional, mesmo que o mesmo não tenha sido então invocado.

É que, embora o contribuinte esteja sujeito a um dever geral de cooperação com a AT, na concretização das diligências legalmente previstas, esse dever cessa nas circunstâncias

previstas no n.º 4, do art. 63.º (LGT) podendo aquele opor-se legitimamente à realização da inspecção e só por via judicial podendo ser afastada tal oposição. O que significa que, nos casos em que por via do acesso a documentação coberta pelo sigilo bancário, venha ou possa vir a ser invocado também o sigilo profissional, a AT, se utilizar apenas a via da autorização administrativa para derrogar tal sigilo, pode ver essa derrogação sindicada judicialmente, pois que o direito àquela oposição não é, nessa medida, afastado. Até porque «o tribunal, em caso de oposição do contribuinte, não intervém para conceder dispensa do segredo, mas somente para certificar se o direito excepcionante do princípio geral de segredo de que goza a administração fiscal está a ser exercido no seu concreto campo, derrogando os princípios gerais da legalidade e da execução prévia dos actos administrativos» (cfr. Benjamim Rodrigues, in “O sigilo bancário e o sigilo fiscal”, na colectânea “Sigilo bancário”, Lisboa, 1997, pg. 113, citado por Lima Guerreiro, LGT anotada, Anotação 16 ao art. 63.º).

Daí que careça de suporte legal a alegação, por parte do recorrente, no sentido de que, pelo facto de não se ter oposto no procedimento, o contribuinte não pode agora invocar tal ilegalidade. Por um lado, não é verdade que o contribuinte não se tenha oposto, já que, quando foi perguntado sobre a disponibilização das suas contas bancárias, respondeu negativamente (cfr. auto de fls. 22 do apenso administrativo); por outro lado, se entender que ocorreu alguma ilegalidade no procedimento, não está vedado ao contribuinte invocá-la na respectiva impugnação do acto. Até porque, exigindo a al. b) do n.º 4 do citado art. 63.º da LGT o consentimento do titular, ainda que se possa entender que ele pode ser tácito, a verdade é que não corresponde à falta de oposição: isto é, tal falta não significa, «a se», consentimento.

Daí que, ao invés do que sucede com o sigilo bancário (que, dentro dos referidos pressupostos, pode ser derrogado pela própria AT), para o sigilo profissional a autorização judicial seja, como acima se disse, a regra em termos da sua derrogação, não existindo, neste âmbito, qualquer excepção que permita essa derrogação pela AT.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 270/12.1BEFUN de 16.09.2019:

1. Todos os elementos bancários respeitantes à atividade profissional de advogado, quer estejam na sua posse ou na posse de terceiro, estão abrangidos pelo segredo profissional.
2. Esse segredo vincula não só o próprio advogado como todos aqueles que tenham acesso a tais elementos.
3. A derrogação desse segredo só pode ser efetuada mediante prévia autorização judicial.
4. A autorização judicial é necessária ainda que o advogado consinta na utilização, por terceiros, de tais elementos.
5. São ineficazes em juízo todas as informações bancárias de advogado, mesmo as que alegadamente foram disponibilizadas por este à Autoridade Tributária, quando obtidas sem prévia autorização judicial de derrogação do sigilo profissional.” (o sublinhado é nosso)

Decisão arbitral nº 236/2023-T:

“Estando em causa, o acesso à informação protegida pelo segredo profissional, inclusive precedida do consentimento do Requerente ao seu acesso, a mesma não afasta a obrigação de autorização judicial prevista no artigo 63.º, n.º2 da LGT, para o seu levantamento e acesso por parte da AT.”

No caso dos autos a Requerida alega que o Requerente não indicou em qualquer momento que era advogado e que os serviços eram exercidos no quadro do exercício dessa profissão. Tal argumento não pode ser acolhido pois a AT não podia desconhecer a atividade do Requerente, pois estava enquadrado fiscalmente em IRS como 6010-Advogado desde 2021.12.29 (cfr. pp.7 RIT OI2024.... Sendo certo que o Requerente forneceu as informações voluntariamente, conforme supra referido, a derrogação do sigilo profissional não é uma decisão individual. Aliás a atitude do Requerente merece censura, por violação de sigilo profissional, podendo até ser merecedora de responsabilidade disciplinar.

O acesso da AT a extratos bancários de contas utilizadas no âmbito profissional de advogado permitiu ter acesso a identificação de clientes, montantes cobrados e a relações económicas com terceiros. A que acresce que AT diligenciou junto dos clientes do mesmo a obtenção de dados sobre a natureza dos serviços prestados e informações pessoais.

Todas estas ações da AT, bem documentadas nos RIT (pp. 18-32 do RIT OI2024...; pp. 24-32 do RIT OI2024...; e pp. 19-23 do RIT OI2025...) correspondem a acesso a dados protegidos pelo sigilo profissional de advogado, sem a devida autorização judicial imposta no nº2 do artigo 63.º LGT.

No que diz respeito à conta bancária titulada pela Segunda Requerente, entendemos que também a AT teve acesso a informações protegidas por sigilo profissional de advogado. Apesar de estarmos perante uma pessoa coletiva juridicamente autónoma, resulta da factualidade assente que de forma censurável o Primeiro Requerente advogado utilizava a Segunda Contraente para faturação de serviços por si prestados em nome individual. O que deu origem a existência de dificuldade de separação de esferas de atuação entre o Primeiro e Segunda Requerente, consubstanciada na utilização da conta bancária titulada por esta para a atividade profissional de advogado do Primeiro Requerente.

A AT teve acesso a informação abrangida pelo sigilo profissional de advogado, sem a devida autorização judicial imposta no nº2 do artigo 63.º LGT, o que constitui uma ilegalidade que contagia todo o procedimento inspetivo, e que gera uma nulidade dos RIT nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA aplicável via artigo 29.º n.º1 alínea d) do RJAT.

Diga-se que do teor do RIT é claro que a informação sobre os movimentos bancários foi determinante para justificar a utilização de métodos indiretos que levaram às correções e as liquidações adicionais de IRS e de IVA .

Vide nesse sentido, decisão arbitral n.º 236/2023-T

“ Adicionalmente, o n.º2 do artigo 63.º da LGT, aplica-se a toda a informação abrangida pelo Sigilo Profissional de Advogado, pelo que dos autos e do RIT, o acesso por parte da AT a informação abrangida pelo sigilo sem o devido procedimento legal obrigatório, implicaria um vício de todo o procedimento. Inclusive, do RIT, não permite concluir qual a informação, prova e respetivas conclusões que levaram as correções, que não resultaram direta ou indiretamente do acesso indevido a informação protegida pelo sigilo profissional. A natureza da inspeção tributaria levada a cabo, é diretamente resultante da atividade profissional do

Requerente, e de alegadas movimentações e recebimento não tributados, e não de outra atividade profissional desenvolvida pela Requerente ou a título pessoal.”

Em face do exposto julga-se procedente a ilegalidade invocada pelos Requerentes, determinando-se a anulação das liquidações adicionais de IRS, IRC e IVA e juros compensatórios decorrentes dos RIT OI2024..., OI2024... e OI2025... .

Não obstante o Tribunal Arbitral ter o dever de pronunciar-se sobre todas as questões que lhe são submetidas, em face da procedência do vício alegado de violação do sigilo profissional fica prejudicado os restantes vícios invocados pelos Requerentes.

V.2. Reembolso e juros Indemnizatórios

Os Requerentes solicitam a condenação da AT em reembolso de quantias indevidamente cobradas com juros indemnizatórios

O direito do sujeito passivo a reembolso e juros indemnizatórios decorre do dever que recai sobre a AT de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo*.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

De acordo com o artigo 43.º, n.º 1, da LGT “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

Contudo no caso dos autos, não foi feita prova de que os Requerentes tenham efetuado o pagamento das liquidações adicionais que aqui se decidiu anular.

Constitui pressuposto do reembolso e do pagamento de juros indemnizatórios de acordo com o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que o contribuinte tenha efetuado o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido

Não havendo pagamento de imposto por parte do contribuinte, não há qualquer capital a ser restituído nem desvantagem económica a ser reparada pelo que improcedem os pedidos reembolso e de juros indemnizatórios.

VI. Decisão

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, decidindo-se

Relativamente ao Primeiro Requerente

a) Anular das seguintes liquidações:

- a. Liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2022, no valor de € 14.005,60;
- b. Liquidação de IRS n.º 2026..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 9.606,48;
- c. Liquidação de IVA n.º 2026... no valor de € 5.014,78
- d. Liquidação de IVA n.º 2026... no valor de € 345,75
- e. Liquidação de IVA n.º 2026... no valor de € 1.640,30
- f. Liquidação de IVA n.º 2026... no valor de € 975,14

Relativamente à Segunda Requerente

- b) A extinção da instância por impossibilidade da lide relativamente à liquidação de IRC n.º 2025... no valor de € 11.875,63.
- c) Anular das seguintes liquidações:
 - a. Liquidação de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2023, no valor de € 4.874,66
 - b. Liquidações de IVA n.º 2026... no valor de € 13.298,33.

- c. Liquidação de IVA n.º 2026... no valor de €12.864,74
 - d. Liquidação de IVA n.º 2026... no valor de €15.273,25
 - e. Liquidação de IVA n.º 2026... no valor de €4.632,32.
- d) Julgar improcedentes os pedidos de reembolso e de juros indemnizatórios.

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em **€94.157,16** (noventa e quatro mil cento e cinquenta e sete euros e dezasseis cêntimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX. Custas

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas, em **€2.754,00**, dos quais €347,28 a cargo da Segunda Requerente e €2.406,72 a cargo da Requerida nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na proporção do decaimento, de acordo 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, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de agosto de 2026

O Árbitro Presidente

(Jorge Lopes de Sousa)

O Árbitro Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

O Árbitro Vogal e relator

(António Cipriano da Silva)