

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 127/2026-T

Tema: IVA – Absolvição da instância por cumulação ilegal de pedidos em processo arbitral tributário – Nova ação arbitral – Caso julgado – Caducidade do direito à impugnação das liquidações

Sumário: I – Absolvida a Requerida da instância por cumulação ilegal de pedidos, pode a Requerente propor nova ação arbitral formulando o mesmo pedido sendo este considerado apresentado na data em que o foi o primeiro desde que a ação seja proposta no prazo de 30 dias contado desde a data do trânsito em julgado da decisão absolutória da instância – artigos 279.º, CPC e 4.º-7, do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, do RJAT. II – Sendo esta nova ação arbitral proposta depois de expirado esse prazo de 30 dias, a data da sua propositura é, para todos os efeitos, a data da sua efetiva apresentação no CAAD

ACÓRDÃO

Os árbitros José Poças Falcão, Nina Aguiar e Hélder Faustino, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-4-2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com o NIF... e sede social na ..., n.º ..., ..., ...-..., ..., vem ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e, bem assim, nos artigos 1.º, alínea a), e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, conjugados com o disposto nos artigos 87.º, n.º 8, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, e 279.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 2.º, respetivamente, alíneas c) e d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário,

veio requerer a constituição do Tribunal Arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa

n.º ...2024..., bem como e em termos finais, a declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos tributários em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado:

- i. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202001, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.668,00 e €389,74;
- ii. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202002, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.667,99 e €389,73;
- iii. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202003, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €46.829,80 e €6.748,62.
- iv. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202004, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.070,00 e €291,95;
- v. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202005, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 47.108,21 e € 6.520,29;
- vi. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202006, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, respetivamente, €9.798,00 e € 1.318,56;

- vii. liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202007, e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.
- viii. liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202008, e correspondente demonstração de acerto de conta n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.
- ix. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202009, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 45.231,32 e €5.650,81;
- x. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202010, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.898,00 e € 351,56;
- xi. liquidação adicional n.º 2024 ... e demonstração de acerto de contas n.º 2024..., ambas referentes ao período 202011, onde não se apurou qualquer montante a pagar.
- xii. liquidação adicional n.º 2024 ...e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202012, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 7.866,00 e € 894,78.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados como árbitros pelo

Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo as nomeações sido aceites, nos termos e prazos legalmente previstos.

A 15 de abril de 2026, ficou constituído o tribunal arbitral

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou, em 20 de maio de 2026, a sua Resposta e remeteu cópia do processo administrativo.

Por despacho de 25 de maio de 2026, foi proferido despacho com vista a esclarecimento de dúvidas relativas ao pedido bem como para que a Requerente se pronunciasse sobre a matéria das exceções suscitadas pela Requerida.

A Requerente deu cumprimento a este despacho apresentando requerimento em 9-6-2026.

Por despacho de 22-6-2026, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, indeferido o pedido de declarações de parte, notificadas as partes para apresentação de alegações finais escritas e fixada data para a prolação e notificação da decisão arbitral.

Ambas as partes apresentaram alegações, em 7-7-2026 (a Requerente) e 13-7-2026 (a Requerida).

O Pedido de pronúncia arbitral e seus alegados fundamentos de facto e de direito

A Requerente sustenta o seu pedido, alegando, no essencial e em síntese:

- A Requerente requereu a constituição de tribunal arbitral, aceite em 09/01/2025, que deu origem ao Processo n.º 30/2025-T, tendo deduzido pedido de pronúncia arbitral (PPA) (Documento 1) contra a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024... (Documento 2), peticionando, mediamente, a declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos tributários em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA):

i. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202001, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.668,00 e €389,74;

ii. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202002, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.667,99 e €389,73;

iii. liquidação adicional n.º 2024...e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202003, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €46.829,80 e €6.748,62.

iv. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202004, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.070,00 e €291,95;

v. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202005, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 47.108,21 e € 6.520,29;

vi. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202006, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, respetivamente, €9.798,00 e € 1.318,56;

vii. liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202007, e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.

viii. liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202008, e correspondente demonstração de acerto de conta n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.

ix. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202009, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 45.231,32 e €5.650,81;

x. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202010, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.898,00 e € 351,56;

xi. liquidação adicional n.º 2024 ... e demonstração de acerto de contas n.º 2024..., ambas referentes ao período 202011, onde não se apurou qualquer montante a pagar.

xii. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202012, e correspondentes demonstrações de

acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 7.866,00 e € 894,78.

(cf. Liquidações Adicionais, Liquidações de Juros Compensatórios e Demonstrações de Acerto de Contas que ora se juntam como Documento 3).

- Em 14/09/2025, o Árbitro Presidente do Tribunal Arbitral no sobredito processo emitiu o Despacho cujo teor se transcreve por facilidade de referência:

«1. Por imprevidência no momento do diagnóstico precoce, só em 31 de Julho é que o Relator se deparou com omissões no processo e concluiu que, im procedendo a invocada “inexistência” jurídica do RIT e, ou, a violação do princípio do inquisitório, que poderiam unificar o tratamento a conferir aos diferentes pedidos formulados pela Requerente, estes não preenchem os requisitos para a sua cumulação tal como estabelecidos no n.º 1 do artigo 3.º do RIAT (como se decidiu, designadamente, nos processos n.os 708/2022-T e 1062/2024-T);

2. Assim, uma vez que as férias desfasadas dos diferentes membros do colectivo impossibilitaram a formação mais atempada de uma maioria, só agora se pode determinar que – como as questões referentes à suposta dedução indevida do IVA por “irregularidades no plano formal, associadas ao incumprimento do artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA” (Secção A. Do Direito à Dedução do PPA, §§ 90 a 141 do PPA) e “por não ter sido respeitada a regra de inversão do sujeito passivo” (Secção A. Do Direito à Dedução, §§ 142 a 151 do PPA) não implicam “essencialmente (...) a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e (...) a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”, tal como as não implicam as questões decorrentes “Da Falta de Liquidação de Imposto: Certificado de Saída para o Fornecedor Nacional” (Secção B do PPA, §§ 156 a 187 do PPA) – o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar tal cumulação de pedidos, pelo que cuidará apenas deste último, por ser o único que cabe dentro da sua competência em razão do valor.

3. Adicionalmente determina-se o seguinte, a ser cumprido no prazo de 10 dias:

a. Como o documento 4 do Processo Administrativo (PA) é constituído por uma única folha em branco e o documento 7 do PA, descrito como “0007 RIT 06 mail Procuração forense.pdf” é antes uma cópia de uma comunicação electrónica sobre um “requerimento de Recusa/Suspeição” que nunca foi afluído nos autos, deve a AT proceder às correspondentes rectificações;

b. Como as referências que a Requerente faz à “pág. 97” do RIT (por 3 vezes: §§ 6, 7 e 65 do PPA), não podem ser garantidamente descodificadas (a Requerente não o juntou e o Projecto de Relatório que consta do PA só tem 84 páginas), deve a Requerente juntar aos autos a versão com a paginação que teve presente.

4. Em razão da alteração de orientação acima descrita, sujeita aos condicionamentos expostos, prorroga-se, por dois meses, o prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RIAT para a prolação da decisão, ao abrigo do seu n.º 2.» [negrito do original]

- Em resposta ao citado, a Requerente, em 29/09/2025, requereu a aclaração/reforma do aludido Despacho (Documento 4).

- Nessa sequência, em 17/11/2025, foi proferida Decisão Intercalar (Documento 5), sobre a qual a Requerente se pronunciou em requerimento datado de 02/12/2025 (Documento 6).
- Não obstante o voto de vencido, o Tribunal Arbitral, na prolação da sua Decisão Arbitral (Documento 7), delimitou o objeto do processo «às pretensões da Requerente em relação ao IVA deduzido nas "Faturas Relativas a Serviços Jurídicos: B...- Sociedade de Advogados" (artigos 103 a 125 do PPA) e nas "Faturas Relativas a Serviços de Prospeção: "C..., LDA" e "D..." (artigos 126 a 141 do PPA)», tendo absolvido da instância a Requerida quanto aos restantes pedidos.
- Tendo havido absolvição da instância quanto aos restantes pedidos com fundamento na alegada incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria por alegada cumulação ilegal de pedidos, entendimento do qual a Requerente discorda, vem intentar nova ação quanto às questões de mérito que ficaram por decidir, recortando, para o efeito, a seguinte matéria de facto relevante:

a) A Requerente é sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, operando a título de atividade principal, sob o CAE 08113 (extração de calcário e cré) e, a título secundário, sob o CAE 008111 (extração de mármore e outras rochas carbonatadas), CAE 046732 (comércio por grosso de materiais de construção e equipamento sanitário), CAE 008121 (extração de saibro, areia e pedra britada) , CAE 008112 (extração de granito ornamental e rochas similares), 023992 (fabricação de outros produtos minerais não metálicos diversos, n.e).

b) A Requerente cumpriu de forma regular e pontual todas as suas obrigações declarativas.

c) A Requerente foi objeto de ação inspetiva, fundada na Ordem de Serviço OI2023..., respeitante ao exercício de 2020, da qual resultou o competente Relatório Final de Inspeção Tributária (RIT), o qual serve de base aos atos de liquidação ora impugnados (Documento 8).

d) No RIT são propostas, entre outras, correções em sede de IVA, nos montantes de € 104.119,86 (cento e quatro mil cento e dezanove euros e oitenta e seis cêntimos), com fundamento na falta de liquidação de imposto.

e) Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) entendem, em substância, que, por não ter sido respeitada a regra da inversão do sujeito passivo, a Requerente não pode deduzir o no montante de € 1.607,47 (mil seiscientos e sete euros e quarenta e sete cêntimos),

suportado com a fatura FT 2020/19, emitida em 12/05/2020 pelo sujeito passivo “Álvaro Oliveira Rodrigues” (reproduzida a fls. 61 do RIT).

f) Em sede de indeferimento da reclamação graciosa, a AT mantém a sobredita posição (cf. ponto IV.5.1.2. da Informação).

g) Por fim, os SIT procedem a uma correção por entender que a ora Requerente deveria ter liquidado IVA, por referência às faturas n.º 326, 31 e 205 emitidas a favor da “E..., S.A”.

h) Com efeito, a fatura n.º 326 foi emitida a par das faturas n.º 324 e n.º 330, no quadro de uma encomenda identificada a nível interno como PL ..., relativa a um conjunto de blocos de pedra do tipo “...”.

i) Nesse sentido, a fatura n.º 324, relativa a 96 blocos “...”, foi emitida em 29/11/2019, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2019PT... (cf. Documento 9).

j) Por sua vez, a fatura n.º 326, relativa a 155 Blocos “...”, foi emitida em 30/11/2019, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2019PT... (cf. Documento 10).

k) Por fim, a fatura n.º 330, relativa a 30 blocos “...”, foi emitida em 30/11/2019, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2019PT... (cf. Documento 11).

l) Note-se que, através da análise destes documentos, é possível identificar as seguintes datas com relevância para o caso ora em análise:

Fatura n.º		Data			
Fatura	CCE	Data de apresentação	Data de Saída dos Bens		Data Emissão
324	29/11/2019	2019PT...	29/11/2019	15/12/2019	19/12/2019
326	30/11/2019	2019PT...	03/12/2019	28/12/2019	30/04/2020
330	30/11/2019	2019PT...	04/12/2019	15/12/2019	19/12/2019

m) Por seu turno, a fatura n.º 31, relativa a um conjunto de 117 blocos de pedra do tipo “...”, foi emitida em 31/01/2020 no quadro de uma encomenda identificada a nível interno como PL..., estando associada ao Documento de

Acompanhamento de Exportação e ao certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 12).

n) Em relação à última fatura, a fatura n.º 205 foi emitida a par das faturas n.º 207 e n.º 214, no quadro de uma encomenda identificada a nível interno como PL ..., relativa a um conjunto de blocos de pedra do tipo "...".

o) Efetivamente, a fatura n.º 205, relativa a 74 blocos "...", foi emitida em 16/06/2020, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 13).

p) Por outro lado, a fatura n.º 207, relativa a 12 Blocos "...", foi emitida em 17/06/2020, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 14).

q) Por fim, a fatura n.º 214, relativa a 42 blocos "...", foi emitida em 23/06/2020, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 15).

r) Através da análise destes documentos é possível identificar as seguintes datas com relevância para o caso ora em análise:

Fatura n.º Data

Fatura	CCE	Data de apresentação	Data de Saída dos Bens	Data Emissão
205	16/06/2020	2020PT...	17/06/2020	04/07/2020 22/09/2020
207	17/06/2020	2020PT...	22/06/2020	12/07/2020 16/07/2020
214	23/06/2020	2020PT...	24/06/2020	12/07/2020 16/07/2020

s) Com efeito, os SIT não colocam em causa a materialidade destas operações, reconhecendo que todos os bens saíram do território nacional.

t) Todavia, em relação às faturas n.º 326, 31 e 205, os SIT entendem que a Requerente deveria ter liquidado IVA com fundamento, única e exclusivamente, na circunstância de os respetivos certificados comprovativos de exportação terem uma data de emissão que ultrapassa o prazo de 90 dias em relação à data de emissão das faturas.

u) Em sede de indeferimento à reclamação graciosa, no ponto IV.6. da Informação, a AT opta pela simplicidade da fundamentação:

«40. O facto tributário em causa resulta da alienação de bens, em território Nacional, a um cliente Português ao abrigo de um regime suspensivo na liquidação do IVA;

41. Quanto a este aspeto, atento o projeto de relatório dos SIT e o direito de audição da Reclamante, não nos parece existir duvidas quanto ao facto de que foi ultrapassado o prazo de 90 dias, previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 6.º do DL 198/90, para esta proceder à liquidação do imposto (IVA) pela falta de apresentação do Certificado Comprovativo de Exportação;

42. Segundo a Lei, é à Reclamante que compete tal obrigação desta forma não nos parece incorreta a correção resultante da ação inspetiva.»

- Estando a AT a laborar em erro, a Requerente apresenta em seguida as razões de direito que lhe conferem razão:

DO DIREITO

§1. Do aproveitamento dos efeitos da ação instaurada no âmbito do Processo n.º 30/2025-T

Nos termos do disposto no artigo 2.º, alíneas c) e e), do CPPT, “[s]ão de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos”, inter alia, as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários e o Código de Processo Civil.

De acordo com o disposto no artigo 87.º, n.º 8, do CPTA, “[a] absolvição da instância sem prévia emissão de despacho pré-saneador, em casos em que podia haver lugar ao suprimimento de exceções dilatórias ou de irregularidades, não impede o autor de, no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão, apresentar nova petição, com observância das prescrições em falta, a qual se considera apresentada na data em que o tinha sido a primeira, para efeitos da tempestividade da sua apresentação.”

Implicam, assim, os elementos da previsão da citada norma que tenha sido proferida uma decisão de absolvição da instância não precedida de despacho de convite ao aperfeiçoamento ou sanção e que a exceção dilatória ou irregularidade em causa fosse passível de suprimimento ou sanção.

Não sendo a mesma passível de suprimimento ou sanção – como é o caso da alegada cumulação ilegal de pedidos no âmbito dos aludidos autos arbitrais –, será supletivamente aplicável (também por via do artigo 1.º do CPC) o disposto no artigo 279.º, n.º 2, do CPC, de acordo com o qual, “[s]em prejuízo do disposto na lei civil relativamente à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e da citação do réu mantêm-se, quando seja possível, se a nova ação for intentada ou o réu for citado para ela dentro de 30 dias a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância”, já que, conforme decorre do n.º 1 do mesmo artigo, “[a] absolvição da instância não obsta a que se proponha outra ação sobre o mesmo objeto”.

Pelo exposto, devem os efeitos decorrentes da instauração da sobredita ação ser aproveitados no âmbito da presente.

§2. Do erro sobre os pressupostos de facto e de direito

2.1. *Fatura relativa a serviços de construção civil*

No tocante à fatura emitida pelo sujeito passivo “Álvaro Oliveira Rodrigues”, a AT sustenta que a negação do direito à dedução é justificada não por existir um incumprimento dos requisitos formais quanto à fatura, mas sim por não ter sido respeitada a regra de inversão do sujeito passivo.

Com efeito, o mecanismo do reverse charge corresponde a uma exceção à solução-regra consagrada na mecânica de aplicação do IVA, na medida em que impõe que a liquidação de imposto seja feita pelo adquirente do serviço e não pelo seu prestador.

Em termos abstratos, este mecanismo é justificado, essencialmente, por razões de controlo e fiscalização, na medida em que desempenha um papel instrumental no que diz respeito à prevenção e combate a comportamentos de natureza fraudulenta que estão tipicamente associados a determinados setores de risco.

Ora, no caso em apreço a AT entende, partindo de uma interpretação lata deste conceito, que estão em causa serviços de construção civil, pelo que a liquidação de imposto não poderia ter sido feita pelo prestador do serviço, por força do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA.

Por conseguinte, por não ter sido respeitada a regra de inversão do sujeito passivo, a AT sustenta que, à luz do artigo 19.º, n.º 8, do Código do IVA, o imposto suportado com a fatura em questão não pode ser deduzido pela Requerente.

Sucede que a aplicação desta norma não pode ser feita em termos automáticos, já que esta disposição tem de ser interpretada em conformidade com o espírito e o regime da Diretiva do IVA, a fim de se alcançar uma solução compatível com os princípios que caracterizam este imposto.

A este propósito, cumpre destacar que a jurisprudência nacional já teve oportunidade de se pronunciar de forma particularmente clara sobre o artigo 19.º, n.º 8, do Código do IVA, tal como resulta da Decisão Arbitral no Processo n.º 316/2023-T, de 09/01/2024, onde se sustentou o seguinte entendimento: “À luz desta jurisprudência do TJUE é manifesto que o n.º 8 do artigo 19.º do CIVA, ao estabelecer que «nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação», é incompatível com o direito da União Europeia, na medida em que for aplicável a situações em que a Administração Tributária está na posse de todos os elementos que permitem concluir que o sujeito passivo suportou IVA para realizar operações tributadas.”

Sendo certo que este entendimento foi também acompanhado no âmbito do Processo n.º 39/2024-T, datado de 10/09/2024, em que se sustentou o seguinte: «É violadora do princípio da proporcionalidade, na sua dimensão de necessidade, a emissão de liquidações adicionais de IVA processadas em nome do adquirente de serviços de construção civil (reverse charge) quando o mesmo valor de imposto foi liquidado pelos fornecedores e por eles entregue ao Estado. Mais, de tal situação pode resultar, em definitivo, num “duplo pagamento” de imposto pelo Requerente e num consequente “enriquecimento sem causa” do Estado, o que consubstanciaria, também, clara violação do princípio de justiça. As infrações às normas que determina quais os concretos deveres de colaboração a cargo dos sujeitos passivos são puníveis através da aplicação de contraordenações e não através da emissão de liquidações adicionais.»

Ora, no caso em apreço a AT não duvida da materialidade desta prestação de serviços nem tão pouco da sua conexão com a atividade da Requerente.

Para além disso, a AT dispõe de todos os dados necessários para atestar o circuito económico associado a esta operação, sendo que não há dúvidas quanto ao facto de o IVA ter sido efetivamente entregue nos cofres do Estado.

Nesse sentido, o entendimento sufragado no RIT não se limita a violar o princípio da neutralidade do IVA, correspondendo também a uma violação do princípio da proporcionalidade, já que os riscos que justificam a regra de inversão do sujeito passivo consagrada no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, não se verificam no caso em apreço.

Efetivamente, o entendimento sufragado no RIT corresponde a uma leitura excessivamente formalista e rígida das normas aplicáveis, que leva a que a ora Requerente fique numa situação absurda, por ter um duplo encargo económico com uma única prestação de serviços.

Já que para além de ter suportado o peso económico do imposto quando pagou o IVA liquidado pelo fornecedor deste serviço de construção civil, a Requerente vê-se agora novamente obrigada a suportar este encargo por força das liquidações ora em crise.

Ora, esta circunstância, que seria sempre preocupante, por causa do impacto financeiro que gera na esfera patrimonial da Requerente, torna-se especialmente grave por estar associada a um verdadeiro enriquecimento sem causa do Estado e uma duplicação de coleta, sendo que esta ilegalidade é, por si só, geradora da invalidade das liquidações controvertidas, tal como reconhecido no âmbito do Processo n.º 670/2022-T, de 27/04/2023.

2.2. Da falta de liquidação de imposto em vendas a exportador nacional

Num plano distinto, a AT sustenta que a Requerente devia ter liquidado IVA, nos montantes de € 44.529,80, €35.702,74 e €23.887,32 por referência, respetivamente, às faturas n.º 326, 31 e 205 emitidas a favor da “E..., S.A”.

Embora reconheça que os bens referidos nestas faturas saíram do território aduaneiro da comunidade no prazo legalmente estipulado, a AT entende, ainda assim, que a ora Requerente devia ter liquidado IVA, com fundamento no simples facto de os certificados comprovativos de exportação terem uma data de emissão que ultrapassa o prazo de 90 dias em relação à data destas faturas.

Amparando-se num único argumento de natureza estritamente formal e ignorando a materialidade subjacente a estas operações, a AT faz uma aplicação cega da lei que a leva a concluir pela existência de um incumprimento dos artigos 6.º, n.º 1, alínea c), e n.º 7, do DL n.º 198/90, de 19 de junho.

Contudo, para além de ser tecnicamente errada, esta interpretação conduz a um resultado que é incompatível com todos os princípios que decorrem da ordem jurídica nacional e da ordem jurídica europeia.

Com efeito, a primeira fragilidade da tese exposta no RIT decorre do facto de a AT desconsiderar que, no artigo 6.º, n.º 7, do DL n.º 198/90, na ausência do certificado comprovativo de exportação, se presume que os bens transmitidos ao exportador nacional não saíram do território aduaneiro da comunidade, tendo antes sido consumidos em território nacional.

Sucede que esta presunção implícita, que é justificada por razões de combate ao abuso e à evasão fiscal, não pode ser aplicada sem se tomar em consideração o disposto no artigo 73.º da LGT.

Nesse sentido, e tendo em conta que os próprios certificados comprovativos de exportação atestam que os bens referidos nas três faturas em crise saíram, efetivamente, do território aduaneiro da União, a AT não pode fazer valer-se da presunção consagrada no artigo 6.º, n.º 7, do DL n.º 198/90, para proceder à liquidação de imposto.

Para além de ser metodologicamente errada, esta interpretação gera resultados que são incompatíveis com os princípios basilares nos quais assenta o sistema fiscal nacional, assim como, o modelo de Estado de Direito que caracteriza o ordenamento jurídico português.

Com efeito, é importante ter presente que a emissão tardia dos certificados comprovativos de exportação por parte da entidade aduaneira competente representa um exemplo claro de falta de celeridade administrativa, que corresponde a uma inequívoca violação do dever de boa administração ao qual estão vinculados todos os serviços do Estado, por força do artigo 5.º do CPA e do artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE).

Mas este cenário de inércia administrativa, que é sempre grave mesmo que seja autonomamente considerado, torna-se particularmente dramático no caso ora em análise já que é o único fundamento que legitima a pretensão de arrecadação de imposto por parte do Estado.

Isto porque, as correções realizadas pela AT assentam no incumprimento de um requisito formal cuja responsabilidade é imputável, apenas e só, aos seus próprios serviços.

Em clara violação do princípio da proteção da confiança e da boa-fé, a AT pretende mesmo assim liquidar imposto no caso ora em análise porque tem apenas um objetivo: aumentar o montante de receita fiscal, custe o que custar.

Sucede que esta perspetiva, para além de ser incompatível com o princípio da proibição do excesso, tendo em conta que os fenómenos de abuso e evasão fiscal que o artigo 6.º, n.º 7, do DL n.º 198/90, pretende salvaguardar não estão presentes no caso em análise, é também incompatível com o princípio da igualdade.

Igualdade que, neste caso, é colocada em crise pelo tratamento díspar que a AT pretende conferir ao mesmo operador económico.

Já que, recorrendo apenas a um argumento formal, a AT entende que a Requerente devia ter liquidado IVA com referência às faturas n.º 326, 31 e 205, ainda que, do ponto de vista substantivo, estas operações sejam idênticas às operações tituladas por outras faturas emitidas no quadro das mesmas encomendas.

Assim, em virtude de tudo o que foi dito, não há dúvidas de que, à luz de todos os interesses presentes no caso, a posição sustentada pela AT dá origem a uma situação que impõe que a ora Requerente suporte um sacrifício financeiro que é incompatível com o princípio da justiça.

A este respeito é importante ter presente que, para além ter sido gerada pela paralisia dos serviços administrativos causada por força do recente surto pandémico, esta situação não criou qualquer tipo de prejuízo para o erário público.

Note-se, contudo, que a atuação da AT não se mostra apenas desconforme com os princípios vertidos no artigo 55.º da LGT e 266.º, n.º 2, da CRP.

Para além disso, este padrão de atuação mostra-se também incompatível com os princípios de Direito Europeu que, atenta a natureza da matéria em crise, são convocados neste domínio.

A este respeito é importante destacar, desde já, que a circunstância de o regime do DL n.º 198/90 ter uma natureza excecional não significa, no entanto, que a aplicação deste regime possa ser feita totalmente à margem do Direito Europeu e dos princípios aplicáveis em sede de IVA.

De facto, a aplicação destes princípios deve ser convocada para garantir que a atuação da AT não coloca em causa, do ponto de vista jurídico, a coerência deste imposto e não cria, do ponto de vista económico, assimetrias que prejudicam os standards de concorrência que devem estar assegurados entre os diferentes agentes económicos do Mercado Interno.

Contudo, no caso em apreço, a fundamentação exposta no RIT e corroborada pelo ato de indeferimento da reclamação graciosa controvertida não respeita estes limites, desde logo, porque a interpretação da AT leva a que exista uma total inversão do modelo que caracteriza a tributação indireta,

já que o objetivo do IVA é que a tributação dos bens ocorra na jurisdição de destino, isto é, no local onde os bens são efetivamente utilizados ou consumidos.

Para além disso, a posição sufragada pela AT é totalmente incompatível com o princípio da substância sobre a forma, que foi desenvolvido pelo TJUE e cuja relevância não se esgota apenas em matéria do direito à dedução, abrangendo igualmente a temática das isenções na exportação, tal como reconhecido pela mais recente jurisprudência arbitral (cf. decisões arbitrais nos processos n.º 576/2023-T, de 09/08/2024, e n.º 1053/2023-T, de 26/08/2024).

Efetivamente, o único fundamento apresentado no RIT centra-se num aspeto de natureza formal, circunstância que leva a AT a desconsiderar a materialidade destas operações, a qual é comprovada pelos próprios CCE, que atestam que os bens referidos nas três faturas em crise saíram do território aduaneiro da União no prazo definido pela lei.

De facto, por assentar numa análise excessivamente rígida das normas aplicáveis, a interpretação da AT ignora o elemento finalístico da lei, culminando num resultado que faz perigar o princípio da neutralidade do IVA.

Sendo certo que este entendimento não se limita apenas a gerar distorções concorrenciais, já que corresponde a uma verdadeira descaracterização conceptual do IVA, que deixa de ser liquidado na condição de imposto para passar a ser liquidado na qualidade de regime de responsabilidade objetiva.

Sucedem que, todavia, os fenómenos de fraude e evasão que seriam suscetíveis de legitimar a liquidação de IVA nesta última qualidade não estão verificados no caso em apreço, pelo que a interpretação da AT também se mostra incompatível com o princípio da proporcionalidade.

Em suma, e tendo presente a relevância do princípio do primado e da interpretação conforme, o entendimento da AT não pode ser acompanhado, já que coloca em causa os princípios basilares que caracterizam o IVA.

Em todo o caso, de acordo com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), o IVA é um imposto geral sobre o consumo aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Esta característica constitutiva (legal character) é essencial, entre outros aspetos, para distinguir o IVA de outros impostos indiretos, designadamente, para os fins do artigo 401.º da Diretiva e, maxime, para efeitos de delimitação da competência legislativa dos Estados-Membros e da União Europeia.

Nessa medida, o âmbito de incidência objetiva do imposto encontra-se delineado pelo direito derivado da União Europeia, reportando-se, em substância, a entregas de bens, prestações de serviços, importações de bens e aquisições intracomunitárias de bens.

Desse modo, uma interpretação segundo a qual as disposições conjugadas dos n.ºs 1, alínea c), e 7 do artigo 6.º do DL 198/90 obrigam à liquidação e entrega do imposto ao Estado ainda que o sujeito passivo tenha efetuado a prova da saída dos bens, mas fora do prazo legalmente previsto por motivo imputável aos serviços aduaneiros, equivaleria à criação de uma norma de incidência tributária fundada numa presunção, ao arrepio do sistema comum do IVA e das hipóteses de incidência deste imposto.

§3. Do reenvio prejudicial

Caducidade do direito de ação referente à fatura relativa a serviços de construção civil e à falta de liquidação de imposto:

- *Na citada decisão arbitral de 20-11-2025 e relativamente à sobredita fatura, declarou o Tribunal que “vai já absolvida a AT”;*
- *Esta decisão intercalar transitou em julgado;*
- *Quando a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral já haviam decorrido mais de 30 dias sobre esse trânsito em julgado;*
- *Logo não pode a Requerente aproveitar, para efeitos de tempestividade, a data de apresentação do PPA no processo nº 30/2025-T;*
- *Conclui pela caducidade do direito de ação nessa parte do pedido.*

- *Relativamente às correções com fundamento na falta de liquidação de imposto, a Requerente não foi, nem condenada nem absolvida da instância;*
- *Ou seja: esse pedido não foi apreciado nem impugnado a decisão arbitral;*
- *Não ocorrendo a absolvição da instância nessa parte, não pode a Requerente aproveitar do prazo da propositura da ação arbitral que dá origem ao processo nº 30/2025-T.*

Sem conceder e quanto ao mérito:

- *A Requerente não contraria as conclusões do RIT, posteriormente validadas pelo indeferimento da reclamação graciosa;*
- *A Requerente “[...] incorreu em gastos relacionados com fornecimento de bens e prestação de serviços considerados de construção civil, cujo imposto sobre o valor acrescentado foi liquidado pelo fornecedor”, e não por aquela, em desconsideração absoluta do regime da inversão do sujeito passivo (cf. página 60 do RIT).*
- *Nessa sequência, ao deduzir o IVA daqueles serviços, a Requerente contrariou o disposto no n.º 8, do artigo 19.º do CIVA, à luz do qual não é dedutível o imposto sobre o valor acrescentado que seja liquidado pelo fornecedor ou prestador de serviços quando a obrigação dessa liquidação cabe ao adquirente dos bens ou serviços fornecidos/prestados;*
- *Em linha com a Requerida, a jurisprudência do Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que o regime de indedutibilidade do IVA aqui disputado (do n.º 8 do artigo 19.º do CIVA) não viola os princípios da neutralidade e da efetividade e é conforme ao direito da União Europeia.*
(Veja-se, a este título, o processo C-424/12, com acórdão de 06.02.2014, segundo o qual: “no âmbito de uma operação sujeita ao regime da autoliquidação, (...), a Diretiva IVA [2006/112/ do Conselho, de 28 de novembro de 2006] e o princípio da neutralidade fiscal não se opõem a que o beneficiário de serviços fique privado do direito a dedução do IVA que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura mal passada, incluindo quando for impossível corrigir esse erro, devido à falência do referido prestador” (ponto 44. V. também a decisão do CAAD no processo n.º 405/2018-T).”
- *Por outro lado, a Requerente insurge-se contra as correções dos SIT promovidas em razão da falta de liquidação de imposto em vendas a exportador nacional visto que “[...] tendo em conta que os próprios certificados comprovativos de exportação atestam que os bens referidos nas três faturas em crise saíram, efetivamente, do território aduaneiro da União, a AT não pode fazer valer-se da presunção consagrada no artigo 6.º, n.º 7, do DL n.º 198/90, para proceder à liquidação de imposto.” (cf. artigo 33.º do PPA).*

Neste sentido, a Requerente alega que “[...] as correções realizadas pela AT assentam no incumprimento de um requisito formal cuja responsabilidade é imputável, apenas e só, aos seus próprios serviços”, em violação do princípio da proteção da confiança e da boa-fé, do princípio da proibição do excesso, do princípio da igualdade e do princípio da substância sobre a forma (cf. artigos 37.º e ss do PPA).

E conclui que “[...] uma interpretação segundo a qual as disposições conjugadas dos n.ºs 1, alínea c), e 7 do artigo 6.º do DL 198/90 obrigam à liquidação e entrega do imposto ao Estado ainda que o sujeito passivo tenha efetuado a prova da saída dos bens, mas fora do prazo legalmente previsto por motivo imputável aos serviços aduaneiros, equivaleria à criação de uma norma de incidência tributária fundada numa presunção, ao arrepio do sistema comum do IVA [...]” (cf. artigo 58.º do PPA).

Em linha com as conclusões do SIT, estão em causa operações estabelecidas pela Requerente com sujeito passivo nacional exportador de bens com destino ao mercado externo, com invocação do artigo 6.º do Decreto-lei n.º 198/90, de 19 de junho nas faturas em que aquelas assentam, indicador de que se estaria perante uma suspensão de liquidação de IVA, nos seguintes termos:

“1 - Estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, as vendas de mercadorias de valor superior a € 1000, por fatura, efetuadas por um fornecedor a um exportador que possua no território nacional sede, estabelecimento estável, domicílio ou um registo para efeitos do IVA, expedidas ou transportadas no mesmo estado para fora da União Europeia, por este ou por um terceiro por conta deste, desde que:

a) A aceitação da declaração aduaneira de exportação ocorra até 30 dias, a contar da data da fatura emitida pelo fornecedor;

b) A saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias, a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação; e

c) O certificado comprovativo da exportação (CCE) seja entregue ao fornecedor no prazo de 90 dias, a contar da data da factura por ele emitida.

[...]

7 - Se o fornecedor não estiver na posse do CCE, validado pelos serviços aduaneiros, no prazo de 90 dias a contar da data da factura por ele emitida, deve, no prazo referido no n.º 1 do artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, proceder à liquidação do imposto, debitando-o ao exportador em factura ou documento equivalente emitido para o efeito.”.

- No decurso das diligências efetuadas, foi possível apurar, designadamente, que as datas de emissão dos respetivos certificados comprovativos da exportação das operações controvertidas ultrapassaram o prazo de 90 dias estabelecido na alínea c), do n.º 1, do artigo 6.º, não tendo sido detetada a liquidação do imposto legalmente devido.
- Foi excedido o prazo de 90 dias, para a posse do certificado (requisito constitutivo da isenção) e, é alegado o atraso dos Serviços na emissão do certificado, mas não é alegado qualquer facto nem apresentada qualquer prova que sustente tal conclusão.

Face ao exposto, é manifesto que argumentação da Requerente repousa em dissidências de interpretação jurídica, não sendo sindicado qualquer vício passível de inquinar as liquidações adicionais controvertidas.

O pedido de reenvio prejudicial

- O pedido de reenvio prejudicial formulado pela Requerente apresenta-se como

supérfluo em razão da clarificação dos regimes aqui mobilizados não apresentarem controvérsia na sua aplicação.

Resposta às exceções

Notificada para esclarecer ou melhor especificar os atos tributários objeto do litígio exercer seu direito ao contraditório relativamente à matéria das exceções, a Requerente apresentou, singelo requerimento, em 9-6-2026, alegando não antever qualquer impedimento para que este Tribunal não julgue a causa quanto às *quaestio iura* que ficaram por decidir (presume-se que no processo CAAD n.º 30/2025-T) concluindo com o brocardo: *iura novit cura* (presume-se que na consideração de que a interpretação e aplicação que a Requerida faz, não está sujeita a contraditório, sendo que o Tribunal também não está obrigado ou sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito - Cfr artigo 5.º-3, CPC)

II. SANEADOR

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades nem questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer das exceções e, eventualmente, do mérito pedido.

III. FUNDAMENTAÇÃO

Objeto da pronúncia arbitral

É objeto destes autos um pedido de apreciação da legalidade de ato de indeferimento de reclamação graciosa e associado a este, de atos tributários em sede de IVA.

Os atos em causa, foram anteriormente objeto dum pedido arbitral formulado no processo do CAAD n.º 30/2025-T em que o Tribunal veio a pronunciar-se pela absolvição da instância relativamente ao pedido identificado como referente à “*fatura relativa a Serviços de Construção Civil*”, por decisão de 17-11-2025 e pela procedência do pedido de “*(...) anulação dos atos de liquidação de IVA decorrentes da desconsideração fiscal das importâncias pagas*

por serviços jurídicos e de prospeção e assessoria (...)” (Cfr Acórdão de 6 de janeiro de 2026 no citado processo), não se pronunciando sobre os demais pedidos naquele processo (cfr as decisões respetivas, publicadas em www.caad.org.pt).

Foi por esse Tribunal considerada verificada a cumulação ilegal de pedidos, tendo conhecido apenas do mérito do pedido quanto à anulação dos atos de liquidação decorrentes da *desconsideração fiscal das importâncias pagas por serviços jurídicos e de prospeção e assessoria (...)*” (decisão de 6-1-2026); quanto aos demais pedidos proferiu decisão absolutória da instância quanto ao pedido referente à fatura relativa a serviços de construção civil e não conheceu dos demais pedidos (acórdão de 17-11-2025).

Preliminarmente cumpre então apreciar as exceções suscitadas pela AT na Resposta, conforme se assinalou *supra*.

Matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT e art. 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT]. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Deve assinalar-se que não se confunde com a matéria de facto a análise crítica pelo Tribunal dos argumentos usados pelas partes, sendo que também não está o Tribunal obrigado a analisar os argumentos, jurídicos ou factuais, usados para demonstrar a bondade das respetivas posições – Cfr, *v. g.*, artigo 5.º-3, CPC.

A - Os factos provados

Nesta parametria, tendo em consideração, nomeadamente, as posições assumidas pelas partes, a prova documental produzida e a cópia do processo administrativo junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a. A Requerente é sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, operando a título de atividade principal, sob o CAE 08113 (extração de calcário e cré) e, a título secundário, sob o CAE 008111 (extração de mármore e outras rochas carbonatadas), CAE 046732 (comércio por grosso de materiais de construção e equipamento sanitário), CAE 008121 (extração de saibro, areia e pedra britada) , CAE 008112 (extração de granito ornamental e rochas similares), 023992 (fabricação de outros produtos minerais não metálicos diversos, n.e) e...

- b. ... foi objeto de ação inspetiva, fundada na Ordem de Serviço OI2023..., respeitante ao exercício de 2020, da qual resultou o competente Relatório Final de Inspeção Tributária (RIT), o qual serve de base aos atos tributários ora impugnados (Documento 8¹).
- c. No processo arbitral que correu termos no CAAD sob o n.º 30/2025-T a também ora Requerente deduziu pedido de pronúncia do Tribunal (Doc 1), contra a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024... (Documento 2), peticionando, mediatamente, a declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos tributários em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA):
- i. liquidação adicional n.º 2024... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202001, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.668,00 e €389,74;
 - ii. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202002, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.667,99 e €389,73;
 - iii. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202003, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €46.829,80 e €6.748,62.
 - iv. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202004, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.070,00 e €291,95;
 - v. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202005, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 47.108,21 e € 6.520,29;
 - vi. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202006, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, respetivamente, €9.798,00 e € 1.318,56;
 - vii. liquidação adicional n.º 2024..., referente ao período 202007, e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., onde não se apurou qualquer montante a pagar.

¹ Todas as referências a documentos, com o respetivo número e sem qualquer outra referência, dizem respeito a documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral formulado nestes autos.

- viii. liquidação adicional n.º 2024 ..., referente ao período 202008, e correspondente demonstração de acerto de conta n.º 2024 2045396, onde não se apurou qualquer montante a pagar.
- ix. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202009, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 45.231,32 e €5.650,81;
- x. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., ambas referentes ao período 202010, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024... e n.º 2024..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, €2.898,00 e € 351,56;
- xi. liquidação adicional n.º 2024 ... e demonstração de acerto de contas n.º 20242045398, ambas referentes ao período 202011, onde não se apurou qualquer montante a pagar.
- xii. liquidação adicional n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas referentes ao período 202012, e correspondentes demonstrações de acertos de contas, associadas às compensações n.º 2024 ... e n.º 2024 ..., através das quais foi apurado imposto a pagar no montante de, respetivamente, € 7.866,00 e € 894,78.
- (cf. *Liquidações Adicionais, Liquidações de Juros Compensatórios e Demonstrações de Acerto de Contas - Documento 3*).
- d. Na sequência de opção da Requerente emergente da decisão que considerou o Tribunal materialmente incompetente por cumulação ilegal de pedidos, foi delimitado o pedido objeto daquele processo às *“pretensões da Requerente em relação ao IVA deduzido nas faturas relativas a serviços jurídicos: B... – Sociedade de Advogados (arts 103 a 125, do PPA) e nas faturas relativas a serviços de prospeção: C..., Lda. e D...(arts 126 a 141 do PPA)”*, tendo absolvido da instância a Requerida quanto *“ao pedido referente à fatura relativa a serviços de construção civil, dando procedência ao pedido de anulação dos atos de liquidação de IVA decorrentes da desconsideração fiscal das importâncias pagas por serviços jurídicos e de prospeção* [cfr Acórdãos de 17-11-2025 e 6 de janeiro de 2026, proferidos no sobredito processo arbitral, publicados em www.caad.org.pt];
- e. A sobredita decisão absolutória da instância (de 17-11-2025), foi notificada em 20-11-2025 e transitou em julgado em 10-12-2025;
- f. No RIT citado e junto, foram propostas, entre outras, correções em sede de IVA, nos montantes de € 104.119,86 (cento e quatro mil cento e dezanove euros e oitenta e seis centimos), com fundamento na falta de liquidação de imposto;

- g. Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) entendem, em substância, que, por não ter sido respeitada a regra da inversão do sujeito passivo, a Requerente não pode deduzir o no montante de € 1.607,47 (mil seiscentos e sete euros e quarenta e sete cêntimos), suportado com a fatura FT 2020/19, emitida em 12/05/2020 pelo sujeito passivo “Álvaro Oliveira Rodrigues” (reproduzida a fls. 61 do RIT);
- h. Os SIT procederam ainda a uma correção no entendimento que a ora Requerente deveria ter liquidado IVA, por referência às faturas n.º 326, 31 e 205 emitidas a favor da “E..., S.A”;
- i. A fatura n.º 326 foi emitida a par das faturas n.º 324 e n.º 330, no quadro de uma encomenda identificada a nível interno como PL..., relativa a um conjunto de blocos de pedra do tipo “...”;
- j. Nesse sentido, a fatura n.º 324, relativa a 96 blocos “...”, foi emitida em 29/11/2019, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2019PT0... (cf. Documento 9);
- k. Por sua vez, a fatura n.º 326, relativa a 155 Blocos “...”, foi emitida em 30/11/2019, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2019PT... (cf. Documento 10);
- l. Por fim, a fatura n.º 330, relativa a 30 blocos “...”, foi emitida em 30/11/2019, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2019PT... (cf. Documento 11);
- m. Através da análise destes documentos, é possível identificar as seguintes datas com relevância para o caso ora em análise:

Fatura n.º Data

<i>Fatura</i>	<i>CCE</i>	<i>Data de apresentação</i>	<i>Data de Saída dos Bens</i>	<i>Data Emissão</i>
324	29/11/2019	2019PT...	29/11/2019	15/12/2019
326	30/11/2019	2019PT...	03/12/2019	28/12/2019
330	30/11/2019	2019PT...	04/12/2019	15/12/2019

- n. Por seu turno, a fatura n.º 31, relativa a um conjunto de 117 blocos de pedra do tipo “...”, foi emitida em 31/01/2020 no quadro de uma encomenda identificada a nível interno como PL..., estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 12);

- o. A fatura n.º 205 foi emitida a par das faturas n.º 207 e n.º 214, no quadro de uma encomenda identificada a nível interno como PL..., relativa a um conjunto de blocos (74) de pedra do tipo "...";
- p. Essa fatura n.º 205, relativa aos 74 blocos "...", foi emitida em 16/06/2020, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 13);
- q. A fatura n.º 207, relativa a 12 Blocos "...", foi emitida em 17/06/2020, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao Certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 14)...
- r. ... e a fatura n.º 214, relativa a 42 blocos "...", foi emitida em 23/06/2020, estando associada ao Documento de Acompanhamento de Exportação e ao certificado Comprovativo de Exportação identificados com o código 2020PT... (cf. Documento 15);
- s. Através da análise destes documentos é possível identificar as seguintes datas com relevância para o caso ora em análise:

Fatura n.º Data

Fatura	CCE	Data de apresentação	Data de Saída dos Bens	Data Emissão
205	16/06/2020	2020PT...	17/06/2020 04/07/2020	22/09/2020
207	17/06/2020	2020PT...	22/06/2020 12/07/2020	16/07/2020
214	23/06/2020	2020P...	24/06/2020 12/07/2020	16/07/2020

- t. Os SIT não colocam em causa a materialidade destas operações, reconhecendo que todos os bens saíram do território nacional;
- u. Todavia, em relação às faturas n.º 326, 31 e 205, os SIT entendem que a Requerente deveria ter liquidado IVA com fundamento, única e exclusivamente, na circunstância de os respetivos certificados comprovativos de exportação terem uma data de emissão que ultrapassa o prazo de 90 dias em relação à data de emissão das faturas;
- v. Em sede de indeferimento à reclamação graciosa, no ponto IV.6. da Informação, a AT fundamenta assim o ato:

«40. O facto tributário em causa resulta da alienação de bens, em território Nacional, a um cliente Português ao abrigo de um regime suspensivo na liquidação do IVA;

41. Quanto a este aspeto, atento o projeto de relatório dos SIT e o direito de audição da Reclamante, não nos parece existir duvidas quanto ao facto de que foi ultrapassado o prazo de 90 dias, previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 6.º do DL 198/90, para esta proceder à liquidação do imposto (IVA) pela falta de apresentação do Certificado Comprovativo de Exportação;

42. Segundo a Lei, é à Reclamante que compete tal obrigação desta forma não nos parece incorreta a correção resultante da ação inspetiva.»

- w. O pedido de pronúncia arbitral que dá origem ao presente processo foi apresentado, no CAAD, em 5-2-2026.

Factos não provados

Não se surpreendem factos essenciais não provados.

Motivação

Para fixação do sobredito quadro factual fundou-se o Tribunal no exame dos documentos juntos e na cópia do processo administrativo instrutor, não se surpreendendo, no essencial, controvérsia das partes em termos de matéria de facto “*tout court*”, sendo que os factos estão documentalmente comprovados e está publicada em www.caad.org.pt a decisão ou decisões arbitrais proferidas no processo n.º 30/2025-T, a que alude a presente decisão.

A divergência das partes é, no essencial, de direito, designadamente quanto aos efeitos das decisões proferidas no processo arbitral n.º 30/2025-T (declaração de incompetência material por cumulação ilegal de pedidos e absolvição da instância relativamente a alguns deles).

O Tribunal analisou o processo administrativo instrutor junto aos autos e toda a documentação junta pelas partes e não impugnada reciprocamente, bem como as decisões arbitrais – intercalar e final –, proferidas no processo n.º 30/2025-T e publicadas em www.caad.org.pt.

III. FUNDAMENTAÇÃO (CONT.)

O DIREITO

O objeto da impugnação arbitral é o ato de indeferimento de reclamação graciosa (ato imediato) e diversas liquidações adicionais de IVA, juros compensatórios e acertos de contas respeitantes ao ano de 2020 (atos mediatos), com pretensão de estarem tais atos feridos de ilegalidade.

Tendo sido anteriormente formulado como se viu e está comprovado, pedido de pronúncia arbitral relativamente aos atos *supra* mencionados, com prolação de decisão absolutória da instância relativamente a alguns deles e não pronúncia relativamente a outros, cumpre, por um lado, analisar e especificar quais os atos relativamente aos quais foi proferida

decisão de mérito e, consequentemente, não poderá haver nova pronúncia sem ofensa da exceção perentória de caso julgado e, por outro, analisar as consequências da decisão de absolvição da instância e da não pronúncia daquele Tribunal sobre os demais atos.

Ou seja: haverá que definir ou especificar o objeto deste processo.

Vejamos então:

Comece-se por salientar a completa identidade dos atos objeto de impugnação no processo do CAAD n.º 30/2025-T, com decisões publicadas em www.caad.org.pt e os elencados no pedido de pronúncia formulado nos presentes autos.

Porque se evidenciava não deverem ser todos esses atos objeto de decisão neste processo, considerando a decisão ou as decisões proferidas no âmbito do processo n.º 30/2025-T, foi a Requerente instada, por despacho de 25-5-2026, a esclarecer ou especificar qual a parte das liquidações que pretende objeto da presente impugnação e qual a parte da reclamação que pretende igualmente objeto do presente litígio, não deu o cumprimento esperado a este singelo pedido de esclarecimento, antes optando por considerações relativas ao *“ato postulativo e sua interpretação”* concluindo no sentido de que, tendo o Tribunal que proferiu as decisões no processo n.º 30/2025-T, *“(…) declarado a sua incompetência em razão das restantes matérias, por simetria lógica, não vemos o que possa impedir o presente Tribunal de julgar a causa quanto às quaestio iura que ficaram por decidir (...)”*.

Ou seja: dada a oportunidade à Requerente para especificar o objeto do pedido, a verdade é que a sua opção foi no sentido de acabar por não especificar, esclarecer ou elencar, no seu próprio interesse, quais as liquidações afetadas pelas faturas de cujo IVA foi recusada a dedução, ficando-se pela afirmação de que este Tribunal não está impedido de *“(…) julgar a causa quanto às quaestio iura que ficaram por decidir (...)”*, sem, no entanto, as elencar como seria esperado.

Certo que a AT tem, obviamente, forma de identificar as liquidações afetadas por essas faturas; todavia não deixa de ser igualmente certo ser à Requerente/contribuinte que cabe, antes de tudo, o ónus de identificar os atos cuja anulação pede.

E isso não aconteceu, pelo menos de forma transparente e clara, com risco de tornar ininteligível do pedido, com as consequências processuais inerentes

De todo o modo e considerando que em sede de arbitragem tributária há, em certa medida, uma maior tolerância quanto ao rigor das exigências formais ou processuais, analisados os autos e num exercício comparativo com o âmbito e natureza das decisões proferidas no anterior processo arbitral com o mesmo objeto (n.º 30/2025-T, do CAAD), verificamos que, tendo sido delimitado esse objeto às *“pretensões da Requerente em relação*

ao IVA deduzido nas faturas relativas a serviços jurídicos: B...– Sociedade de Advogados (arts 103 a 125, do PPA) e nas faturas relativas a serviços de prospeção: C..., Lda. e D... (arts. 126 a 141 do PPA)” – pedido que foi julgado procedente por decisão transitada em julgado -, e tendo absolvido da instância a Requerida quanto “ao pedido referente à fatura relativa a serviços de construção civil” [cfr. *supra*, factos provados, d) e Acórdãos de 17-11-2025 e 6 de janeiro de 2026, proferidos no sobredito processo arbitral, publicados em www.caad.org.pt].

Ora se relativamente à decisão quanto ao mérito do pedido quanto às deduções de IVA nas faturas relativas a serviços jurídicos e nas respeitantes a serviços de prospeção, será óbvio concluir que nessa matéria nada mais haverá a decidir por aplicação das regras ou princípios do caso julgado, já quanto à expressa absolvição da instância relativa ao pedido referente à fatura relativa a serviços de construção civil e à não pronúncia daquele Tribunal quanto à falta de liquidação de IVA, nada impedia a pronúncia do Tribunal e nova ação por efeitos do disposto no artigo 279.º, do CPC (*ex vi* artigo 29.º, do RJAT): “1 - A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra ação sobre o mesmo objeto. 2 - Sem prejuízo do disposto na lei civil relativamente à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e da citação do réu mantêm-se, quando seja possível, se a nova ação for intentada ou o réu for citado para ela dentro de 30 dias a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância. 3 - Se o réu tiver sido absolvido por qualquer dos fundamentos compreendidos na alínea e) do n.º 1 do artigo anterior, na nova ação que corra entre as mesmas partes podem ser aproveitadas as provas produzidas no primeiro processo e têm valor as decisões aí proferidas”.

Dispõe ainda sobre esta matéria e na mesma linha do artigo 279.º, do CPC, o artigo 4.º-7, do CPTA (aplicável *ex vi* artigo 29.º, do RJAT): “No caso de absolvição da instância por cumulação ilegal de pedidos, podem ser apresentadas novas petições no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira, para efeitos de tempestividade da sua apresentação”.

Sendo claro ou evidente que a absolvição da instância e/ou não pronúncia do Tribunal relativamente a determinados pedidos, designadamente por incompetência material do Tribunal decorrente duma cumulação ilegal de pedidos, não impede que os mesmos (pedidos) venham a ser apreciados em novo processo, importa ou é muito relevante apurar se a nova ação foi proposta no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado da decisão que excluiu tais pedidos de apreciação no anterior processo.

Essa consequência evidencia-se do estatuído nas disposições legais citadas, ou seja, se a nova ação é proposta no prazo de 30 dias contado do trânsito em julgado da decisão anterior, de absolvição da instância, há aproveitamento da data da primeira petição para efeitos de tempestividade do pedido. Ou seja: o legislador optou, cumprido o citado requisito temporal, por uma *ficção legal* de que a nova ação foi apresentada na data da primeira.

Se, porém, deixar transcorrer o prazo citado de 30 dias, o interessado, não ficando impedido de intentar nova ação arbitral, perde, porém, o benefício da sobredita ficção legal que faria retroagir a nova ação à data da primeira.

Ou seja: terá de demonstrar *ex novo* a tempestividade do pedido.

No caso, houve, como se viu, uma decisão absolutória da instância expressa relativamente a um dos pedidos e, com exceção daqueles de que resultou a apreciação do seu mérito, houve, uma simples exclusão da sua apreciação.

Relativamente ao pedido cujo mérito foi já apreciado e decidido por decisão transitada em julgado (caso do pedido relativo ao IVA *deduzido nas faturas relativas a serviços jurídicos: B...– Sociedade de Advogados e nas faturas relativas a serviços de prospeção: C..., Lda. e D...*), terá agora de ser verificada a exceção de caso julgado e a Requerida absolvida da instância – arts 577º/i), 580º e 581º, CPC *ex vi* artigo 29º, do RJAT.

Quanto aos demais pedidos:

Tendo sido proposta a ação que dá origem a estes autos em data muito posterior ao termo final do prazo de 30 dias a que aludem os normativos citados (artigos 279º CPC e 4.º-7, do CPTA), não pode a Requerente aproveitar-se da ficção legal de propositura desta ação na data em que ocorreu a da ação anterior (Processo n.º 30/2025-T).

Deste modo, tendo sido apresentada em 6-3-2024 a reclamação graciosa objeto do ato indeferimento sindicado e tendo transitado em julgado em 10-12-2025, a decisão absolutória da instância, a instauração deste processo arbitral em 5-2-2026, ocorreu, notoriamente, para além ou após o decurso daquele prazo de 30 dias.

Por outro lado, relativamente aos demais pedidos arbitrais excluídos de apreciação no citado processo n.º 30/2025-T, a questão do prazo de 30 dias não se coloca pela óbvia e cristalina razão que não houve, pelo menos de forma expressa (admitindo que possa aceitar-se a absolvição implícita da instância) decisão de absolvição da instância.

Assim é que e mais concretamente, as liquidações de IVA por referência às faturas com os n.ºs 326, 31 e 205, emitidas a favor de “E..., SA”, teriam de ser impugnadas dentro do prazo respetivo.

O que manifestamente e como se viu, não ocorreu, sendo idêntica a consequência houvesse ou não houvesse absolvição expressa da instância.

Concluindo e usando a terminologia utilizada nos autos:

- (i) a questão de liquidação de IVA suscitada pela emissão da fatura de construção civil, objeto de absolvição da instância pela decisão proferida no processo n.º 30/2025-T, transitada em julgado, não foi impugnada tempestivamente pela Requerente, razão porque, sendo autonomamente impugnável, caducou o respetivo direito de ação e

- (ii) a questão das correções por falta de liquidação de IVA, em que o Tribunal Arbitral no processo n.º 30/2025-T, não condenou nem absolveu a AT limitando-se a excluir do âmbito desse processo essa matéria, a Requerente ficou impedida de se socorrer do prazo previsto nos artigos 279.º, do CPC e 4.º-7, do CPTA, por falta do pressuposto prévio: a decisão de absolvição da instância, sendo certo que está demonstrado o trânsito em julgado daquela decisão.

Do exposto resulta a procedência total das exceções de caducidade do direito suscitadas pela Requerida e verificada a exceção de caso julgado conforme exposto *supra*, ficando deste modo prejudicada a apreciação do mérito do pedido e de todas as demais questões suscitadas nos autos.

IV. DECISÃO

Pelo exposto, decide este Tribunal:

- a) Julgar verificada a exceção de caso julgado relativamente ao pedido respeitante ao IVA *deduzido nas faturas relativas a serviços jurídicos: B... – Sociedade de Advogados e nas faturas relativas a serviços de prospeção: C..., Lda., e D...;*
- b) Julgar verificada a exceção de caducidade do direito à impugnação das demais liquidações e atos objeto dos autos;
- c) Absolver da instância a Requerida em consequência do exposto *supra*, em a) e b);
- d) Julgar prejudicada a apreciação de todas as demais questões suscitadas pelas partes e
- e) Condenar a Requerente nas custas do processo.

V – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 104.119,86, valor atribuído pela Requerente, sem contestação da parte contrária.

VI – Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, no artigo 4.º, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em € 3.060,00.

- Notifique.

Lisboa e CAAD, 9-10-2026

O Tribunal Arbitral,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente e Relator)

Nina Aguiar
(Árbitra Adjunta)

Hélder Faustino
(Árbitro Adjunto)