

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 22/2022-T**

**Tema:** IRC e IVA – Inaplicabilidade da extensão do prazo de caducidade determinada pelo n.º 5 do art.º 45.º da LGT; Da verificação da excepção peremptória da caducidade do direito à liquidação das liquidações sindicadas de IRC e IVA.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO:**

1. **A...**, **S.A.**, doravante designada por Requerente, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., ...-... MAIA, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo em 17.1.2022, 16:19 horas e deduzir pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, art.º 3.º e alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou Requerida.
2. No pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro presidente e os árbitros vogais que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 8.3.2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o

Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 28.3.2022 para apreciar e decidir o objecto do processo.

6. Em 17.5.2022, a Requerida apresentou Resposta defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente às liquidações de IRC e IVA de 2011 colocadas em crise.
7. Em 24.5.2022, foi proferido o seguinte despacho: *“[1.] Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito, nem foi invocada ou identificada matéria de exceção. 2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença. 3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até a data limite da prolação da decisão final. 4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word. Fixa-se o prazo de 5 (cinco) dias para as partes, querendo, se pronunciarem. Notifiquem-se as partes do presente despacho. 24-5-2022. O árbitro presidente.”*
8. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: **i)** Na declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, n.º 2021..., que reduziu o prejuízo fiscal apurado pela Requerente em 271.324,00 €, passando a cifrar-se em 291.119,64 €, continuando a apurar-se um valor de IRC de zero euros; e ainda a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IVA, n.º ..., respeitante ao período de tributação 2011.12M, de 62.404,52 €, por estar verificada a excepção peremptória da caducidade do direito à liquidação, na medida em que era inaplicável a extensão do prazo de caducidade determinada pelo n.º 5 do art.º 45.º da LGT; por não poderem as referidas liquidações ser empreendidas quando ainda decorre o inquérito crime que está a tramitar ao abrigo do Processo n.º .../2015...IDPRT; e finalmente por não haver sido provada a alegada pela AT simulação das operações que vieram a dar origem às correcções empreendidas e às liquidações que advieram na

decorrência do procedimento inspetivo entretanto iniciado; *ii*) Em consequência do eventual decretamento da ilegalidade dos actos de liquidação referidos, no pagamento à Requerente de juros indemnizatórios devidos em consequência do pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado que, como visto, se cifrava em 62.404,52 €.

9. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

**I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:**

- A. Sob a epígrafe *“A - A ratio legis do n.º 5 do artigo 45.º da LGT: O regime de prejudicialidade penal e o regime de prejudicialidade tributária”*, começa a Requerente por aduzir no sentido de que *“[N]os termos do artigo 7.º do Código de Processo Penal, o processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa.”*
- B. E prossegue referindo: *“[C]onsagra-se aqui o princípio da suficiência do processo penal, segundo o qual este é o lugar adequado ao conhecimento de todas as questões cuja solução se afigure necessária à decisão do mérito, visando garantir a concentração e a continuidade deste processo, prevenindo assim a ocorrência de obstáculos ao exercício da ação penal.”*
- C. E partindo da constatação de que as infrações e os crimes em matéria tributária são objeto de legislação específica consagrada, no essencial, no Regime Geral das Infrações Tributárias (doravante RGIT), sustenta a Requerente que *“(…) é normal que haja aspetos conflitantes com a legislação penal, em particular porque no artigo 7.º do referido CPP se arroga também o direito de no processo penal se resolverem todas as questões necessárias para a decisão de mérito de qualquer processo penal, incluindo os de natureza tributária.”*
- D. E depois de enunciar três modelos de relação entre o processo administrativo de gestão dos impostos e o processo penal, prossegue a Requerente aduzindo no sentido de que *“[P]arece claro que o RGIT, à data da sua elaboração, seguiu uma tendência dominante, afirmando a prevalência da jurisdição administrativa sobre o processo penal, mas que, com a crescente intervenção do Ministério Público na investigação de*

*crimes tributários, se terá procurado compatibilizar algumas das divergências processuais.*

- E. O que diz ter acontecido em 2005/2006, já que “(...) terão sido promovidas algumas alterações tendo em vista compatibilizar a tramitação dos processos em ambas as jurisdições. Desde logo, através da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, foi alterado o artigo 45.º da LGT, passando a consagrar-se que sempre que o direito à liquidação respeitasse a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo de caducidade seria alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. Com esta alteração garantia-se, nos processos de maior complexidade cuja jurisdição passava a caber ao processo penal<sup>1</sup>, que, no final, os impostos eram arrecadados pela Autoridade Tributária, com base nos factos fixados no processo penal. E ainda, através da Lei 53-A/2006 de 29 de dezembro, foram restringidas as situações em que o processo penal era suspenso, circunscrevendo-as aos casos em que dependesse da análise da situação tributária a qualificação criminal dos factos imputados.
- F. E a tal propósito traz à colação a Requerente a decisão arbitral tirada no Processo n.º 7/2016-T, do CAAD, e donde se extrai o seguinte: “como resulta do próprio texto desta norma, ao exigir que o direito a liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, para aplicação do alargamento do prazo previsto neste artigo 45.º, é necessário, desde logo, que se prove que o direito de liquidação se baseia em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o que pressupõe o conhecimento dos factos concretos que foram alvo da investigação criminal”. É necessário ainda, como bem se refere, que “haja uma relação entre a possibilidade de exercício do direito de liquidação e a pendência do processo de inquérito, de forma a poder afirmar-se que o direito de liquidação não podia ser exercido nos termos correctos sem conhecimento de factos apurados no inquérito”. Na verdade, numa interpretação teleológica, do referido artigo 45.º, n.º 5,

<sup>1</sup> Nesse sentido, o Acórdão do TCAS, de 31-10-2019, no Processo 241/12.8BEBJA: “A ratio legis do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação resulta da gravidade dos factos e da complexidade na sua averiguação...”.

da LGT, que tenha em mente, a par do interesse na cobrança de tributos, o interesse do contribuinte e público da segurança jurídica, insito no instituto da caducidade do direito de liquidação de tributos, e o princípio constitucional da necessidade na restrição de garantias dos contribuintes, não se pode entender que, pelo facto de ter sido instaurado um inquérito criminal para averiguar qualquer facto que possa gerar uma dívida tributária, o direito de liquidação relativamente a quaisquer factos ocorridos no mesmo ano se prolongue nos termos daquele artigo 45.º, n.º 5. Com efeito, essa ponderação relativa dos interesses conflituantes da segurança jurídica e da cobrança de tributos tem de conduzir forçosamente à conclusão de que só é aplicável o prazo alargado quando os factos que servem de base à liquidação são averiguados no inquérito criminal, isto é, quando não havia outra forma de a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidar no prazo normal, salvaguardando todos os interesses em confronto. Por outras palavras, o alargamento do prazo não pode ser entendido como um incompreensível benefício concedido à Autoridade Tributária e Aduaneira ou incentivo para poder actuar com menos diligência do que a que lhe é normalmente exigida na liquidação de tributos, mas sim como inconveniente para a segurança jurídica que só é tolerável quando o conhecimento dos factos averiguados no inquérito criminal seja necessário para efectuar a liquidação, em termos condizentes com a realidade.” E ainda que “Esta conclusão sobre a restrição do alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação aos casos em que o apuramento de factos é necessário para correcto apuramento do imposto está em consonância com a intenção legislativa expressamente publicitada pelo Governo na p. 30 da Actualização de Dezembro de 2005 ao Programa de Estabilidade e Crescimento 2005-2009, apresentada à Assembleia da República em sintonia com a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2006<sup>(2)</sup>, em que veio a ser introduzido na LGT a norma referida: **“No Orçamento de Estado para 2006 foi alterado o regime da caducidade do direito à liquidação dos tributos (em regra, nos impostos periódicos, 4 anos a contar do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário e nos impostos de obrigação única, a contar da data da**

<sup>2</sup> In <http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/pec/pec2005-2009.pdf>.

- ocorrência do facto tributário) no sentido de se prever que, *estando o correcto apuramento do imposto dependente de factos apurados em inquérito criminal*, aquele prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da respectiva sentença, acrescido de um ano. Com tal alteração visa-se, no essencial, prevenir que aqueles que são indiciados ou até acusados da prática de ilícitos criminais de natureza tributária não beneficiem, por virtude do decurso do prazo de caducidade, da não liquidação de imposto, com a inerente desobrigação de proceder ao seu pagamento, por virtude da prática daqueles ilícitos. Pretende-se, assim, a moralização do ordenamento jurídico-tributário e um mais eficaz combate à fraude e evasão fiscal.”
- G. Inferindo a Requerente, em jeito de conclusão, do que vem de ser transcrito, o seguinte: *“Portanto, parece claro que, na perspetiva do legislador, o alargamento do prazo referido apenas se justifica em situações em que «o correcto apuramento do imposto (esteja) dependente de factos apurados em inquérito criminal».*
- H. E partindo dali diz claramente a Requerente que tal circunstancialismo não ocorreu no caso submetido a julgamento. E Justifica-o, dizendo: *“29. Desconhece-se como e quando foi adquirida a notícia do crime; 30. Desconhece-se se está em causa um crime de fraude na obtenção de subsídio e ou um crime de fraude fiscal qualificada; 31. Os factos que servem de base à liquidação não resultam de uma investigação específica que só pudesse ter sido feita no inquérito criminal, por envolver escutas, buscas ou outros meios de investigação da competência exclusiva de órgão de polícia criminal; 32. Pelo contrário, a inspeção tributária em qualquer momento no decurso do prazo de caducidade podia ter tido acesso às faturas emitidas pela B... à A... que estão na base das controvertidas liquidações; 33. Nada de específico foi apurado no inquérito criminal (não concluído) que a AT não pudesse ter identificado, no âmbito das suas competências de inspeção.”*
- I. E em face de tudo quanto acima se explicitou, retira a Requerente a seguinte asserção: *“(…) assim sendo, o alargamento do prazo de caducidade, previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, não é aplicável às controvertidas liquidações.”*

- J. Seguindo-se uma abordagem à qualidade em que actuou a AT no âmbito do procedimento de inspeção que veio a dar origem às liquidações sindicadas. Sob a epígrafe “*B - A Autoridade Tributária: órgão de polícia criminal ou órgão de inspeção*”, aduz a Requerente: “*Desconhece-se em que qualidade atuou a inspeção tributária já que, de acordo com o que se refere no Relatório, o procedimento teve em vista a “Análise do conjunto de operações económicas efetuadas pelo sujeito passivo com outras entidades relacionadas entre si, com sócios em comum e domicílios fiscais coincidentes, no âmbito do processo de inquérito instaurado sob o n.º .../15... IDPRT”*”. Prossegue dizendo: “*[O] procedimento é determinado pelo Diretor de Finanças do Porto que, ao que tudo indica, é o órgão de polícia criminal designado no processo de inquérito (artigo 40.º do RGIT)*”.
- K. Intuindo daqui que “*Não se sabe, portanto, se neste procedimento atuou como órgão administrativo de inspeção, ou se como órgão de polícia criminal, sendo que as suas competências são totalmente distintas. Se atua como órgão da administração tributária tem as competências que decorrem do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA). Tem competência para verificação dos registos contabilísticos e dos documentos com eles relacionados, incluindo os programas e suportes magnéticos, para aceder aos documentos bancários com a limitação decorrente da LGT, mas não tem competência para fazer buscas ou promover escutas (artigo 29.º do RCPITA). Se atua como órgão de polícia criminal tem as competências previstas no artigo 270.º do Código de Processo Penal. Atua na dependência do Ministério Público podendo, desde que autorizadas, fazer buscas, promover escutas e ter acesso a documentos bancários sem as restrições do artigo 63.º da LGT. Se atua como órgão da administração tributária e obteve a informação no âmbito do correspondente procedimento administrativo, pode, em qualquer momento, efetuar a liquidação do imposto, dentro do prazo de caducidade, que, neste caso, será o prazo normal de 4 anos. Se atua como órgão de polícia criminal e obtém a informação da existência de factos tributários omitidos no âmbito do inquérito, tal informação foi obtida e pertence ao processo penal, pelo que tem de esperar pela conclusão do inquérito para efetuar a liquidação. Se atuou*



*como órgão da administração tributária, e decidiu suspender o processo administrativo face à complexidade da matéria sob investigação, tem igualmente de esperar pela conclusão do inquérito e liquidar os impostos de acordo com os factos apurados no inquérito. É o “preço” a pagar pela suspensão do processo ou por atuar no inquérito como órgão de polícia criminal, tendo acesso a um conjunto de informação e de meios de investigação que não teria se fizesse o procedimento como órgão administrativo. Aliás, face ao regime de prejudicialidade tributária que caracteriza o RGIT, nada obriga à suspensão do processo administrativo quando for obtida a notícia do crime (a recíproca é que se verifica, é o processo penal que se suspende).”*

- L. Concluindo a Requerente como segue: *“Portanto, a prevista suspensão do procedimento administrativo de inspeção, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA é uma mera faculdade, que a administração fiscal só utilizará nos casos em que a jurisdição administrativa nisso tiver interesse (complexidade do processo de inquérito) sendo que a consequência da suspensão do procedimento de inspeção é o apuramento do imposto com base nos factos apurados, a final, no processo penal.”*
- M. E trazendo à colação o que a tal propósito no ordenamento jurídico de Espanha, aduz o requerente como segue: *“[C]om feito, à data existia um regime de prejudicialidade penal, como decorria do artigo 180.º da Ley General Tributaria <sup>3</sup> “1-Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”. E ainda: “[E] só quando houvesse sentença com transito em julgado é que a administração tributária exigia o pagamento dos impostos em dívida: “1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad*

<sup>3</sup> Disponível em [BOE.es - BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](http://BOE.es - BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).



*civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. 2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción”.*

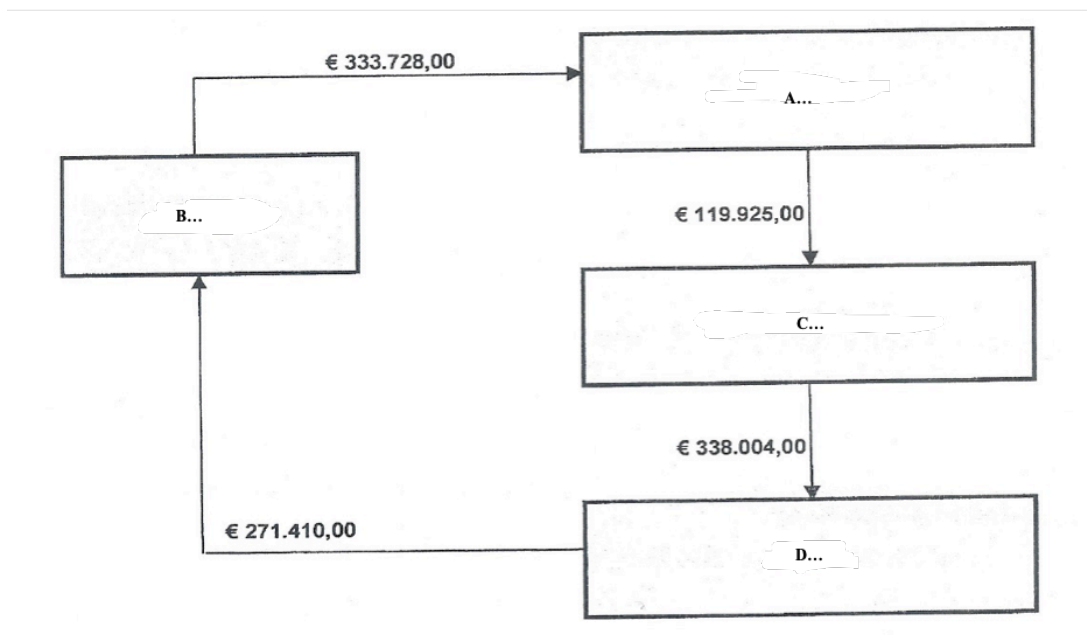
- N. Concluindo a Requerente nos seguintes termos: “[O] que significa que enquanto decorresse o inquérito a administração fiscal não fazia qualquer liquidação de impostos relacionada com os factos sob investigação.” E ainda que: “[A]liás, no presente caso, estando o processo penal em fase de inquérito, os elementos constantes do processo penal estão em segredo de justiça, pelo menos na sua vertente externa, abrangendo a inspeção tributária, enquanto órgão administrativo alheio à relação processual penal e, conseqüentemente não podem ser utilizados para qualquer liquidação de impostos.”
- O. E partindo dali defende a Requerente que, nessa conformidade, e **tendo as liquidações submetidas a julgamento ocorrido sem ter sido proferida qualquer sentença em sede criminal, não podem aquelas deixar de estar feridas de ilegalidade.**
- P. Não se detendo e sob a epígrafe “C - A violação do prazo de procedimento de inspeção”, traz a Requerente à discussão, a dado passo do seu requerimento de arbitragem, a alínea c) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, aduzindo no sentido de que “o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando seja instaurado processo de inquérito criminal.”
- Q. Dizendo ainda: “[O]ra, como é lógico, só se pode suspender o que já se iniciou. O que não se iniciou não se suspende, não se pode suspender. E mais: “Por isso, importa recordar datas: Início do procedimento de inspeção: 18.03.2016; Instauração do Processo de Inquérito n.º .../15... IDPRT: 04.12.2015. Como é evidente, o procedimento de inspeção iniciou-se após a instauração do Processo de Inquérito e, obviamente, não pode ficar suspenso com base no referido processo de inquérito.”
- R. E mantendo à tona a questão da discussão sobre a suspensão do procedimento inspectivo entretanto dealbado, refere a Requerente que “[I]nvoca a inspeção



existência de identidade objetiva entre os factos que constam do relatório de inspeção e os factos que são objeto de investigação no processo de inquérito, defendendo que “[S]ó assim está verificada a condição de que depende o alargamento do prazo de caducidade”, adiantando, desde logo, no sentido de que, *in casu*, a verificação de tal condição não terá ocorrido.

W. Justificando-o como segue: “(...) 67. Com efeito, as correções em causa foram feitas, em sede de IRC, por alegada violação do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC (aparentemente, os gastos não terão sido suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC), e, em sede de IVA, por alegada operação simulada, nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA. 68. No Relatório de inspeção é feita uma alusão ao Inquérito n.º .../2015 IDPRT, mas, aparentemente, os factos descritos teriam em vista, exclusivamente, o recebimento indevido de incentivos financeiros, não sendo identificada qualquer outra vantagem patrimonial de natureza fiscal obtida pelas entidades envolvidas. 69. De facto, é referido um alegado esquema de emissão e utilização de faturas: O sujeito passivo integrou um conjunto de entidades parceiras da B..., as quais foram simultaneamente emitentes e utilizadores de faturas. Esses documentos correlacionados com vários projetos de investimento conjuntos, desenvolvidos pela B... . 70. Esse circuito de faturação teria como objetivo único a obtenção indevida de incentivos financeiros: V) recebimento incentivos financeiros (em regra 50% das despesas elegíveis) com base em faturas que consubstanciam e traduzem operações simuladas, consumando o objetivo único de apropriação indevida de incentivos financeiros não reembolsáveis. 71. Ora, como adiante se demonstrará, não só a Requerente não emitiu (direta ou indiretamente) qualquer fatura à B..., relacionada com o projeto, que tenha constituído despesa elegível, como não obteve qualquer vantagem patrimonial ilegítima. Com efeito, em sede de IVA a Requerente deduziu o imposto que pagou ao seu fornecedor B..., que o entregou nos cofres de Estado, não se vislumbrando sequer onde é que possa haver uma vantagem patrimonial ilegítima suscetível de configurar eventual crime de fraude fiscal qualificada.” Não deixando a Requerente de dizer que “[D]eduzir o IVA que foi pago ao fornecedor não configura qualquer vantagem patrimonial ilegítima.”

- X. Concluindo no sentido de que “(...) os factos em investigação, no que à Requerente diz respeito, não são os mesmos que estão a ser investigados no inquérito.”
- Y. Entrando nos fundamentos esgrimidos no RIT e que estão a estribar as liquidações sindicadas e quanto à indispensabilidade dos custos colocados em crise em sede de IRC, diz a Requerente que “[E]stão em causa gastos que foram imputados pela B... no âmbito do Projeto 7869, de que foi promotora a referida entidade e que visou a potenciação da internacionalização das empresas TICE das Regiões Norte e Centro.” Por outro lado e agora em sede de IVA, aduz a Requerente no sentido de que “[A] inspeção tributária, de acordo com a fundamentação do seu Relatório, formou a convicção de que as faturas titulavam “prestações de prestações de serviços simulados” e que o IVA não seria dedutível nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.”
- Z. Contestando o que está no RIT começa a Requerente por defender a inexistência de uma rede de faturação. É que, segundo a Inspeção Tributária, a Requerente fazia parte de uma rede de emitentes e utilizadores de faturas que aquela nega veementemente.
- AA. Para o demonstrar, diz a Requerente, a IT faz uma análise mediante o cruzamento dos anexos O/P, respeitantes aos vários períodos de tributação de 2011 e constata a seguinte relação entre empresas:



- BB. Não obstante, “(...) acaba por concluir a páginas 18 do Relatório que “não foram apurados indícios suficientemente fortes para questionar a efetiva prestação de serviços da A... à C...”.
- CC. Acrescentando o que segue: “[C]om efeito, não tendo a Requerente qualquer relação com a D..., chega-se à conclusão de que a A... não emitiu qualquer fatura de prestação de serviços que direta ou indiretamente tivesse vindo a ser considerada como gasto do projeto pela B... .”
- DD. Retirando a Requerente a seguinte asserção: “[P]ortanto, o alegado envolvimento da Requerente na rede para “simular o cumprimento e reconhecimento, meramente formal, de gastos/despesas relativas ao projeto de investimento aprovado”, não está provado e é essa a conclusão a que chega a própria inspetora.”
- EE.A Requerente passa a discorrer sobre a comparticipação nas despesas do projeto, aduzindo no sentido de que “[É] certo que a comparticipação de cada uma das empresas foi diferente. Como parece óbvio, tratando-se de um projeto conjunto, com empresas de diferente dimensão, com envolvimento, expetativas e resultados diferentes nas ações promocionais do projeto, é natural que não tenha havido uma

- distribuição assente na mera divisão do conjunto dos gastos elegíveis do projeto pelo número de participantes.”*
- FF. Dizendo de seguida que a IT “(...) *não procurou sequer saber qual foi o critério de repartição dos gastos. Não procurou saber qual a parcela dos gastos elegíveis que foi suportada pela B... e não foi repercutida nas empresas participantes.*”
- GG. Não tardando a seguinte conclusão: “[P]or isso, *considerar que a Requerente entrou no alegado esquema para beneficiar as empresas concorrentes é, no mínimo, absurdo.*”
- HH. Seguem-se algumas considerações sobre a utilização por parte da IT de critérios de razoabilidade que a Requerente não deixa de afrontar e cujo argumentário aqui se deve considerar reiterado.
- II. Finalmente a Requerente traz à discussão a temática da materialidade da participação em missões/feiras internacionais.
- JJ. A tal propósito, começa aquela por dizer que “[T]endo constatado a materialidade das prestações de serviços efetuadas pela B..., a inspeção conclui de seguida, de forma manifestamente incoerente: a) *Que as faturas emitidas pela B... à A... não consubstanciam operações económicas reais; b) Que tiveram como objeto dar suporte aos pedidos de participação efetuados no âmbito do projeto subsidiado.*”  
Concluindo a IT “(...) *Pela existência de fortes e suficientes indícios de que as faturas emitidas em nome da A... pela B..., não consubstanciam operações económicas reais, tendo aquelas o objetivo de dar suporte aos pedidos de participação efetuados no âmbito de projetos subsidiados pelo IAPMEI.*”
- KK. Contrariando a posição defendida no RIT começa a Requerente por aduzir como segue: “127. *No âmbito do projeto subsidiado estavam previstas ações de promoção para internacionalização de empresas portuguesas na área das tecnologias de informação em diversas missões/feiras internacionais. 128. Ora, o projeto foi aprovado e a participação financeira foi paga pela entidade competente em função da comprovação das despesas elegíveis, o que significa que a entidade competente (AICEP) validou as despesas e não teve quaisquer dívidas de que B... esteve presente nesses eventos representando as empresas participantes. 129 E, se*

*dúvidas houvesse, a Requerente apresentou no âmbito do procedimento de inspeção fotografias relacionadas com esses eventos, que se dão aqui como reproduzidas, pelo que a presença da B... e da A... nas referidas missões/feiras não pode ser posta em causa.”*

LL. Retirando a Requerente a asserção de que estávamos perante operações económicas reais.

MM. Prossegue a Requerente aduzindo: “131. Ora, neste tipo de missões, contrariamente ao que a inspeção parece pensar, não estão presentes todos os administradores das empresas participantes<sup>4</sup> perfilados, com cartazes das respetivas empresas, a posar para a fotografia: Acresce que, nas fotografias enviadas onde se verifica a presença de E... a entidade que se destaca é a B... e não a A... . 132. Com efeito, em função da relevância da missão para uma ou outra das empresas nos diferentes mercados podem ou não fazer-se representar e ter maior ou menor expressão promocional. 133. Por outro lado, é evidente que deve ser a B... a entidade em destaque, por ser a Associação representativa, pelo que a constatação que a inspeção faz em nada põe em causa a realização dos mencionados eventos, para cuja realização, como é óbvio, a B... teve de suportar os correspondentes gastos.”

NN. Não deixando a Requerente de dizer que “(...) num manifesto vício de raciocínio, confundindo a causa com a consequência, a inspeção afirma que as faturas emitidas pela B... à A... serviram para dar suporte aos pedidos de participação no âmbito do projeto subsidiado.” E ainda que “(...) o que dá origem aos pedidos de participação são as despesas elegíveis apresentadas pela B..., isto é, as faturas pagas pela B...representativas de gastos relacionados com o projeto e às quais não é feita qualquer referência ou emitido juízo crítico no Relatório sobre a sua materialidade.”

OO. Concluindo a Requerente como segue: “[A]s faturas emitidas pela B... à A... refletem a ventilação dos gastos suportados com o projeto, na parcela imputada à

---

<sup>4</sup> E muito menos relevância tem para o efeito o facto de o Dr. E... ser simultaneamente administrador da A... . Como é normal o Presidente destas Associações é administrador de uma das empresas do setor, pelo que o alegado conflito de interesses não tem qualquer relevância para a questão de mérito: estas missões ocorreram ou não.



*A..., e, na exata medida, define a parcela do inventivo financeiro a que a A... teve direito.”*

PP. E no sentido de estribar a ilegalidade das liquidações contestadas diz a Requerente:  
*“144. É um facto provado que a B... participou nas missões/feiras nos termos previstos no dossier de candidatura apresentado ao AICEP, e que, em consequência dessa participação incorreu em gastos elegíveis que apresentou à referida entidade, tendo-lhe sido atribuído o correspondente incentivo financeiro. 145. As faturas emitidas pela B... à A... refletem a ventilação dos imputados gastos suportados com o projeto, na parcela relativa à A... .”*

QQ. E assim sendo, conclui a Requerente como segue: *“146. É, portanto, ilegal a liquidação adicional de IVA, por alegada simulação nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, já que a inspeção não apresentou quaisquer indícios de que a B... não tenha estado nas mencionadas missões/feiras a fazer promoção empresarial, para o que suportou as despesas elegíveis que apresentou ao AICEP. 147. De igual modo, é ilegal a não aceitação do montante em causa como gasto dedutível para efeitos de IRC já que se trata de uma despesa com fins empresariais, e a sua desconsideração é feita com fundamento em critérios de razoabilidade e de racionalidade económica que estão vedados à inspeção tributária.”*

RR. Termina peticionando a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, n.º 2021..., que reduziu o prejuízo fiscal apurado pela Requerente em 271.324,00 €, passando a cifrar-se em 291.119,64 €, continuando a apurar-se um valor de IRC de zero euros; e ainda a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IVA, n.º ..., respeitante ao período de tributação 2011.12M, de 62.404,52 €, com todos os efeitos legais; **ii)** Em consequência do eventual decretamento da ilegalidade dos actos de liquidação referidos, seja determinado o pagamento à Requerente de juros indemnizatórios devidos em consequência do pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

10. Em 17.5.2022, a Requerida apresentou Resposta.

#### **I.B) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:**

- A. Quanto à alegação da Requerente consubstanciada no facto do procedimento de inspeção haver sido iniciado depois de instaurado o processo de inquérito e, como tal, não poder beneficiar da suspensão a que se refere o n.º 5 do art.º 36º do RCPITA e ainda quanto à circunstância de as liquidações sindicadas haverem sido produzidas fora do prazo normal de caducidade do direito à liquidação a que se refere o n.º 1 do art.º 45º da LGT (uma vez demonstrada, na perspectiva da Requerente, a inaplicabilidade do n.º 5 do mesmo normativo por ausência de identidade entre os factos objecto de investigação criminal e os factos que estiveram na base do procedimento inspetivo), começa a Requerida por trazer à colação a letra do art.º 36º do RCPITA, transcrevendo-a em parte, dizendo a seguir que “[É] pacífico que, o procedimento de inspeção em apreço tem subjacente o processo de inquérito n.º .../15...IDPRT, instaurado por indícios de fraude fiscal contra a B..., em 4 dezembro de 2015, indícios esses que envolviam não só esta associação, como outras entidades identificadas no RIT.”
- B. E uma vez que, em 18 de Março de 2016, a Requerente foi notificada da instauração do processo de inquérito n.º .../15...IDPRT, sustenta a Requerida o seguinte: “Encontram-se verificadas as condições legais para a aplicação da suspensão do prazo de inspeção, com base no artigo 36.º, n.º 5 do RCPITA, não sendo relevante o facto de o processo de inquérito ter sido instaurado antes de iniciada a ação inspetiva, nem necessária a constituição da entidade inspecionada como arguida.”
- C. Aduzindo, em aditamento, como segue: “[É] que, de acordo com o argumento jurídico latino a maior ad minus, se o procedimento inspetivo que esteja a correr é suspenso devido à instauração do processo criminal - isso desde que não tenham sido emitidas liquidações, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença - , também o procedimento inspetivo que seja aberto após a instauração do inquérito criminal, desde que com ele relacionado, fica igualmente suspenso até ao trânsito em julgado da sentença.” E ainda: “[O]s pressupostos exigidos pela alínea c) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA não se situam na oportunidade temporal de abertura da ação inspetiva ou da instauração do processo

*de inquérito, fixando-se antes na existência de uma ação inspetiva, relacionada com a factualidade do processo de inquérito instaurado e desde que os atos de liquidação conexos não tenham sido ainda emitidos e notificados ao sujeito passivo.”*

- D. Retirando a Requerida a asserção de que o n.º 5 do art.º 36 do RCPITA não o exige que o procedimento criminal tenha de ser posterior à ação inspetiva.
- E. No que tange à ausência de identidade entre os factos objecto de investigação criminal e os factos que estiveram na base do procedimento inspetivo, a Requerida aduz: *“[Q]uanto aos factos sob investigação no processo de inquérito e, por consequência, no procedimento de inspeção, eles constam do RIT, ponto II.3.11 e capítulo VII, de forma taxativa, tal como acima transcrito, contrariamente ao que pretende fazer crer a Requerente, e que aqui, por questões de economia processual, se dão por integralmente reproduzidos e para cuja leitura do processo administrativo se remete.”*
- F. A tal propósito, traz a Requerida subsequentemente à colação o art.º 45º da LGT, transcrevendo-o em parte e diz: *“[T]al como demonstrado no Relatório de Inspeção, os factos que deram origem ao processo de inquérito n.º .../15...IDPRT, em que é indiciada a B..., e ao procedimento tributário de inspeção tributária em crise, que culminou nas liquidações sindicadas, são os mesmos.”*
- G. Retirando a asserção de que *“43. Está, pois, evidenciada a identidade entre os factos que estiveram na base da instauração do inquérito criminal e os factos que, na sequência do procedimento de inspeção, deram origem às liquidações impugnadas.”* Não deixando de referir que *“45. A preocupação do legislador, no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, foi a de acautelar os interesses do credor tributário, uma vez que a investigação dos crimes tributários, como o que aqui vem indiciado, é morosa e complexa.”* E ainda: *“47. Ora, uma vez que o direito à liquidação resulta de factos relativamente aos quais havia sido instaurado inquérito criminal, tem plena aplicação o disposto no artigo 45.º n.º 5 da LGT, sendo que o prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto, previsto no n.º 1 do mesmo artigo 45.º, é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de 1 ano”.*

- H. Trazendo ainda a Requerida à colação o Acórdão do STA, de 06.12.2017, no processo n.º 073/16; o Acórdão do STA de 30.04.2019, processo n.º 01313/16.5BEPRT; e também o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), de 16.09.2021, no processo n.º 2462/09.1BELRSN que em parte transcreve.
- I. E dali retira a Requerida que “(...) *não tem a ação inspetiva de se fundar na sentença proferida no âmbito do processo de inquérito, bastando a identidade dos factos subjacentes, que estiveram na base da instauração desse processo.*”
- J. E prossegue dizendo: “[T]anto mais que, *resulta manifesto que a liquidação contestada não teve por base os elementos obtidos pela AT enquanto órgão de polícia criminal (no âmbito do processo de inquérito-crime), mas antes se fundou nas conclusões dos procedimentos de inspeção tributária a que reiteradamente se faz referência no Relatório de Inspeção.*”
- K. Concluindo no sentido de que as liquidações sindicadas foram notificadas no prazo de caducidade a que se refere o artigo 45.º da LGT, defendendo, *in casu*, a não verificação da exceção peremptória da caducidade do direito à liquidação.
- L. Quanto à restante defesa por impugnação esgrimida pela Requerida e deixando já antever que a exceção peremptória da caducidade do direito à liquidação pode proceder, não a vamos aqui reproduzir, dizendo, tão-só, que a Requerida propugna que os actos tributários sindicados não merecem qualquer censura devendo ser mantidos na ordem jurídica, não sendo, de igual modo, de reconhecer o direito a juros indemnizatórios.
- M. Nota ainda a Requerida, no artigo 141. da sua Resposta, que o articulado inicial da Requerente não tem indicado o valor económico do processo, não obstante estar indicado no resumo do pedido enviado, constante na plataforma informática do CAAD. Nessa conformidade, defendia que a Requerente deveria ser notificada para fazer essa indicação em requerimento autónomo no sentido do suprimento da aludida omissão.
- N. Termina peticionando seja julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

## II. THEMA DECIDENDUM:

11. A questão de fundo a apreciar e a decidir no presente processo é essencialmente a de saber se as liquidações aqui sindicadas estão enfermas por verificação da excepção peremptória da caducidade do direito à liquidação por inaplicabilidade da extensão do prazo de caducidade determinada pelo n.º 5 do art.º 45.º da LGT.
12. Não procedendo a excepção peremptória acima referida, empreender-se-á julgamento de mérito sobre o objecto do pedido de pronúncia arbitral.

## III. SANEAMENTO:

13. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.
14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
15. Quanto à cumulação de pedidos, dispõe o n.º 1 do art.º 3.º do RJAT como segue: *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”* Dizendo ainda o art.º 104º do CPPT, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, no sentido de que: *“1 - Na impugnação judicial é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos, e a coligação de autores, desde que, cumulativamente: a) Aos pedidos corresponda a mesma forma processual; e b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo. 2 - Não obsta à cumulação ou à coligação referida no número anterior a*

*circunstância de os pedidos se reportarem a diferentes tributos, desde que todos se reconduzam à mesma natureza, à luz da classificação prevista do n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária. 3 - Quando forem cumulados pedidos para cuja apreciação sejam territorialmente competentes diversos tribunais, o autor pode escolher qualquer deles para a propositura da ação, mas se a cumulação disser respeito a pedidos entre os quais haja uma relação de dependência ou de subsidiariedade, a ação deve ser proposta no tribunal competente para apreciar o pedido principal. 4 - Ao processo impugnatório é igualmente aplicável o disposto no artigo 57.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos. (Aditado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de Março).”*

16. Ora, a presente acção respeita a IRC e IVA, estando nós, por isso, perante tributos da mesma natureza, ou seja, ambos impostos, decorrendo as liquidações aqui em causa da mesma factualidade e baseando-se a causa de pedir e o pedido de anulação das liquidações nos mesmos fundamentos de facto e de direito, sendo ainda o mesmo o tribunal competente para conhecer de todos os pedidos, bem como, a mesma entidade recorrida, pelo que exigências de racionalidade de meios, de celeridade da decisão e até para se evitarem decisões contraditórias, apontam no sentido daquelas liquidações deverem ser analisadas na mesma acção, assim se justificando a cumulação de pedidos a que se referem o n.º 1 do art.º 3.º do RAJT e o art.º 104º do CPPT, aqui aplicável *ex vi* do disposto no n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.
17. A ancorar a hermenêutica vinda de explicitar leve-se na devida conta a mais recente corrente jurisprudencial emanada do STA, nomeadamente: *i)* o Acórdão de 17.12.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0544/14, de 29.5.2013; *ii)* o Acórdão de 6.3.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 01327/12; *iii)* o Acórdão de 24.10.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0747/12, cujo sumário diz: *“I - O facto de a impugnação judicial respeitar a IVA e a IRC - sendo o IVA um imposto sobre a despesa e o IRC um imposto sobre o rendimento - não obsta ao prosseguimento dos autos, pois que em ambos os casos se está perante tributos com a natureza de impostos (art.º 104º do CPPT). II - Decorrendo as liquidações adicionais de um mesmo facto, que foi a alteração da matéria tributável, efectuada por métodos indirectos, e baseando-se a anulação das liquidações adicionais no mesmo fundamento de facto e de direito, exigências de racionalidade de*

*meios, da celeridade da decisão e até para evitar decisões contraditórias, tudo aponta também no sentido das liquidações em causa serem analisadas na mesma acção, devendo o art.º 104º do CPPT ser interpretado à luz do princípio pro actione, corolário do direito à tutela judicial efectiva (...).” No sentido da adequação da cumulação de impugnações vejam-se também os ensinamentos de Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, in “Contencioso Tributário”, Volume II, 2017, Almedina, pp 207 a 211.*

18. Concluindo assim o tribunal arbitral colectivo no sentido de que, *in casu*, é admissível a cumulação de pedidos por estarem em causa actos tributários e liquidação de IRC e IVA resultantes de correcções plasmadas no mesmo procedimento e relatório inspectivo que dependem da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 3º do RJAT e art.º 104 do CPPT acima referidos.
19. Como afirmação de princípio diga-se que ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).  
Vejamos,
20. O prazo para apresentação do PPA deve contar-se quanto à liquidação de IVA n.º..., reportada ao período de tributação de 2011.12M, da data limite para pagamento voluntário, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT, que ocorreu em **22.11.2021** e quanto à liquidação do IRC, n.º 20218..., respeitante ao exercício de 2011, da notificação da liquidação que corrigiu o prejuízo fiscal apurado pela Requerente para 291.119,64 €, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT, que ocorreu em **20.10.2021**, ou seja, no 15.º dia posterior ao primeiro dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização na caixa postal electrónica, em conformidade com o disposto no n.º 9 do art.º 38.º e no n.º 10 do art.º 39.º ambos do CPPT (Cfr. cópias das liquidações juntas ao PPA).
21. O pedido de pronúncia arbitral foi recepcionado no SGP do CAAD em 17.1.2022, 16:19, donde, dentro do aludido prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do art.º 10 do RJAT, pelo que, *q.e.d.*, é tempestivo.



#### IV. DECISÃO:

##### IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

22. Antes de entrarmos na apreciação das questões acima elencadas, cumpre fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

A. A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária ao abrigo da OI2015..., com referência ao período de 2011, tendo sido efetuadas as seguintes liquidações adicionais (Cfr. § 1º, ponto 1. do PPA e artigos 5. e 6. Da Resposta):

a) Em sede de IRC:

Período	N.º liquidação	Valor da correção	Data da notificação
2011	2021...	271 324,00	20.10.2021

b) Em sede de IVA:

Período	N.º liquidação	Montante	Data limite pag.to
2011.12M	...	62 404,52	22.11.2021

B. Na origem da liquidação adicional de IRC está a desconsideração como gasto fiscal das faturas identificadas no Quadro infra, emitidas pela B..., com fundamento em que *“as faturas emitidas em nome da A... pela B..., não consubstanciam operações económicas reais, tendo aquelas o objetivo de dar suporte aos pedidos de participação efetuados no âmbito de projetos subsidiados pelo IAPMEI.”* (Cfr. § 1º, ponto 2. do PPA):

Quadro 08

Data	Fatura n.º	Descrição	Base			Contabilização	
			Tributável	IVA	Soma	Débito	Crédito
30.12.2011	33/20114 - Participação em Angola	Apoio à organização e consultoria	40.000,00			62224 - fornecimento e serviços externos, trabalhos especializados, eventos promocionais; 2432321 - IVA, obs 62224 -	22111 - fornecedores nacionais
		Ações de divulgação	2.200,00				
		Materiais de comunicação e divulgação	3.000,00				
		Deslocações	1.540,00				
		Alojamento	1.250,00				
		Aluguer de espaço de exposição	12.000,00				
		Aluguer de equipamento e mobiliário	2.500,00				
<b>Soma</b>	<b>62.490,00</b>	<b>14.372,70</b>	<b>76.862,70</b>				
30.12.2011	34/20114 - Participação na Missão Presidencial em Angola	Apoio à organização e consultoria	10.000,00			62224 - fornecimento e serviços externos, trabalhos especializados, eventos promocionais; 2432321 - IVA, obs 62224 -	22111 - fornecedores nacionais
		Ações de divulgação	2.000,00				
		Materiais de comunicação e divulgação	2.500,00				
		Deslocações	1.550,00				
		Alojamento	1.250,00				
		Aluguer de espaço de exposição	2.000,00				
		Aluguer de equipamento e mobiliário	1.250,00				
<b>Soma</b>	<b>20.550,00</b>	<b>4.728,50</b>	<b>25.278,50</b>				
30.12.2011	35/20114 - Participação em Angola	Apoio à organização e consultoria	55.000,00			62224 - fornecimento e serviços externos, trabalhos especializados, eventos promocionais; 2432321 - IVA, obs 62224 -	22111 - fornecedores nacionais
		Ações de divulgação	12.000,00				
		Materiais de comunicação e divulgação	12.000,00				
		Deslocações	4.175,00				
		Alojamento	4.500,00				
		Aluguer de espaço de exposição	25.000,00				
		Aluguer de equipamento e mobiliário	12.500,00				
<b>Soma</b>	<b>125.175,00</b>	<b>28.790,25</b>	<b>153.965,25</b>				
30.12.2011	36/20114 - Participação na Missão Empresarial em Benguela	Apoio à organização e consultoria	10.000,00			62224 - fornecimento e serviços externos, trabalhos especializados, eventos promocionais; 2432321 - IVA, obs 62224 -	22111 - fornecedores nacionais
		Ações de divulgação	2.000,00				
		Materiais de comunicação e divulgação	2.500,00				
		Deslocações	1.550,00				
		Alojamento	1.550,00				
		Aluguer de espaço de exposição	2.000,00				
		Aluguer de equipamento e mobiliário	1.250,00				
<b>Soma</b>	<b>20.950,00</b>	<b>4.818,50</b>	<b>25.768,50</b>				
30.12.2011	37/20114 - Participação na República Checa	Apoio à organização e consultoria	17.500,00			62224 - fornecimento e serviços externos, trabalhos especializados, eventos promocionais; 2432321 - IVA, obs 62224 -	22111 - fornecedores nacionais
		Ações de divulgação	4.000,00				
		Materiais de comunicação e divulgação	4.700,00				
		Deslocações	700,00				
		Alojamento	750,00				
		Aluguer de espaço de exposição	12.000,00				
		Aluguer de equipamento e mobiliário	2.500,00				
<b>Soma</b>	<b>42.150,00</b>	<b>9.696,57</b>	<b>51.846,57</b>				
<b>Total 2011</b>			<b>271.324,00</b>	<b>62.404,52</b>	<b>333.728,52</b>		

C. Na origem da liquidação adicional de IVA, estão as mesmas faturas, tendo a inspeção considerado estarmos em presença de operações simuladas ao referir: “(...) dispõe o n.º 3 do artigo 19.º do CIVA que não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”. (Cfr. § 1º, ponto 3. do PPA).

- D. A Requerente encontra-se inscrita como sujeito passivo de IVA, desde 10.5.2000, com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal por opção, para o exercício da atividade principal de “[e]dição de outros programas informáticos”, CAE 58290, e atividade secundária “[a]ctividades de programação informática”, CAE 62010. (Cfr. artigo 2. da Resposta);
- E. A Ordem de Serviço n.º OI2015... foi emitida na sequência de acções de inspecção dirigidas à B..., NIPC..., sendo que os factos apurados indiciavam a prática de crime de natureza tributária (Cfr. fls. 1/104 do PA).
- F. A ação inspetiva iniciou-se em 2016.03.18, ou seja, na data em que foi assinada a ordem de serviço n.º OI2015..., emitida em 16.12.2015 (Cfr. 17/104 e 37/104 do PA e artigo 8. da Resposta).
- G. Às 11:06 horas do dia 18.3.2016, a Requerente foi notificada na pessoa de F..., NIF..., na qualidade de administrador da A..., S.A., de que o prazo previsto no n.º 2 do art.º 36º do RCPITA para conclusão do procedimento inspetivo que decorria ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2015..., iniciado em 18.3.2016, se encontrava suspenso desde a data da instauração do processo de inquérito n.º .../15... IDPRT, em 4 dezembro de 2015. (Cfr. 18/104 e 37/104 do PA e artigo 8. Da Resposta).
- H. Através do Ofício n.º 2021... de 11.6.2021, foi a Requerente notificada da alteração da Divisão e do Chefe de Equipa do procedimento externo de inspecção que decorria ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2015... (Cfr. 29/104 do PA).
- I. Relativamente à inspecção ancorada na Ordem de Serviço n.º OI2015... foi levantada a suspensão do prazo para a conclusão do procedimento que havia sido decretada ao abrigo do art.º 36º do RCPITA.
- J. O procedimento inspetivo foi retomado em momento que não foi possível precisar, mas algures no decorrer do ano de 2021.
- K. O RIT está datado de 17.9.2021 (Cfr. Fls. 86/104 do PA).
- L. O RIT foi enviado à Requerente a coberto do Ofício n.º 2021..., de 20.9.2021 (Cfr. Fls. 102/104 do PA).

- M. O processo de inquérito n.º .../15... IDPRT encontra-se pendente, sem que seja conhecida qualquer acusação ou decisão condenatória (ou absolutória) que sobre ele houvesse recaído (Cfr. ponto 33. do PPA - facto não impugnado pela Requerida).
- N. Em momento que não foi possível precisar a Requerente concretizou o pagamento da liquidação de IVA n.º ..., respeitante ao período de tributação 2011.12M, de 62.404,52 € (facto não impugnado pela Requerida e até por esta implicitamente validado no artigo 140. da Resposta, já que aquela funda a improcedência do direito a juros indemnizatórios, não tanto no não pagamento da liquidação, mas no facto das liquidações sindicadas não merecerem qualquer tipo de censura).
- O. O *dies a quo* para apresentação do PPA era, nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, o dia 21.10.2021 e o *dies ad quem*, o dia 18.1.2022. (Cfr. cópias das liquidações juntas ao PPA).
- P. Em 17.1.2022, 16:19 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

#### **IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:**

23. Não se provou que os factos que estão na base das liquidações sindicadas são os mesmos que estão a ancorar o inquérito crime n.º .../15... IDPRT.
24. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

#### **IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:**

25. 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 seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de

Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

26. 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 (cfr. art.º 596.º do CPC).
27. A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados; na prova documental junta aos autos e no Processo Administrativo Tributário junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro; e ainda nas alegações aduzidas pelas partes, Requerente e Requerida, que não foram impugnadas pela parte contrária.

#### **IV.D) DO DIREITO:**

##### **IV. D.1) DA INAPLICABILIDADE DA EXTENSÃO DO PRAZO DE CADUCIDADE DETERMINADA PELO N.º 5 DO ART.º 45.º DA LGT:**

28. Aceitando este tribunal, no essencial, a hermenêutica a tal propósito aduzida pela Requerente e acima transcrita no ponto **IA)** desta decisão, decidir-se-á, diga-se desde já e como posição de princípio, pela inaplicabilidade, *in casu*, da extensão do prazo de caducidade previsto no n.º 5 do art.º 45º da LGT.
29. É que para que tal extensão ocorra tem de haver correspondência entre os factos objecto de investigação no processo crime e os factos que constituíram fundamento para as correcções que deram origem às liquidações sindicadas.
30. E tal correspondência, *in casu*, simplesmente inexistente, desde logo, porquanto, não é possível sabermos que factos foram ou estão a ser investigados no aludido processo de inquérito/crime.
31. Tanto assim que a AT procedeu às liquidações sindicadas sem que houvesse acusação formada e menos ainda sem que houvesse decisão transitada em julgado que tenha recaído sobre a matéria criminal submetida a julgamento.

32. A Lei do Orçamento do Estado para 2006 (Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro) veio introduzir no art.º 45.º da LGT, que tem por epígrafe «Caducidade do direito à liquidação», um n.º 5, com o seguinte teor: “[S]empre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.”
33. Os factos que estão a servir de base às liquidações de IRC e IVA que aqui se controvertem podem não ser aqueles (e os mesmos) relativamente aos quais foi instaurado o inquérito criminal. No sentido de ancorar tal hermenêutica veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 178/14, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c010887b851997fa80257d6c002f7d96>.
34. Não há nos autos prova donde se possa inferir que os factos que estão na base das liquidações sindicadas são os mesmos que estão a ancorar o procedimento criminal instaurado.
35. É verdade, no entanto, que a Ordem de Serviço n.º OI2015... foi emitida na sequência de acções de inspecção dirigidas à B..., NIPC..., sendo que os factos apurados indiciavam a prática de crime de natureza tributária que alegadamente passaram a ancorar a instauração do processo de inquérito n.º .../2015...IDPRT, factos esses que se traduziam na emissão de documentos que, mais uma vez alegadamente, não corresponderiam a operações económicas reais e que teriam por fíto o acesso a incentivos existentes no âmbito do Quadro de Referência Estratégico nacional (QREN), com repercussões em sede tributária, nomeadamente, em sede de dedutibilidade do IVA suportado por aplicação do n.º 3 do art.º 19º do CIVA e eventualmente em sede de indispensabilidade dos gastos suportados por afastamento da sua subsunção no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC não concorrendo, assim, negativamente, para a matéria colectável sujeita a tributação em IRC da aqui Requerente.
36. No entanto e não obstante, não está provado nos autos que no âmbito da investigação criminal que dealbou foi analisada aquela temática, mais não seja, porquanto a AT

entendeu levantar a suspensão do procedimento inspectivo ancorado na Ordem de serviço OI2015... (Cfr. ponto I do probatório) e avançar para as liquidações que aqui se sindicam e cujo prazo de caducidade do direito à liquidação estava suspenso, mesmo sem que o Processo de Inquérito n.º .../2015...IDPRT tivesse desenvolvimentos conhecidos.

37. E com base naquele circunstancialismo, surpreendentemente, a AT avançou para as liquidações aqui sindicadas, mas no entender deste tribunal arbitral colectivo a destempo, por haver operado a caducidade do direito à liquidação, por inaplicabilidade da extensão do prazo de caducidade previsto no n.º 5 do art.º 45º da LGT, já que não pode firmar-se uma inequívoca correspondência entre os factos objecto de investigação no processo crime e os factos que estão a constituir fundamento para as correcções empreendidas em sede de IRC e em sede de IVA, donde, tal como acima já aventado, a manifesta ilegalidade das liquidações sindicadas por verificação da excepção peremptória da caducidade do direito à liquidação.
38. Entendendo este colectivo que os factos que serviram de base às emergentes liquidações de IRC e IVA podem não ser aqueles (e os mesmos) relativamente aos quais foi instaurado o inquérito criminal, o que não pode deixar de ter consequências em termos de inaplicabilidade da extensão do prazo de caducidade regra em conformidade com o n.º 5 do art.º 45º da LGT. Vejamos,
39. O prazo geral de exercício do direito de liquidação de IRC é de quatro anos (Cfr. art.º 45.º, n.º 1, da LGT) a contar do termo do ano em que se verificou o facto tributário, já que estamos em presença de IVA (e IRC), dizendo o n.º 4 do art.º 45.º da LGT que: *“O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.”*
40. No caso *sub judicio*, os factos tributários ocorreram em 2011 e as liquidações que emergiram foram produzidas em 2021, *i.e.*, todas elas, depois do decurso do



respectivo **prazo geral** de caducidade do direito à liquidação acima referido de 4 anos (Cfr. n.ºs 1 e 4 do art.º 45º da LGT).

41. No entanto, atento o estatuído no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, ao exigir-se ali que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, para aplicação do alargamento do prazo geral previsto no n.º 1 daquele normativo, é necessário, desde logo, que se prove que o direito de liquidação se baseia em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o que pressupõe o conhecimento dos **factos concretos** que foram alvo da investigação criminal.
42. E tal como visto acima os factos que serviram de base às emergentes liquidações de IRC e IVA podem bem não ser aqueles (e os mesmos) relativamente aos quais foi instaurado o inquérito criminal.
43. Nada se provando a tal propósito.
44. Como se refere no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 18.01.2012, processo 00670/08.1BEBRG, in <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/6E731965D1460C39802579A300559180>, na esteira do acórdão do mesmo Tribunal de 22.04.2010, que cita, “[p]ara que se verifique esse alargamento do prazo de caducidade é imperioso que os factos tributários subjacentes à(s) liquidação(ões) em causa tenham sido objecto de uma investigação em sede criminal e quanto a eles instaurado inquérito criminal “o que se compreende, pois não havendo a exigida identidade dos factos investigados no âmbito do processo penal e aqueles que constituem pressuposto da liquidação, não se vislumbra de que forma a pendência daquele processo possa afectar o exercício do direito de liquidação dos tributos.”
45. É necessário, assim, que haja uma relação entre a possibilidade de exercício do direito de liquidação e a pendência do processo crime, de forma a poder afirmar-se que o direito de liquidação não podia ser exercido nos termos correctos **sem conhecimento de factos apurados naqueloutro processo crime.**
46. Ora, se, como visto, a AT empreendeu as liquidações aqui sindicadas sem que o desfecho (ou sequer a investigação) da lide criminal se mostrasse terminada, tem de se concluir que **não estava** a eventual tributação em sede de IRC e em sede de IVA **na dependência do desfecho do processo crime n.º .../2015...IDPRT.**

47. Só é aplicável o prazo alargado quando a factualidade que subjaz às liquidações é indagada no inquérito/processo criminal, obstando-se assim a que a AT procedesse à liquidação adicional para além do prazo normal de caducidade do direito à liquidação previsto nos n.ºs 1 e 4 do art.º 45º da LGT, salvaguardando-se os interesses em confronto da segurança jurídica e o interesse público na arrecadação de receitas tributárias.
48. O alargamento do prazo que claramente interfere com a segurança jurídica em razão do alargamento do prazo normal de caducidade do direito à liquidação, só é tolerável quando o conhecimento dos factos averiguados na investigação criminal seja **necessário e determinante** para se efectivarem as liquidações em causa.
49. Ora, se a AT avançou para as liquidações aqui sindicadas sem que se mostrasse concluída a investigação e o eventual sancionamento criminal, com transito em julgado, tem de se concluir, *quod erat demonstrandum*, que os factos que serviram de base às emergentes liquidações de IRC e IVA podem não ser aqueles (e os mesmos) relativamente aos quais foi instaurado o inquérito criminal, na medida em que não se conhecem os factos concretos que foram alvo da investigação criminal; bem como terá de se concluir que as liquidações sindicadas tanto poderiam ter emergido em 2012, como poderiam ter emergido até 31.12.2015, ou seja, dentro do prazo regra de caducidade do direito à liquidação.
50. Assim, *in casu*, e tal como já acima aventado, decide-se este tribunal pela inaplicabilidade do alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, donde, tendo emergido as liquidações de IRC e IVA e ainda as dos correspondentes JC para o ano de 2011, elas advieram mais de quatro anos após o início do ano civil subsequente a cada um daqueles exercícios (Cfr. n.º 4 do art.º 45º da LGT) e não sendo sequer aventável a existência de qualquer outra causa de suspensão, tem de se concluir que tais liquidações, tendo emergido, foram produzidas e notificadas depois do decurso dos respectivos prazos de caducidade do direito de liquidação, verificando-se assim a respectiva excepção peremptória.
51. Nesta conformidade, considera este tribunal arbitral colectivo que as liquidações sindicadas estão enfermas de ilegalidade por verificação da excepção peremptória da

caducidade do direito à liquidação por inaplicabilidade da extensão do prazo de caducidade prevista no n.º 5 do art.º 45º da LGT.

52. Nesse sentido, julgar-se-á procedente o PPA apresentado pela Requerente por verificação da excepção peremptória da caducidade do direito à liquidação.

#### **IV.D2) QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:**

53. Julgada procedente a excepção peremptória da caducidade do direito à liquidação, fica prejudicado o conhecimento e a apreciação dos demais vícios imputados aos actos de determinação da matéria tributável em sede de IRC e de liquidação de IVA e Juros Compensatórios respeitantes ao período de tributação 2011.12M e submetidos a julgamento.

#### **IV.D3) DO REEMBOLSO DO IVA INDEVIDAMENTE PAGO E DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS:**

54. No petítório que a Requerente apresentou a este Tribunal (concretamente explicitado no § 4º do PPA, a fls. 32) solicita o pagamento de juros indemnizatórios devidos em consequência do pagamento do imposto.

55. Na sequência do decretamento da ilegalidade da liquidação sindicada de IVA, há lugar a reembolso da quantia indevidamente paga, como consequência da anulação daquela, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT e já que a sua restituição está implicitamente peticionada na alínea a) do petítório quando a dado passo se refere à anulação das liquidações (e de entre elas a de IVA) **com todos os efeitos legais**.

56. Já no que tange aos juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do art.º 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a

execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art.º 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

57. Embora o art.º 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.
58. O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art.º 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art.º 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que dispõe: *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.
59. Assim, o n.º 5 do art.º 24.º do RJAT, ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no*

*Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

60. O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte: *“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*
61. O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT, derivado de anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT.
62. Os juros indemnizatórios são devidos quando se determine, em impugnação judicial ou na acção arbitral, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao devido.
63. Para que haja direito a juros indemnizatórios, é necessário, antes de mais, que se verifique a ocorrência de um erro-vício e que o mesmo seja imputável aos serviços, respeitando este último requisito a «falta do próprio serviço, globalmente considerado»<sup>(5)</sup>.
64. A *ratio* subjacente a esta previsão consubstancia-se na imputabilidade do erro aos serviços, como reflexo da não atuação em conformidade com a lei, ao arrepio, desde logo, do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 266.º da CRP e, no mesmo sentido, no art.º 55.º da LGT<sup>(6)</sup>.
65. A anulação de um acto de liquidação baseada na verificação da excepção peremptória da caducidade do direito de liquidar o tributo, por a notificação daquele acto não ter sido efectuada dentro do prazo regra da caducidade do direito à liquidação, não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação, pelo que não existe o direito de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, previsto naquele n.º 1 do art.º 43.º da LGT.

<sup>5</sup> Neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa, in «Código de Procedimento e de Processo Tributário», 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, Volume I, p. 539.

<sup>6</sup> Neste sentido, veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.11.2009, proferido no processo n.º 0681/09.

66. Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto de liquidação de IVA anulado, mas já não a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

**V) VALOR DA CAUSA:**

67. No ponto 141. da sua Resposta, a Requerida traz à colação a questão do articulado inicial não haver indicado o valor económico do processo não obstante estar indicado no resumo do pedido enviado, constante do SGP do CAAD, o montante de 333.728,00 €.

68. Tal como está no ponto 1. do § 1º da p.i. que está a consubstanciar o PPA, a Requerente contesta, em sede de IRC, o valor da matéria colectável constante do RIT e que se cifra em 271.324,00 € e, em sede de IVA, o valor da liquidação n.º ... que se eleva a 62.404,52 €, ou seja, num total de 333.728,52 €, que foi exactamente o valor indicado pela Requerente no SGP do CAAD quando submeteu o presente PPA.

69. Segundo o disposto no artigo 306.º do CPC, é ao Tribunal que cabe fixar o valor da causa, sem prejuízo, não obstante, do dever de indicação que impende sobre as Partes e que, ainda assim, entende o tribunal foi feito.

70. A aferição do valor da utilidade económica do processo é imprescindível, além do mais, porque *“é importante para aferir: (1) a competência do tribunal arbitral e (2) o valor a pagar a título de taxa de arbitragem inicial ou de taxa de arbitragem.”* Neste sentido veja-se Carla Castelo Trindade, in Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado, Almedina, Novembro 2015, p. 275.

71. O artigo 296.º, n.º 1 do CPC dispõe no sentido de que *“[a] toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica do processo.”*

72. E, em matéria administrativa, semelhante disposição consta do artigo 31.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), segundo o qual *“[a] toda a*

*causa deve ser atribuída um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do processo.”*

73. Sobre esta temática o Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) prevê, de forma expressa, no seu artigo 3.º, n.º 2 que o “*valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.
74. Estatui aquele artigo do CPPT como segue: “*1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende; b) Quando se impugne o ato de fixação da matéria coletável, o valor contestado; c) Quando se impugne o ato de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado; (...).*”
75. Tal como dito acima, *in casu*, tendo a Requerente apurado um prejuízo fiscal no período de tributação aqui em causa (o exercício de 2011), a correção da matéria coletável não resultou numa liquidação adicional de imposto, mantendo-se a liquidação nula, mas amputando-se o prejuízo fiscal para 291.119,64 €.
76. Assim sendo e nesta parte, o pedido da Requerente dirige-se à contestação do acto de fixação da matéria coletável de IRC, por ilegalidade substantiva, sendo, por conseguinte, enquadrável na alínea b) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e não na sua alínea a).
77. Assim, o valor considerado pelo legislador como parâmetro da utilidade económica do pedido na ação impugnatória é a matéria coletável acrescida pela AT, na parte em que a Requerente com a mesma não se conforma, ou, tal como está dito na letra da alínea b) do n.º 1 do art.º 97º do CPPT, “*o valor contestado*”.
78. Já quanto ao IVA e atendendo a que está ali a ser impugnada a respectiva liquidação, por aplicação da alínea a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, o valor atendível é o da liquidação cuja anulação se peticiona, ou seja, como visto, o montante de 62.404,52 €.
79. Tendo em consideração o pedido e a causa de pedir formulados, o valor da acção (consubstanciado no acto de fixação da matéria coletável em sede de IRC e no valor da liquidação cuja anulação se peticiona), é o montante de **333.728,52 €**, correspondente ao somatório da importância de 291.119,64 €, correspondente à importância do acréscimo à



matéria coletável efetuado pela AT, com a importância de 62.404,52 €, correspondente ao valor da liquidação cuja anulação se peticiona.

80. Termos em que se fixa o valor da causa no montante de **333.728,52 €**.

## **VI) DECISÃO:**

**DE HARMONIA COM O SUPRA EXPOSTO, ACORDAM OS ÁRBITROS DESTA TRIBUNAL ARBITRAL COLECTIVO EM JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL E CONSEQUENTEMENTE:**

- A) ANULAR AS LIQUIDAÇÕES SINDICADAS POR INAPLICABILIDADE DA EXTENSÃO DAQUELE PRAZO DETERMINADA PELO N.º 5 DO ART.º 45º DA LGT, JULGANDO-SE PROCEDENTE A INVOCADA PELA REQUERENTE EXCEPÇÃO PEREMPTÓRIA DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NOS N.ºS 1 E 3 DO ART.º 89.º DO CPTA, APLICÁVEL *EX VI* DO DISPOSTO NO ART.º 29.º DO RJAT;**
- B) JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO (IMPLÍCITO) DE RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS DE IVA E CONDENAR A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA A PAGAR ESTE MONTANTE À REQUERENTE;**
- C) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO ACESSÓRIO DE PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS EM CONFORMIDADE COM O REFERIDO NO PONTO IV.D3) DESTA DECISÃO;**
- D) CONDENAR A REQUERIDA NO PAGAMENTO DA TAXA DE ARBITRAGEM, NO MONTANTE ABAIXO FIXADO;**

**TUDO COM AS LEGAIS CONSEQUÊNCIAS.**

## **VII) VALOR DO PROCESSO:**

**FIXA-SE O VALOR DO PROCESSO EM 333.728,52 €, CORRESPONDENTE AO ACRÉSCIMO À MATÉRIA COLECTÁVEL EM SEDE DE IRC CONTESTADO PELA REQUERENTE E AO VALOR DA LIQUIDAÇÃO DE IVA CUJA ANULAÇÃO SE PETICIONA NOS MOLDES EXPLICITADOS NO PONTO V) DESTA DECISÃO, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NA ALÍNEA B) DO N.º 1 DO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).**

**VIII) CUSTAS:**

**FIXA-SE O VALOR DAS CUSTAS EM 5.814,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, A CARGO DA REQUERIDA POR DECAIMENTO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, EX VI DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.**

**NOTIFIQUE-SE.**

Lisboa, 23 de Junho de 2022.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

O Árbitro Presidente,  
(Guilherme Waldemar de Oliveira Martins)

O Árbitro Vogal e Relator,  
(Fernando Marques Simões)

O Árbitro Vogal,  
(Alberto Amorim Pereira)