

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 270/2015-T

Tema: IRC – Grupos de sociedades; Notificação

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Luísa Anacoreta e Dr. Marcolino Pisão Pedreiro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 30-06-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na..., Lote..., ...-... Lisboa, veio, ao abrigo da alínea a) n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, visando a apreciação da legalidade da decisão do recurso hierárquico n.º .../2014 – ..., emitida pela Subdirectora-Geral da Área da Cobrança da AT e dos actos de liquidação de tributos praticados pelos serviços centrais da AT e assinados pelo Director-Geral daquela Autoridade sobre os quais foi proferida a decisão do recurso hierárquico.

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24-04-2015.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os dois primeiros signatários e o Senhor Prof. Doutor Guilherme W. d’Oliveira Martins, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 16-06-2015 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 30-06-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou excepções de incompetência material do Tribunal Arbitral e da inidoneidade do meio processual.

Em 10-11-2015, realizou-se uma reunião em que se procedeu a inquirição de testemunhas.

As Partes apresentaram alegações.

Na sequência de renúncia do Senhor Prof. Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins, Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou, em substituição, o Senhor Dr. Marcolino Pisão Pedreiro, que aceitou a designação, que foi notificada as Partes.

A Requerente, depois das alegações, veio apresentar um requerimento invocando o princípio do contraditório que termina dizendo que mantém os pedidos que formulou nas alegações finais.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). Designadamente, no que concerne à legitimidade da Requerente (que não é questionada), ela advém de ser titular de um interesse legalmente protegido já que a sua esfera jurídica pode ser directamente afectada pelo que se decidir no presente processo, situação em que a legitimidade é assegurada pelos n.ºs 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades e imposta apreciar prioritariamente as excepções suscitadas.

2. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Desde a sua constituição em 1999 e até Janeiro de 2013, a sociedade B..., S.A. (doravante “B...” foi maioritariamente detida pela Requerente, que era titular de mais de 80% do capital social da B..., integrando-se, assim, esta sociedade no Grupo de sociedades a que também pertence a Requerente, o Grupo A...;
- b) Em Janeiro de 2013, a Requerente alienou a totalidade da sua participação na B... ao Grupo de sociedades C..., em concreto à sociedade C..., SGPS, S.A.;
- c) Em 2013, a sociedade B... foi objecto de fusão por incorporação na sociedade D..., S.A.;
- d) A referida sociedade nomeou o senhor ... como seu representante para efeitos tributários em Portugal.
- e) A sociedade B...foi notificada, por comunicação electrónica Via CTT, das seguintes liquidações adicionais, emitidas na sequência de procedimentos inspectivos:
 - i) Liquidação n.º..., referente a IRC e a juros compensatórios de 2010, com o respectivo acerto de contas n.º..., para pagamento do valor de €200.602,43 até ao dia 16-07-2014;
 - ii) Liquidação n.º..., referente a IVA do período 10-11, para pagamento do valor de €84.000,00 até ao dia 31-08-2014;
 - iii) Liquidação n.º..., referente a juros compensatórios do período 10-11, para pagamento do valor de €11.018,96 até ao dia 31-08-2014;
 - iv) Liquidação n.º..., referente a IVA do período 11-06, para pagamento do valor de €132.131,31 até ao dia 31-08-2014;
 - v) Liquidação n.º..., referente a juros compensatórios do período 11-06, para pagamento do valor de €14.262,94 até ao dia 31-08-2014;
- f) As liquidações adicionais supra referidas foram emitidas em nome de “B..., S.A. – Representado por:...”;
- g) E foram remetidas para o endereço da caixa postal electrónica que consta do registo Via CTT em nome da B...;

- h) As liquidações em causa não foram remetidas para o e-mail de alerta «...pt»;
- i) Nunca foi dado conhecimento à Autoridade Tributária e Aduaneira de qualquer alteração do endereço da caixa postal electrónica Via CTT da B...;
- j) Os termos e condições de prestação do serviço ViaCTT encontram-se em https (...), neles se referindo, além do mais, o seguinte:

“1. Objecto

1.1. A prestação do Serviço ViaCTT, pelos CTT – Correios de Portugal ao TITULAR, rege-se pelas presentes condições gerais.

1.2. A adesão ao serviço ViaCTT depende do preenchimento do Formulário do Pedido de Registo patente no site e resulta do accionamento do botão "ADERIR" que se encontra no final do mesmo Formulário, pelo TITULAR identificado pelos Dados de Registo. A adesão ao serviço ViaCTT implica a aceitação total e sem restrições da versão destas Condições que estiver patente no sítio Web www.viactt.pt no momento daquele accionamento.

1.3. O Registo como TITULAR e a posterior activação do serviço confere a este os direitos inerentes à recepção de mensagens e documentos electrónicos, bem como à utilização de outras funções associadas, por interface Internet, através do serviço ViaCTT.

1.4. Designa-se por ViaCTT uma Caixa Postal Electrónica, ou seja, um repositório electrónico para o qual serão remetidos através da plataforma informática dos CTT – Correios de Portugal após activação do serviço, todos os documentos electrónicos que sejam dirigidos ao TITULAR por Remetentes que tenham convencionado com os CTT – Correios de Portugal esta forma de envio de tais documentos, os quais aquele TITULAR deva receber ou tenha optado por receber em forma electrónica.

2. Activação e posterior utilização do Serviço ViaCTT

2.1. A activação do serviço após o registo efectuado pelo TITULAR nos termos do ponto 1.2., acima, ocorre após a validação da respectiva identidade, a qual só se verificará após a recepção nos serviços de Back Office do serviço ViaCTT do comprovativo de activação assinado conforme documento de identificação introduzido no momento do registo, e de cópias dos

- documentos de identificação e do cartão de contribuinte a efectuar nos termos da informação constante do Comprovativo de Activação enviado para o endereço de e-mail do TITULAR pelo serviço ViaCTT.*
- 2.2. Após activação com sucesso da Caixa Postal Electrónica será enviado para a Caixa Postal Electrónica um código alfa numérico, designado por Chave de Segurança.*
- 2.3. O TITULAR deverá manter em seu poder, em local seguro e fora do alcance de outros, a referida Chave de Segurança, a qual lhe permitirá, recuperar a sua password em caso de esquecimento ou perda.*
- 2.4. O acesso ao serviço ViaCTT e a utilização das facilidades por este disponibilizadas depende da identificação do TITULAR, mediante a introdução no local próprio do sítio web www.viactt.pt do Utilizador (username) escolhido por si, e da respectiva password.*
- 2.5. Os CTT – Correios de Portugal podem sujeitar a utilização de certas funções do serviço ViaCTT a condições e instruções especiais, que comunicarão ao TITULAR no local próprio do sítio web www.viactt.pt, devendo o TITULAR lê-las e aceitá-las previamente para poder usar essas funções.*
- 2.6. A prestação do serviço ViaCTT dependerá sempre da recepção pelos CTT – Correios de Portugal da informação necessária, da parte dos Remetentes ou do TITULAR, conforme for o caso.*
- 2.7. O TITULAR deverá utilizar o serviço ViaCTT em conformidade com as disposições legais e regulamentares em vigor e somente para uso próprio, não podendo este ser cedido a terceiros. Designadamente, o TITULAR não deverá agir de modo a perturbar o funcionamento normal do serviço ViaCTT, não podendo usá-lo de modo que cause ou possa causar perturbação ou dano a terceiros ou por qualquer forma possa perturbar, afectar, danificar ou de algum modo constituir ameaça para o funcionamento do Serviço.*

- 2.8. O TITULAR é responsável pela utilização do serviço, a qual, ainda que efectuada por terceiros, com ou sem autorização do TITULAR, se presume, para todos os efeitos contratuais e legais, efectuada por este.
- 2.9. O TITULAR é responsável pela atempada leitura de uma qualquer mensagem e/ou documento na sua Caixa Postal Electrónica, por forma a praticar em tempo devido qualquer acto resultante de uma sua obrigação para com o Remetente da mensagem e/ou documento.
- 2.10. O TITULAR deve conservar confidenciais os seus dados: Utilizador, Password e Chave de Segurança. No caso do TITULAR tomar conhecimento de que algum destes foi obtido por outra pessoa ou que está a ser objecto de uso não autorizado por algum terceiro, deve modificá-lo(s) de modo a restabelecer a confidencialidade do acesso à sua Caixa Postal Electrónica ViaCTT.
- 2.11. Todos os registos informáticos de actos praticados através de uma Caixa Postal Electrónica ViaCTT mediante o uso do Nome de Utilizador e Chave de Segurança do respectivo TITULAR têm o valor de documentos escritos e assinados por este, que será considerado o respectivo autor e por eles considerado responsável. Se o TITULAR for uma pessoa colectiva, esta será considerada como autora e responsável pelos actos praticados através do serviço ViaCTT mediante o uso do Nome de Utilizador e Chave de Segurança do respectivo representante identificado no Formulário do Pedido de Registo.”;

- k) As liquidações referidas não foram emitidas em nome da Requerente;
- l) As liquidações referidas não foram remetidas para o domicílio fiscal, endereço postal ou endereço electrónico, da Requerente;
- m) A B... já não existia à data das liquidações;
- n) As liquidações foram dirigidas ao representante desta sociedade...;
- o) Em 16-07-2014, a Requerente procedeu ao pagamento das quantias da referida liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios;

- p) Em 29-08-2014, a Requerente procedeu ao pagamento das quantias relativas as restantes liquidações;
- q) Em 06-10-2014, a Requerente requereu à Autoridade Tributária e Aduaneira a rectificação das liquidações referidas, pedindo a devolução do valor indevidamente pago e a correcta notificação daquelas liquidações, nos termos que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, dizendo, além do mais, o seguinte:

A..., S.A., contribuinte n.º..., com sede na Avenida..., Lote..., ... -... Lisboa, tendo verificado a ocorrência de lapsos na sequência das liquidações adicionais à sociedade extinta B..., S.A., ex-contribuinte n.º..., vem requerer a rectificação das notificações dessas liquidações e, conseqüentemente, a devolução das quantias por si indevidamente pagas, o que faz nos termos e com os fundamentos seguintes:

1. A AT notificou a sociedade extinta B... (acima identificada) de liquidações adicionais de imposto referente aos exercícios de 2010 e 2011, num valor total de € 442.015,64, o que fez através da Caixa Postal Electrónica (serviço vulgarmente denominado por Via CTT) daquela sociedade.

2. Em concreto, notificou essa sociedade extinta das seguintes liquidações adicionais:

- Liq. n.ºs ...(IRC e juros compensatórios de 2010) e respectivo acerto de contas n.º 2014 ... com o valor a pagar de € 200.602,43 (doc. n.º 1); e,*
- Liq. n.º ... (IVA do período 2010/11) no valor de € 84.000,00 (doc. n.º 2); liq. n.º ... (IVA do período 2011/10) no valor de € 11.018,96 (doc. n.º 3); liq. n.º ...(IVA do período 2011/06) no valor de € 132.131,31 (doc. n.º 4); e liq. n.º ... (IVA do período 2011/06) no valor de € 14.262,94 (doc. n.º 5).*

3. A referida sociedade B... pertenceu ao Grupo A..., sendo detida maioritariamente pela ora Requerente, tendo sido alienada ao Grupo C...em 2013 ano em que a mesma foi extinta por incorporação, mediante operação de fusão, na sociedade D..., SA, contribuinte n.º....

4. A extinção da B... por fusão foi precedida da cessação da sua actividade passando o seu património, direitos e obrigações, a fazer parte da D..., SA, tal como dispõe a lei.

5. Situação comunicada à AT e totalmente pública, tal como decorre do registo comercial.

6. Nessa medida, e a partir da sua extinção, por fusão, as notificações, da AT relativamente à B...deveriam passar a ser todas feitas na entidade que a incorporou, tal como, aliás, o foram no âmbito dos processos de inspecção que conduziram às liquidações adicionais identificadas.

7. O facto da notificação das liquidações não ter sido efectuada nos termos da lei provocou que a funcionária afecta à correspondência do Grupo A... tivesse conhecimento das liquidações acima identificadas, pelo que, conforme era procedimento interno, reencaminhou-as para o departamento de pagamentos que acabaria por pagar as liquidações, como se comprova pela certificação de pagamento aposta nos docs. n.ºs 1 a 5 em anexo.

Atentos os manifestos lapsos, nomeadamente no que respeita à indevida notificação das liquidações na esfera da sociedade extinta – sendo liquidações referentes à B...não poderiam, contudo, terem sido notificadas em 2014 a essa sociedade nessa data extinta, impondo a lei a sua notificação à sociedade que a incorporou (D..., S,A.) – requer-se a V. Exa. a respectiva rectificação, procedendo-se:

(i) À devolução do valor indevidamente pago pela ora Requerente no montante de € 442.015,64 (docs. 1 a 5 em anexo); e,

(ii) À correcta notificação das liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios acima identificadas e juntas em anexo ao Grupo C...

r) Em 05-12-2014, a Requerente exerceu o direito de audição, no procedimento instaurado para apreciação do pedido referido na alínea anterior, nos termos que constam do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

1. *O projecto de decisão contido no Despacho de V.Ex.^a de 14 de Novembro de 2014 adere, por concordância, às conclusões propostas pela Informação n.ºs .../2014 (proc. .../2014F) no sentido de Indeferir o pedido apresentado pela Requerente solicitando a rectificação da notificação de liquidações adicionais alegadamente feitas à «B... » e à devolução das importâncias indevidamente pagas pela ora Requerente.*
2. *Sucede que, tal informação negligenciou em absoluto o facto de, no momento da alegada notificação das liquidações cuja rectificação se solicitou, a sociedade B...já se encontrar extinta como, de resto, resulta do teor da certidão permanente (doc. n.º 2).*
3. *Efectivamente, em momento algum tal informação e, nessa medida o próprio Despacho de V.Ex.^a, retira consequências do facto da sociedade B...ter sido extinta meses antes do envio das liquidações pela AT para a respectiva caixa de correio electrónico.*
4. *Isto apesar de a referida Informação n.º .../2014, logo no seu ponto 2. (p. 2/7), confirmar conhecer a própria data da extinção da sociedade B...!*
5. *De facto, essa empresa havia sido vendida ao Grupo C...e este grupo Incorporou o património universal dessa empresa na sociedade D..., SA' por fusão por incorporação (doe. n.º 2), pelo que a pretender proceder-se a essa notificação de liquidações adicionais tal deveria ter ocorrido junto da empresa que sucedeu àquela entidade extinta, tal como decorre da lei.*
6. *Todavia, de forma totalmente Incongruente, logo no ponto seguinte, ou seja no ponto 3. (p. 2/7), conclui a mesma Informação que a sociedade B...«foi notificada, por comunicação electrónica viactt das seguintes liquidações adicionais» em «21.05.2014» e «12.06.2014».*
7. *Ou seja, é a própria Informação em que assenta o Despacho de V.EX.S a confirmar que a notificação das liquidações não foi efectuada nos termos da lei, posto que assevera e confessa que as liquidações foram remetidas em meados de 2014 para uma sociedade que se extinguiu ainda em 2013!*
8. *Foi por ter-se percebido da existência dessa desconformidade da notificação das liquidações que a Requerente, no seu pedido inicial, referiu que as*

notificações da AT relativamente à B...deveriam, depois da sua extinção por fusão, ter passado a serem feitas na entidade que as Incorporou! tal como dita a Lei e confirma a jurisprudência Superior (por todos, vide Ac. STA no processo n.º 024558 de 14 de Maio de 2000).

9. Como resulta evidente e é bem sabido, não se remetem — nem são válidas! — notificações a entidades extintas (como também não se remete notificações para pessoas singulares falecidas) ainda que por ViaCTT... Mas foi precisamente isso que fez a AT e que reconhece a Informação n.º .../2014, a qual chega mesmo a reforçar e enfatizar esse facto (doc. n.º 1).

10. Num ponto, contudo, concorda-se com o teor da Informação: nos termos e condições do serviço ViaCTT «o TITULAR é responsável pelo serviço»... Sucede que, como é evidente(!), a B...foi titular da caixa electrónica apenas até à sua extinção;² depois da sua extinção deixou, naturalmente, de ser titular dessa caixa e de tudo o mais...

11. Pelo que é inconcebível que a informação insista na presunção da notificação da B...num momento em que esta sociedade já não existia (tinha sido extinta no exercício anterior)!!

12. Para a Informação n.º .../2014 tudo se resume à frase atribuída a Vítor Hugo que «morrer não é acabar, é a suprema manhã»; mas, como é evidente, o escritor francês não se referia ao Direito, muito menos ao Direito Fiscal!

13. Por outro lado, quanto ao pagamento efectuado, a Informação refere que não se fez prova de que foi o Grupo A... a efectuar o pagamento das liquidações em causa. Nessa medida, e para que nenhuma dúvida se mantenha (a AT, de resto, já confirmou o pagamento das liquidações), procede-se à junção dos documentos a atestar esse pagamento pela A...— cfr. 2 cheques: um relativo às liquidações de IVA no montante de 241.413,21 EUR, outro relativo à liquidação de IRC no montante de 200.602,43 EUR como doc. n.º 3.

14. Dispõe ainda a Informação n.º .../2014, no ponto 22. (p. 5/7) que a Requerente não tem um Interesse legalmente protegido para poder apresentar o presente pedido de rectificação de notificação das liquidações e reembolso do

valor pago em erro, invocando que quem foi notificado foi a B...e ignorando o pedido formulado pela Requerente.

15. Basicamente, é 'uma desconversa'... Ignora-se o que a Requerente explicou e evidenciou com clareza (tanto a título pessoal – reunião tida na UGC — como por escrito no pedido que originou este procedimento) e reafirma-se cegamente 'não, porque não'...

16. Todavia, não se pode deixar de insistir que a AT não efectuou a notificação das liquidações de acordo com a lei, posto que em 2014 a B...já não existia e, nessa medida, qualquer liquidação referente a essa empresa teria de ser notificada na esfera da sociedade que a incorporou, o que não sucedeu.

17. Em segundo lugar, o Interesse da Requerente resulta, de forma inequívoca até, do facto de ter efectuado o pagamento de liquidações adicionais de Imposto, e, sobretudo, de o ter feito em erro ou, seja com a sua vontade viciada.

18. Vício da vontade que resultou, aliás, do facto da notificação das liquidações não ter sido efectuada nos termos da lei e a funcionária afecta à correspondência do Grupo A...ter, conforme era procedimento interno, reencaminhado automaticamente as liquidações que recebeu Incorrecta e indevidamente para o departamento de pagamentos.

19. Acresce que não se pode pretender in casu que quem teria legitimidade seria apenas a sociedade que Incorporou a B..., posto que o problema em apreço decorre precisamente do facto de não ter sido esta a entidade a ser notificada das liquidações, apesar da Lei e a Jurisprudência disporem nesse sentido.

20. Aliás, como a jurisprudência superior tem consagrado, ter interesse legalmente protegido em matéria tributária significa «ser titular de um interesse susceptível de justificar a intervenção no procedimento tributário, quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que directamente lhes disserem respeito (arte 267º n.º 5

da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão directa na sua esfera jurídica».

21. Como se constata e é manifesto, a Requerente tem interesse na rectificação da notificação das liquidações porque pretende retirar para a sua esfera jurídica (interesse pessoal) um resultado específico (Interesse directo! – o reembolso do valor pago em erro induzido indevidamente por acção e comportamento da AT (ie., notificação incorrecta) – que não é contrário à lei (interesse legítimo).

22. O que se vem dizendo reforça, por isso mesmo, a necessidade de se substituir ou, pelo menos, rever a referida Informação e o subsequente Despacho de V.Ex.a no que respeita à devolução dos montantes pagos pela Requerente.

23. Refere a Informação que a «actuação [da Requerente] encontraria cabimento na legislação tributária em vigor», mais concretamente no artigo 41.s da LGT; cabe desde já descodificar que, por actuação da Requerente a informação quer-se referir ao pagamento das liquidações efectuado em erro... a única actuação que a Requerente fez foi pagar, mas incorrendo em vício da vontade, liquidações cuja notificação não foi feita nos termos da lei.

24. Efectivamente, não existem dúvidas sobre a possibilidade do pagamento das dívidas tributária por terceiro que resulta do n.º 1 do artigo 41.º da LGT; sucede que tal norma encontra-se redigida no sentido de ser expressa a possibilidade de um terceiro poder efectuar o pagamento de forma consciente, ficando, por isso, sub-rogado em direitos nos termos do n.º 2 daquele artigo 41.º da LGT.

25. Mas, como ficou patente do que se vem alegando, a Requerente apenas efectuou o pagamento no pressuposto errado de que a notificação das liquidações adicionais estava e era correcta e que competia à A...pagá-las.

26. De facto, tal já se alegou e resulta manifesto dos factos (incontroversos, de resto) acima expostos, para a formação de tal convicção errónea foi determinante a notificação das liquidações pela AT efectuada em termos que não os legais, nomeadamente e como tantas vezes já se referiu, remetendo

liquidações para a caixa electrónica de uma sociedade extinta e que não pertencia sequer ao Grupo A... desde 2013

27. Razão pela qual se pediu, com base na lei, que a AT procedesse (i) à notificação das liquidações adicionais à entidade que sucedeu à B..., e (ii) à devolução do valor indevidamente pago pela ora Requerente.

28. Sendo certo que estamos perante uma situação em tudo semelhante ao 'cumprimento de obrigação alheia na convicção de que é própria', tal como prevista no artigo 477.º do Código Civil, não se hesitando nesse compêndio a consagrar a solução do direito de repetição através do reembolso das quantias pagas por erro desculpável, tal como sucede in casu.

Atento o exposto neste exercício de audição, que demonstram a Indevida notificação das liquidações na esfera da sociedade extinta B..., e os documentos ora juntos, requer-se a V.Ex.s. a reapreciação e alteração da Informação n.º .../2014, passando esta a propor o deferimento do pedido efectuado pela Requerente com o respectivo Despacho de concordância de V.Ex.s, a fim de se proceder:

(i) À devolução do valor indevidamente pago pela ora Requerente no montante de €442.015,64 (doc. n.º 3); e,

(li) À correcta notificação das liquidações adicionais de Imposto e juros compensatórios identificadas e juntas em anexo no pedido de rectificação à entidade que sucedeu à B....

- s) O pedido referido na alínea anterior foi indeferido por despacho do Senhor Director de Serviços, de 24-11-2014, que manifestou concordância com a informação n.º .../2014, que consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

II – Do PEDIDO

6. Alega a Requerente que as notificações da AT relativamente à B...deveriam passar a ser feitas na entidade que a incorporou;

7. Mais refere, que o facto de a notificação das liquidações não ter sido efectuada nos termos da lei provocou que a funcionária afecta à

correspondência do Grupo A... tivesse conhecimento das referidas liquidações, pelo que, as reencaminhou para o departamento de pagamentos que as pagou;

8. Conclui requerendo a devolução do valor por si indevidamente pago, no montante de € 442.015,64 e a correcta notificação das liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios;

APRECIAÇÃO DO PEDIDO

Compulsados os autos, há que distinguir entre o pedido de repetição da notificação das liquidações adicionais e o pedido de devolução do montante pago.

A) Do pedido de rectificação das notificações das liquidações de imposto e juros compensatórios

9. As liquidações cuja notificação a Requerente põe em causa surgiram na sequência de acções inspectivas efectuadas em 2013 e 2014, à B..., S.A, relativamente aos períodos 2010 e 2011;

10. Coloca-se, quanto a este pedido de rectificação de notificação, a nosso ver, uma questão de legitimidade por parte da A..., S.A.

11. Dita o artº 63º da LGT que têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem Interesse legalmente protegido."

12. Preceito este também plasmado no art. 9º do CPPT quando determina:

"1 – Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.

2-A legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal.

3 – A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários.

4 – Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública."

13. Ora, a Requerente quer pôr em causa as notificações que a AT efectuou à B..., a qual, à data em que ocorreram, em 21.05.2014 e 12.06.2013 já não lhe pertencia, uma vez que foi alienada pela própria Requerente em 22.01.2013.

14. Ora, a A..., S.A. não é sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

15. A relação jurídico-tributária, definida no n.º 2 do art. 1.º da LGT, além da administração tributária, abarca diferentes espécies de sujeito passivo.

16. Em primeira linha surge o sujeito passivo directo que, nas palavras do Prof. Casalta Nabais, «é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto», ou seja, descendo ao caso concreto, é a A..., S.A.

17. Em segundo lugar, está a figura do sujeito passivo indirecto, que, sem ter uma relação pessoal e directa com o facto tributário, vai ainda assim, ser chamado, por outros motivos, ao cumprimento de obrigações tributárias, geralmente relacionadas com outros.

18. No âmbito do sujeito passivo indirecto, existem três categorias diferentes: os substitutos tributários, os sucessores tributários e os responsáveis tributários.

19. E a Requerente não configura nenhuma destas categorias, pelo que não tem legitimidade para ser considerada sujeito passivo da relação tributária.

20. A Requerente é que veio agora tentar imiscuir-se, por sua iniciativa, no procedimento que não lhe diz respeito e em relação ao qual não foi chamada a intervir.

21. Porém, além dos sujeitos passivos, também tem legitimidade quem prove ter interesse legalmente protegido.

22. Não só não se vislumbra, do decorrente dos autos, qual o interesse da Requerente nas notificações que a AT efectuou à B..., como aquela não faz qualquer prova no que a isso se refere.

23. *Aparentemente, não fosse a alegação da Requerente, no sentido de a sua funcionária ter acedido inadvertidamente à caixa postal electrónica da B..., empresa com a qual não tinha, à data, qualquer relação, a A..., S.A. não teria qualquer ponto de contacto com a relação jurídico-tributária subjacente.*

24. *Além do mais, determinam os próprios termos e condições do serviço ViaCTT, publicamente acessível através do endereço electrónico <http://www.viactt.pt/website/termos-condicoes.html>, no seu ponto 2.8, que "O TITULAR é responsável pela utilização do serviço, a qual, ainda que efectuada por terceiros, com ou sem autorização do TITULAR, se presume, para todos os efeitos contratuais e legais, efectuada por este", pelo que, a presunção é a de que foi a B...a abrir a notificação remetida pela AT, excluindo, assim e uma vez mais, o alegado interesse que a Requerente tem na relação jurídico-tributária que tenta questionar.*

25. *Pelo exposto, conclui-se que, quanto ao pedido de rectificação das notificações das liquidações de imposto e juros compensatórios, nos termos do art 65º da LGT e 9º do CPPT, a Requerente carece de legitimidade para o fazer, pelo que nos absteremos de apreciação sobre a questão material subjacente a esta parte do pedido.*

B) Quanto ao pedido de devolução do valor por si indevidamente pago

26. *Pretende ainda a Requerente a devolução do valor indevidamente pago, no montante de €442.015,64.*

27. *Não se vislumbra como a sua pretensão possa proceder.*

28. *Em primeira linha, porque a Requerente não faz qualquer prova de que efectivamente foi ela a pagar o tributo.*

29. *Junta, com as alegações, a demonstração de acerto de contas de IRC, as liquidações adicionais de IVA e correspondentes liquidações de juros compensatórios, já identificadas no ponto 3. da presente informação, todas elas com o selo comprovativo de pagamento aposto na face.*

30. *No entanto, nada nessa documentação prova que foi a Requerente a efectivar o pagamento dos tributos ao balcão do Serviço de Finanças, provando*

apenas que tal pagamento já se encontra efectuado, facto que a AT já conhecia e não contesta.

31. Mesmo que, por mera hipótese académica, a Requerente fizesse prova de tal, a sua actuação encontraria cabimento da legislação tributária em vigor.

Vejamos,

32. Nos termos do art. 41º da LGT "O pagamento das dívidas tributárias pode ser realizado pelo devedor ou por terceiro."

33. Mais refere no seu nº 2 que "O terceiro que proceda ao pagamento das dívidas tributárias após o termo do prazo do pagamento voluntário fica sub-rogado nos direitos da administração tributária, desde que tenha previamente requerido a declaração de sub-rogação e obtida autorização do devedor ou prove interesse legítimo."

34. A Requerente, no âmbito da hipótese académica, efectuou o pagamento dentro do prazo do pagamento voluntário, pelo que não pode recorrer ao nº 2 do preceito supra referido.

35. Assim, há que considerar que, mesmo a Requerente fazendo prova do pagamento das liquidações, tal actuação só poderia ser aceite e considerada legal.

36. Pelo exposto, e nos termos do nº 1 do art. 41 da LGT, haverá que improceder o pedido de devolução dos montantes alegadamente pagos pela Requerente.

III-Conclusão

Face ao que antecede, e salvo melhor opinião, oferece-nos extrair as seguintes conclusões:

a) A Requerente carece de legitimidade para o pedido de rectificação das notificações das liquidações de imposto e juros compensatórios;

b) A Requerente não prova que foi ela a pagar os montantes liquidados;

c) Mesmo que provasse, o pagamento efectuado pela Requerente encontra-se previsto no art. 41º da LGT, pelo que seria considerado legítimo.

IV – Proposta

Termos em que deverá ser INDEFERIDO o pedido da Requerente, para o que, obtendo esta informação acolhimento superior, se propõe a notificação da Requerente para, nos termos do art. 60º da LGT, vir exercer o seu Direito de Audição, assim como a notificação da Unidade dos Grandes Contribuintes, a fim de lhe dar conhecimento do presente projecto de decisão.

- t) A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão referida na alínea anterior, que foi indeferido por despacho de 20-01-2015, proferido pela Senhora Subdirectora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- u) O despacho de indeferimento do recurso hierárquico manifestou concordância com uma informação que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Em sede de direito de audição, vem, sucintamente, o sujeito passivo alegar:

- 1. O projecto de decisão negligenciou o facto de, no momento da alegada notificação das liquidações, a sociedade B... já se encontrar extinta, não retirando daí qualquer consequência;*
- 2. É a própria informação a confirmar que a notificação das liquidações não foi efectuada nos termos da lei;*
- 3. Foi por ter-se apercebido da desconformidade da notificação das liquidações que a Requerente referiu que estas deveriam, depois da extinção por fusão da B..., ter passado a ser feitas na entidade que as incorporou;*
- 4. Por outro lado, procede-se à junção dos documentos a atestar o pagamento das liquidações por parte da A... – dois cheques: um relativo às liquidações de IVA, no montante de € 241.413,21, outro relativo à liquidação de IRC, no montante de € 200.602,43;*
- 5. Não se pode deixar de Insistir que a AT não efectuou a notificação das liquidações de acordo com a lei, posto que em 2014 a B... já não existia e, nessa medida, qualquer liquidação referente a essa empresa teria de ser notificada na esfera da sociedade que a Incorporou, o que não sucedeu;*

6. O Interesse da Requerente resulta do facto de ter efectuado o pagamento de liquidações adicionais de imposto, e de o ter feito em erro, vício de vontade que resultou do facto da notificação não ter sido efectuada nos termos da lei e a funcionária afecta à correspondência do Grupo A...ter, conforme era procedimento Interno, reencaminhado automaticamente as liquidações que recebeu Incorrecta e indevidamente para o departamento de pagamentos;

7. A Requerente tem interesse na rectificação da notificação das liquidações porque pretende retirar para a sua esfera jurídica um resultado específico que não é contrário à lei;

8. Não existem dúvidas da possibilidade do pagamento das dívidas tributárias por terceiro, no entanto tal norma encontra-se redigida no sentido de ser expressa a possibilidade de um terceiro poder efectuar o pagamento de forma consciente, ficando sub-rogado em direitos;

9. Mas a Requerente apenas efectuou o pagamento no pressuposto errado de que a notificação das liquidações adicionais estava correcta e que competia à A... pagá-las;

10. Estamos perante uma situação em tudo semelhante ao “cumprimento de obrigação alheia na convicção que é própria”, tal como prevista no art. 477º do Código Civil, consagrando-se a solução do direito de repetição através do reembolso das quantias pagas por erro desculpável;

11. Conclui as suas alegações requerendo a devolução do valor indevidamente pago, no montante de € 442.015,64 e a correcta notificação das liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios.

AUDIÇÃO PRÉVIA

Diferenciando o pedido de rectificação das notificações das liquidações de Imposto e juros compensatórios do pedido de devolução dos valores, alegadamente, indevidamente pagos pela Requerente, procederemos à apreciação das alegações desta, em sede de direito de audição:

A) Do pedido de rectificação das notificações das liquidações de imposto e juros compensatórios

Vem, quanto a esta matéria, a Requerente reiterar o já afirmado, aquando do pedido Inicial, apenas acrescentando que é a própria informação a confirmar que a notificação das liquidações não foi efectuada nos termos da lei e que o seu interesse legalmente protegido resulta do facto de ter efectuado, em erro, o pagamento de liquidações adicionais de imposto.

Em resposta ao já argumentado anteriormente, remetemos para a informação nº .../2014 de 14.11.2014, no sentido da falta de legitimidade por parte da Requerente para efectuar tal pedido de rectificação.

Quanto ao alegado ex novo, é de referir que a mencionada informação em lado algum se pronuncia sobre qualquer vício que, por mera hipótese académica, as notificações postas em causa pudessem, alegadamente, padecer.

No que toca ao seu interesse legalmente protegido, vem de facto a Requerente fazer prova do pagamento de tais liquidações, através da junção de fotocópias de cheques do Banco ..., com os nºs....7 e....9, emitidos em nome do ..., E.P.E., no valor, respectivamente, de €241.413,21 e €200.602,43.

No entanto, e tal como já foi afirmado na informação supra referida, tal pagamento, efectuado por terceiros, é admissível nos termos do art. 41º da LGT, não o legitimando, em consequência, a imiscuir-se na relação Jurídico tributária alheia, no que toca às notificações efectuadas pela AT ao sujeito passivo da relação controvertida e, no caso, obrigado tributário.

Reitera-se que a Requerente nunca teve a obrigação legal de proceder ao pagamento de liquidações efectuadas à B..., SA, nem antes nem depois da sua alienação, pelo que, acrescentando o facto de aquela não poder desconhecer que tal sociedade já não lhe pertencia, – por ser de conhecimento público, não só porque foi a própria que a alienou como também em resultado Certidão Permanente da B..., – o alegado erro em que incorreu não passa de uma negligência grosseira da sua parte.

B) Do pedido de devolução do valor por si indevidamente pago

Tal como supra referido, a Requerente vem ora juntar prova do pagamento das liquidações, renovando as alegações já feitas anteriormente e acrescentando

estarmos perante uma situação semelhante ao "cumprimento de obrigação alheia na convicção de que é própria", prevista no art. 477º do Código Civil.

Quanto ao alegado, remetemos para a informação n.º .../2014 de 14.11.2014, sobre a admissibilidade de pagamento de tributos por terceiros, prevista no art. 41º da LGT.

Não pode a Requerente vir dizer que procedeu ao pagamento de tais liquidações na convicção de que era essa a sua obrigação, pois tal pressuposto nunca existiu, uma vez que, reiteramos, aquela nunca foi obrigada tributária na relação jurídico tributária existente entre a AT e a B....

No que toca ao preceito do Código Civil, teria a Requerente de, nos termos do art. 74º da LGT, fazer prova do preenchimento dos requisitos nele patente, o que não fez.

PROPOSTA

Termos em que entendemos ser de INDEFERIR o presente requerimento de rectificação de notificações de liquidações adicionais, efectuadas à B..., S.A., e devolução das quantias por si indevidamente pagas.

- v) A Autoridade Tributária e Aduaneira notificou o despacho de indeferimento do recurso hierárquico à Requerente através do ofício que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

“Tendo por referência o pedido apresentado em 06.10.2014, junto se envia fotocópia da nossa informação n.º .../2015 de 08.01.2015, com despacho da Senhora Subdiretora-Geral, datado de 20.01.2015.

Oeste despacho poderão deduzir impugnação judicial a apresentar no Tribunal Tributário de Lisboa ou no Serviço de Finanças de Lisboa – ..., nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 76.º e do artigo 103.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), no prazo de 90 dias a contar da data da assinatura do aviso de recepção [artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT], bem como requerer ao CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, no mesmo prazo, a constituição de tribunal arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 10.º do

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março”.

w) Em 23-04-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.1. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

3. Matéria de direito

3.1. Excepção da incompetência material do tribunal arbitral e da inidoneidade do meio processual

Apreciar-se-ão em conjunto as excepções, por haver relação entre as questões colocadas, já que a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD está delimitada em função da sua alternatividade em relação ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

3.1.1. Posições das Partes

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a excepção da incompetência, pelas seguintes razões, em suma:

– a Requerente deduziu pedido de declaração de ilegalidade e de anulação de uma decisão de indeferimento, que não aprecia a legalidade de qualquer acto de

liquidação de tributos ou de qualquer outro acto que se encontre integrado na competência material dos Tribunais Arbitrais;

- essa apreciação inexistiu uma vez que a Requerente não imputou qualquer vício às liquidações emitidas em nome da “B..., S.A.”, nem o fez, agora, em sede de pronúncia arbitral;
- o pedido formulado pela Requerente dirige-se à anulação de uma decisão proferida pela Senhora Subdirectora-Geral da Área da Cobrança da AT no âmbito do pedido de rectificação das notificações das liquidações emitidas em nome da “B..., S.A.”;
- a decisão proferida no âmbito do pedido de rectificação apresentado pela Requerente não consubstancia um acto de liquidação de tributos, um acto de autoliquidação, um acto de retenção na fonte, nem um acto de pagamento por conta.
- a decisão que a Requerente pretende ver anulada também não corresponde a um acto de fixação da matéria tributável, a um acto de determinação da matéria colectável, nem a um acto de fixação de valores patrimoniais;
- o pedido formulado pela Requerente encontra-se fora do âmbito material da arbitragem tributária e do âmbito de vinculação nos termos moldados pelo legislador.

A Requerente respondeu, nas alegações, dizendo, em suma, o seguinte, no que releva para apreciar a excepção:

- foi a AT que declarou que a apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral era um dos meios de reacção ao indeferimento da pretensão da Requerente ora sub judice, indicando o prazo para o efeito e desde logo esclarecendo que aquele devia ser concretizado junto do CAAD;
- no momento em que enviou esta notificação à Requerente a AT não ignorava a sua pretensão, conhecia a natureza, o sentido e o fim do pedido da Requerente e, presume a Requerente, que de boa fé entendeu que a via arbitral era um dos meios adequados para a Requerente fazer valer os seus direitos;

- parece, deste modo, que a Requerente presumiu mal a boa fé da AT que dá o dito por não dito e, em absoluta contradição com o que entendeu anteriormente, visa a evitar a sindicância arbitral de decisão que muito prejudicou a Requerente e que esta não tem dúvidas se mostra, a todos os títulos, ilegal;
- a conduta da AT é claramente reprovável e terá de ser censurada por ser reveladora de má fé (má fé essa já presente no procedimento administrativo) e conduzir, nesse hipotético cenário, a atrasos e custos totalmente desnecessários para a realização da justiça;
- na circunstância de o Tribunal Arbitral se considerar incompetente, apenas a AT poderá ser condenada nas custas do processo na medida em que foi esta que deu azo ao mesmo, tendo a Requerente apenas seguido, de boa fé, o que foi pela AT indicado; sendo que, em rigor, ainda deveria ser aquela condenada ao pagamento de uma sanção pecuniária para atenuar as perdas com a mora e os custos acrescidos com esta acção pelo que, a proceder a excepção, requer para todos os efeitos legais seja arbitrada e fixada num valor não inferior a € 15.000;
- a Requerente esclareceu que o pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitrais tinha por objecto o acto de indeferimento de «recurso hierárquico» que lhe foi notificado pela AT e ainda as liquidações de IRC e IVA que àquele indeferimento estavam subjacentes, actos que pretende que sejam declarados ilegais;
- foi alegado que as liquidações padecem de vícios que terão de conduzir à declaração da respectiva ilegalidade;
- as liquidações de imposto em causa padecem de vício de forma e procedimental;
- a notificação das liquidações foi irregular, podendo a ilegalidade ser declarada pelo Tribunal Arbitral;
- algumas das liquidações referem-se ao exercício de 2010 pelo que caducou o direito de liquidação por falta de notificação ao sujeito passivo, seu representante ou sucessor;
- o Tribunal Arbitral pode também ordenar o reembolso do que foi pago indevidamente e condenar no pagamento de juros indemnizatórios.

3.1.2. Decisão das questões da incompetência e da inidoneidade do meio processual quanto ao pedido de apreciação da legalidade e anulação da decisão do recurso hierárquico

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

Para além da apreciação directa da legalidade de actos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar actos de segundo ou terceiro grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações gratuitas) e à «*decisão do recurso hierárquico*».

Na verdade, o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos **n.ºs 1 e 2** do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação gratuita, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD *todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial*, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT.

Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua «*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*» (n.º 2).

Mas, este mesmo argumento que se extrai da autorização legislativa conduz à conclusão de que estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial ou a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o «*sistema fiscal*», inclusivamente as «*garantias dos contribuintes*» [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] (¹), e sobre a «*organização e competência dos tribunais*» [art. 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], não pode o referido art. 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (art. 112.º, n.º 2, da CRP), ser interpretado como atribuindo

¹ (¹) Embora no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, em que se define a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do n.º 2 do art. 103.º da mesma, em que se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva, como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional.

A título de exemplo, indicam-se neste sentido, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 29/83, de 21-12-1983, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 338, página 201 (especialmente, páginas 204-205);
- n.º 290/86, de 29-10-1986, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 8.º volume, página 421 (especialmente, páginas 423-424);
- n.º 205/87, de 17-6-1987, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 9.º volume, página 209 (especialmente páginas 221-222);
- n.º 461/87, de 16-12-1987, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 372, página 180 (especialmente página 197);
- n.º 321/89, de 29-3-1989, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 385, página 265 (especialmente página 281).

O Tribunal Constitucional tem entendido também que a reserva de competência legislativa da Assembleia da República compreende tudo o que seja matéria legislativa e não apenas as restrições de

aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de actos, para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Assim, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral torna-se necessário apurar se a legalidade do acto de indeferimento do recurso hierárquico podia ou não ser apreciada, num tribunal tributário, através de processo de impugnação judicial ou acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

O acto de indeferimento do recurso hierárquico constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo art. 120.º do CPA [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no art. 2.º, alínea d), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT e vigente à data em que foi proferido o despacho de indeferimento do recurso hierárquico], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

Por outro lado, trata-se de um acto em matéria tributária, pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário.

Assim, aquele acto de indeferimento do recurso hierárquico constitui um «*acto administrativo em matéria tributária*».

Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos *comportem* ou *não comportem* a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação. (²)

Eventualmente, como excepção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art. 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a

direitos (neste sentido, pode ver-se o acórdão n.º 161/99, de 10-3-99, processo n.º 813/98, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 81).

² (¹) No conceito de «*liquidação*», em sentido lato, englobam-se todos os actos que se reconduzem a aplicação de uma taxa a uma determinada matéria colectável e, por isso, também os actos de retenção na fonte (para além dos de autoliquidação e pagamento por conta, que não interessam para a decisão do presente processo).

impugnação judicial é sempre utilizável. (³) Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos. (⁴)

Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial.

À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial, os actos proferidos em procedimentos de recurso hierárquico interpostos de actos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial ***quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de autoliquidação***. Se o acto de indeferimento do recurso hierárquico de acto de autoliquidação não comporta a apreciação da legalidade deste será aplicável a acção administrativa especial para o impugnar. Trata-se de um critério de distinção dos campos de aplicação dos referidos meios processuais de duvidosa justificação, mas o certo é que é o que resulta do teor das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e tem vindo a ser uniformemente adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo. (⁵)

Esta constatação de que há sempre um meio impugnatório processual adequado para impugnar contenciosamente o acto de indeferimento do recurso hierárquico conduz, desde logo, à conclusão de que não se está perante uma situação em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas acções *«apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual*

³ (¹) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 2-4-2009, processo n.º 0125/09.

⁴ (¹) Exemplo de uma situação deste tipo é a do art. 22.º, n.º 13, do CIVA, em que se prevê a utilização do processo de impugnação judicial para impugnar actos de indeferimento de pedidos de reembolso.

⁵ (¹) No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação ser a acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do acto de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, processo n.º 638/03; de 8-10-2003, processo n.º 870/03; de 15-10-2003, processo n.º 1021/03; de 24-3-2004, processo n.º 1588/03, de 6-11-2008, processo n.º 357/08.

Adoptando o entendimento de que o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos de indeferimento de reclamações gratuitas que tenham apreciado a legalidade de actos

for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido» (art. 145.º, n.º 3, do CPPT).

Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, ***apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de recursos hierárquicos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação.***

A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de actos administrativos ***que não comportem*** a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objectos possíveis do processo arbitral tributário «*os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos ***que não comportem*** a apreciação da legalidade de actos de liquidação.

Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral conexas com o conteúdo do acto de indeferimento do recurso hierárquico, depende da análise deste acto.

Examinado a fundamentação da decisão do recurso hierárquico, constata-se que nela se apreciou, em primeiro lugar, o «*pedido de rectificação das notificações das liquidações de imposto e juros compensatórios*» e, depois, o «*pedido de devolução do valor por si indevidamente pago*».

Em nenhum ponto da decisão se faz apreciação de qualquer questão relativa a legalidade das liquidações referidas.

de liquidação, podem ver-se os acórdãos do STA de 15-1-2003, processo n.º 1460/02; de 19-2-2003, processo n.º 1461/02; e de 29-2-2012, processo n.º 441/11.

Por isso, a legalidade da decisão do recurso hierárquico não podia ser apreciada num tribunal tributário em processo de impugnação judicial, mas sim em acção administrativa especial e, conseqüentemente, pelo que se referiu, não pode ser objecto de processo arbitral.

Assim, tem de se concluir que este Tribunal Arbitral não é competente para apreciar a legalidade da decisão do recurso hierárquico e que o processo arbitral não é meio adequado para a sua apreciação.

Fica prejudicado, assim, o conhecimento das questões que a Requerente coloca relativamente a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, designadamente os vícios de falta de fundamentação, de violação do artigo 41.º da LGT e violação do princípio da proporcionalidade.

3.1.3. Decisão das questões da incompetência e da inidoneidade do meio processual quanto ao pedido de apreciação da legalidade dos actos de liquidação

A Requerente não pediu pronúncia arbitral apenas sobre a decisão do recurso hierárquico, pedindo-a também sobre «*actos de liquidação de tributos praticados pelos serviços centrais da AT e assinados pelo Director-Geral daquela Autoridade*» (página 1 do pedido de pronúncia arbitral).

Na parte final do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede que se conclua «*pela declaração de ilegalidade e anulação dos actos praticados pela AT ora em crise*», pelo que tem de se concluir que não pretendeu apenas pronúncia sobre a legalidade da decisão do recurso hierárquico, mas também sobre a legalidade dos actos de liquidação.

E, a competência para apreciar a legalidade de actos deste tipo, insere-se manifestamente nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, definida no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, sendo também inequívoca a adequação do processo arbitral para esse efeito.

Esta competência e adequação não são afastadas pela eventual circunstância, alegada apela Autoridade Tributária e Aduaneira, de o Sujeito Passivo não imputar vícios às liquidações, pois essa imputação ou falta dela têm a ver com a procedência ou não dos

pedidos de declaração de ilegalidade e anulação e não com a competência e o meio adequado para apreciar pedidos desses tipos.

Improcedem, por isso, as excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à apreciação dos pedidos de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações.

3.1.4. Decisão das questões da incompetência e da inidoneidade do meio processual quanto aos pedidos de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*”.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um*

meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que *“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”* deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, quando for consequência da anulação de actos de liquidação.

Por outro lado, como a fixação de juros indemnizatórios derivada da ilegalidade de acto de liquidação pressupõe a existência de uma quantia a reembolsar, tem de se concluir que se insere naquelas competências determinar o pagamento da quantia a reembolsar, que é pressuposto do direito a juros indemnizatórios.

Assim, im procedem as excepções de incompetência e de inidoneidade do meio processual quanto a apreciação dos pedidos de reembolso de quantias e juros indemnizatórios, como consequências de anulação de actos de liquidação.

3.2. Questão da ilegalidade dos actos de liquidação

Antes de mais, é de esclarecer que não são relevantes, para efeito da ilegalidade dos actos de liquidação, as irregularidades que a Requerente imputa às respectivas notificações, pois as notificações são actos exteriores e posteriores às liquidações, cuja irregularidade pode implicar a ineficácia dos actos notificados mas não, a sua ilegalidade. Na verdade, os

actos de liquidação podem ser afectados por ilegalidades próprias e de actos procedimentais anteriores que se neles se repercutam, por serem seus pressupostos, mas não há viabilidade lógica nem jurídica numa inviável repercussão retroactiva de irregularidades posteriores à prática dos actos.

Por outro lado, na apreciação da imputação de vícios às liquidações deverá atender-se apenas ao que a Requerente refere no pedido de pronúncia arbitral, pois é aí que tem de ser feita «a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral» [artigo 10.º, n.º 2, alínea c), do RJAT]. Aliás, trata-se de um corolário do princípio da estabilidade da instância, enunciado no artigo 260.º do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, que estabelece que «citado o réu, a instância deve manter-se a mesma quanto às pessoas, ao pedido e à causa de pedir, salvas as possibilidades de modificação consignadas na lei».

Por outro lado, no caso em apreço, não há qualquer facto que superveniente cujo conhecimento fosse indispensável para a Requerente suscitar os vícios de caducidade do direito de liquidação, preterição do direito de audição prévia e falta de fundamentação das liquidações de que vem falar nas alegações.

Na verdade, de todos estes tipos de vícios, a Requerente apenas alude no pedido de pronúncia arbitral à falta de fundamentação, mas imputa-o à decisão de indeferimento do recurso hierárquico e não às liquidações.

Assim, apenas podem ser fundamento de anulação das liquidações os vícios que sejam imputados às liquidações no pedido de pronúncia arbitral.

Examinando o pedido de pronúncia arbitral, constata-se que os únicos pontos em que se vislumbra a imputação de uma ilegalidade às liquidações são os seguintes:

5. Adiantemos que não se ignora a existência de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que propugna que as sociedades extintas, em particular aquelas que se extinguiram mediante fusão por incorporação noutras sociedades – justamente como aconteceu in casu à B..., como adiante veremos com maior detalhe –, não deixam de poder figurar como sujeitos passivos de imposto no que respeita a factos tributários que tenham ocorrido em data anterior àquela fusão.

6. Sendo que, como a mesma jurisprudência assume, nesses casos a responsabilidade pelo pagamento do imposto cabe à sociedade incorporante, na

medida em que esta, exactamente por efeito da fusão, passou a assumir todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada.

7. Simplesmente, a liquidação de imposto emitida oficiosamente em nome da sociedade incorporada terá de ser concretizada na pessoa do representante que para a mesma tenha sido nomeado aquando da extinção, ou para a sociedade incorporante – embora quer num, quer noutro caso, em nome da sociedade extinta.

8. Ora, não foi isso que a AT fez no caso dos Autos, bem pelo contrário...

9. Resulta da mera leitura das notificações das liquidações em causa que as mesmas, tendo sido emitidas em nome da sociedade extinta – a sociedade B...–, foram dirigidas ao seu representante, o senhor..., sendo a morada indicada naquelas notificações, precisamente a do dito representante e não o (anterior) domicílio fiscal da B....

10. O que bem se compreende, dado que, uma vez extinta, a ...deixou de ter 'domicilio fiscal' nos termos previstos no artigo 19.º da LGT, passando a poder ser encontrada apenas no domicílio fiscal do seu representante ou naquele da sociedade incorporante; até aqui tudo normal...

11. Porém, apesar do que se veio de expor – ou seja, não obstante a AT demonstrar ter conhecimento quer da extinção da B..., quer da identidade do seu representante, o qual identificou mesmo nas notificações das liquidações – a mesma AT decidiu liquidar na esfera da sociedade extinta existente, sem identificar a sociedade que a sucedeu (ie. que a incorporou) e enviando as liquidações para a caixa postal electrónica de um morto (ie., a sociedade B...).

É inequívoco a Requerente não imputa vício ao facto de as liquidações terem sido emitidas em nome da B..., apesar de extinta, dizendo expressamente que, até aí, «*tudo normal*» (artigo 10.º do pedido de pronúncia arbitral).

Assim, o vício estará no facto de que «*a mesma AT decidiu liquidar na esfera da sociedade extinta existente, sem identificar a sociedade que a sucedeu (ie. que a incorporou)*». Na verdade, se a Requerente defende que é normal as liquidações serem emitidas em nome da sociedade extinta e dirigidas ao seu representante (artigo 9.º do

pedido de pronúncia arbitral), será apenas na não identificação na liquidação da sociedade que incorporou que existirá a ilegalidade.

Mas, não há aqui ilegalidade.

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que

- *«a liquidação efectuada em nome da sociedade incorporada é válida, eficaz e susceptível de demandar a responsabilidade pela liquidação pagamento da respectiva dívida pela sociedade incorporante»* (⁶);
- *«a sociedade extinta continua a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respectivo pagamento. Nada na lei impede a AT de efectuar um acto tributário de liquidação de imposto já depois de extinta a pessoa (singular ou colectiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária, ainda que o seu pagamento haja de ser exigido a outrem, que a lei designe como responsáveis pelo pagamento, designadamente os sócios»* (⁷);
- *«a fusão por incorporação, ainda que implique que só sobreviva, com personalidade jurídica própria, a sociedade na qual as demais se incorporam, não tem como consequência, no campo das realidades económicas e empresariais, o desaparecimento das empresas fundidas... Com a fusão por incorporação ocorre uma transformação da sociedade, mas não uma extinção, não decorrendo da integração o seu desaparecimento, mas a sua alteração, ainda que implique a perda de personalidade jurídica»* (⁸);
- *«a sociedade extinta continua, de resto, a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respectivo pagamento. Não implicando o fim da personalidade jurídica de um dado sujeito a extinção dos créditos dos seus credores, nada há na lei que impeça a Administração Fiscal de efectuar um acto tributário de liquidação já depois de extinta a pessoa (singular ou colectiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária»* (⁹);

⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-02-2010, processo n.º 0925/09.

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-12-2014, processo n.º 01433/13.

⁸ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-04-2005, processo n.º 01265/04.

⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-03-2003, processo n.º 01975/02, seguido no acórdão de 23-09-2009, processo n.º 0370/09.

- «do artigo 112.º alínea a) do Código das Sociedades Comerciais não resulta a proibição de liquidação adicional de IRC a sociedade extinta por fusão, nem a da consequente instauração contra ela de execução fiscal tendente à cobrança coerciva daquela dívida, pois que a extinção da sociedade incorporada por fusão não arrasta consigo a extinção das dívidas tributárias cujo facto tributário ocorreu em momento anterior ao registo da fusão nem a impossibilidade de instaurar processo tendente à sua cobrança coerciva; Por essa razão, não é parte ilegítima na execução a sociedade incorporada, como não o é a sociedade incorporante a quem tais dívidas podem ser cobradas pois que para ela se “transmitiram”, seja como sucessora seja como responsável pelo seu pagamento nos termos da lei das sociedades comerciais»⁽¹⁰⁾.

Desta jurisprudência uniforme resulta que não há obstáculo legal a que uma liquidação relativa a um período de actividade de uma sociedade extinta, na sequência de fusão por incorporação, seja efectuada apenas em nome da sociedade extinta, sem prejuízo de a responsabilidade pelo pagamento vir a ser imputada à sociedade incorporante.

Por isso, as liquidações em causa não enfermam daquele único vício que a Requerente lhes imputa no pedido de pronúncia arbitral.

4. Pedido de condenação em custas e em sanção pecuniária com finalidade indemnizatória

A Requerente, nas suas alegações, requer que caso as excepções aduzidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam julgadas procedentes esta seja condenada nas custas do presente processo e ainda «condenada ao pagamento de uma sanção pecuniária para atenuar as perdas com a mora e os custos acrescidos com esta acção».

Embora a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha notificado a Requerente com a indicação de que poderia impugnar a decisão proferida no recurso hierárquico através da apresentação de pedido de pronúncia arbitral e o Tribunal Arbitral se tenha declarado

incompetente para apreciar a legalidade daquela decisão, o certo é que a Requerente acabou por defender no presente processo que não se verificava aquela incompetência e, de resto, o Tribunal Arbitral apreciou a legalidade das liquidações e o valor destas é que determina o valor da causa para efeitos de determinação das custas.

Assim, conclui-se que a Requerente decaiu quanto a todas as posições que assumiu no presente processo, pelo que não se vê fundamento para que a fixação de custas não seja efectuada em função do vencimento, de acordo com a regra geral enunciada no artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Por outro lado, se o decaimento da Requerente quanto ao pedido de apreciação da legalidade das liquidações, para o qual o Tribunal Arbitral se considerou competente, justifica a condenação em custas calculadas com base no valor daquelas liquidações, não se vê fundamento para a fixação de qualquer sanção pecuniária com finalidade indemnizatória.

Assim, improcedem os pedidos de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira em custas e de fixação de sanção pecuniária.

5. Pedido de reconhecimento do direito da Requerente a apresentar uma nova acção

A possibilidade de apresentação de uma nova acção está prevista no n.º 3 do artigo 24.º do RJAT, para os casos em que a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo.

Nos casos em que há mais que um pedido de o não conhecimento do mérito se reporta apenas a algum deles, devese aplicar-se esta regra, quanto ao pedido que não foi conhecido.

No caso em apreço, uma vez que a notificação efectuada se afigura idónea para ter induzido em erro a Requerente sobre a possibilidade de utilizar impugnar a decisão do recurso hierárquico em processo arbitral, é de considerar não imputável à Requerente o não conhecimento pelo Tribunal Arbitral da legalidade da decisão do recurso hierárquico, pelo

¹⁰

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-09-2009, processo n.º 0372/09.

que é de reconhecer à Requerente o direito de impugnar aquela decisão, ao abrigo do referido n.º 3 do artigo 24.º do RJAT.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedentes as excepções de incompetência material e de inidoneidade do meio processual quanto ao pedido de declaração de ilegalidade da decisão do recurso hierárquico, e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância, quanto a esse pedido;
- julgar improcedentes as excepções de incompetência material e de inidoneidade do meio processual suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à apreciação dos pedidos de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações;
- julgar improcedentes as excepções de incompetência material e de inidoneidade do meio processual suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto aos pedidos de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios;
- julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações impugnadas e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos;
- julgar improcedentes os pedidos de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira em custas e em sanção pecuniária com finalidade indemnizatória, absolvendo-a destes pedidos;
- reconhecer o direito da Requerente a apresentar uma nova acção quanto ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação da decisão do recurso hierárquico.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 442.015,64**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **7.038,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 18-12-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Luísa Anacoreta)

(Marcolino Pisão Pedreiro)