

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 4/2018-T

Tema: IVA – Regularização - Requisitos formais e materiais - Caducidade do direito de liquidação.

Decisão Arbitral ¹

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Sílvia Oliveira e Prof. Doutor Miguel Patrício (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12-03-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... ... (doravante designada como “Requerente”), veio, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral visando a declaração da ilegalidade das liquidações adicionais de IVA com os n.ºs..., ..., ..., ..., ..., 2017 ... e ..., referentes aos períodos de tributação de 1301M, 1302M, 1303M, 1304M, 1307M, 201310 e 1311M, respectivamente, na quantia total de € 363.453,32 e da liquidação de juros moratórios com o n.º 2017..., referente ao período de tributação de 201310, com o valor apagar de € 689,44.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 04-01-2018.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 20-02-2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 12-03-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 24-04-2018 foi dispensada a realização de reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em sede de IVA, no período de 2013, a Requerente encontrava-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal;
- b) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente a coberto da ordem de serviço n.º OI2017..., de 29-05-2017, referente ao exercício de 2013;
- c) A acção inspectiva teve início em 05-07-2017;
- d) Nessa acção inspectiva foi elaborado um Projecto de Relatório da Inspecção Tributária (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- e) A Requerente pronunciou-se sobre esse projecto de Relatório da Inspecção Tributária nos termos que constam do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

9.º

Entendeu a Inspecção Tributária que a contribuinte nas várias acções executivas apresentadas contra os seus clientes devedores não dispunha dos respectivos Registos informáticos das Execuções (RIE) da extinção da execução por não ter sido encontrados bens penhoráveis, e consequentemente, por tal facto não cumpria os requisitos previstos nos termos da alínea a) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, e não podia ter regularizado o IVA nos moldes em que o fez.

(...)

11.º

Ora, resulta muito claro da lei que o legislador, com a possibilidade de deduzir o imposto referente a créditos considerados incobráveis, em processo de execução, visou garantir que a insuficiência patrimonial do executado ficasse demonstrada no processo de execução, provando-se a impossibilidade do pagamento dos créditos do exequente.

12.º

Ora, a contribuinte, tal como na decisão arbitral junta em anexo dispõe de várias certidões referentes às aludidas acções executivas, que inquestionavelmente atestam que a contribuinte nada recebeu, certidões que se juntam em anexo e aqui se dão integralmente por reproduzidas (Doc. 3).

13.º

Não há margem para dúvidas que uma coisa é o facto de que depende a legitimidade do exercício do direito, e outra será o meio de prova para tal facto.

14.º

Nesse sentido, a contribuinte podia naquela data não dispor do tal Registo informático (RIE), mas efectivamente dispõe de outros meios de prova suficientes e inequívocos (Doc. 3) que permitem provar o mesmo facto.

15.º

Face ao supra exposto, será de concluir que os Senhores inspectores deverão rever a posição vertida no Projecto de Relatório de inspecção notificado à contribuinte.

16.º

Uma vez que a contribuinte dispõe da prova cabal para atestar a incobrabilidade do crédito!

17.º

Sendo assim legítimo o exercício do seu direito à dedução nos moldes efectuados.

- f) Na sequência do exercício do direito de audição a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou um novo projecto de Relatório da Inspeção Tributária, notificando novamente a Requerente para se pronunciar (documentos n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- g) A Requerente não exerceu o direito de audição sobre o segundo projecto de Relatório da Inspeção Tributária;

- h) Na sequência do não exercício do direito de audição, foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo e do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III.1. IVA

A A... encontra-se em crédito de IVA desde o ano de 2012. Esta situação deriva do facto de entre o período de 2012.02 a 2012.10., o sujeito passivo, ter vindo a considerar valores bastante elevados no campo 40 - Regularizações a Favor do Sujeito Passivo.

Relativamente ao período em análise (2013) constatamos que a A... efetuou, maioritariamente Transmissões Intracomunitárias de Bens (TIB). Da análise aos elementos disponibilizados verificamos que essas transmissões se referiram a serviços prestados pela empresa a outras empresas do grupo, nomeadamente à A... Espanha, A... Itália e A... Áustria. Questionado o procurador sobre o teor destes serviços o mesmo referiu que se tratavam de serviços dos funcionários da empresa que se encontravam em colaboração com outras empresas do grupo.

Uma vez que a A... se encontra com um crédito de imposto, no início do ano, no montante de € 321.256,52, e sendo esta situação resultante de regularizações de IVA a favor da empresa, foram, com mais detalhe, os documentos que originaram as referidas regularizações.

III.1.1. Imposto Indevidamente Regularizado a Favor do Sujeito Passivo (art.º 78.º do CIVA)

A situação de crédito de Imposto do sujeito passivo reporta-se ao período de 2012.02, sendo que contribuiu para este facto, os valores declarados no campo 40 principalmente nos períodos compreendidos entre 2012.02 a 2013 12.

Da análise aos elementos disponibilizados pelo sujeito passivo assim como às declarações periódicas de IVA entregues, verificamos que foram declarados no campo 40 os seguintes valores:

Mês	Campo 40 - Reg. favor.Sujeito Passivo	
	2012	2013
jan	€ 6.074,40	€ 27.654,20
fev	€ 168.243,81	€ 16.502,35
mar	€ 42.856,59	€ 28.928,07
abr	€ 110.371,17	€ 32.443,06
mai	€ 127.048,50	€ 7.277,04
jun	€ 45.026,15	€ 13.007,78
jul	€ 103.621,60	€ 4.691,91
ago	€ 13.332,22	€ 757,09
set	€ 22.942,43	€ 798,35
out	€ 101.823,72	€ 631,98
nov	€ 165,22	€ 34.694,70
dez	€ 9.000,19	€ 37.067,52
TOTAL	€ 750.506,00	€ 204.454,05

Como se pode constatar, no quadro acima apresentado, a A... efetuou regularizações a seu favor, nos últimos dois anos, no montante total de €954 960,05, sendo que, no ano de 2012, o valor regularizado correspondem a 78,6% do total, tendo parte deste valor (€324.320,77) reportado para o ano seguinte.

Da análise aos documentos disponibilizados pelo sujeito passivo, conseguimos aferir que estes montantes se referem a IVA de créditos considerados incobráveis de contribuintes insolventes e de contribuintes em processo de execução.

Na presença deste facto, procedeu-se a uma análise mais elaborada dos documentos relativos a estas regularizações, tendo como referência o previsto no n.º 7 e n.º 11 de artigo 78.º do CIVA,

Foram analisados, por amostragem, os documentos de valores mais relevantes, referentes aos anos de 2012 e 2013.

Dos documentos analisados constantes da contabilidade respeitantes à regularização do IVA a favor do sujeito passivo (campo 40), detectaram-se as seguintes situações:

- ✓ *Na dedução do IVA respeitante aos créditos consideradas incobráveis, em processos de insolvência, al. b) n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, para cada cliente existia um processo individual, no qual constava cópia da conta corrente, certidão do tribunal com a data do trânsito em Julgado da sentença que decretou a insolvência e ainda a relação das faturas e notas de crédito objecto de reclamação. Também existia a prova da comunicação, ao adquirente dos bens ou serviços, da anulação total ou parcial do imposto, conforme determina o n.º 11 do artigo 78.º do CIVA.*

No entanto, da análise das situações acima descritas, constatamos que o sujeito passivo regularizou, no ano de 2012, IVA de créditos cujo prazo do direito à dedução já tinha caducado (doc 222134) (anexo 2).

O doc 222134, respeitante ao processo de insolvência: .../06... TYLSB, referente ao sujeito passivo insolvente: B..., S.A, NIF -..., continha uma certidão passada pelo Tribunal do Comércio de Lisboa - ... Juízo, que constava:

"CERTIFICA NARRATIVAMENTE que por sentença de 02/04/2007, transitada em julgado 12/06/2007 foi declarada Insolvente a sociedade "B..., S.A" (...)"

Ora, de acordo com o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o prazo do exercício do direito à dedução do IVA é de quatro anos após o nascimento do direito à dedução. Desta forma, e uma vez que o trânsito em julgado ocorreu em 16/06/2007, a A... só poderia regularizar o IVA nos quatro anos após esta data, ou seja, até 16/06/2011.

- ✓ *Relativamente à regularização do IVA dos créditos considerados incobráveis em processo de execução, al. a) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, constatamos haver um processo individual para cada cliente que continha cópia da conta corrente, relação das faturas e notas de crédito objecto de reclamação, prova da comunicação, ao adquirente dos bens*

ou serviços, da anulação total ou parcial do imposto, conforme determina o n.º 11 do artigo 78.º do CIVA.

No entanto, em nenhum dos processos analisados constava, prova do registo da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis (al. b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil), requisito necessário para a sua aceitabilidade. Existem, apenas, certidões passadas pelo Tribunal, nas quais consta:

"Certifica que nesta Secretaria correm termos uns autos de Execução Comum (Sol. Execução), com o n. (...)"

- ✓ A título de exemplo, anexo o doc n.º 222113, registado no ano de 2012, referente ao cliente C..., NIF - ... (anexo 3).

III.1.1.1. Períodos de 2012

- De acordo com a al. b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA verificamos que a A... regularizou IVA indevidamente, no montante de € 20.055,84, que já se encontrava fora do prazo do direito à dedução, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

Período	Nº doc.	NIF	Nome	Valor s/ IVA	IVA - Campo 40
2012.04	222134	...	B...	98.914,85	20.055,84

No que concerne à regularização do IVA dos créditos considerados incobráveis em processo de execução, al. a) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, detetamos, para o período de 2012, irregularidades na documentação dos seguintes clientes, a qual apesar de incluir a certidão do tribunal, esta não indicava a extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis.

Período	Nº doc.	NIF	Nome	Valor w/ IVA	IVA - Campo 40
2012.03	222113		C...	14.317,08	2.433,91
2012.03	222123		L...	79.904,24	14.054,40
Total Mar				33.773,90	4.291,82
2012.04	222126		M...	25.863,12	5.431,26
2012.04	222127		N...	233.143,38	48.960,11
2012.04	222129		O...	141.656,18	24.081,56
2012.04	222130		P...	18.535,16	2.539,65
2012.04	222134		Q...		
Total Abr				66.341,85	10.594,75
2012.05	222174		R...	44.437,91	9.331,97
2012.05	222176		D...	62.945,26	7.575,30
2012.05	222178		S...	141.322,82	25.268,99
2012.05	222186		T...		
Total Mai				42.230,82	8.868,48
2012.06	222204		U...	64.820,15	11.393,70
2012.06	222208		V...		
Total Jun				2621,76	550,57
2012.10	222257		E...	127.058,14	21.585,97
2012.10	222258		W...	106.276,62	22.318,10
2012.10	222260		F...	234.168,14	44.487,30
2012.10	222265		Y...		
Total Out				12.387,15	2.353,56
2012.12	222285		Z...	36.993,82	5.159,03
2012.12	222285		AA...		
Total Dez					7.512,59
Correção de campo 40 2012					270.729,86

Questionado, o procurador do sujeito passivo, sobre esta situação, o mesmo se disponibilizou a tentar arranjar os elementos em falta, tendo inclusive, enviado por mail, alguma documentação que passamos a analisar:

Documento Interno n.º 222176

Este documento, registado no período 2012.05, refere-se à recuperação do IVA do cliente D..., Lda., NIF - ..., de créditos considerados incobráveis do Processo de Execução Comum n.º .../10...SNT. No documento disponibilizado, pelo procurador, para justificar a regularização do IVA, (anexo 4), (print retirado do sistema informático "Citius", em 15-05-2017), podemos verificar que o processo se encontra extinto - Falta/Insuficiência de bens (sem pagamento) à data de 09-05-2017.

Perante este facto, o sujeito passivo não poderia regularizar o IVA, no período 2012.05, uma vez que, nesta data, não estavam reunidas as condições exigidas.

Documento Interno n.º 222257

Documento registado no período de 2012.10, referente à recuperação de IVA do cliente E..., Lda NIF - ..., de créditos considerados incobráveis, processo de execução comum n.º .../08...TMSNT.

Da análise ao documento apresentado, (anexo S) (print retirado do sistema informático "Citius", em 11-05-2017), consta: "Estado. Em 22/03/2013: Extinção Insolvência".

Logo, no período de 2012.10, não reunia as condições para a recuperação do IVA.

Documento Interno n.º 222260

Documento registado no período de 2012.10, referente à recuperação de IVA do cliente F..., Lda, NIF - ..., de créditos considerados Incobráveis, processo de execução comum n.º... /11...T2SNT.

Da análise ao documento apresentado, (anexo G) (print retirado do sistema informático "Citius", em 12-05-2017), constava: "Estado: Em 24/10/2012. Interrupção (art.º 285.º CPC)".

Logo, no período de 2012.10, não reunia as condições para a regularização do IVA, pois o processo não se encontrava extinto.

III.1.1.2. Períodos de 2013

No ano de 2013, da amostra seleccionada, foram detetadas situações irregulares na documentação dos seguintes clientes relativamente à regularização do IVA dos créditos considerados incobráveis em processo de execução, al. a) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA:

Período	Nº doc.	Nome	Valor s/ IVA	IVA - Campo 40
2013.01	222324	G...	20.068,09	3.727,40
2013.01	222327	BB...	89.694,19	18.636,93
Total Jan				22.364,33
2013.02	222395	H...	74.775,56	13.869,51
Total Fev				13.869,51
Total Mar				4.009,39
2013.04	222366	I...	27.592,36	5.240,16
2013.04	222368	CC...	10.863,71	2.048,56
2013.04	222378	DD...	82.481,90	9.920,36
Total Abr				17.209,08
2013.07	222422	J...	19.622,92	3.728,36
Total Jul				3.728,36
2013.11	222483	K...	30.429,43	5.173,01
2013.11	222493	Y...	33.342,60	6.313,93
Total Nov				11.486,94
Correção Campo 40 2013				72.667,61

Analisemos os elementos enviados pelo procurador da empresa:

Documento Interno n.º 222324

Documento registado no período de 2013.01, referente à recuperação de IVA do cliente G... L.da, NIF - ..., de créditos considerados incobráveis, no processo de execução comum n.º .../10...TBSTB.

Da análise ao documento apresentado, (anexo 7) (print retirado do sistema informático "Citius", em 08-05-2017), constava: "Estado: Em 31/08/2014, Findo (Transitado Tribunal/Serviços)".

Logo, no período de 2013.01, ainda não reunia as condições para a recuperação do IVA.

Documento Interno n.º 222335

Documento registado no período de 2013.02, referente à recuperação de IVA do cliente H..., NIF - ..., de créditos considerados incobráveis, no processo de execução comum n.º .../12...SNT.

Da análise ao documento apresentado, (anexo 8) (print retirado do sistema informático "Citius", em 08-05-2017), constava: "Estado: Em 28/08/2015, Extinção - Falta/ Insuficiência de bens (Sem pagamento)".

Logo, no período de 2013.01, ainda não reunia as condições para a recuperação do IVA.

Documento Interno n.º 222366

Documento registado no período de 2013.04, referente à recuperação de IVA do cliente Soc. I..., L.da, NIF - ..., de créditos considerados incobráveis, nos processos de execução comum n.º .../08...TBAMD e n.º .../12...T2SNT.

Da análise ao documento apresentado, (anexo 9) (print retirado do sistema informático "Citius", em 12-05-2017), constando como: "Estado: Em 20/04/2015, Extinção - Falta/ Insuficiência de bens (Sem pagamento)", isto referente ao Processo: .../08...TBAMD. Quanto ao processo .../12...T2SNT, consta "Estado: Em 16/07/2015, Extinção - Falta/ Insuficiência de bens (Sem pagamento)".

Mais uma vez, se verifica que no período de 2013.04, não estavam reunidas as condições para a recuperação do IVA.

Documento Interno n.º 222422

Documento registado no período de 2013.07, referente à recuperação de IVA do cliente J..., L.da, NIF - ..., de créditos considerados incobráveis, no processo de execução comum n.º .../12...T2SNT.

Da análise ao documento apresentado, (anexo 10) (print retirado do sistema informático "Citius". em 12-05-2017), verificamos que consta como: "Estado: Em 31/10/2015. Extinção - Falta Insolvência".

Verifica-se, assim que, no período de 2013.07, não reunia as condições para a recuperação do IVA.

Documento Interno n.º 222483

Documento registado no período de 2013.11, referente à recuperação de IVA do cliente K..., Lda NIF – ..., de créditos considerados incobráveis, no processo de execução comum n.º .../13...T2SNT.

Da análise ao documento apresentado, (anexo 11) (print retirado do sistema informático "Citius", em 15-05-2017), consta: "Extinção do Processo: 09-05-2017- Inexistência de Bens".

Verifica-se, assim que, no período de 2013.11, não estavam reunidas as condições para a recuperação do IVA, pois o processo apenas se extinguiu em 09-05-2017.

Face ao exposto, e verificando-se que para efeitos de regularização do IVA relativo a créditos incobráveis nos termos das al.s a) e b) do n.º 7 do artigo 78.º, assim como o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o sujeito passivo não poderá regularizar o IVA, no montante total de € 363.453,32, sendo que €290.785,71 devem ser deduzidos no campo 61 da declaração do período 201301 e €72.667,61 nos campos 40 das declarações dos períodos 2013.01; 2013.02; 2013.04; 2013.04, 2013.07 e 2013.11, uma vez que não detém na sua posse os documentos legalmente exigidos.

III. 1.1.3 Alterações Declarações

O quadro seguinte demonstra as alterações decorrentes da alteração dos valores evidenciados pelo sujeito passivo após correção dos valores inscritos no campo 40. Neste quadro não se tem em consideração os valores constantes do campo 61 - Crédito de imposto, que será abordado posteriormente. Conforme se pode constatar, após a correção do IVA indevidamente considerado no campo 40 o resultado da declaração inicialmente declarado pelo sujeito passivo (coluna c) altera-se substancialmente (coluna f).

Período	Iva Liquidado	IVA deduzido	Res Dec	Corr IVA DED	Iva DED real	Res dec Após Corr IVA	Cred imposto real	Res dec Após CI
	a)	b)	c)	d)	e) =b-d	f) =a-e	g)	h)
2013-01	47.916,99	50.981,24	-3.064,25	22.364,33	28.616,91	19.300,08	30.470,81	-11.170,73
2013-02	58.162,55	56.695,23	1.467,32	13.869,51	42.825,72	15.336,83	11.170,73	4.166,10
2013-03	52.510,92	54.554,45	-2.043,53	4.009,39	50.545,06	1.965,86	0,00	1.965,86
2013-04	63.096,39	63.525,21	-488,82	17.209,08	46.316,13	16.720,26	0,00	16.720,26
2013-05	83.290,51	59.644,04	23.646,47		59.644,04	23.646,47	0,00	23.646,47
2013-06	222.991,24	183.751,29	39.239,95		183.751,29	39.239,95	0,00	39.239,95
2013-07	79.581,69	56.205,53	23.376,16	3.728,36	52.477,17	27.104,52	0,00	27.104,52
2013-08	53.516,88	26.000,81	27.516,07		26.000,81	27.516,07	0	27.516,07
2013-09	71.722,98	37.230,23	34.492,75		37.230,23	34.492,75	0	34.492,75
2013-10	165.741,28	46.440,63	119.300,65		46.440,63	119.300,65	0	119.300,65
2013-11	47.778,28	62.209,92	-14.431,64	11.486,94	50.722,98	-2.944,70	2944,71	-5889,41
2013-12	63.463,99	89.385,35	-25.921,36		89.385,35	-25.921,36	5889,42	-31810,78
	1.009.713,70	786.623,93		72.667,61	713.956,32			

Após correção dos valores evidenciados no campo 40, iremos agora debruçar-nos sobre as consequências do Crédito de Imposto indevidamente considerado.

Conforme se pode verificar pelo quadro seguinte, a consideração indevida de valores no campo 61 das declarações periódicas, teve como consequência a falta de entrega de imposto a partir de fevereiro de 2013 (linha 7 do quadro seguinte).

De facto, após as correcções efetuadas quer ao campo 40 quer ao valor do campo 61, o sujeito passivo só estaria em crédito de imposto nos meses de janeiro, novembro e dezembro de 2013.

Rubrica	2013.01	2013.02	2013.03	2013.04	2013.05	2013.06	2013.07	2013.08	2013.09	2013.10	2013.11	2013.12
Liquidado (1)	47.816,89	58.182,55	52.510,92	63.036,39	83.290,51	222.881,24	79.581,69	53.516,88	71.722,98	165.741,28	47.778,26	63.463,99
Dedutível (2)*	28.816,91	42.825,72	50.545,06	46.316,13	59.644,04	183.751,29	52.477,17	28.000,81	37.230,23	46.440,63	50.722,99	89.385,35
Res. Declaração (3) = 1-2	19.000,08	15.356,83	1.965,86	16.720,26	23.646,47	39.239,95	27.104,52	27.516,07	34.492,75	119.300,65	- 2.944,71	-25.921,36
Crédito Imposto Declarado (4)	321.258,52	324.320,77	322.853,45	324.897,02	325.385,84	301.739,37	262.459,42	239.123,26	211.607,19	177.114,44	57.813,79	72.245,43
Correcção ao Crédito (5)	290.785,71	278.814,98	294.278,15	262.312,29	245.592,03	221.945,56	192.705,61	155.601,09	128.065,02	93.592,27	-25.708,38	-25.708,38
Crédito real (6) = 4-5	30.472,81	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.944,71
Res. declaração (correção) (7) = 6 - 3	- 11.170,73	- 15.356,83	- 1.965,86	- 16.720,26	- 23.646,47	- 39.239,95	- 27.104,52	- 27.516,07	- 34.492,75	- 119.300,65	2.944,71	26.866,07
Correcção	- 11.170,73	- 15.356,83	- 1.965,86	- 16.720,26	- 23.646,47	- 39.239,95	- 27.104,52	- 27.516,07	- 34.492,75	- 119.300,65	-	-
		- 15.356,83	- 17.302,69	- 34.022,95	- 57.669,42	- 96.909,37	- 124.013,89	- 279.814,98				

* Valores reportados da coluna e) do quadro anterior

III.1.2. Total de correcções propostas

Importa assim referir o seguinte:

Conforme determina o n.º 3 do artigo 45.º da LGT, em caso de ter sido efetuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de Imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

Conforme já foi acima demonstrado, o sujeito passivo ao utilizar na declaração periódica de 2013 um crédito de imposto (mesmo que gerado em anos anteriores) está a exercer em 2013 o direito da dedução do mesmo pelo que face ao acima citado artigo não ocorreu ainda a caducidade de liquidação do imposto, pelo que será efetuada a competente correção.

III.1.2.1. Correções no campo 61

Ano 2013 - Campo 61			
Período	Declarado (1)	Corrigir (2)	A Considerar (3)=(1)-(2)
2013.01	€ 321.256,52	€ 290.785,71	€ 30.470,81

III.1.2.2. Correções no campo 42

Ano 2013 - Campo 40			
Período	Declarado (1)	Corrigir (2)	A Considerar (3)=(1)-(2)
2013.01	€ 27.654,20	€ 22.364,33	€ 5.289,87
2013.02	€ 16.502,35	€ 13.869,51	€ 2.632,84
2013.03	€ 28.928,07	€ 4.009,39	€ 24.918,68
2013.04	€ 32.443,06	€ 17.209,08	€ 15.233,98
2013.07	€ 4.691,91	€ 3.728,36	€ 963,55
2013.11	€ 34.694,70	€ 11.486,94	€ 23.207,76
TOTAL	€ 144.914,29	€ 72.667,61	€ 72.246,68

- i) O imposto deduzido pela Requerente foi reportado sucessivamente até ao ano de 2014, não tendo a Requerente apresentado qualquer pedido de reembolso (artigos 23.º, 32.º e 36.º da Resposta);
- j) Na sequência da inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções no valor global de € 363.453,32, nos termos referidos no Relatório da Inspeção Tributária e emitiu as liquidações de IVA com os n.ºs..., ..., ..., ..., ..., 2017 ... e ..., referentes aos períodos de tributação de 1301M, 1302M, 1303M, 1304M, 1307M, 1310M e 1311M, respectivamente, e a liquidação de juros moratórios com o n.º 2017..., referente ao período de tributação de 1310M, com o valor a pagar de € 689,44;
- k) A Requerente até às datas em que efectuou as regularizações referidas no Relatório da Inspeção Tributária não tinha recebido os créditos referidos nas certidões que consta dos documentos n.ºs 6 a 33 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- l) Às datas em que efectuou as regularizações não estava efectuado no Registo Informático de Execuções o registo da extinção das respectivas execuções por não terem sido encontrados bens penhoráveis, previsto na alínea c) do n.º 2 do

artigo 806.º do Código do Processo Civil de 1961 e na alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil de 2013;

- m) Em alguns casos, os agentes de execução não tiveram possibilidade de registar a extinção das execuções, por não estarem inseridas ou actualizadas no Registo Informático de Execuções;
- n) Em todos os casos das regularizações analisadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a Requerente possuía prova de que tinham sido reclamados nos processos de execução e de que tinha feito aos adquirentes de bens e serviços a comunicação da anulação do imposto, conforme determina o n.º 11 do artigo 78.º do CIVA (artigos 58.º e 62.º da Resposta);
- o) A Requerente, no período 2012.04, regularizou IVA no montante de € 20.055,84, relativo a um crédito de € 98.914,85 sobre a sociedade "B..., S.A." NIF ... (doc. n.º 222134), que foi declarada insolvente no processo de insolvência: .../06...TYLSB, por sentença do Tribunal do Comércio de Lisboa —... Juízo, que transitou em julgado em 12-06-2007 (anexo 2 ao Relatório da Inspeção Tributária, página 5/6);
- p) Em 03-01-2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto

Não se provou que a Requerente tivesse efectuado o pagamento das quantias indicadas como «valor a pagar» nas liquidações impugnadas. Nenhum documento comprovativo do pagamento foi apresentado.

Os factos provados baseiam-se no processo administrativo e nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

3. Matéria de direito

Apreciar-se-ão os vícios imputados pela Requerente às liquidações impugnadas pela ordem que vem indicada no pedido de pronúncia arbitral.

3.1. Questão da não consideração do que a Requerente disse no exercício do direito de audição

Na acção inspectiva foi elaborado um Projecto de Relatório da Inspecção Tributária que foi alterado na sequência da Requerente se ter pronunciado no exercício do direito de audição, sendo o novo projecto notificado à Requerente para se pronunciar.

A Requerente refere que *«Tendo apenas sido afirmado pela AT, nesse 2.º Projeto de Relatório, que "Face ao direito de audição exercido pelo contribuinte em 30-08-2017 relativamente ao projeto relatório enviado através do ofício n.º ... de 03-08-2017, tornou-se pertinente efetuar nova notificação do projeto do relatório."»*.

Não corresponde à realidade que no 2.º projecto de Relatório da Inspecção Tributária a Autoridade Tributária e Aduaneira não tenha ponderado a pronúncia da Requerente, pois foi ela que levou a Autoridade Tributária e Aduaneira a alterar o primeiro, embora em pequenos pontos.

Designadamente, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira na sua resposta, *«no ponto 3 do direito de audição a Requerente invocava que estaríamos perante um processo de insolvência e não perante um processo executivo quanto à entidade B..., S.A. e o 2º projecto de RIT reflecte essa correcção na pág. 10 e no quadro da pág. 11»* e o erro de cálculo que referiu relativamente ao período 2013.08 *«foi tido em atenção, basta confrontar o quadro da pág. 14 do 1º RIT com o quadro da pág. 14 do 2º RIT»*.

No entanto, nesse 2.º projecto de Relatório da Inspecção Tributária, como também no Relatório Final, a Autoridade Tributária e Aduaneira não se pronuncia sobre a pretensão formulada pela Requerente quando exerceu o direito de audição sobre o 1.º projecto de Relatório da Inspecção Tributária no sentido de os elementos de prova que apresentou permitirem considerar provada a incobrabilidade dos créditos.

Tendo a Requerente, ao exercer o direito de audição sobre o 1.º projecto de Relatório da Inspecção Tributária, apresentado novos elementos de prova da

incobabilidade dos créditos e tendo defendido que bastava, para assegurar a legalidade das regularizações, a prova que resultava desses elementos, a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha obrigatoriamente de se pronunciar sobre a relevância ou não dessa prova, pois, por força do disposto no artigo 60.º, n.º 7, da LGT, *«os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não tomou qualquer posição sobre essa prova apresentada nem sobre a posição defendida pela Requerente, no sentido de poder provar a incobabilidade dos créditos por essa via, apesar de não ter sido efectuado o registo previsto na alínea a) do n.º 7 do artigo 78.º do IVA, limitando-se a repetir o que dissera no 1.º projecto de Relatório da Inspeção Tributária.

Assim, ocorre vício procedimental, por violação do referido n.º 7 do artigo 60.º da LGT, porque a Autoridade Tributária e Aduaneira não teve em conta na fundamentação da sua decisão os novos elementos de prova apresentados pela Requerente, nem tomou posição sobre a tese por esta defendida sobre a admissibilidade de meios de prova da incobabilidade dos créditos alternativos em relação ao registo das execuções.

3.2. Questão da possibilidade ou não de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas pelo prazo de caducidade do direito de liquidação, sem extensão desta

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspeção à Requerente relativa ao exercício de 2013, de âmbito parcial de IVA, tal como foi definido na ordem de serviço OI2017..., de 29-05-2017, tendo-se iniciado a inspeção em 05-07-2017.

Nesta inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que ocorreram no exercício desde 2012 regularizações indevidas de IVA relativamente a créditos que a Requerente considerou incobráveis, que se reflectiram no saldo de 2013, pelo que efectuou uma correcção relativa ao período 2013.01, com base em regularizações de IVA que considerou indevidas, ocorridas anteriormente.

A Requerente questiona, em suma, a possibilidade de numa inspecção relativa ao exercício de 2013, serem considerados elementos relativos a anos anteriores, sem extensão da inspecção.

No entanto, não há qualquer obstáculo legal a que, para realizar uma inspecção relativa a IVA do exercício de 2013 sejam considerados elementos relativos a anos anteriores, como decorre do teor exposto do n.º 1 do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) que estabelece que *«o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar»*.

Neste caso, existe a obrigação legal da conservação de documentos durante **10 anos**, por força do disposto no artigo 52.º, n.º 1, do CIVA.

Por isso, a Autoridade Tributária e Aduaneira, ao efectuar uma inspecção relativa ao exercício de 2013, podia examinar dos relativos a situações tributárias ocorridas dentro deste prazo de 10 anos em que é obrigatória a conservação de documentos.

3.3. Questão da possibilidade de iniciar inspecção após o decurso do prazo de caducidade do direito de liquidação (artigos 23.º a 29.º do pedido de pronúncia arbitral)

Como decorre do referido artigo 36.º, n.º 1, do RCPIT, *«o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos»*.

O artigo 94.º, n.º 1, do CIVA, na redacção vigente até ao final de 2017, estabelece que *«só pode ser liquidado imposto nos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária»*.⁽²⁾

² Como resulta desta norma, não tem aplicação, em matéria de liquidação de IVA, o entendimento adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 12-07-2007, proferido no processo n.º 0303/07, citado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e também no acórdão de 30-09-2009, processo 0682/09, relativamente aos pedidos de reembolso, assente essencialmente no n.º 8 do artigo 22.º do CIVA.

Nos termos do artigo 45.º, n.º 1, da LGT, «*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*».

Por força do disposto no n.º 3 do mesmo artigo, nos casos em que tiver sido efectuada dedução de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere no Relatório da Inspeção Tributária que «*ao utilizar na declaração periódica de 2013 um crédito de imposto (mesmo que gerado em anos anteriores) está a exercer em 2013 o direito da dedução do mesmo pelo que face ao acima citado artigo não ocorreu ainda a caducidade de liquidação do imposto, pelo que será efetuada a competente correção*».

No entanto, nos termos do n.º 4 do artigo 45.º da LGT, «*o prazo de caducidade conta-se (...) no imposto sobre o valor acrescentado (...) a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou (...) a exigibilidade do imposto*».

Assim, como decorre do teor expresso deste n.º 4 do artigo 45.º, relativamente ao Imposto sobre o Valor Acrescentado a contagem do prazo de caducidade faz-se do início do ano civil seguinte àquele ***em que se verificou a exigibilidade do imposto***.

O momento em que ocorre a exigibilidade do imposto, para este efeito, é aquele em que o credor tributário pode exigir a sua entrega.

A Requerente, antes de utilizar o crédito de imposto na declaração periódica de Janeiro de 2013, utilizou os créditos derivados de cada uma das regularizações nas declarações referentes aos períodos de Março, Abril, Maio, Junho, Outubro e Dezembro de 2012, sendo o IVA que tenha sido indevidamente regularizado em cada um desses períodos exigível a partir do dia 10 do 2.º mês subsequente àquele a que respeitam as operações de cada período, como decorre do preceituado no artigo 41.º, n.º 1, alínea a), do CIVA.

Assim, relativamente às regularizações efectuadas nos períodos de Março, Abril, Maio, Junho e Outubro de 2012, a exigibilidade do imposto resultante de regularizações indevidas ocorreu ainda no ano de 2012, pelo que já tinha decorrido o prazo de caducidade de 4 anos quando foi iniciada a inspecção, em 05-07-2017.

Apenas em relação às regularizações efectuadas no período de Dezembro de 2012, a exigibilidade do imposto respectivo ocorreu em Fevereiro de 2013, pelo que, só neste caso, é tempestiva a inspecção.

Pelo exposto, é ilegal, por se basear num procedimento inspectivo iniciado após o decurso do prazo de caducidade do direito de liquidação, a liquidação n.º..., relativa ao período 1301M, quanto às correcções no montante de € 283.273,11 (correcções referidas no ponto III.1.1.1. do Relatório da Inspeção Tributária, sendo de € 20.055,84 relativa ao crédito da empresa B... S.A. e € 263.217,27 relativas às restantes regularizações efectuadas nos períodos de Março a Outubro de 2012).

3.4. Violação dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, no respeito pelas garantias do contribuinte, decorrente do procedimento de inspecção

A Requerente invoca violação destes princípios, sem especificar em que é que consiste a violação dos princípios que invoca.

De qualquer modo, apenas em relação ao princípio da legalidade se detecta violação, nos termos indicados nos pontos 3.1. e 3.3.

3.5. Questão da caducidade do direito de liquidação relativa a regularizações efectuadas no ano de 2012

Como decorre do que se referiu no ponto 3.3., ocorreu a caducidade do direito de liquidação apenas em relação às regularizações efectuadas até Outubro de 2012.

Por isso, a liquidação n.º ... é ilegal nos termos referidos no ponto 3.3.

3.6. Questão dos meios de prova da incobrabilidade do crédito

Estão em causa regularizações de IVA efectuadas com fundamento em incobabilidade de créditos com fundamento no n.º 7 do artigo 78.º do CIVA que estabelece o seguinte, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

7 - Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil;(³)

A alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do CPC estabelece que no registo informático de execuções deve ser mencionada a extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis.

Trata-se de um requisito formal que tem em vista apenas assegurar a incobabilidade.

Como pertinentemente lembra a Requerente, o TJUE no acórdão de 15-09-2016, proferido no processo n.º C-516/14, esclareceu o seguinte:

37 Cumpre recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 23 e jurisprudência aí referida) (n.º 37)

38 O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito a dedução do IVA previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, acórdão de 13 de

³ Com a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, a redacção da alínea a), sem alteração substancial do regime, passou a fazer referência à redacção do CPC de 2013, «a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil».

fevereiro de 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

39 O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (acórdão de 22 de outubro de 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

(...)

42 O Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42. de 1 de março de 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43. e de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida).

Resulta desta jurisprudência que, comprovando-se que estão preenchidos os requisitos materiais do exercício do direito à dedução, ele não pode ser recusado.

Por isso, o requisito formal previsto na alínea a) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA será incompatível com as referidas normas e princípios de direito da União Europeia quando, estando satisfeitos os requisitos materiais do exercício do direito a dedução, conduzir à inviabilidade deste exercício.

Para além disso, está-se perante um requisito formal, que é a efectivação do registo da extinção por inexistência de bens penhoráveis, cuja satisfação nem sequer está na

disponibilidade do sujeito passivo, pois o registo tem de ser efectuado pelo agente de execução e depende da operacionalidade de um sistema informático que, pelo que se vê, nos autos, nem sempre está assegurada. Como bem defende a Requerente, à face daquela jurisprudência do TJUE, não se pode aceitar que *«o contribuinte possa ser prejudicado pelo facto do agente de execução não dar cumprimento às obrigações legais, e, mais gritante ainda, em determinados casos, ainda que o agente de execução o pretenda fazer, o sistema informático não o permite concretizar por problemas técnicos»*.

E, sendo incompatível com o direito da União Europeia, aquela exigência formal terá de deixar de ser aplicada, por força do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, que estabelece que *«as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático»*.

Assim, não constitui fundamento suficiente para concluir pela ilegalidade das regularizações a constatação referida pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária de que *«em nenhum dos processos analisados constava, prova do registo da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis (al. b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil), requisito necessário para a sua aceitabilidade»*, pois, à face daquela jurisprudência do TJUE baseada no princípio da neutralidade do IVA, este requisito formal *não pode ser considerado necessário para a aceitabilidade das regularizações*, só sendo necessária a verificação dos requisitos materiais, designadamente a prova da incobrabilidade dos créditos, que não foi apreciada pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária.

Tem, assim, de concluir-se que a posição adoptada pela Autoridade Tributária no Relatório da Inspeção Tributária, que está subjacente às liquidações impugnadas, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, ao entender que era requisito necessário das regularizações o registo da extinção das execuções.

De resto, examinando os documentos n.ºs 6 a 33 juntos pela Requerente no presente processo, é de concluir que nenhum dos créditos em que se basearam as liquidações foi cobrado pela Requerente, pelo que a prova produzida aponta no sentido de estarem satisfeitos os requisitos materiais das regularizações que efectuou.

Pelo exposto, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.7. Juros moratórios

Os juros moratórios liquidados têm como pressuposto a liquidação de imposto, pelo que os vícios de que enfermam as liquidações de IVA se repercutem na liquidação de juros moratórios, pelo que se justifica a sua anulação.

4. Juros indemnizatórios

A Requerente pede juros indemnizatórios.

O direito a juros indemnizatórios depende de existência de um pagamento indevido de imposto, como decorre do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

No caso dos autos, não se provou que a Requerente tivesse efectuado o pagamento das quantias liquidadas, pelo que improcede o pedido de juros indemnizatórios.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às correcções efectuadas e à anulação das liquidações;
- b) Anular as correcções no valor global de € 363.453,32, referidas no Relatório da Inspeção Tributária e as liquidações de IVA com os n.ºs..., ..., ..., ..., ..., 2017 ... e ..., referentes aos períodos de tributação de 1301M, 1302M, 1303M, 1304M,

1307M, 1310M e 1311M, respectivamente, e a liquidação de juros moratórios com o n.º 2017..., referente ao período de tributação de 1310M, com o valor a pagar de € 689,44;

- c) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 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 **€ 364.142,76** (valor das correcções e da liquidação de juros de mora).

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 6.120,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 29-05-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Sílvia Oliveira)

(Miguel Patrício)