

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 739/2024-T**

**Tema: IRC – RFAI – Vícios no procedimento de inspeção tributária**

## SUMÁRIO:

**I – O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.**

**II – Resulta das disposições legais e regulamentares que não só o procedimento de inspeção tributária é finalisticamente vinculado (ou seja, só poderá ser instaurado tendo em vista a prossecução de determinadas finalidades), como também que o carácter interno ou externo do mesmo não poderá ser arbitrariamente fixado pela Administração Tributária.**

**III – Não é à Autoridade Tributária que compete definir o que se trata por procedimento com base nas competências, na medida em que o que preside à sua distinção é a afetação dos direitos e garantias do sujeito passivo, implicando o contrário uma manipulação dos prazos de caducidade envolvidos e disciplinados pelos artigos 45.º e 46.º da LGT.**

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, António Fernando Cardão Pito e António Alberto Franco, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

**A..., S.A.**, sociedade anónima, com o número de identificação fiscal (“NIF”)..., com sede em Rua..., n.º ..., ..., ...-... ..., e pertencente à área do Serviço de Finanças de Alcobça (“Requerente”), veio, nos termos e para os efeitos previstos no disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 e no artigo 5.º, n.º 3, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), bem como no artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO com vista à pronúncia de decisão arbitral de anulação da liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., referente ao ano de imposto de 2020, e de juros compensatórios, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 7 de junho de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 25 de julho de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 13 de agosto de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 30 de setembro de 2024, defendendo-se por impugnação.

Por despacho de 3 de dezembro de 2024, o TAC, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c), do RJAT, dispensou 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 e a matéria de exceção invocada pela Requerida já foi devidamente objeto de contraditório.

Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido de Pronúncia Arbitral, quer na Resposta, o TAC dispensou a produção de alegações escritas tendo o processo prosseguido para a prolação da sentença.

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **III.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a liquidação adicional do IRC n.º 2024..., por referência ao ano de imposto de 2020, e a liquidação de juros compensatórios, da quais resultou a demonstração de acerto de contas com o número 2024..., com o valor total a pagar de € 150.616,91 e com data-limite de pagamento de 14-03-2024 (cf. cópia da demonstração de acerto de contas, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e se junta como Documento n.º 2).
- b) Os atos tributários em referência resultaram das correções realizadas pela AT, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023... com natureza externa e de âmbito geral incidente sobre o período de tributação de 2020.

- c) A Requerente não se conforma com o ato tributário *sub judice*, por enfermar de vícios determinativos da sua ilegalidade e, por consequência, anuláveis, nos termos do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), motivo pelo qual interpõe o presente pedido de pronúncia arbitral.
- d) A Requerente é uma sociedade anónima, constituída em 01-01-1998, com o seguinte objeto social: «Fabricação de moldes metálicos e engenharia, desenvolvimento e produção de protótipos. Fabricação de artigos de plástico, ensaio de moldes metálicos e outros ensaios técnicos.»
- e) Entre 2016 e 2018, a Requerente efetuou alguns investimentos em ativos, tendo usufruído em relação a estes de deduções fiscais relativamente à aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”).
- f) Para o referido período, a Requerente deduziu, a título de investimentos elegíveis para efeitos do RFAI, os seguintes montantes seguidamente identificados:

Imobilizado A... - RFAI 2016				
Código Imobilizado	Descrição dos Bens	Ano de Aquisição	Valor Aquisição	Valor RFAI
163302/3/5/6/13	5 PC's Portateis	2016	3 588,29 €	897,07 €
163307	2 Servidores HP Proliant DL 380p	2016	61 500,00 €	15 375,00 €
163308	Eq. acompanhamento online ensaios/prod	2016	19 456,60 €	4 864,15 €
163312/14	2 PC's	2016	1 932,64 €	483,16 €
163514	Central IPBRICK	2016	4 900,00 €	1 225,00 €
	Invest. Curso - Plataforma Gestão Interna	2016	35 000,00 €	8 750,00 €
		2016		0,00 €
		2016		0,00 €
		<b>Total</b>	<b>126 377,53 €</b>	<b>31 594,38 €</b>

Imobilizado A... - RFAI 2017				
Código Imobilizado	Descrição dos Bens	Ano de Aquisição	Valor Aquisição	Valor RFAI
173308	Braço Robot - Scanner (Arm Faro)	2017	70 670,00 €	17 667,50 €
173309	Maquina Metrologia CMM Wenzel LH12	2017	206 200,00 €	51 550,00 €
173301/2/7	3 Pc's Engenharia	2017	3 953,00 €	988,25 €
173312	1 Portátil para Braço Robot	2017	967,30 €	241,83 €
173313	Kit Fixação p/CMM	2017	27 400,00 €	6 850,00 €
174304/5/6	Licenças Software	2017	12 025,00 €	3 006,25 €
Conta 4540105	Invest. Curso - Plataforma Gestão Interna	2017	174 718,00 €	43 679,50 €
		2017		0,00 €
		<b>Total</b>	<b>495 933,30 €</b>	<b>123 983,33 €</b>

Imobilizado A... - RFAI 2018				
Código Imobilizado	Descrição dos Bens	Ano de Aquisição	Valor Aquisição	Valor RFAI
Conta 4540105	Invest. Curso - Plataforma Gestão Interna	2018	78 550,00 €	19 637,50 €
184308	Cadmould 3D-F	2018	25 000,00 €	6 250,00 €
		2018		0,00 €
		<b>Total</b>	<b>103 550,00 €</b>	<b>25 887,50 €</b>

- g) Assim, a totalidade das deduções e dotações à coleta do IRC entre os exercícios de 2015 e 2020 pode resumir-se como se segue:

RFAI	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Dotações e deduções</b>	- €	31.594,38	123.983,33 €	25.887,50 €	- €	- €

- h) Em relação a alguns destes investimentos, a Requerente também usufruiu da dedução à coleta de 10% do valor de aquisição, por aplicação da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (“DLRR”) no ano de 2015, conforme demonstrado infra.

IDENTIFICAÇÃO DOS ATIVOS			RFAI		DLRR
Ficha e descrição do ativo	Ano de aquisição	Valor de aquisição	RFAI de refª	Valores investimento no RFAI	Valores investidos da DLRR de 2015
173308 - Scanner HD-B.Robot-Arm Faro EDGE 2,7 (met	2017	70.670,00	RFAI 2017	70.670,00	70.670,00
173309 - Conj.CMM-M.Medir Tridimensional Wenzel LH	2017	206.200,00	RFAI 2017	206.200,00	206.200,00
173313 - KIT fixação Witte p/CMM-M.Medir Tridim.We	2017	27.400,00	RFAI 2017	27.400,00	27.400,00

- i) Alguns dos investimentos constantes do RFAI, foram alvo também de incentivos financeiros, no caso na tipologia de qualificação das PME inserido no regulamento específico do domínio da Competitividade e Internacionalização, apoiado pelo FEDER, e identificado pelo IAPMEI com o código nº ...-FEDER-..., candidatura 03/SI/2006.

- j) Em 30-03-2023, a Requerente foi notificada do início dos atos inspetivos, de âmbito geral e para o período de 2020, credenciados pela Ordem de Serviço n.º OI2023... .
- k) Em 27-11-2023, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (“PRIT”) emitido pela AT, bem como para, querendo, exercer no prazo de 25 dias, o direito de audição relativamente ao conteúdo do mesmo.
- l) Nos termos do PRIT, a AT propôs correções aritméticas à matéria tributável, em sede de IRC, no montante total de 47.176,67 € e imposto, alegadamente, em falta nos montantes de 314,43 € e de 137.259,50 €, referentes a tributação autónoma e a reposições de benefícios fiscais do RFAI, respetivamente.
- m) Em 12-12-2023, a Requerente solicitou, nos termos do artigo 598.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”), pedido de regularização parcial da sua situação tributária, relativamente às correções aritméticas à matéria tributável propostas pela AT no montante de total de 47.176,67 €, bem como, relativamente ao imposto de tributação autónoma no montante de 314,43 €.
- n) Em 18-01-2024, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), no qual a AT converteu em definitivas as correções projetadas no PRIT, relativamente à parte de benefícios fiscais do RFAI, no montante de 137.259,50 € (cf., cópia do RIT, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e se junta como Documento n.º 3).
- o) De acordo com o RIT emitido pela AT, na parte respeitante à correção do montante do benefício fiscal do RFAI declarado pela Requerente e que aqui se contesta, refere-se o seguinte: «Analisados os investimentos efetuados em sede de RFAI, e os que foram indicados para efeitos da DLRR, conjugado com os outros auxílios de todas as fontes, concluiu-se que alguns dos investimentos constantes do RFAI, que por vezes o SP também associou à DLRR de anos anteriores, foram alvo também de incentivos

financeiros, no caso na tipologia de qualificação das PME inserido no regulamento específico do domínio da Competitividade e Internacionalização, apoiado pelo FEDER, e identificado pelo IAPMEI com o código nº POCI-...-...-FEDER-..., candidatura 03/SI/2006, o qual, conforme se pode ler no termo de aceitação desse incentivo, era regulado pela portaria nº 57-A/2015, de 27 de fevereiro com as alterações subsequentes conforme mencionadas no referido termo.

- p) O referido incentivo, previa no termo de aceitação (anexo 6) um investimento elegível global de 815.653,65€, dos quais 777.195,00€ se referiam ao investimento elegível com incentivo FEDER não reembolsável no montante de 349.737,75€ (= 777.195,00€ x 45%).»
- q) No RIT, a AT refere, ainda, que «Este referido incentivo, inclui uma parte que reveste a forma de “Incentivo FEDER não reembolsável”, correspondendo à aplicação de uma taxa de 45% sobre o montante das despesas consideradas elegíveis, apoio esse que por si já excede o limite de auxílio estatal de 35% ao mesmo investimento, proveniente de todas as fontes, a que os investimentos do RFAI estão sujeitos, nos termos do n.º 5 e 6 do art.º 23 e art.º 43 do CFI, conforme atrás referimos.».
- r) Acrescenta a AT que «(...) apesar de ter havido uma correção posterior a 2020 do incentivo recebido, designadamente devolução de parte, conforme decisão final ocorrida em 2023, certo é que, em 2020, o SP recebeu a última tranche a receber, findando os recebimentos referentes ao incentivo em causa, os quais, por se referirem a mais de 45% dos investimentos indicados, ultrapassaram assim os 35% previstos nos limites regionais do RFAI, não sendo passível de aproveitamento quanto a esses investimentos incluídos no projeto.»
- s) Deste modo, a AT concluiu no RIT que «(...) no período de 2020, concluídos os investimentos (2016-2018) e recebida a totalidade do valor dos incentivos associados a que tinha direito de 45% (equivalente ao Esforço de Subvenção Bruta – ESB) sobre os investimentos indicados, excedendo assim o limite regional de 35% para efeitos dos

benefícios fiscais de RFAI sobre os mesmos investimentos, deveria ter repostos os benefícios fiscais deduzidos de RFAI, de 137.259,50€, correspondente ao RFAI deduzido dos investimentos comuns, propondo-se por conseguinte a reposição no período de 2020.».

- t) Em consequência, a AT procedeu ao apuramento de um montante de IRC de 137.259,50 €, que corresponde a benefícios fiscais, alegadamente, indevidamente deduzidos a título de RFAI.
- u) Em conformidade, a AT veio a emitir a liquidação adicional do IRC n.º 2024..., por referência ao ano de imposto de 2020, e respetiva liquidação de juros compensatórios, das quais resultou a demonstração de acerto de contas com o número 2024..., com o valor total a pagar de € 150.616,91 e com data-limite de pagamento de 14-03-2024.
- v) A Requerente procedeu ao pagamento do valor que resultou da referida demonstração de acerto de contas.
- w) A Requerente não se conforma e não aceita a correção levada a cabo pela AT que resultou na emissão dos atos tributários *sub judice*, por enfermarem de vícios determinativos da sua ilegalidade, motivo pelo qual apresenta o pedido de constituição de tribunal arbitral com o presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos e com os fundamentos que em seguida se apresentam.
- x) Ora, conforme referido supra, no que se refere às correções concretizadas pela AT, relativamente ao benefício fiscal do RFAI, por, alegadamente, ter sido excedido os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, a AT começa por referir que «Analisada a informação pertinente em termos de benefícios fiscais usufruídos pelo SP ao longo dos anos, verificamos que o SP declarou e aproveitou deduções fiscais com origem em RFAI sobre alguns investimentos efetuados de 2016 a 2018 (listagens em anexo 5), totalizando as dotações e deduções à coleta do IRC em sede desse regime nos montantes por período seguidamente identificados:

RFAI	Ano de 2015	Ano de 2016	Ano de 2017	Ano de 2018	Ano de 2019	Ano de 2020
DOTAÇÕES E DEDUÇÕES	0,00 €	31.594,38	123.983,33	25.887,50	0,00 €	0,00 €

».

- y) No RIT a AT alega que «Analisados os investimentos efetuados em sede de RFAI, e os que foram indicados para efeitos da DLRR, conjugado com os outros auxílios de todas as fontes, concluiu-se que alguns dos investimentos constantes do RFAI, que por vezes o SP também associou à DLRR de anos anteriores, foram alvo também de incentivos financeiros, no caso na tipologia de qualificação das PME inserido no regulamento específico do domínio da Competitividade e Internacionalização, apoiado pelo FEDER, e identificado pelo IAPMEI com o código nº POCI-...-...-FEDER-..., candidatura 03/SI/2006, o qual, conforme se pode ler no termo de aceitação desse incentivo, era regulado pela portaria nº 57-A/2015, de 27 de fevereiro com as alterações subsequentes conforme mencionadas no referido termo.
- z) O referido incentivo, previa no termo de aceitação (anexo 6) um investimento elegível global de 815.653,65€, dos quais 777.195,00€ se referiam ao investimento elegível com incentivo FEDER não reembolsável no montante de 349.737,75€ (= 777.195,00€ x 45%).
- aa) Conforme se retira da legislação aplicável ao referido incentivo, o mesmo enquadra-se nos auxílios regionais, por força da legislação da União Europeia.
- bb) Este referido incentivo, inclui uma parte que reveste a forma de “Incentivo FEDER não reembolsável”, correspondendo à aplicação de uma taxa de 45% sobre o montante das despesas consideradas elegíveis, apoio esse que por si já excede o limite de auxílio estatal de 35% ao mesmo investimento, proveniente de todas as fontes, a que os investimentos do RFAI estão sujeitos, nos termos do n.º 5 e 6 do art.º 23 e art.º 43 do CFI, conforme atrás referimos.»
- cc) A AT refere, ainda, no RIT que «Deste modo, apesar de ter havido uma correção posterior a 2020 do incentivo recebido, designadamente devolução de parte, conforme

decisão final ocorrida em 2023, certo é que, em 2020, o SP recebeu a última tranche a receber, findando os recebimentos referentes ao incentivo em causa, os quais, por se referirem a mais de 45% dos investimentos indicados, ultrapassaram assim os 35% previstos nos limites regionais do RFAI, não sendo passível de aproveitamento quanto a esses investimentos incluídos no projeto.

IDENTIFICAÇÃO DOS ATIVOS		BASES COMUNS INCENTIVO FINANCEIRO + RFAI e DLRR			BF + Incentivos financeiros		
Ficha e descrição do ativo	Ano de aquisição	Valores incluídos no projeto 21111	RFAI	DLRR	Projeto 21111 (45%)	RFAI (25%)	DLRR (10%)
173308 - Scanner HD-B.Robot-Arm Faro EDGE 2,7 (met	2017	70.670,00	70.670,00	70.670,00	31.801,50	17.667,50	7.067,00
173309 - Conj. CMM-M.Medir Tridimensional Wenzel LH	2017	206.200,00	206.200,00	206.200,00	92.790,00	51.550,00	20.620,00
173313 - KIT fixação Witte p/CMM-M.Medir Tridim.We	2017	27.400,00	27.400,00	27.400,00	12.330,00	6.850,00	2.740,00
184308 - Cadmould 3D-F	2018	25.000,00	25.000,00	0,00	11.250,00	6.250,00	0,00
184309 - Plataforma gestão	2018	219.768,00	219.768,00	0,00	98.895,60	54.942,00	0,00
<b>Totais</b>	-	<b>549.038,00</b>	<b>549.038,00</b>	<b>304.270,00</b>	<b>247.067,10</b>	<b>137.259,50</b>	<b>30.427,00</b>

dd) Neste contexto, a AT concluiu o seguinte: «Considerando que no período de 2020, concluídos os investimentos (2016-2018) e recebida a totalidade do valor dos incentivos associados a que tinha direito de 45% (equivalente ao Esforço de Subvenção Bruta – ESB) sobre os investimentos indicados, excedendo assim o limite regional de 35% para efeitos dos benefícios fiscais de RFAI sobre os mesmos investimentos, deveria ter reposto os benefícios fiscais deduzidos de RFAI, de 137.259,50€, correspondente ao RFAI deduzido dos investimentos comuns, propondo-se por conseguinte a reposição no período de 2020.».

ee) A Requerente não se conforma e não aceita a argumentação e as conclusões aduzidas pela AT no RIT, nos termos e com os fundamentos que em seguida se expõe:

- a. **Da legalidade do procedimento inspetivo sobre os períodos de tributação de 2016, 2017 e 2018** – e atendendo às regras previstas no artigo 15.º do RCPITA, dúvidas não podem restar de que o procedimento de inspeção em causa visava apenas e só o exercício de 2020.

Por outro lado, refira-se que, no exercício de 2020, a Requerente não realizou qualquer dedução a título de RFAI.

Não obstante, a AT veio a concretizar correções aos montantes deduzidos, a título de benefícios fiscais do RFAI, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

Verifica-se, ainda, que a Requerente não foi notificada de qualquer alteração na extensão ou no âmbito do procedimento inspetivo que permitisse proceder a correções aos valores deduzidos pela Requerente nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, o que, de resto, resulta com total clareza do teor do RIT.

- b. **Violação do período de caducidade de 4 anos** - é questão isenta de dúvidas que o prazo de caducidade para exercícios de 2016, 2017 e 2018 já se encontrava transcorrido e, com efeito, resulta claro que a liquidação posta em crise enferma de vícios determinativos da sua ilegalidade e, por consequência, anuláveis, nos termos do artigo 163.º do CPA.
  
- c. **Da violação do direito de fundamentação** – o RIT não contém os elementos mínimos que permitam à Requerente alcançar e perceber as razões subjacentes à emissão da aludida liquidação, porquanto a AT não alegou as razões de facto e os fundamentos de direito de forma perceptível, clara e congruente para a Requerente, devendo, com efeito, entender-se que a AT não cumpriu o seu dever de fundamentação relativamente ao ato tributário de liquidação adicional de IRC.

### III.2 POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) A Requerente tem a designação social de A..., S.A. e é uma sociedade anónima, com o objeto social, CAE principal: 25734 - Fabricação de moldes metálicos; CAE secundário:

071120 – Atividades de engenharia e técnicas afins; 022292 - Fabricação de outros artigos de plástico, N.E.

- b) Em termos fiscais, a Requerente tem a contabilidade organizada e está enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável, em sede de IRC, e no regime normal de periodicidade mensal, em sede de IVA.
- c) Ao que aqui in casu, importa analisar, cinge-se à questão de terem sido excedidos os limites máximos aplicáveis ao limite de auxílio estatal com finalidade regional, neste sentido impõe-se comprovar e reconhecer que o limite de auxílio estatal máximo ao mesmo investimento, proveniente de todas as fontes, a que os investimentos do RFAI estão sujeitos, nos termos do n.º 5 e 6 do art.º 23 e art.º 43 do CFI, que era de 35%, e neste caso foi excedido, motivo pelo qual para repor a legalidade foi efetuada a correspondente correção.
- d) Assim, para a boa decisão, dever-se-ão dar como assentes e provados os factos que motivaram as correções efetuadas pelos SIT da Requerida e que deram origem às liquidações adicionais supra identificadas, devidamente descritos e esmiuçados no RIT.
- e) Não obstante, no capítulo V, mais exatamente no ponto V.1.2.2., fundamenta e analisa a matéria de facto e de direito, concatenando com a contabilidade apresentada pelo sujeito passivo.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

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

O processo não enferma de nulidades.

#### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

##### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

###### **Factos dados como provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente tem a designação social de A..., S.A. e é uma sociedade anónima, com o objeto social, CAE principal: 25734 - Fabricação de moldes metálicos; CAE secundário: 071120 – Atividades de engenharia e técnicas afins; 022292 - Fabricação de outros artigos de plástico, N.E.
- b) Em termos fiscais, a Requerente tem a contabilidade organizada e está enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável, em sede de IRC, e no regime normal de periodicidade mensal, em sede de IVA.
- c) Ao que aqui in casu, importa analisar, cinge-se à questão de terem sido excedidos os limites máximos aplicáveis ao limite de auxílio estatal com finalidade regional, neste sentido impõe-se comprovar e reconhecer que o limite de auxílio estatal máximo ao mesmo investimento, proveniente de todas as fontes, a que os investimentos do RFAI estão sujeitos, nos termos do n.º 5 e 6 do art.º 23 e art.º 43 do CFI, que era de 35%, e neste caso foi excedido, motivo pelo qual para repor a legalidade foi efetuada a correspondente correção.

###### **Factos dados como não provados**

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

### III. 2. MATÉRIA DE DIREITO

#### §1.º- Da legalidade do procedimento inspetivo sobre os períodos de tributação de 2016, 2017 e 2018

A Requerente impugna a liquidação, entre o mais, por vício ocorrido no procedimento de inspeção, por falta de fundamentação.

Na verdade:

- a) No que se refere às correções concretizadas pela AT, relativamente ao benefício fiscal do RFAI, por, alegadamente, terem sido excedido os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, a AT começa por referir que «Analisada a informação pertinente em termos de benefícios fiscais usufruídos pelo SP ao longo dos anos, verificamos que o SP declarou e aproveitou deduções fiscais com origem em RFAI sobre alguns investimentos efetuados de 2016 a 2018 (listagens em anexo 5), totalizando as dotações e deduções à coleta do IRC em sede desse regime nos montantes por período seguidamente identificados:

RFAI	Ano de 2015	Ano de 2016	Ano de 2017	Ano de 2018	Ano de 2019	Ano de 2020
DOTAÇÕES E DEDUÇÕES	0,00 €	31.594,38	123.983,33	25.887,50	0,00 €	0,00 €

».

- b) No RIT a AT alega que «Analisados os investimentos efetuados em sede de RFAI, e os que foram indicados para efeitos da DLRR, conjugado com os outros auxílios de todas as fontes, concluiu-se que alguns dos investimentos constantes do RFAI, que por vezes o SP também associou à DLRR de anos anteriores, foram alvo também de incentivos financeiros, no caso na tipologia de qualificação das PME inserido no regulamento específico do domínio da Competitividade e Internacionalização, apoiado pelo FEDER,

- 
- e identificado pelo IAPMEI com o código nº ...-...-...-FEDER-021111, candidatura 03/SI/2006, o qual, conforme se pode ler no termo de aceitação desse incentivo, era regulado pela portaria nº 57-A/2015, de 27 de fevereiro com as alterações subsequentes conforme mencionadas no referido termo.
- c) O referido incentivo, previa no termo de aceitação (anexo 6) um investimento elegível global de 815.653,65€, dos quais 777.195,00€ se referiam ao investimento elegível com incentivo FEDER não reembolsável no montante de 349.737,75€ (= 777.195,00€ x 45%).
- d) Conforme se retira da legislação aplicável ao referido incentivo, o mesmo enquadra-se nos auxílios regionais, por força da legislação da União Europeia.
- e) Este referido incentivo, inclui uma parte que reveste a forma de “Incentivo FEDER não reembolsável”, correspondendo à aplicação de uma taxa de 45% sobre o montante das despesas consideradas elegíveis, apoio esse que por si já excede o limite de auxílio estatal de 35% ao mesmo investimento, proveniente de todas as fontes, a que os investimentos do RFAI estão sujeitos, nos termos do n.º 5 e 6 do art.º 23 e art.º 43 do CFI, conforme atrás referimos.»
- f) A AT refere, ainda, no RIT que «Deste modo, apesar de ter havido uma correção posterior a 2020 do incentivo recebido, designadamente devolução de parte, conforme decisão final ocorrida em 2023, certo é que, em 2020, o SP recebeu a última tranche a receber, findando os recebimentos referentes ao incentivo em causa, os quais, por se referirem a mais de 45% dos investimentos indicados, ultrapassaram assim os 35% previstos nos limites regionais do RFAI, não sendo passível de aproveitamento quanto a esses investimentos incluídos no projeto.

IDENTIFICAÇÃO DOS ATIVOS		BASES COMUNS INCENTIVO FINANCEIRO + RFAI e DLRR			BF + Incentivos financeiros		
Ficha e descrição do ativo	Ano de aquisição	Valores incluídos no projeto 21111	RFAI	DLRR	Projeto 21111 (45%)	RFAI (25%)	DLRR (10%)
173308 - Scanner HD-B.Robot-Arm Faro EDGE 2,7 (met	2017	70.670,00	70.670,00	70.670,00	31.801,50	17.667,50	7.067,00
173309 - Conj.CMM-M.Medir Tridimensional Wenzel LH	2017	206.200,00	206.200,00	206.200,00	92.790,00	51.550,00	20.620,00
173313 - KIT fixação Witte p/CMM-M.Medir Tridim.We	2017	27.400,00	27.400,00	27.400,00	12.330,00	6.850,00	2.740,00
184308 - Cadmould 3D-F	2018	25.000,00	25.000,00	0,00	11.250,00	6.250,00	0,00
184309 - Plataforma gestão	2018	219.768,00	219.768,00	0,00	98.895,60	54.942,00	0,00
<b>Totais</b>	-	<b>549.038,00</b>	<b>549.038,00</b>	<b>304.270,00</b>	<b>247.067,10</b>	<b>137.259,50</b>	<b>30.427,00</b>

- g) Neste contexto, a AT concluiu o seguinte: «Considerando que no período de 2020, concluídos os investimentos (2016-2018) e recebida a totalidade do valor dos incentivos associados a que tinha direito de 45% (equivalente ao Esforço de Subvenção Bruta – ESB) sobre os investimentos indicados, excedendo assim o limite regional de 35% para efeitos dos benefícios fiscais de RFAI sobre os mesmos investimentos, deveria ter repostos os benefícios fiscais deduzidos de RFAI, de 137.259,50€, correspondente ao RFAI deduzido dos investimentos comuns, propondo-se por conseguinte a reposição no período de 2020.».
- h) Ora, atendendo às regras previstas no artigo 15.º do RCPITA, dúvidas não podem restar de que o procedimento de inspeção em causa visava apenas e só o exercício de 2020.
- i) Por outro lado, refira-se que, no exercício de 2020, a Requerente não realizou qualquer dedução a título de RFAI.
- j) Não obstante, a AT veio a concretizar correções aos montantes deduzidos, a título de benefícios fiscais do RFAI, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018.
- k) Verifica-se, ainda, que a Requerente não foi notificada de qualquer alteração na extensão ou no âmbito do procedimento inspetivo que permitisse proceder a correções aos valores deduzidos pela Requerente nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, o que, de resto, resulta com total clareza do teor do RIT.

---

A questão gira e torno do sentido e alcance do disposto no n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA, que tem como epígrafe “Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento” cujo conteúdo é o seguinte:

*”1-Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada”.*

Alega a Requerente que tais requisitos não foram satisfeitos no procedimento de inspeção em apreciação, porquanto é manifesto que, no que se refere ao requisito da fundamentação, esta é, pura e simplesmente, inexistente.

Em sentido oposto alega a Requerida o seguinte:

- a) importa ter em conta não só o momento da dotação, mas em particular as respetivas deduções do BF de RFAI em conjunto com os recebimentos de outros auxílios de Estado, os quais podem não ser obtidos no mesmo momento da utilização do benefício fiscal RFAI (dedução à coleta), dado que os outros auxílios decorrentes de incentivos financeiros muitas vezes são recebidos em anos seguintes à utilização do benefício fiscal de RFAI.
- b) Ora esta foi a situação verificada pelos SIT, em que as dotações e correspondentes deduções (utilização do BF) de RFAI sucederam em anos anteriores (2016, 2017 e 2018) ao momento em que os montantes de outro auxílio de Estado foram recebidos para o mesmo investimento.
- c) Conforme referido no RIT, considerando que no período de 2020, concluídos os investimentos (2016-2018) e recebida a totalidade do valor dos incentivos associados a que tinha direito de 45% (equivalente ao Esforço de Subvenção Bruta – ESB) sobre os investimentos indicados, foi apurado que excedeu assim o limite regional de 35% para efeitos dos benefícios fiscais de RFAI sobre os mesmos investimentos, implicando a reposição dos benefícios fiscais usufruídos de RFAI por dedução à coleta em anos anteriores.

- d) Ou seja, em 2020 apurou-se ter sido excedido o limite máximo aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional em sede de RFAI e a necessidade de reposição do correspondente BF (no caso a totalidade do RFAI relativo aos investimentos comuns com outro auxílio de estado, dado que só deste auxílio os apoios foram de 45%, o que excede o possível em sede RFAI de 35%).

Que, em relação aos fundamentos que motivaram os Serviços Insetivos a solicitar o alargamento do âmbito da Ordem de Serviço, foi-lhe explicado o porquê dessa alteração. Ainda que assim não tivesse ocorrido, entende a Requerida que a Requerente sempre poderia deitar mão do disposto pelo art.º 37.º do CPPT e solicitar os elementos em falta, o que não fez, pelo que deixou que a situação se consolidasse na sua esfera jurídica.

Acresce que, segundo a Requerida, também o art.º 30.º do CPPT permite aos Sujeitos Passivos a consulta dos elementos constantes nos processos, arquivados ou pendentes.

Vejamos.

Em termos gerais, como é sabido, o artigo 77.º da LGT determina que “[a] decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram.”

Conforme é unanimemente preconizado pela doutrina e pela jurisprudência, a obrigação de fundamentação dos atos em matéria tributária, cumpre duas funções: uma de natureza exógena, que visa colocar o administrado em condições de conhecer os fundamentos que motivaram a autoridade administrativa a decidir da forma que o fez, por forma a permitir-lhe optar conscientemente entre a aceitação do ato e a sua impugnação; e outra, de natureza endógena, que visa não só assegurar que os agentes da administração ponderem, de forma séria, cuidada e isenta, os factos concretos e as disposições legais aplicáveis em cada caso, mas também assegurar e garantir o controlo, particularmente pelos tribunais, da observância dos princípios da legalidade, da justiça e da imparcialidade, que se impõem à atuação da administração, aferindo o acerto jurídico das respetivas decisões.

Razão por que é essencial a suficiência e a clareza da fundamentação, de modo a que o administrado possa dispor dos elementos necessários à compreensão da motivação do ato

administrativo e/ou tributário, permitindo-lhe conhecer as razões fácticas e jurídicas que estiveram na sua base, por forma a aceitá-las ou a rebatê-las, optando em consciência entre a aceitação da decisão e a sua impugnação; e de modo a que o próprio tribunal possa dispor de um real e efetivo controlo sobre a legalidade do ato, aferindo o respetivo acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.” Neste sentido, concluiu o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) no seu acórdão de 27 de janeiro de 2016 (processo n.º 0324/15).

Ora, cremos que é essencialmente para assegurar a verificação destas exigências da fundamentação que o n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA prescreve que a alteração do âmbito do procedimento de inspeção deve obedecer a vários requisitos, em especial, “Revestir a forma de despacho fundamentado”, isto é, a lei exige existência de um despacho que evidencie, de um modo claro, preciso, direto e completo, as razões justificativas da necessidade ou conveniência dessa alteração.

No caso em apreço, conforme resulta dos factos dados como provados, no decurso do procedimento de inspeção, a AT alega que só *em 2020 se apurou ter sido excedido o limite máximo aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional em sede de RFAI e a necessidade de reposição do correspondente BF (no caso a totalidade do RFAI relativo aos investimentos comuns com outro auxílio de estado, dado que só deste auxílio os apoios foram de 45%, o que excede o possível em sede RFAI de 35%)*.

Da análise dos documentos juntos, não se consegue perceber as razões de facto e de direito determinantes da prática do ato de alteração do âmbito da inspeção, a não ser pela justificação dada pela AT que teve as seguintes consequências:

- a) No exercício de 2020, a Requerente não realizou qualquer dedução a título de RFAI.
- b) A AT veio a concretizar correções aos montantes deduzidos, a título de benefícios fiscais do RFAI, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018.
- c) A Requerente não foi notificada de qualquer alteração na extensão ou no âmbito do procedimento inspetivo que permitisse proceder a correções aos valores deduzidos pela Requerente nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, o que, de resto, resulta com total clareza do teor do RIT.

Dito de outra forma, não se consegue perceber a razão da mudança de âmbito e extensão do procedimento de inspeção nem tão pouco o raciocínio que levou a Requerida a proceder à mudança do procedimento inicial. Com efeito, um destinatário normal fica sem perceber qual foi o iter lógico, o raciocínio do autor para, perante a situação concreta do procedimento tomar a decisão de mudança de âmbito do procedimento de inspeção.

A razão de ser da necessidade de fundamentação é assegurar que as razões factuais e jurídicas sejam cognoscíveis pelo interessado de forma clara, para que este possa exercer o seu direito de defesa. Podemos dizer que a melhor ou pior fundamentação é essencialmente aferida segundo aquilo que o interessado entende e segundo a defesa que consegue apresentar. Ou seja, o dever de fundamentação emerge como um importante sustentáculo da legalidade administrativa e instrumento fundamental da respetiva garantia contenciosa (Cfr. Mário Esteves de Oliveira e outros, Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1997, p. 589).

Por outro lado, as características exigidas à fundamentação, por lei, servem igualmente para se aferir da consistência da atividade da Requerida quanto ao cumprimento de princípios jurídicos fundamentais da igualdade, da imparcialidade e da transparência.

Com referência específica ao dever de fundamentação constante do artigo 15.º, n.º1, do RCPITA, referem Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, Anotado e Comentado, 2ª. Edição, revista, atualizada e ampliada, Almedina, Coimbra 2021, pp. 115 ss,) que a alteração dos fins do procedimento de inspeção e a sua extensão, do ponto de vista formal, deve revestir a forma de despacho fundamentado (de modo claro, preciso, direto, atual e completo). Acrescentando os autores que a omissão desta formalidade acarreta a invalidade/ilegalidade da alteração em causa com fundamento em vício de forma.

Também na jurisprudência pode ler-se, a título de exemplo, que “Na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado (...)”, e, mais adiante, conclui-se que a omissão da alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento de inspeção pela entidade que o ordenou, “todas as conclusões referentes ao relatório relativas a tal alargamento

---

são ilegais e não poderão ter validade fiscal, nem fundamentar qualquer acto de liquidação” (Acórdão do STA de 15-06-2016, processo n.º 01101/15- cfr. a obra atrás citada a p. 119).

Termos em que se considera não verificadas as características exigidas por lei quando exige que a mudança de âmbito e extensão do procedimento de inspeção tem de constar de despacho devidamente fundamentado, com a consequente invalidade do despacho em causa na parte impugnada.

Ademais, nem se pense que a eventual omissão da formalidade de fundamentação do despacho deve considerar-se degradada em formalidade não essencial.

Sobre este tema, refere o n.º 5 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que não se produz o efeito anulatório quando:

*a) O Conteúdo do ato anulável não possa ser outro, por o ato ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível;*

*b) O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançada por outra via;*

*c) Se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo.*

As alíneas a) a c) do n.º 5 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo acolhem, no essencial, a jurisprudência administrativa reiterada, baseada no princípio do aproveitamento do ato administrativo, pressupondo um princípio da inoperância dos vícios e uma desvalorização da teoria das formas, nas situações ali previstas.

Na verdade, afigura-se pacífico que se aceite o afastamento da relevância de vícios invalidantes no caso de atos administrativos vinculados. Se o conteúdo de determinado ato é definido pelo regime legal aplicável, significa que é o próprio legislador que vincula o órgão administrativo à prática do ato com o conteúdo pré-determinado. O mesmo se diga nos casos em que, apesar de em abstrato o legislador não vincular o órgão administrativo a praticar um ato com determinado conteúdo, a verdade é que a apreciação das circunstâncias do caso concreto restringe a atuação administrativa a uma única solução possível, neutralizando a discricionariedade administrativa (cfr. Licínio Lopes Martins, “A invalidade do ato administrativo no Novo Código do Procedimento Administrativo: as alterações mais

---

relevantes”, in Carla Amado Gomes e outros, coordenação, Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2015, pp 584 ss.).

Por outro lado, consagra-se a degradação de formalidades invalidantes em meras irregularidades desde que o fim visado pela exigência procedimental ou formal tenha sido alcançado por outra via, ou se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo.

Ora, aplicando o exposto ao caso em análise, resulta claro que não se verifica nenhuma das circunstâncias previstas no preceito. Não obstante o Relatório de inspeção ter sido finalizado, a verdade é que não estamos perante ato de conteúdo vinculado nem tão pouco se pode afirmar que o resultado inspetivo a que se chegou tinha de ser necessariamente aquele. Atentas as circunstâncias do caso, também não se pode deixar de admitir que os meios de defesa da Requerente pudessem assentar em argumentos diferentes, caso o ato de alargamento do âmbito da inspeção se encontrasse devidamente fundamentado. O que significa que a omissão de fundamentação pode ter tido igualmente implicações na diminuição dos meios de garantia e de defesa que a lei coloca à disposição da Requerente.

Finalmente, também não procede o argumento no sentido de que a Requerente sempre podia ter lançado mão do disposto no artigo 37.º do CPPT, que permite ao interessado, sempre que a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver os fundamentos legalmente exigidos, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos.

Em primeiro lugar, trata-se de uma mera faculdade e, por outro lado, pressupõe que a fundamentação exista, tendo a Requerida apenas omitido a sua comunicação aos interessados. O que não é o caso, uma vez que dos factos dados como provados resulta que a omissão de fundamentação é originária, isto é, não é contemporânea da prática do ato em causa. Em suma, no caso em apreço não estamos perante uma mera omissão de notificação da fundamentação de facto e de direito existente, que se traduz em mero requisito de eficácia.

Termos em que, se dão por não verificados os requisitos previstos no artigo 163.º do CPA, com o conseqüente vício de forma emergente de preterição de formalidade legal essencial. Tal omissão é manifestamente lesiva e invalidante do ato final de liquidação na parte ora impugnada.

## **§2.º Questões de conhecimento prejudicado**

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com fundamento no vício imputado ao procedimento inspetivo, que se reflete na ilegalidade da liquidação impugnada, que assegura eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento das restantes questões suscitadas, de harmonia com os artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

## **§3.º Quanto aos juros indemnizatórios**

In casu, estão verificados os pressupostos da condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios:

- (a) há um erro (de direito) no ato impugnado;
- (b) o erro é imputável aos serviços da Requerida (que emitiram o referido ato de liquidação na sequência de um procedimento de inspeção);
- (c) a existência desse erro está determinada nos presentes autos; e
- (d) desse erro resultou o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Nos termos do artigo 24.º n.º 5 do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43º n.º 1 da LGT e 61º n.º 5 do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido do imposto, até à data da efetiva restituição.

Assim, com os fundamentos expostos, a Requerida é condenada ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido da liquidação de IRC, até à data da efetiva restituição.

## **V. DECISÃO**

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular a liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., referente ao ano de imposto de 2020, e de juros compensatórios, com as legais consequências.
- b) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data da efetiva restituição; e
- c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **150.616,91**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.672,00**, a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de fevereiro de 2025

Os Árbitros:

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(António Fernando Cardão Pito)

(António Alberto Franco)