

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 50/2015 –T**

**Tema: IVA - despesas em nome e por conta de terceiros, requisitos**

## **Decisão Arbitral**

### **1. Relatório**

A..., Sociedade de Advogados. RL, com sede na Av. ..., nº ..., ... andar ..., em Lisboa, com o N.I.P.C. ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do correspondente Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), para apreciação da legalidade de quatro liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativas ao ano de 2010, no valor total de € 321,98 (trezentos e vinte e um euros e noventa e oito cêntimos), com vista à sua anulação. A Requerente peticiona ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 29-01-2015, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD no dia subsequente, tendo sido comunicado e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nos dias 30 desse mês e 12 do mês seguinte, respetivamente.

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, o Conselho Deontológico designou o árbitro signatário como árbitro singular, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, o que foi notificado às partes em 25-04-2015.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 14-04-2015, o que foi igualmente notificado às partes, tendo sido proferido despacho arbitral nos termos e para os efeitos do art. 17º do RJAT, o que também foi devidamente notificado às partes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apresentou resposta tempestivamente e juntou aos autos o processo administrativo.

A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT teve lugar a 18-09-2015, tendo-se procedido, em 27-10-2015, à inquirição de testemunhas, todas arroladas pela Requerente.

As partes alegaram por escrito, tendo mantido as respetivas posições.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de quaisquer nulidades.

## 2. Objeto do litígio

A razão do litígio resulta do entendimento da AT de que a Requerente deveria ter procedido à liquidação de IVA sobre um conjunto de débitos que efetuou no ano de 2010, procedimento esse que esta não adotou. O IVA não liquidado ascende ao montante total de € 321,98 e deu causa a quatro liquidações adicionais, uma por cada trimestre do referido ano. Essas liquidações decorrem assim da aplicação das mesmas normas jurídico-tributárias a uma factualidade homogénea.

Mais concretamente, tais liquidações têm como fundamento a não verificação de todos os requisitos de que depende a não liquidação de IVA nos débitos de encargos suportados em nome e por conta de terceiros.

A Requerente sustenta a anulabilidade daquelas quatro liquidações por violação de lei, falta de fundamentação e ilegalidade das mesmas por verificação de fundada dúvida sobre os pressupostos. Inversamente, a Requerida veio aos autos pugnar pela estabilidade do ato tributário.

### 3. Matéria de facto

#### 3.1. Factos provados

- 1) A Requerente é uma sociedade de advogados.
- 2) Encontra-se inscrita na correspondente Ordem.
- 3) No âmbito da sua atividade presta serviços jurídicos de advocacia.
- 4) Nesse âmbito, os sócios e advogados associados da Requerente incorrem em despesas por conta dos clientes desta.
- 5) Os ditos sócios e advogados associados elaboram “folha de despesas” relativas a tais despesas.
- 6) Estas, depois de aprovadas, são-lhes reembolsadas pela Requerente.
- 7) Posteriormente, a Requerente solicita aos seus clientes o reembolso dessas despesas
- 8) As faturas ou notas de débito que a Requerente emite aos seus clientes discriminam o valor imputado a título de honorários e a título de despesas.
- 9) As despesas suportadas por conta de clientes, nomeadamente as relativas a custos administrativos e processuais, certidões, registos e deslocações, são debitadas separadamente.
- 10) Aqueles débitos correspondem na íntegra aos valores suportados, não lhes sendo adicionado qualquer valor, seja a que título for.
- 11) Essas despesas encontram-se registadas em contas de terceiros.

12) Assim, as mesmas não integram o resultado da Requerente como gasto, nem o seu débito integra o mesmo resultado, agora como proveito.

13) Alguns documentos de suporte de despesas consideradas como tendo a mesma natureza, estão emitidos em nome da Requerente e incluem o respetivo número de identificação fiscal.

14) Outros documentos, também considerados como sendo relativos a despesas com a mesma natureza, nomeadamente os que titulam gastos com portagens e estacionamento, não estão emitidos em nome de nenhuma entidade.

15) A Requerente foi alvo de inspeção externa com âmbito geral.

16) Dessa inspeção resultaram as quatro liquidações adicionais de IVA aqui questionadas, com os números ... a ..., relativas a cada um dos quatro trimestres de 2010, nos valores de € 77,47, € 119,62, € 61,41 e € 63,48, tudo no valor total de € 321,98 (trezentos e vinte e um euros e noventa e oito cêntimos).

17) Tais liquidações decorrem da AT entender que sobre o redébito de determinadas despesas deveria ter incidido IVA.

18) Assim foi sancionado no Parecer do Chefe de Equipa de 16-07-14 e no Despacho do Chefe de Divisão da mesma data.

19) Tais Despachos remetem para o ponto 3 do relatório do correspondente processo inspetivo.

20) Nele se lê: "... Dos documentos apresentados justificativos das notas de débito a sua maioria refere-se a taxas de justiça e outros encargos (certidões, emolumentos, impostos) pelo que não há dúvidas que estas despesas são da responsabilidade dos clientes. No caso das taxas de justiça apesar dos documentos estarem emitidos em nome do sujeito passivo e não do cliente admite-se que dada a atividade do sujeito passivo, quanto este efetua o pagamento das taxas de justiça, este esteja a agir em nome e por conta do cliente.

No entanto, para além destas despesas acima referidas o sujeito passivo debitou aos clientes despesas referentes a deslocações a tribunais e outras entidades públicas. Estas despesas apenas estão suportadas por documentos internos e/ou documentos externos (recibos dos CTT, portagens) que não cumprem os requisitos do artigo 36º do CIVA ... ou quando cumprem identificam como adquirente dos bens ou serviços o próprio sujeito

passivo e não o cliente.

...

quando uma prestação de serviços é constituída por um ou vários componentes, e os mesmos são essenciais para a realização da mesma, ou seja que no “plano económico, formem um todo”, estamos perante uma prestação única.

...

No anexo 5 junta-se uma relação de todas a Notas de Débito e cópia das mesmas e das despesas justificativas em que se considera estar em falta a liquidação de IVA.

...

Relativamente a estas despesas consideradas sujeitas a IVA não se coloca a questão da dedução do IVA suportado pois estas despesas referem-se a deslocações cujo IVA não é dedutível, e ao facto de, por não estarem suportadas por documentos, (faturas ou documentos equivalentes) passados sob a forma legal nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 19º do CIVA, também não são dedutíveis.

...”.

21) A Requerente foi notificada para exercer o direito à audição, pelo ofício ... de 25-06-2014.

22) Essa notificação incluía o projeto de relatório da inspeção tributária e seus anexos.

23) Aí se incluía o texto acima transcrito.

24) O direito de audição não foi exercido pela Requerente.

25) A Requerente foi posteriormente notificada das liquidações aqui em causa.

26) Tais liquidações, relativas aos trimestres identificados e com o valor total referido, não remetem expressamente para qualquer parecer ou informação do qual conste a sua fundamentação.

27) A fundamentação constante das notas de liquidação refere tratar-se de “liquidação adicional feita com base em correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária”, contém a discriminação dos valores corrigidos, a indicação do valor a pagar e esclarece não ter havido recurso a métodos indiretos.

28) A nota de liquidação, para além de outras indicações não relacionadas com a sua fundamentação, refere ainda o período de imposto a que se refere.

29) Aquelas liquidações foram integralmente pagas em 30-10-2014, dentro do prazo

limite para pagamento voluntário.

30) O valor de IVA liquidado adicionalmente não incidiu sobre o débito de gastos com taxas de justiça e outros encargos similares (certidões, emolumentos e impostos) sobre os quais a Requerente não havia liquidado IVA.

31) Os encargos debitados e sobre os quais a AT liquidou IVA adicional dizem respeito gastos titulados por faturas ou documentos similares que não identificam o adquirente dos serviços ou que identificam a Requerente como destinatária dos mesmos.

### 3.2. Factos não provados

Inexistem outros factos com relevância para a boa decisão da causa.

### 3.3. Fundamentação

A matéria dada como provada decorre de documentos juntos aos autos cuja veracidade não foi contestada, das declarações das partes não contestadas pela outra parte e ainda dos depoimentos das testemunhas

## 4. Direito

### 4.1. Impugnação

A Requerida defende-se por impugnação, contestando os atos tributários com base em vício de violação de lei, ausência de fundamentação e existência de fundada dúvida sobre os pressupostos.

### Fundamentação

A Requerente assaca ao ato tributário em causa o vício de falta de fundamentação. E não pode deixar de se reconhecer que o sistema de notificação de

liquidações adicionais de IVA adotado pela AT é claramente insuficiente, como se viu e, nessa medida, criticável, pois não inclui a sua fundamentação.

Porém, como refere a AT, a falta de notificação de fundamentação existente é diversa da ausência de fundamentação e apenas esta é causa de anulabilidade do ato tributário. E o certo é que o concreto ato tributário aqui em causa está devidamente fundamentado, como decorre dos despachos decisórios, os quais remetem para o relatório de fiscalização e este, no seu ponto 3, justifica largamente as razões de facto e de direito pelas quais a AT entende que sobre determinados débitos teria de ser liquidado IVA. Com efeito dele flui o entendimento que não poderia a Requerente deixar de liquidar IVA sobre débitos bem identificados, com base na alínea c) do n.º 6 do art. 16.º do CIVA, pois os documentos de suporte desses concretos débitos não estão emitidos em nome das entidades em nome e por conta das quais as despesas teriam sido incorridas pela aqui Requerente. Ou seja, neste sentido, a AT observou o disposto no art. 77.º da LGT (que nas palavras da Requerente dá cumprimento ao art. 268.º, n.º 3 da CRP) e no art. 63.º, n.º 1, do RCPIT. E contrariamente ao sustentado pela Requerente, não se entende que esta interpretação contenda com o princípio da legalidade a que está adstrita a AT (art. 104.º da CRP invocado pela Requerente), pois o ato tributário indica as concretas normas jurídicas que, no entender da AT, legitimam a sua atuação. Com efeito, a AT identifica as disposições legais que entende justificarem o ato tributário, identifica, qualifica e quantifica os factos tributários e enuncia as operações de quantificação da matéria tributável e do imposto.

Porém, como vimos, essa motivação não consta da notificação da liquidação adicional ao sujeito passivo. No entanto não é menos certo que o ato tributário notificado tem a motivação que ficou sucintamente referida. Ou seja, não existe um ato tributário sem fundamentação, mas sim uma notificação de um ato tributário da qual não consta a concreta (e existente) fundamentação desse mesmo ato.

Mais ainda, se é certo que a notificação do ato tributário não contém qualquer motivação expressa para o mesmo que seja minimamente inteligível por um qualquer

destinatário, não é menos certo que a Requerente foi notificada do projeto de decisão, o qual incluía o dito relatório de fiscalização, para efeitos de exercício do seu direito de audição prévia, tendo optado por não exercer esse seu direito. E não é menos certo ainda que, notificada da liquidação, a Requerente poderia ter requerido certidão contendo a fundamentação do ato tributário notificado, procedimento que também não adotou (art. 37º, nº 1, do CPPT).

Por outro lado, decorre claramente da petição que a Requerente tinha já pleno e integral conhecimento da motivação de facto e de direito do ato tributário em causa, razão pela qual, além do mais, a invocação de desconhecimento desta corresponderia a manifesto abuso de direito. Na verdade, é por demais evidente que a coincidência com os valores e os períodos temporais referidos no projeto de decisão, não deixariam de levar um destinatário normal, como aliás sucedeu, a concluir que a fundamentação do ato tributário é a que decorre do projeto de decisão e, portanto, do relatório do processo inspetivo. Tal é suficiente para permitir conhecer os fundamentos de facto e de direito do ato e, querendo, contra ele reagir, como aliás ocorreu.

A AT cita, a este propósito o Acórdão do TCAS, de 14-02-2006, proferido no processo 872/05. E como se decidiu no Acórdão do CAAD, de 24-10-2014, no Processo nº 144/2014-T (acessível em

[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_it=1&s\\_processo=144%2F2014&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=464](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_it=1&s_processo=144%2F2014&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=464)) “... tem que se distinguir entre fundamentação de um ato de liquidação e a sua notificação. A notificação de um ato de liquidação é um ato exterior e posterior ao ato notificado, pelo que os vícios que afetem a notificação não se podem repercutir no ato notificado, que já está praticado e continua como está com notificação ou sem ela. Se o ato contém fundamentação, mas esta não é devidamente notificada, estar-se-á perante um vício do ato de notificação, posterior ao ato notificado, mas não perante um vício de falta de fundamentação do ato notificado, pois a deficiência da notificação não retira ao ato fundamentado a fundamentação que dele consta”, acrescentando que o “artigo 37.º, n.º 1 ... visa suprir deficiências da «comunicação» da decisão e não deficiências de



*fundamentação da decisão” e que se a Requerente não requereu no prazo de 30 dias, previsto no n.º 1 daquele artigo 37.º, a notificação dos requisitos de fundamentação omitidos ... perdeu o direito a exigir a supressão das deficiências das notificações das liquidações.”*

Assim, em conclusão, o ato tributário contém a devida fundamentação, inexistindo, com esse fundamento, causa de anulabilidade.

#### Despesas em nome e por conta de terceiros

Como é sabido o regime do IVA baseia-se no mecanismo da repercussão para jusante, através dos mecanismos da liquidação e da dedução, sendo esta última negada ao consumidor final. Naturalmente, encontramos exceções ao direito à dedução, ou porque as operações ativas realizadas estão isentas de imposto (sendo essa isenção incompleta, não permitindo o direito à dedução), ou porque algumas despesas não conferem esse direito ao agente económico que as suporta (em regra, para obviar ao abuso do direito à dedução, designadamente por auto consumo dificilmente quantificável).

Percebe-se pois bem que as exceções a estes mecanismos de liquidação e dedução sejam reduzidas. As despesas que sejam suportadas em nome e por conta de terceiros são, precisamente, uma dessas exceções, no caso por exclusão do correspondente montante do valor tributável em IVA. Excecionalmente e de modo a não onerar o circuito económico, em especial para não incrementar os custos dos consumidores finais ou dos sujeitos passivos que não tenham direito, total ou parcial, à dedução, ou dos que incorram em gastos cujo IVA não seja dedutível, o CIVA excluí do valor tributável o débito de certas despesas, por quem nelas incorreu, à entidade em nome e por conta de quem as mesmas foram suportadas (art 16º, nº 6, alínea c) do CIVA).

E entende-se bem a intenção do legislador: a entidade que suporta a despesa não o faz nem seu nome, nem no seu interesse, mas antes em nome e no interesse de outrem; não acrescenta qualquer valor económico nessa operação; e por isso repassa esse custo

sem qualquer margem à entidade que o deve suportar. Reconhecendo essa particularidade, o regime de IVA permite assim que a possibilidade de dedução ou não do IVA incorrido nessa despesa seja aferida na esfera desta última entidade (aquela em nome e por conta de quem a despesa foi realizada) e, adicionalmente, que caso o IVA suportado na despesa não seja integralmente dedutível (ou pela natureza do regime de IVA a que está sujeita a entidade que inicialmente suportou a despesa, ou pela natureza da própria despesa) não se liquide IVA (a jusante) sobre IVA já suportado (a montante).

A essencialidade dos regimes de liquidação e de dedução justificam, no entanto, que o legislador se rodeie de particulares cautelas nas exceções que admite. E recorde-se que nos termos do CIVA, qualquer operação onerosa que não seja (*latu sensu*) uma transmissão de bens, será de qualificar como uma prestação de serviços (cfr. art. 4º, nº 1, do CIVA) e, se não excepcionada, sobre ela incidirá IVA à taxa normal. Ora, encontramos tais cautelas, precisamente, também a propósito da disciplina das despesas suportadas em nome e por conta de terceiros. Com efeito do CIVA flui um conjunto de exigências para a exclusão do dever de liquidação de IVA sobre tais débitos.

Assim, para que validamente não seja liquidado IVA sobre o redébito da despesa não é suficiente apenas que, materialmente, nos encontremos perante uma despesa suportada em benefício de terceiro e que esteja a ser redebitada a esse terceiro sem a adição de qualquer margem. Pelo contrário, vários outros requisitos cumulativos terão de se encontrar verificados para que, validamente, se aplique a referida exceção ao dever de liquidação do IVA (como se viu, pela exclusão do montante do redébito do valor tributável).

Tais requisitos, cumulativos, como se referiu, correspondem, sucintamente e desde logo, ao registo da despesa (e conseqüentemente do débito) em adequadas contas de terceiros, que não influenciam pois contas de resultados, mas apenas de balanço (alínea c), do nº6, do art. 16º citado, *in fine*).

Mas, adicionalmente, da referência a “quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços” (primeira parte do mesmo número), decorrem ainda as seguintes exigências para os débitos que relevem para a exceção ao dever de liquidação de IVA aqui em causa:

- a) O documento que title a despesa deverá conter a identificação do terceiro em nome e por conta de quem a despesa foi suportada (cfr. ainda CIVA, art. 36º, nº 5, alínea a) e nºs 15 e 16 *a contrario*);
- b) O original desse documento terá de ser remetido ao terceiro (usualmente, em conjunto com a nota de débito);
- c) A entidade que suportou a despesas não poderá adicionar uma margem à despesa suportada, ou seja, deverá ser ressarcida desta em singelo.

Por fim, a nota de débito mencionará ainda a causa de exclusão de liquidação do IVA (cfr. art 36º, nº 5, alínea e) do CIVA).

Caso tais requisitos, que são cumulativos, não se encontrem verificados, o prestador do serviço terá de liquidar IVA no redébito do encargo que suportou em substituição de outrem.

A AT cita em abono desta tese, que perfilha, o Parecer nº E-9/03, de 05-03-2003, do Conselho Geral da Ordem dos Advogados (igualmente citado no relatório de inspeção), o artigo de Helena Costa Cabral, “Os redébitos em sede de IVA. Débitos sem valor acrescentado”, *in* Cadernos de IVA, 2013, Almedina e ainda o Acórdão do TCAS de 07-02-2013, no processo 6505/13.

Mas seguramente que, pelo menos, para quem assim não entenda, o sujeito passivo terá sempre de superar o ónus de demonstrar, cabalmente, o pressuposto da não inclusão na base tributária: que as despesas foram pagas em nome e por conta do terceiro a quem estão a ser imputadas.

### **As despesas em causa**

No caso em apreço a Requerente suportou inúmeras despesas por conta de terceiros seus clientes. Boa parte dessas despesas seguiram o regime do referido art. 16, n.º 6, alínea c) do CIVA, sem qualquer reparo por parte da AT. Tal sucede, por exemplo, no caso de impostos, custas judiciais e emolumentos com registos (ainda que alguns desses documentos não se encontrem emitidos em nome do cliente, mas sim da própria Requerente).

Porém, noutros casos de despesas que a Requerente considera terem sido igualmente suportadas em nome e por conta dos seus clientes, a AT entende que não estão observados os requisitos exigidos pela dita alínea c) do n.º 6 do art. 16.º do CIVA para a não liquidação de IVA, já que os documentos correspondentes não se encontram emitidos em nome de terceiro e a AT não considera demonstrado que os encargos tenham sido incorridos por conta da entidade a quem estão a ser debitados.

A este propósito a AT salienta que enquanto no primeiro tipo de despesas se lhe afigura inequívoco que tais despesas foram suportadas por conta de clientes, no segundo tipo essa conclusão não pode ser alcançada, pelo menos com segurança razoável.

Com efeito, os documentos que titulam os encargos imputados a clientes seus pela Requerente sem liquidação do IVA exigido e que dão causa ao ato tributário em causa (deslocações de táxi, estacionamento e portagens), não identificam o destinatário do serviço ou quando o identificam a própria Requerente.

Resulta assim não estar verificado, pelo menos, um requisito essencial à exclusão do dever de liquidação de IVA, o que legitima a dúvida suscitada na motivação do ato tributário e acima referida (que tais encargos foram incorridos por conta dos terceiros a quem estão a ser debitados).

E contra esta conclusão não se poderá alegar (como o procura fazer a Requerente), com a maior ou menor dificuldade na obtenção de documento justificativo da

despesa que identifique o adquirente, nem com a duplicação de tributação em IVA. Aliás, a este propósito, bastará pensar nos encargos necessários à transmissão de bens ou à prestação de serviços que, nos termos do art. 21º do CIVA não sejam dedutíveis e que sejam, implícita ou explicitamente, incluídos na contraprestação a receber dos clientes. Naturalmente que sobre o IVA oculto (suportado a montante) voltará a incidir IVA (liquidado a jusante), sem que se possa falar em dupla tributação não admissível. Aliás, como refere a AT, citando neste sentido abundante jurisprudência do TJUE, estaremos perante uma única prestação de serviços (logo, abrangida pelo art. 4º, nº1, do CIVA) ainda que a mesma seja constituída por vários elementos, se estes forem essenciais para a realização da mesma, ou seja, se no plano económico formarem objetivamente um todo, como sucede nos casos aqui analisados. Acresce que todos os encargos sobre cujos débitos a AT entendeu dever incidir IVA, dando lugar às liquidações aqui questionadas, correspondem a gastos cujo IVA não seria dedutível, por dizerem respeito ou a deslocações (art. 21º, nº 1, alíneas c) e d) do CIVA, ou a gastos não titulados por documentos passados sob a forma legal (art. 19º, nº 2, a) do CIVA). Do ato tributário não decorre assim a impossibilidade de dedução de um IVA que, de outro modo, seria dedutível, no quadro do prestador ou do beneficiário do serviço (cfr. ainda art. 20º, nº 2 do CIVA).

### Ónus da prova

Há assim uma não observância do disposto no citado art. 16º, a propósito do débito de despesas suportadas em nome e por conta de terceiros, que justifica a dúvida da AT sobre se tais gastos foram, de facto, incorridos nesses termos. Ora, pretendendo a Requerente prevalecer-se do regime excecional desse art. 16º, competia-lhe, nos termos do art. 74º da LGT, demonstrar que tais encargos foram suportados em nome e por conta da entidade a quem estão a ser imputados.

No entanto, dadas as referidas limitações dos documentos e a ausência de confirmação mediante prova testemunhal (aliás, praticamente impossível de efetuar com sucesso) de que as concretas despesas em causa haviam sido efetivamente suportadas em



No entanto, falhando o requisito que o CIVA impõe ao sujeito passivo que se pretenda prevalecer da não inclusão no valor tributável de IVA de um determinado débito, não superando o ónus da prova que sob ele impende, não se verifica a pretendida dúvida. E assim é porquanto, muito pelo contrário, a prova da verificação dos requisitos competia, precisamente, ao sujeito passivo, o qual não logrou efetuá-la.

Assim, a existência de facto tributário decorre inequivocamente dos débitos efetuados pela Requerente aos seus clientes (art. 4º, nº1, do CIVA), não logrando esta demonstrar que está em condições de beneficiar da disciplina do art. 16º, nº 6, alínea c) do CIVA, razão pela qual não tem a razão a Requerente quando pretende invocar em benefício da sua tese o artigo 100º, nº 1 do CPPT.

E neste sentido se pode entender a invocação, pela AT, na fundamentação do ato tributário, de estarmos perante uma única prestação de serviços quando a mesma seja constituída por vários elementos essenciais para a sua realização e que no plano económico formem objetivamente um todo, como sucede nos casos aqui analisados, citando neste sentido abundante jurisprudência do TJUE.

Aliás, assim se decidiu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 16-04-2015 acessível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/e683be89f2dae99180257e5a00351d38?OpenDocument>, no qual se conclui que o disposto no art. 100º, nº1 do CPPT, nos termos do qual “sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado, ... mais não é que a aplicação ao processo judicial da regra geral sobre o ónus da prova no procedimento tributário, constante do artigo 74º, nº1 da LGT (idêntica à regra prevista no nº1 do artigo 342º do CC), nos termos da qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração e dos contribuintes recai sobre quem os invoque.” E do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 26-06-2014, no processo 7141/13, acessível em

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/13564f3b511dbd7780257d0a0038eaaad?OpenDocument&Highlight=0,07141%2F13>, resulta competir “ao contribuinte o ónus da prova dos factos que alegou como fundamento do seu direito”, (no caso “de dedução do imposto nos termos do art. 19.º do CIVA”), pelo que não lhe basta suscitar “dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o art. 100.º do CPPT não tem aplicação.”

### **Conclusão**

Pelas razões expostas considera-se que os atos tributários estão devidamente fundamentados, procedem a uma adequada aplicação das normas concretamente aplicáveis, não se justificando a aplicação da disciplina da fundada dúvida sobre a existência ou quantificação do facto tributável. Assim, não lhe devem ser imputáveis os alegados vícios de ausência de fundamentação, de violação de lei e de existência de dúvida fundada. Consequentemente, os quatro atos tributários aqui em causa devem manter-se inalterados na ordem jurídica.

### **5. Juros indemnizatórios**

Atenta a estabilidade dos atos tributários na ordem jurídica, não são devidos juros indemnizatórios.

### **6. Dispositivo**

De harmonia com o exposto, decide-se julgar totalmente improcedente o pedido, com as legais consequências.

### **7. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, nºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem



Tributária fixa-se ao processo o valor de € 321,98 (trezentos e vinte e um euros e noventa e oito cêntimos).

### **8. Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo da Requerente.

*Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco.*

Lisboa, 11-12-2015

O Árbitro Singular

(Jaime Carvalho Esteves)