

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 28/2023-T

Tema: IRC e IVA – Gastos; inversão do sujeito passivo na liquidação do IVA na aquisição de serviços de construção civil.

SUMÁRIO:

1. Não deve deixar de se admitir no processo arbitral a cumulação de pedidos em todas as situações em que é admissível no processo de impugnação judicial nos termos do disposto no artigo 104.º do CPPT.
2. Não é exigida, pelo artigo 104.º do CPPT, a identidade de questões de direito, o que decorre da admissibilidade de cumulação de pedidos relativos a tributos diferentes.
3. A cumulação de pedidos é admitida por razões de economia processual e celeridade, pelo que, numa interpretação teleológica do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, deve ser admitida quando há suficiente identidade entre os pedidos que permita concluir que valem aquelas razões.
4. Não há falta ou insuficiência de fundamentação, se a AT indica os seus argumentos de forma sucinta, mas precisa, sendo compreendidos por destinatário médio.
5. A qualificação dada ao procedimento de inspeção pela Autoridade Tributária não é vinculativa, devendo apurar-se, em função dos concretos actos praticados e independentemente do local em que ocorra a análise, se se trata de uma inspeção externa ou interna.
6. A qualificação de uma inspeção tributária como externa, quando tenha sido conduzida como se de inspeção interna se tratasse, apenas será geradora de nulidade dos actos subsequentes em caso de preterição de formalidades essenciais, estando ao invés em causa uma mera irregularidade, sanada, quando seja evidente a oportunidade dada ao sujeito passivo para se pronunciar no decurso do procedimento e para exercer o direito de audição prévia à emissão do relatório final de inspeção.

7. Resulta do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), e n.º 2, do Código do IVA, interpretado à luz do Ofício-Circulado n.º 301015, de 24-05-2007, que, no caso de prestação de serviços de construção civil a entidades públicas (e, portanto, subjectivamente excluídas da aplicação de IVA nas actividades que prossigam ao abrigo do *jus imperii*), será de aplicar a regra de inversão de sujeito passivo e auto-liquidação de IVA quando as empreitadas de construção em causa incidam, simultaneamente, sobre actividades de tais entidades que sejam isentas e actividades não isentas de IVA, como sucede, respectivamente, com as actividades conexas com saneamento e com abastecimento de água para consumo humano.
8. No caso de existir liquidação de imposto, o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende obter, reportando-se ao imposto liquidado

I – Decisão Arbitral

1. **A..., LDA.,** Pessoa Colectiva n.º ..., com o capital social 50.000,00€ e sede na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., veio, nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) e de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) relativos ao exercício de 2019, acrescido de juros compensatórios, emitidas na sequência de procedimento de inspeção efectuado àquele período de tributação, com o seguinte detalhe:

- IRC do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ... e respectivos juros a que coube a liquidação n.º 2022 ... (Doc. n.º2 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Janeiro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º3 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Julho do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º4 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Outubro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º5 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Novembro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º..., documento de correcção n.º..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º6 junto ao Pedido Arbitral).

2. Em suma, a Requerente vem alegar o seguinte

a) É admitida no caso concreto a cumulação de pedidos face ao disposto no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º10/2011 de 20 de Janeiro, estando em causa dois tipos de impostos – IRC e IVA do ano de 2019 e IVA do ano de 2019, resultantes de um único relatório de inspecção tributária.

b) A inspecção tributária a que foi sujeita configurou-se, materialmente, como uma inspecção tributária externa, sem que tivesse sido formalmente notificada de qualquer ordem de serviço, o que geraria nulidade de todo o procedimento subsequente (nos termos dos artigos 49.º n.º 1, 50.º n.º 2 e 51.º n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira/RCPIT e dos artigos 59.º e 69.º n.º 2 da Lei Geral Tributária/LGT) e, designadamente, das liquidações em crise;

c) Ao liquidar adicionalmente IVA à Requerente atinente a diversas empreitadas realizadas a favor dos B... de Almada, Caldas da Rainha e Oeiras Amadora e do Município de Almada, incorreu a AT em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, uma vez que, tratando-se de operações mistas (i.e., com uma componente sujeita a IVA e outra não sujeita) porquanto as referidas empreitadas terão incluído trabalhos relativos a sistema de saneamento (actividade do dono da obra não sujeita a IVA) mas também relativos a águas para consumo humano (sendo a prestação de

serviços conexos sujeita a IVA), é aplicável a regra de inversão do sujeito passivo, pelo que bem andou a Requerente ao não liquidar IVA nas facturas, sendo, ao invés, tal IVA auto-liquidado e entregue ao Estado pelos adquirentes dos serviços, i.e., os referidos B... e Município;

d) Carecem em absoluto de fundamento as liquidações oficiosas promovidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira - Direcção de Finanças de ..., contra a ora Requerente;

e) No tocante ao IRC: i) relativamente aos gastos não dedutíveis relativos a aquisição de activos fixos intangíveis, ao proceder ao fecho do exercício do ano de 2019 detectou a irregularidade e imediatamente solicitou a emissão da respectiva nota de crédito ao respectivo fornecedor; ii) No tocante a gastos com deslocações e estadas, a AT recorre a um conjunto de conclusões vagas e não concretizadas, carecendo de fundamentação, sendo que a gerência da Requerente tem por função deslocar-se em todo o país, na obtenção de negócio e oportunidades de negócio, no âmbito do desenvolvimento do objecto social da sociedade; iii) No que se reporta aos outros gastos com pessoal, no tocante a ajudas de custo, por que razão faz prevalecer os elementos constantes do e-fatura em detrimento dos documentos constantes da sua contabilidade, e no que se refere a outros gastos com pessoal, o raciocínio lógico subjacente às correcções efectuadas é totalmente omissa da fundamentação do relatório, que origina as liquidações e correcções aritméticas produzidas.

3. Arrolou testemunhas e juntou à petição diversos documentos.

4. Por sua vez, a AT vem invocar o seguinte:

a) No que se reporta ao procedimento inspectivo, defende que a qualificação formal de procedimento de inspecção como interno adoptada pelos SIT, com respaldo na alínea a) do artigo 13.º do RCIPTA, encontra-se correctamente efectuada, pelo facto de ter sido realizada nos serviços da AT, não violando quaisquer disposições que regulam o procedimento inspectivo externo por não ser esse o caso, designadamente, da alegada falta de notificação prévia da

Ordem de Serviço prevista no artigo 49.º do RCPITA, não padecendo, assim, de qualquer nulidade.

b) No tocante ao IVA, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que “101. (,,,) os serviços prestados pela Requerente aos municípios correspondem, efetivamente, a serviços de construção civil, na aceção da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, as quais estariam sujeitas às normas de inversão do sujeito passivo.

102. Contudo, por se tratar de serviços de construção respeitantes a uma atividade não sujeita a IVA, unicamente exercida por entidades públicas no âmbito dos seus poderes de autoridade, forçoso será de concluir que a inversão do sujeito passivo não tem aplicação nos presentes autos, por virtude da delimitação negativa de incidência subjetiva prevista no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, não relevando para este caso em concreto, o facto das autarquias serem consideradas sujeitos passivos mistos, como já foi mencionado.

103. Tal significa que a regra de inversão do sujeito passivo apenas seria aplicável se a aquisição de serviços de construção civil respeitasse a atividades sujeitas a imposto ou que essas aquisições respeitassem, em simultâneo, a atividades sujeitas e não sujeitas a imposto, o que não aconteceu “in casu”.

104. Como se deixou antever, é, pois, unívoco que o IVA subjacente às operações em causa deveria ter sido liquidado pela Requerente, nos termos gerais de tributação do imposto.”

c) No que se reporta às correcções em sede de IRC, a AT vem, em suma, considerar que foi cumprido o dever de fundamentação e que a Requerente não logrou fazer prova dos gastos.

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

6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que a ora signatária foi nomeada pelo CAAD em 3 de Março de 2023, e as partes, devidamente notificadas, não manifestaram intenção de o recusar, pelo que o Tribunal ficou constituído em 21 de Março de 2023.

7. Em 23 de Março de 2023 proferiu este Tribunal Despacho no sentido de se notificar a Requerida para apresentar resposta, o que veio a fazer em 5 de Maio de 2023.

8. Em 8 de Maio de 2023, foi proferido Despacho no sentido de, tendo neste Processo sido arroladas testemunhas pela Requerente e entendendo-se que deverão ser ouvidas, ficar marcada para dia 29 de Junho de 2023, pelas 10,30, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, procedendo-se na mesma à respectiva inquirição.

9. Em 16 de Maio de 2023 foi proferido o seguinte Despacho:

“No presente processo veio a Requerente solicitar a junção aos autos de documentação que se entende por relevante para a respectiva instrução.

Neste contexto, determina-se o seguinte:

- fixa-se um prazo de 10 dias para que a AT junte aos autos os elementos constantes dos processos de liquidação do IVA que foram solicitados pela Requerente;*
- solicita-se ao B... de Almada que, no prazo de 10 dias, faça chegar ao CAAD detalhe dos movimentos contabilísticos onde seja demonstrada a liquidação do IVA das facturas da Requerente n.º 119/18 de 28.01.2019 e factura n.º118/264 36 de 16.10.2018 e comprovativo da liquidação do referido IVA na respectiva declaração periódica.*
- solicita-se ao B... de Oeiras-Amadora para juntar aos presentes autos detalhe dos movimentos contabilísticos onde seja demonstrada a liquidação do IVA da factura da Requerente n.º 119/257 de 09.10.2019 e factura n.º119/288 de 20.11.2019 e comprovativo da liquidação do referido IVA na respectiva declaração periódica.*
- solicita-se ao B... de Caldas da Rainha que, no prazo de 10 dias, faça chegar ao CAAD detalhe dos movimentos contabilísticos onde seja demonstrada a liquidação do IVA da factura da Requerente n.º 119/196 de 17.07.2019 e comprovativo da liquidação do referido IVA na respectiva declaração periódica.”*

10. Em 18 de Maio de 2023, veio o mandatário da Requerente solicitar o reagendamento da diligência marcada por motivos de sobreposição de agenda, pedido este que foi aceite pelo Tribunal tendo tal reunião sido reagendada para dia 11 de Setembro de 2023, pelas 10:00h e 14:00h.

11. Em 25 de Maio de 2023, o B... das Caldas da Rainha veio anexar os documentos solicitados nos seguintes termos: *“Exmos Srs, Na sequência dos ofícios referentes aos processos referidos em epígrafe, informamos: • Processo nº 708/2022-T: Anexam-se documentos comprovativos dos lançamentos contabilísticos efectuados. • Processo nº 28/2023-T: Não temos registo contabilístico da fatura nº 119/196. Na consulta efectuada na AT através do e-fatura, verifica-se que o documento foi anulado através de nota de crédito, conforme se pode verificar na imagem seguinte (...)”*.

12. Em 31 de Maio de 2023, o B... de Oeiras e Amadora veio informar que as facturas n.º s 119/257 de 09.10.2019 e 119/288 de 20.11.2019, não foram emitidas pelos seus Serviços.

13. Em 31 de Maio de 2023, o B... de Almada veio informar o seguinte:

“Em resposta ao solicitado por V. Exas. em 2023/05/19 no âmbito do vosso processo identificado em assunto e referente a faturas emitidas pela A..., Lda., enviamos em anexo a informação solicitada:

a) *Sobre a fatura N° 119/18:*

- *cópia da fatura;*
- *demonstração de lançamento da fatura;*
- *lançamento na respetiva conta de IVA;*
- *demonstração do apuramento do IVA;*
- *declaração do IVA do mês 05/2019.*

b) *Sobre a fatura "N° 118/264 36 de 16.10.2018" presumimos ter havido um lapso de escrita, da vossa parte pretendendo eventualmente referir-se à fatura N° 119/264 de 16/10/2019, pelo que desta enviamos os elementos de que dispomos:*

- cópia da fatura N° 119/264;
- demonstração de lançamento da mesma fatura;
- lançamento na respetiva conta de IVA;
- demonstração do apuramento do IVA;
- declaração do IVA do mês 10/2019.”

14. Em 9 de Junho de 2023, a Requerente veio informar o seguinte:

*“A..., LDA., Requerente nos autos à margem referenciados, tendo sido notificada da junção aos presentes autos de documentos juntos pelo B... de Caldas da Rainha, vem informar os presentes autos que, efetivamente, a fatura n°119/196 foi anulada por nota de crédito n°119/14, que se junta para os devidos e legais efeitos. Não tendo a referida fatura sido remetida ao cliente, como por ele vem reconhecido e tendo a referida fatura sido objeto de anulação através de nota de crédito, não há lugar a qualquer liquidação oficiosa de IVA referente à mesma. **De referir que a referida fatura foi substituída pela fatura n°119/268 devidamente remetida ao cliente, tendo o respetivo IVA sido liquidado, conforme fatura que se junta para os devidos e legais efeitos.**”*

15. Em 16 de Junho de 2023, a Requerente veio solicitar o seguinte:” 1. No relatório elaborado pela AT as faturas n°119/259 de 09.10.2019 e n°119/288 de 20.11.2019 são identificadas como tendo sido emitidas ao B... de Oeiras e Amadora. 2. Devido a tal lapso, a ora Requerente incorreu em erro ao reproduzir o referido no relatório, facto que apenas foi verificado em função da resposta das supra referidas entidades. 3. Efetivamente, as referidas faturas foram emitidas ao B... de Almada, conforme documentos que se junta e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos. (Doc.01 e 02) 4. Em função do exposto requer a V. Exa. se digne ordenar a notificação do B... de Almada para juntar aos presentes autos detalhe dos movimentos contabilísticos onde seja demonstrada a liquidação do IVA da fatura da Requerente n° 119/257 de 09.10.2019 e fatura n°119/288 de 20.11.2019 e comprovativo da liquidação do referido IVA na respetiva declaração periódica.”

16. Em 26 de Junho de 2023, proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: “*No presente processo veio a Requerente solicitar a junção aos autos de documentação que se entende por relevante para a respectiva instrução.*”

Neste contexto e em aditamento aos elementos já solicitados, determina-se o seguinte:

- solicita-se ao B... de Almada que, no prazo de 10 dias, faça chegar ao CAAD detalhe dos movimentos contabilísticos onde seja demonstrada a liquidação do IVA das facturas da Requerente n.º 119/257 de 09.10.2019 e n.º119/288 de 20.11.2019 e comprovativo da liquidação do referido IVA na respectiva declaração periódica.”

17. Em 14 de Julho de 2023 veio o B... de Almada informar o seguinte: “*Em resposta ao solicitado por V. Exas. em 27/06/2023 no âmbito do vosso processo acima identificado e referente a faturas emitidas pela empresa A..., Lda., informamos que as faturas n.º 119/257 de 09/10/2019 e n.º 119/288 de 20/11/2019 não foram recebidas nestes Serviços e por esse motivo não existe qualquer registo de movimentos contabilísticos no que às mesmas diz respeito.”*

18. Em 2 de Agosto de 2023, veio a Requerente solicitar o seguinte: “*1. A ora Requerente incorreu novamente em erro, ao identificar o B... de Almada como tendo sido a entidade a quem foram emitidas as faturas n.º 119/257 de 09.10.2019 e fatura n.º119/288 de 20.11.2019. 2. O que desde já se desculpa e requer que se digne relevar tal lapso. 3. Na realidade as referidas faturas foram emitidas ao Município de Almada, conforme documentos já juntos aos autos. 4. Em função do exposto requer a V. Exa. se digne ordenar a notificação do Município de Almada para juntar aos presentes autos detalhe dos movimentos contabilísticos onde seja demonstrada a liquidação do IVA da fatura da Requerente n.º 119/257 de 09.10.2019 e fatura n.º119/288 de 20.11.2019 e comprovativo da liquidação do referido IVA na respetiva declaração periódica.”*

19. Em 22 de Agosto de 2023, proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: “*Por rectificação do nosso Despacho de 2 de Agosto de 2023, conforme pedido da Requerente, solicita-se ao*

Município de Almada que, até 6 de Setembro, dado o período de férias, faça chegar ao CAAD detalhe dos movimentos contabilísticos onde seja demonstrada a liquidação do IVA da factura da Requerente n.º 119/257 de 09.10.2019 e factura n.º 119/288 de 20.11.2019 e comprovativo da liquidação do referido IVA na respectiva declaração periódica.”

20. Em 7 de Setembro de 2023, veio o Município de Almada remeter as informações solicitadas e informar que, decorrente do pagamento das facturas n.ºs 119/257 e 119/288, emitidas pela Requerente, foi liquidado e pago ao Estado um total de 9.423,53€.

21. Em 7 de Setembro de 2023, veio a Requerente solicitar novamente o adiamento da diligência marcada para 11 de Setembro de 2023, com fundamento no facto de o Município de Almada não ter dado resposta ao solicitado pelo Tribunal.

22. Em 8 de Setembro de 2023 proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: “1. *Considerando a complexidade probatória do presente processo e os impedimentos que têm vindo a ser invocados pelas Partes para comparecer às diligências marcadas, determino a prorrogação da decisão por mais dois meses nos termos do disposto no n.º2 do artigo 21.º do RJAT.*

2. *Considerando o requerimento da AT datado de 8 de Setembro de 2023 a solicitar a prorrogação da diligência marcada para 11 de Setembro de 2023, bem como o facto de os documentos solicitados ao Município de Almada apenas terem sido recepcionados a 7 de Setembro de 2023, cancelo a reunião prevista para 11 de Setembro de 2023 para inquirição das testemunhas, reagendando-a para 16 de Outubro pelas 10h, com prolongamento eventual pelas 14h.”*

23. Em 6 de Outubro de 2023, veio a Requerente, novamente, solicitar o adiamento da diligência marcada com fundamento no impedimento da presença de uma testemunha “imprescindível”.

24. Em 6 de Outubro de 2023, veio este Tribunal proferir o seguinte Despacho: “1. *No presente Processo foram arroladas pela Requerente nove testemunhas.*

2. *Por três vezes foi marcada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para efeitos de inquirição das testemunhas, tendo sido solicitado à Requerente, desde logo em 8 de Maio de 2023, aquando da primeira marcação da aludida reunião, que, no prazo de dez dias, indicasse a este Tribunal quais os factos da correspondente petição inicial aos quais respondem as testemunhas.*
3. *Por três vezes a Requerente veio solicitar o adiamento da inquirição de testemunhas, tendo igualmente a AT solicitado uma vez o respectivo adiamento.*
4. *A especial complexidade do Processo em apreço no que aos meios de prova respeita, implicando o pedido externo de documentação bem como os sucessivos pedidos de adiamento, ditaram a dilatação do prazo de decisão por dois meses.*
5. *O terceiro pedido de adiamento por parte da Requerente ocorreu em 6 de Outubro, indicando duas datas que não são viáveis para a realização da inquirição das testemunhas, pelo que determina este Tribunal o seguinte:*
 - a. *É cancelada a reunião prevista para 16 de Outubro de 2023 para inquirição das testemunhas, reagendando-a para 30 de Novembro de 2023 pelas 10h, com prolongamento eventual pelas 14h;*
 - b. *A reunião terá lugar nas instalações do CAAD em Lisboa, sem prejuízo de os membros do Tribunal e, ou, os representantes da Requerente e da Requerida poderem nela participar através do sistema Webex, disponibilizado pelo CAAD;*
 - c. *As testemunhas devem comparecer nas instalações do CAAD (Lisboa ou Porto), devendo a Requerente informar com dez dias de antecedência qual o local onde irão comparecer;*
 - d. *Insta-se a Requerente para no prazo de dez dias dar cumprimento ao solicitado, indicando a este Tribunal quais os factos da correspondente petição inicial aos quais respondem as testemunhas;*
 - e. *Apenas por motivos especiais de força maior se irá proceder a um quarto adiamento da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT;*

f. *Considerando a complexidade probatória do presente processo e os impedimentos que têm vindo a ser invocados pelas Partes para comparecer às diligências marcadas, determina-se a prorrogação da decisão por mais dois meses nos termos do disposto no n.º2 do artigo 21.º do RJAT.”*

25. Em 24 de Novembro de 2023, proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: “*Estando a inquirição das testemunhas agendada para 30 de Novembro, atenta a similitude existente entre os factos constantes do presente Processo e do Processo 708/2023 T em que a ora Presidente é Árbitra Adjunta e tendo a inquirição das testemunhas neste Processo ocorrido a 24 de Novembro de 2023, questiona-se a Recorrente quanto à possibilidade de aproveitamento das respectivas declarações.*”, tendo a Requerente anuído em 28 de Novembro de 2023 e em 11 de Dezembro de 2023, prescindindo da produção das alegações escritas finais.

26. Em 28 de Novembro de 2023, proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: “*Face ao Requerimento da Requerente apresentado a 28.11.2023, entende este Tribunal Arbitral cancelar a reunião agendada para 30.11.2023, devendo, contudo, a Requerida ser ouvida para os devidos efeitos, bem como sobre a possibilidade de dispensa de alegações.*”

27. Em 29 de Novembro de 2023, proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: “*Face ao Requerimento da Requerente apresentado a 28.11.2023, e tendo este Tribunal entendido cancelar a reunião agendada para 30.11.2023, tendo, ao abrigo dos princípios da economia e celeridade processuais, concluído ser útil proceder ao aproveitamento da prova produzida no âmbito do processo n.º 708/2022 T, deve a Requerida ser notificada de que, caso pretenda opor-se ao referido aproveitamento de prova, deverá fazê-lo, expressamente, nos autos, no prazo de 10 dias., devendo igualmente no mesmo prazo pronunciar-se sobre a dispensa de alegações.*”

28. A Requerida não se pronunciou sobre os Despachos supra nem apresentou alegações.

29. Em 4 de Janeiro de 2024, proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: “*Tendo em consideração:*

a) O arrastamento deste processo no que respeita aos meios de prova apresentados pelo sujeito passivo;

b) Que a Árbitra participa num colectivo onde está em apreciação matéria em tudo similar referente à mesma Requerente que se encontra em vias de decisão.

Determina-se, nos termos do disposto no artigo 21.º, n.º2, do RJAT, a prorrogação do prazo de prolação da decisão arbitral por mais dois meses.”

29. Em 23 de Fevereiro de 2024 veio este Tribunal proferir o seguinte Despacho: “*A Requerente indicou como valor da causa o montante de €55.862,53 (cinquenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e dois euros e cinquenta e três cêntimos) que foi contestado pela Requerida.*

Com efeito, tal como a Requerida indica na sua Resposta, “A requerente discorda de parte das correções fiscais que foram efetuadas no âmbito do RIT, referentes à desconsideração fiscal de: -Gastos não dedutíveis relativos a aquisição de ativos fixos tangíveis – (€14.611,59) - Gastos com deslocações e estadas – €12.570,09 -Gastos com pessoal – ajudas de custo (€6.659,98) e outros gastos com pessoal (€126.409,19).

Consequentemente contesta parcialmente a liquidação adicional de IRC controvertida. Face ao exposto, o valor económico do PPA deve ser reduzido tendo em conta apenas as correções fiscais cuja anulação a requerente pretende.”.

Neste contexto, solicita-se à Requerente que, no prazo de 5 dias, esclareça este Tribunal sobre os valores em causa e respectivo cômputo para efeitos do cálculo do valor económico do presente processo.”

30. Em 5 de Março de 2024, veio a Requerente informar a este Tribunal do seguinte:

“A..., LDA., Requerente nos autos à margem referenciados, tendo sido notificada de duto despacho arbitral de 23.02.2024, vem esclarecer, o que faz nos seguintes termos e fundamentos:

- 1. As correções fiscais impugnadas pela Requerente foram: a) Gastos não dedutíveis relativos a aquisição de ativos fixos tangíveis, no valor de €12.570,09; b) Gastos com pessoal – ajudas de custo no valor de €6.659,98; c) Outros gastos com pessoal no valor de €126.409,19.*
 - 2. As restantes correções constantes do RIT não foram objeto de impugnação por parte da Requerente.*
 - 3. Devendo o valor económico do presente processo ser alterado de acordo com o peticionado.*
- “*

II- Saneador

1. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
2. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, é competente e processo não enforma de nulidades.

III – Fundamentação

1. Questões decidendas

As questões cuja pronúncia se impõe ao Tribunal Arbitral consubstanciam-se, no essencial, nas seguintes: a) Apurar se no presente processo é possível a cumulação de pedidos; b) Analisar se procede o vício de nulidade invocado pela Requerente decorrente de, segundo, alega, estarmos perante uma inspeção externa; c) Aferir se será de aplicar o regime especial de inversão do sujeito passivo de IVA nos serviços de construção civil; d) Apurar se carecem de falta de

fundamentação os actos de liquidação do IRC relativos aos gastos, devendo ser aceites como tal.

2. Matéria de facto

2.1 Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados, dos documentos integrantes do processo administrativo anexo e dos depoimentos das testemunhas arroladas, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- a) A Requerente é uma sociedade que presta serviços de construção civil, tendo alvará para execução de obras públicas – facto não impugnado, comprovado pelo doc. n.º 9 junto ao Pedido Arbitral e confirmado pela primeira testemunha.
- b) A Requerente celebrou, em 14 de Novembro de 2016, com os B... de Almada, um contrato de empreitada de obras públicas denominado “*Redes de Saneamento 2016*” – facto não impugnado e provado pelos documentos 10 e 11 juntos ao Pedido Arbitral.
- c) Ao abrigo desse contrato, a Requerente prestou ao B... de Almada serviços de construção civil, que respeitam simultaneamente à actividade relacionada com o abastecimento de água para consumo humano e com actividade de saneamento do B...- facto provado pelos documentos 10 e 11 juntos ao Pedido Arbitral.
- d) Relativamente a tal contrato, foram emitidas pela Requerente ao Dono da Obra (B... Almada), no ano de 2019, as facturas n.º119/18, de 28.1.2019 e 119/264, de 16.10.2019, sem liquidação de IVA, as quais contêm a menção a “IVA Auto-liquidação”- facto não impugnado e comprovado pelos documentos 12 e 13 juntos ao Pedido Arbitral (que certamente por lapso são iguais e se reportam à factura n.º 119/264, bem como pelos documentos enviados pelo B... de Almada.

-
- e) Os B... de Almada liquidaram o IVA relativo às mencionas facturas, tendo-o entregue ao Estado – facto comprovado através de documentos enviados a este tribunal pelo B... de Almada e recebidos em 31 de Maio de 2023, após notificação para o efeito.
- f) A Requerente prestou ao Município de Almada serviços de construção civil relativa aos Bairros ...- facto provado pelo Município.
- g) No âmbito do referido contrato foram emitidas as facturas n.º119/257, de 20.11.2019 e 119/288, de 20.11.2019 sem liquidação de IVA, as quais contêm a menção a “IVA Auto-liquidação”- facto não impugnado e comprovado pelos documentos 16 e 17 juntos ao Pedido Arbitral, bem como pela comunicação do Município de Almada.
- h) A Requerente celebrou, em 9 de Junho de 2017, com os B... das Caldas da Rainha, um contrato de empreitada de obras públicas denominado “*Rede de Saneamento em A-dos-Francos, I Fase*” – facto não impugnado e provado pelos documentos n.ºs 18 e 19 juntos ao Pedido Arbitral.
- i) Ao abrigo desse contrato, a Requerente prestou aos B... das Caldas da Rainha serviços de construção civil, que respeitam simultaneamente à actividade relacionada com o abastecimento de água para consumo humano (designadamente para abastecimento das estações elevatórias) e com actividade de saneamento do B... - facto provado pelos documentos n.ºs 21 a 23 juntos ao Pedido Arbitral, bem como pelo depoimento das testemunhas.
- j) Relativamente a tal contrato, foi emitida pela Requerente ao Dono da Obra (B... Caldas da Rainha), no ano de 2019, a factura n.º 119/196, sem liquidação de IVA, a qual contém a menção a “IVA Auto-liquidação”- facto não impugnado e comprovado pelo documento n.º 20 junto ao Pedido Arbitral.
- k) Os B... das Caldas da Rainha liquidaram o IVA relativo à mencionada facturas, tendo-o entregue ao Estado – facto comprovado através dos documentos recebidos por este tribunal do B... das Caldas da Rainha, após notificação para o efeito, bem como pelo depoimento das testemunhas.
- l) As liquidações adicionais colocadas em crise resultam de correcções meramente aritméticas à matéria tributável, efectuadas na sequência de uma acção inspectiva, de âmbito parcial (IRC e IVA), a coberto da ordem de serviço n.º OI2021..., extensiva ao período de

-
- tributação de 2019, levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ..., com base nos fundamentos constantes do RIT junto ao processo administrativo.
- m) A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária em 6 de Outubro de 2022 – facto admitido por acordo.
- n) Os SIT, durante o período de inspeção, não se deslocaram às instalações da Requerente – facto admitido por acordo.
- o) No decurso da inspeção, a Requerente foi notificada pela Requerida para enviar aos SIT diversos documentos para análise, o que fez – facto alegado no Pedido Arbitral e comprovado pelo Processo Administrativo.
- p) A Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IVA em 10 de Outubro de 2022.
- q) A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC em 14 de Outubro de 2022.
- r) O Projecto de Relatório de Inspeção (PRIT) foi enviado à Requerente em 15 de Julho de 2022 – facto constante do Processo Administrativo.
- s) A Requerente exerceu o seu direito de audição sobre o Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, nos termos previstos no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).
- t) Na sequência da referida acção inspectiva, a Requerente foi notificada das liquidações subsequentes no total de €55.862,53 (cinquenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e dois euros e cinquenta e três cêntimos), a saber:
- IRC do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ... e respectivos juros a que coube a liquidação n.º 2022 ... (Doc. n.º2 junto ao Pedido Arbitral), no valor total de 37.388,82 euros.
 - IVA de Janeiro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ..., documento de correcção n.º..., datado de 11.10.2022 no valor de 69, 74 euros e respectivos juros (Doc. n.º3 junto ao Pedido Arbitral).
 - IVA de Julho do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ..., documento de correcção n.º..., datado de 11.10.2022 no valor de 259, 36 euros e respectivos juros (Doc. n.º4 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Outubro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 no valor de 5.565, 68 euros e respectivos juros (Doc. n.º5 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Novembro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ..., documento de correcção n.º..., datado de 11.10.2022 no valor de 8.234, 05 euros e respectivos juros (Doc. n.º6 junto ao Pedido Arbitral).

Note-se que relativamente à matéria de facto 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 discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

A convicção do Tribunal para dar os presentes factos como provados assentou na análise crítica do teor dos documentos constantes do processo administrativo e dos restantes documentos constantes dos autos, os quais não foram impugnados pelas partes e relativamente aos quais não há indícios que ponham em causa a respetiva genuinidade, de acordo com o indicado em cada um dos números do probatório, bem como dos esclarecimentos prestados pelas testemunhas. Com efeito, as testemunhas deparam de modo claro, objectivo, convincente e convergente, tendo demonstrado conhecimentos detalhados e precisos sobre a matéria em discussão nos presentes autos, atentas as respectivas funções profissionais desempenhadas à data dos factos. O depoimento das testemunhas permitiu corroborar a prova documental junta aos autos, bem como melhor aclarar o exercício das funções da Requerente no período em causa.

2.2 Factos não provados

Com relevância para a decisão da causa não se encontram provados os seguintes factos:

- a) Que os gastos contabilisticamente registados nas contas SNC 6251112 e 6251142 (Alimentação e Estadas) no montante total de €12.570,09, reuniam condições para a respectiva dedutibilidade, nos termos do disposto no artigo 18.º, do n.º 1 e n.º 3 do artigo 23.º, bem como da alínea c) do n.º1 do artigo 23.º-A, todos do CIRC.
- b) Que as importâncias atribuídas pela Requerente ao trabalhador dependente C..., alegadamente pela compensação de gastos incorridos com deslocações ao serviço da empresa (alimentação e alojamento) sem apresentação do documento de despesa, foram efectivamente pagas a esse título.
- c) Que o montante de €126.409,19 contabilizado na conta 6382 – Outros Gastos com Pessoal a título de despesas de deslocação e de aquisição de alojamento em território nacional, reunia os requisitos para a sua dedutibilidade nos termos do n.º1 e n.º3 do artigo 23.º e da alínea c) do n.º1 do artigo 23.º-A, todos do CIRC.

3. Das questões de direito

Encontrando-se a aludida material de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra identificadas.

3.1 Da cumulação de pedidos

Importa *ab initio* cuidar da questão da admissibilidade da cumulação de pedidos.

No CPPT a redacção do artigo 104.º anterior a 2019 era a seguinte: “*Na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.*”

Em conformidade com o previsto na actual redacção do artigo 104.º do CPPT, é admissível a cumulação e pedidos quando:

- lhes corresponda a mesma forma processual;
- a sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspecção tributária, ou sejam susceptíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo;

Por outro lado, não obsta à cumulação ou à coligação referida 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.

Isto é, não é exigida, pelo artigo 104.º do CPPT, a identidade de questões de direito, o que decorre da admissibilidade de cumulação de pedidos relativos a tributos diferentes.

Nos termos do disposto no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro (Cumulação de pedidos, coligação de autores e impugnação judicial)

“1 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.”

Como acabámos de verificar, no presente Processo a Requerente veio suscitar questões de ilegalidade relativamente a dois tipos de impostos, a saber, IRC do ano de 2019 e IVA do ano de 2019, resultantes de um único relatório de inspecção tributária.

A questão da admissibilidade da cumulação de pedidos na arbitragem, reconduz-se a uma opção interpretativa:

- Caso se opte por uma interpretação literal, aplica-se o artigo 3.º do RJAT nos termos em que foi formulado, admitindo agora na arbitragem menos situações de cumulação do que no processo judicial.
- Caso se opte por uma interpretação teleológica, que tenha em consideração as razões subjacentes às opções legislativas e a coerência do sistema jurídico, exigida pela sua unidade e a actualização da perspectiva legislativa, concluir-se-á que, como antes, se deverão admitir no RJAT todas as situações previstas no CPPT.

Ora, em nosso entendimento, a identidade absoluta de questões de facto e de direito não é imprescindível para ser admitida a cumulação.

A cumulação de pedidos é admitida por razões de economia processual e celeridade, pelo que, numa interpretação teleológica do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, deve ser admitida quando há suficiente identidade entre os pedidos que permita concluir que valem aquelas razões.

Se o legislador entende, na sua nova perspectiva actualizada em 2019, que, nas condições processuais existentes, há mais vantagens do que inconvenientes em admitir a cumulação e coligação quando está em causa o mesmo relatório da inspecção, como é que se pode entender que nos processos arbitrais o mesmo legislador continue a entender que sucede o inverso, quando estão em causa tipos de processos impugnatórios essencialmente idênticos?

Numa perspectiva que tenha em conta a unidade do sistema jurídico, fazendo recurso a uma interpretação actualista da lei, idênticas possibilidades de cumulação de pedidos devem ser aplicadas também ao contencioso arbitral, não devendo deixar de se admitir no processo arbitral a cumulação de pedidos em todas as situações em que é admissível no processo de impugnação judicial. Com efeito, o legislador do RJAT admitia todas as situações de cumulação previstas na anterior redacção do CPPT. Como tais situações aumentaram com a alteração legislativa entretanto ocorrida, somos de entendimento de que aumentaram igualmente as do RJAT.

Ora, no caso em apreço, afigura-se-nos que se verificam os requisitos da cumulação.

Termos em que se nos afigura que procede a cumulação de pedidos.

3.2 Da nulidade do procedimento de inspecção e das correcções em sede de IVA

Nestes pontos reproduzimos a decisão relativa ao Processo n.º 708/2022 T, de 22 de Fevereiro de 2024, relativa à mesma Requerente e com pedido similar, no qual participámos e que subscrevemos na integra, no sentido da procedência do pedido da Requerente, feitas as devidas adaptações:

“ C. Da natureza da inspeção tributária a que foi sujeita a Requerente e consequências dessa qualificação nos atos impugnados

O artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”) dispõe (em redação que já era aplicável à data dos factos aqui em causa) o seguinte:

“13.º

Lugar do procedimento de inspeção

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;*
- b) Externo, quando os actos de inspeção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”*

A qualificação de uma inspeção tributária como interna ou externa não tem efeitos apenas teórico-classificativos, mostrando-se, ao invés, fundamental no que se refere à definição dos direitos e garantias dos contribuintes e ao grau de formalismo inerente a um e outro tipo de inspeções, com reflexos nos atos tributários emitidos em consequência do procedimento inspetivo.

De facto, a necessidade de assegurar formalismos mais estritos no caso de inspeções externas entronca na circunstância de as mesmas serem, entre outros fatores, mais intrusivas e tendencialmente poderem afetar, na prática, a própria atividade da empresa pela presença física de inspetores e necessidade de alocar recursos humanos ao acompanhamento presencial da inspeção e também, com ainda maior relevância, serem aptas a suspender o curso do prazo de caducidade do direito à liquidação de imposto, alargando o período em que o Estado pode exigir dos contribuintes o cumprimento de obrigações tributárias (v. artigo 46.º, n.º 1, da LGT) – neste sentido cfr. NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e RITA CARVALHO NUNES, «Inspeção Tributária

Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção», in Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV (2011), n.º 1, p. 251.

E nessa medida, como apontam os citados autores mas também JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, no seu Regime Complementar Do Procedimento De Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado, Almedina, (Coimbra:2021), 2.ª Ed., pp. 99-100, a qualificação dada ao procedimento de inspeção pela Autoridade Tributária não é vinculativa, devendo apurar-se, em função dos concretos atos praticados e independentemente do local em que ocorra a análise se se trata de uma inspeção externa ou interna.

Como bem salienta a Requerente, no caso concreto, o dimensão e detalhe do acervo documental da Requeute a que os SIT tiveram acesso por força das notificações efetuadas ao abrigo dos artigos 59.º n.º 4 e 63.º da LGT e 10.º e 28.º a 30.º do RCPIT e constantes das pp. 3 a 21 do Processo Administrativo excedem a mera “análise formal e de coerência dos documentos [...] detidos [pela AT] ou obtidos no âmbito do referido procedimento”, referida na alínea a) do artigo 13.º do RCPIT, como bem se vê, em particular, pelos documentos contabilísticos e de suporte que foram solicitados à Requerente pelos SIT.

Tenham tais documentos sido analisados nas instalações da Requerente ou dos SIT, afigura-se a este tribunal que o tipo de análise – valores e detalhes de vendas, confirmação da conformidade de documentos de pagamentos, análise de apólices de seguros, cópias de contratos e orçamentos, entre muitos outros, que numa era tecnologicamente menos avançada teriam provavelmente implicado a presença dos SIT nas instalações da empresa Requerente – constitui, materialmente, um exercício inspetivo de carácter externo, sujeito ao regime da alínea b) do artigo 13.º do RCPITA.

O que é dizer que à Requerente assiste razão no que respeita à qualificação da inspeção como externa.

Contudo, tal qualificação não produz os pretendidos efeitos de nulidade das liquidações aqui em causa por falta de notificação do início do procedimento inspetivo.

Tal falta é geradora de mera irregularidade (e não de nulidade), sanada na medida em que foi evidente a oportunidade dada à Requerente para se pronunciar no decurso do procedimento e para exercer o direito de audição prévia à emissão do relatório final de inspeção, como se deu por provado ter sucedido – neste sentido, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal

Administrativo (“STA”) proferido no âmbito do processo n.º 01095/15, em 29 de junho de 2016, no qual impressivamente se refere que “a falta da notificação prévia prevista no art. 49.º do RCPIT não gera a anulabilidade da decisão do procedimento, degradando-se tal formalidade em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, se ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objecto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo”.

Pelo que improcede o pedido de declaração de nulidade das liquidações impugnadas com fundamento em violação dos artigos 49.º, 50.º e 51.º do RCPIT e dos artigos 59.º e 69.º da LGT, entendendo-se como sanada a irregularidade assacável ao procedimento inspetivo em causa nos autos.

D. Da validade ou invalidade das liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos de janeiro a outubro de 2018 em causa nos autos, à luz do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea j), e n.º 2, do Código do IVA

Nesta matéria afigura-se que a Lei (v.g. artigo 2.º, n.º 1, alínea j), e n.º 2, do Código do IVA) e a doutrina administrativa aplicáveis (mormente a Informação Vinculativa n.º 116654, com despacho de 2017-07 26, da Diretora de Serviços do IVA e o parágrafo 1.6.4 do Ofício-Circulado N.º 301015, de 24-05-2007) são claras:

Provando-se que se trata de trabalhos de construção civil (como no caso dos autos nunca foi objeto de disputa) prestados a serviços municipalizados (o que também não é disputado que tenha sucedido), o regime de inversão de sujeito passivo e inerente auto-liquidação de imposto pelo dono da obra/serviços municipalizados aplicar-se-á se “se tratar de aquisições de serviços de construção que concorrem, simultaneamente, para atividades sujeitas a imposto e que conferem o direito à dedução e atividades não sujeitas a imposto” (cit., Ofício-circulado n.º 301015, de 24-05-2007).

Ora ficou provado nos autos, tanto por via documental como testemunhal, que independentemente da designação atribuída aos contratos de empreitada celebrados entre a Requerente e os B... de Sintra, Almada e Caldas da Rainha, os trabalhos incidiram, simultaneamente:

sobre as atividades dos três B... conexas com operações de saneamento, com a construção de condutas, melhoria da rede de esgotos, construção de estações elevatórias, etc., (atividade enquadrável na exclusão de tributação prevista no artigo 2.º, n.º 2 do Código do IVA, por se tratar operação realizada “no exercício dos [...] poderes de autoridade” da entidade pública) e,

sobre a atividade conexas com o abastecimento de água para consumo humano, designadamente para abastecimento das estações elevatórias construídas - atividade que é sujeita e não isenta de IVA.

Constituindo, portanto, tais empreitadas, verdadeiras operações mistas.

Subsumindo tais factos ao direito aplicável, outra conclusão não pode retirar-se senão a de que bem andou a Requerente, prestadora dos serviços de construção civil, ao emitir as faturas ao abrigo do regime de inversão do sujeito passivo previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, com indicação de IVA-Autoliquidação,

E tendo, em consequência, os Donos da Obra (B... de Sintra, Almada e Caldas da Rainha) relativamente a cada uma dessas faturas autoliquidado o IVA devido e entregue o mesmo ao Estado, como também resultou provado que sucedeu.

Como corolário, as liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos correspondentes aos meses de janeiro a outubro de 2018 impugnadas nos presentes autos, que incorporam a decisão da Requerida nos termos da qual deveria ter sido a Requerente (e não os Donos da Obra) a liquidar e entregar tal IVA ao Estado), são por este tribunal julgadas ilegais, por assentarem em erro nos pressupostos de facto (desconsideração dos concretos atos executados com base nos contratos de empreitada) e de direito (desaplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA ao arripio até da própria doutrina administrativa que cumpria à Requerida respeitar). Razão pela qual, em conformidade, se anulam as mencionadas liquidações, nos termos requeridos no Pedido Arbitral.

Mais se adita que entendemos que as obras de construção civil realizadas com o Município de Almada se enquadram igualmente no referido contexto.

3.3 Do vício de não fundamentação

Como vimos, entende a Requerente que a AT incumpriu o dever de fundamentação a que se encontra adstrita nos actos ora impugnados.

A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio acolhido nos artigos 268.º da Constituição da República Portuguesa/CRP, 125.º do Código do Procedimento Administrativo/CPA e 77.º da Lei Geral Tributária.

Nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT, *“1-A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo as que integrem o relatório da fiscalização tributária.*

2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”.

Como se salienta no Processo n.º 01674/13, de 3 de Dezembro de 2014, do Supremo Tribunal de Justiça, *“A fundamentação a que se refere este normativo legal terá, pois, de assentar em razões de facto e de direito que suportem formalmente a decisão administrativa.*

E, como é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de ato e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o ato estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do ato, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos de facto e de direito que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração na determinação do ato. E, por isso, a insuficiência, a obscuridade e a contradição da motivação

equivalem a falta de fundamentação (art. 125º n.º 2 do CPA), por impedirem uma cabal apreensão do iter volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticar o ato com o sentido decisório que lhe conferiu.

No que se refere à fundamentação de direito, a jurisprudência deste Tribunal tem decidido que para que a mesma se considere suficiente não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o ato fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico. Como se dá nota no acórdão do Pleno desta Secção de 25/03/93, no proc. n.º 27387, o dever de fundamentação fica assegurado sempre que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, a decisão se situe num determinado e inequívoco quadro legal, perfeitamente cognoscível do ponto de vista de um destinatário normal, concluindo-se, assim, que haverá fundamentação de direito sempre que, face ao texto do ato, forem perfeitamente inteligíveis as razões jurídicas que o determinaram."

Ou seja, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo entende que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro (nomeadamente, os Acórdãos do STA exarados nos processos n.ºs 065/09, de 15 de Abril de 2009, e 01114/05, de 2 de Fevereiro de 2006).

Com efeito, o STA tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo, que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões pelas quais o autor do acto decidiu como decidiu, e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

Isto é, a suficiência da fundamentação centra-se na perceptibilidade das razões que imprimiram um determinado sentido à decisão – sendo que “perceptibilidade pelo destinatário” não é sinónimo de “concordância do destinatário”.

Registe-se ainda que “*equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato*”, como estabelece o artigo 153.º, n.º 2, do CPA, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Importa, assim, aferir se a AT cumpriu ou não no caso concreto o dever de fundamentação, procurando aferir se a informação disponibilizada no RIT permite a um *bonus pater familiae* conhecer o *iter* cognoscitivo seguido pelos SIT que culminou nas liquidações adicionais aqui sindicadas.

Ora, quer no que se reporta às liquidações de IVA, quer no tocante às liquidações de IRC, afigura-se-nos que não existe no caso concreto violação do dever de fundamentação, importando em particular atender às liquidações efectuadas no que ao IRC diz respeito, dadas as nossas conclusões e os argumentos expendidos pela Requerente.

Com efeito, o RIT contém fundamentação suficiente que permita à Requerente uma opção consciente e esclarecida entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. Tal como a AT salienta neste contexto, o RIT fez uma exposição clara e incisiva sobre o caminho trilhado pelos SIT que desembocou na decisão tomada no final do PRIT, sendo que a Requerente foi chamada, por diversas vezes, a participar na construção da decisão dos SIT, a fim de esclarecer as dúvidas que foram surgindo ao longo do procedimento, tendo tido várias oportunidades de juntar um elenco probatório que sustentasse a sua tese, tendo a Requerente no final da ação inspectiva, exercido o seu direito de audição, que mereceu uma nova apreciação da correcção proposta pelos SIT.

Termos em que concluímos que a Requerente esteve em condições de conhecer o *iter* cognoscitivo seguido pelos SIT, tendo ficado devidamente esclarecida das razões que levaram à correcção efectuada pela AT, pelo que os actos praticados pelos SIT e que deram origem às liquidações adicionais ora em apreço não se encontram feridos de vício de falta de fundamentação.

3.4 Da não aceitação dos gastos em IRC

Relativamente à não aceitação como gastos importa atender ao seguinte.

a) Gastos não dedutíveis relativos a aquisição de ativos fixos tangíveis

A ITA não aceitou para efeitos fiscais os gastos no montante de €17.019,36 registados na contabilidade da requerente nas contas 622611124 – Conservação e Reparação e 6231112 – Ferramentas e Utensílios desgaste rápido, referentes à aquisição de colchões e equipamento de alinhamento de direcções, com fundamento de que são itens do activo fixo tangível (AFT), nos termos prescritos nos termos da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 e não gastos do período. A classificação em AFT apenas permitiu a aceitação de um gasto do período de €2.407,77 referente às depreciações do período fiscalmente aceites, em face das disposições legais prescritas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009 (DR) de 14 de Setembro. Os colchões qualificam-se em artigos de conforto - Código 2405 do Grupo 3 da Tabela II anexa ao DR sendo depreciable à taxa máxima de 12,50%, e o equipamento de alinhamento de direcções em equipamentos de oficina privativa – de serralharia e mecânica - Código 2260 do Grupo 3 da Tabela II anexa ao DR e depreciable à taxa máxima de 14,28%.

A Requerente alega que efectivamente lançou na conta 62261114 a factura n.º12901/2019, mas a referida factura não era devida, por se tratar de um erro do fornecedor, anexando prova da emissão da nota de crédito e correcção do erro em causa por parte do fornecedor, anulando o movimento na sua totalidade (Doc n.º 8 do PA). Conclui que a correcção foi efectuada no exercício seguinte, concluindo assim que não tem qualquer fundamento a correcção efectuada pela AT.

Contudo, tal como conclui a AT, se a factura era indevida também se mostra indevido o gasto registado em 2019 relativamente à mesma (aquisição de equipamento de alinhamento de direcções), termos em que concluímos pela manutenção da correcção fiscal em causa.

b) Gastos com deslocações e estadas

A ITA desconsiderou fiscalmente os gastos contabilisticamente registados nas contas SNC 6251112 e 6251142 (Alimentação e Estadas) no montante total de €12.570,09, com fundamento de que os mesmos não reuniam condições para a respectiva dedutibilidade, nos termos do artigo

18.º, do n.º 1 e n.º 3 do artigo 23.º, bem como da alínea c) do n.º1 do artigo 23.º-A, todos do CIRC.

Para o efeito invoca o seguinte: *“Os gastos em causa referem-se à aquisição de serviços de alojamento e de refeições em diversas localidades do território nacional, em geral sem indicação de quem se deslocou e a que título, (não sendo possível relacionar o gasto com a obtenção de rendimentos da requerente).*

•Na documentação que contém alguma anotação do nome dos beneficiários (trabalhadores), a ITA detetou várias incongruências (recebimento de subsídio de refeição na data da despesa ou de ajuda de custo noutra localidade distinta).

•Incoerências existentes entre os movimentos contabilísticos e a informação disponibilizada no e-fatura. •Aquisição de passagens aéreas para a Croácia, entre 6 e 8 de março de 2019, titulado por fatura que não identifica o passageiro nem contém qualquer informação que permita relacionar este gasto com a obtenção de rendimentos da requerente. “

Embora a Requerente invoque falta de fundamentação e recurso da AT a ilações e presunções, afigura-se-nos, como referimos supra, que o RIT contém todos os elementos legalmente exigidos em termos de fundamentação, isto é, a mesma foi expressa e acessível, permitiu conhecer e compreender os motivos que deram origem às correcções fiscais efectuadas.

Tal como nota a AT, a Requerente *“Nem sequer refuta ou contrapõe documentalmente a duplicação de gastos detetada no procedimento de inspeção - os trabalhadores foram abonados simultaneamente com subsídio de refeição ou ajudas de custo, pelo que o registo contabilístico de gastos com deslocações e estadas de funcionários configura uma duplicação de gastos com a mesma natureza e finalidade, não podendo, por tal facto ser fiscalmente dedutível como deslocações e estadas.*

160. Refira-se ainda que a requerente no presente PPA não veio trazer ao processo quaisquer documentos que permitissem contrariar as conclusões expostas em sede de RIT. Tratam-se de correcções meramente aritméticas, referentes a documentos extraídos da contabilidade e registados como gastos, objetivamente do conhecimento da requerente. Não ocorreu, no caso concreto, qualquer recurso à aplicação de métodos presuntivos.”

Termos em que consideramos que deve ser mantida a correcção em apreço.

c) Gastos com pessoal – ajudas de custo

Estão em causa factos que se reportam a registos contabilísticos efectuados na conta 63272 – Remunerações do pessoal - ajudas de custo.

Como bem salienta a AT neste contexto, “165. *A comprovação dos encargos suportados referentes a ajudas de custo é feita através de mapa itinerário, com indicação do nome do beneficiário, o local e a data da deslocação, tempo e Informação objetivo de permanência, bem como o montante diário que lhe foi atribuído (quando excede os limites legais há lugar a sujeição a IRS), bem como o valor faturado. Nos dias em que é abonada a ajuda de custo a um trabalhador, este não pode receber o subsidio de refeição.*

166. *Quanto ao trabalhador C..., a ITA desconsiderou fiscalmente o montante de €6.659,98, abonado a título de ajudas de custo (entre janeiro e dezembro de 2019) uma vez que do cruzamento dos registos, constantes nos mapas de ajudas de custo e a informação fornecida pela base de dados da AT, e-fatura, se mostrou incongruente.*

167. *Com efeito, foram detetadas aquisições efetuadas em localidades como Peniche, Caldas da Rainha, Lourinhã, Ourém, Ilha da Madeira, Leiria, Batalha ou Alcobaça nos dias em que, de acordo com o mapa das ajudas de custo, o trabalhador se encontraria deslocado em Alcochete, Odemira, Ourique, Mértola ou Moura. Esta situação afasta a validação dos mapas de ajudas de custo relativas a este trabalhador, nos meses indicados, dada a impossibilidade de o mesmo se encontrar simultaneamente nas duas localidades.*

168. *Concluiu a ITA, face ao controlo realizado, que o trabalhador em causa não se encontrava deslocado nas localidades referidas no mapa e que, por esse facto, as ajudas de custo não eram devidas, por violar o disposto na al. h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC. Fundamentos do pedido e Análise*

(...)

169. *Os argumentos da requerente não procedem, na medida em que não apresentou quaisquer elementos capazes de refutar as dúvidas suscitadas pela ITA, relativas à legitimidade de atribuição das ajudas de custos objeto de correção fiscal.*

170. O recurso ao sistema informático e-fatura, constituiu uma forma de auditar os registos contabilísticos da requerente tendo-se verificado incongruências e por consequência incertezas quanto à veracidade dos elementos apresentados para sustentar as ajudas de custo em causa.

171. O controlo realizado pela ITA, através do cruzamento de informação levaram a concluir que o trabalhador em causa não se encontrava deslocado nas localidades referidas no mapa e que, por esse facto, as ajudas de custo não eram devidas por inobservância da previsão legal constante na al. h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

172. O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados, impende sobre a requerente, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT.”

Somos de entendimento que a fundamentação da AT deve colher, não tendo a Requerente logrado feito prova do contrário, pelo que são de manter as correcções fiscais em apreço.

d) Outros gastos com pessoal

A ITA não aceitou fiscalmente o montante de €126.409,19 contabilizado na conta 6382 – Outros Gastos com Pessoal a título de despesas de deslocação e de aquisição de alojamento em território nacional, uma vez que a Requerente, embora tenha sido notificada, não apresentou documentos/elementos demonstrativos de que os gastos em causa reuniam os requisitos para a sua dedutibilidade nos termos do n.º 1 e n.º 3 do artigo 23.º e da alíneas c) do n.º 1 do artigo 23.º-A, todos do CIRC.

Tal como a AT invoca, foram detectadas várias incongruências, quer através do cruzamento da informação com o sistema informático e-fatura, quer pela constatação de que todos os trabalhadores da Requerente foram abonados ou com ajudas de custo pelas deslocações ao seu serviço nas diversas obras ou com o correspondente subsídio de refeição.

Assim, o montante de €126.409,19 registado na conta 6382, a par com as ajudas de custo ou subsídio de refeição originaram uma duplicação de gastos.

A Requerente, uma vez mais, invoca neste contexto a existência de falta de fundamentação e recurso da AT a ilações e presunções que reputa de inadmissíveis, aditando que é titular do Certificado de Classificação de Empreiteiro de Obras Públicas nº ... e que o desenvolvimento da sua actividade decorre, essencialmente, da participação em procedimentos administrativos

com vista à celebração de contratos de empreitada de obras públicas, mormente ao abrigo do Código dos Contratos Públicos.

Ora, é nosso entendimento, como concluímos supra, que as correcções controvertidas respeitaram o dever de fundamentação.

Como nota a AT, *“No tocante aos trabalhadores da requerente não foi documentalmente refutada nem feita Informação qualquer menção à duplicação de gastos detetada no procedimento de inspeção - os trabalhadores em causa ou foram abonados com subsídio de refeição ou com ajudas de custo, razão pela qual pelo que o registo contabilístico de gastos com deslocações e estadas associados a esses mesmos funcionários configura uma duplicação de gastos com a mesma natureza e finalidade, não podendo, por tal facto ser fiscalmente dedutível como deslocações e estadas.*

Quanto às restantes correcções as mesmas também não se encontram suportadas com informação suficiente, nomeadamente com a identificação dos beneficiários das refeições ou alojamento, nem em que âmbito tais despesas foram incorridas. Nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, recai sobre a requerente o ónus da prova, o que não ocorreu no caso concreto.”

Termos em que se conclui pela manutenção das correcções.

3.3 Do pagamento de juros indemnizatórios

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “erro imputável aos serviços” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no Processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos: *“Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410: “Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «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». Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação*

graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPTT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..)

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.”

Termos em que entendemos igualmente que deve proceder o pedido de pagamento de juros indemnizatórios por se encontrarem verificados os respetivos requisitos, fazendo-se ainda notar que, conforme o estipulado no n.º8 do artigo 61.º do CPPT, “8 - *O pagamento de juros indemnizatórios não está sujeito a impulso processual da iniciativa do contribuinte.*” **(aditado pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro).**

3.4 Do valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de €55.862,53 (cinquenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e dois euros e cinquenta e três cêntimos) que foi contestado pela Requerida, tendo vindo posteriormente, instada por este Tribunal para o efeito, referir que as correcções fiscais por si impugnadas foram: a) Gastos não dedutíveis relativos a aquisição de activos fixos tangíveis, no valor de €12.570,09; b) Gastos com pessoal – ajudas de custo no valor de €6.659,98; c) Outros gastos com pessoal no valor de €126.409,19. devendo o valor económico do presente processo ser alterado de acordo com o peticionado.

Ora, de acordo com os valores constantes das liquidações em crise, está em causa o montante total de 51.497,65 euros (cinquenta e um mil, quatrocentos e noventa e sete euros e sessenta e cinco cêntimos), sendo que, nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º1, alínea a) do CPPT:

“Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende”.

Termos em que deve então ser este último o valor da causa.

IV- Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral e, concretamente:

a) Julgar procedente o pedido arbitral na parte em que requer a anulação das liquidações adicionais de IVA impugnadas e relativas aos seguintes períodos do exercício de 2019, com todas as consequências legais, no montante total de 14 128,83 euros:

- IVA de Janeiro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º3 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Julho do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º4 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Outubro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º5 junto ao Pedido Arbitral).

- IVA de Novembro do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ..., documento de correcção n.º ..., datado de 11.10.2022 e respectivos juros (Doc. n.º6 junto ao Pedido Arbitral), liquidações essas anuladas por este tribunal;

b) Julgar improcedente o pedido arbitral na parte em que requer a anulação das liquidações adicionais de IRC- IRC do ano de 2019, a que coube a liquidação n.º ... e respectivos juros a que coube a liquidação n.º 2022... (Doc. n.º2 junto ao Pedido Arbitral). 37.368,82

c) Condenar cada uma das partes no pagamento da taxa de arbitragem, na proporção do respetivo decaimento, que se fixa em 73% para a Requerente e em 27% para a Requerida.

V- VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que estabelece que o valor da causa nos casos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT é o da liquidação a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar, fixa-se ao processo o valor de €51.497,65 euros (cinquenta e um milhões quatrocentos e noventa e sete euros e sessenta e cinco cêntimos), em nada se alterando o valor das custas.

VI- CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 24.º, n.º 4 do RJAT e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em 2142,00 €, a pagar em 73% pela Requerente, no valor de € 1563,66 e em 27% pela Requerida, no valor de € 578,34, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 19 de Março de 2024

A Árbitra

Clotilde Celorico Palma