

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 217/2016-T**

**Tema: IVA – Intempestividade do pedido de pronúncia arbitral.**

## **Decisão Arbitral**

### **Processo de Arbitragem Tributária**

A Árbitro Dra. Filipa Barros (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 20 de junho de 2016, acorda no seguinte:

#### **I. RELATÓRIO**

O contribuinte **A...**, titular do número de identificação fiscal ..., residente na Rua ..., número..., ... Dto., ...-... ..., em Vila Nova de Gaia, adiante “Requerente”, pretendendo ver anulado o indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2015..., cujo objecto foi o ato de liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2015..., no valor de € 1.790,31 vem, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 3.º e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por “RJAT”<sup>1</sup>, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação do referido indeferimento da reclamação graciosa bem como da liquidação de IVA referente ao 4.º trimestre de 2014.

Para fundamentar o seu pedido, expõe o Requerente que no âmbito do exercício das suas funções de Advogado, e no decurso do período 12T de 2014, emitiu recibos-verdes correspondentes a um total de IVA liquidado de €7.865,31, tendo sido declarado IVA na declaração periódica do mesmo período no valor de € 5.565,31. A diferença em causa respeita a duas facturas-recibo, cada uma no valor de € 1.150,00, emitidas pelo Requerente em 21 de outubro de 2014, referentes a serviços prestados em agosto e setembro de 2014. Por conseguinte, trata-se de facturas-recibo que foram efetivamente emitidas no decurso do trimestre identificado, mas que não respeitam a serviços prestados no mesmo período tributário.

Tal facto justifica que o IVA liquidado por meio das facturas-recibo identificadas não conste da declaração periódica submetida no 4º Trimestre (12T), mas antes da declaração periódica submetida quanto ao 3º Trimestre (09T), no âmbito da qual foi entregue ao Estado o correspondente IVA. Segundo esclarece o Requerente, o IVA devido relativo às prestações de serviços em apreço foi pago no período de IVA em que as mesmas foram efetivamente prestadas, muito embora tivessem sido reportadas na declaração periódica seguinte (12T).

Neste sentido, admite que embora a prestação de serviços em causa obrigue à emissão de factura nos termos prescritos pela alínea b) do n.º1 do artigo 29.º do Código do IVA, tendo esse prazo, por lapso, sido desrespeitado, uma vez que, as prestações de serviços deram lugar ao pagamento anterior à emissão da factura, o imposto tornou-se devido e exigível no momento do respectivo recebimento, pelo que, o Requerente não pode estar obrigado a entregar ao Estado imposto anteriormente liquidado e pago, devendo ser declarada ilegal a liquidação adicional de imposto de que foi alvo, bem como a demonstração de acerto de contas, com todas as demais consequências.

O Requerente alega, em segundo lugar, que o ato tributário praticado pela AT padece do vício de falta de fundamentação, previsto no artigo 77.º da LGT e do n.º 2 do artigo 36.º do CPPT. Refere que o dever de fundamentar os atos administrativos resulta de imperativo constitucional, claramente postergado no despacho de indeferimento, no qual tão somente se remete para as disposições legais alegadamente violadas, pecando pela obscuridade,

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

falta de motivação, o que resulta na impossibilidade de conhecimento das razões factivas e jurídicas que estiveram na base do mesmo.

Ora, sendo o direito à fundamentação dos atos administrativos e tributários uma garantia expressa dos contribuintes, a AT violou claramente a lei ao proceder ao indeferimento da reclamação, remetendo, sem qualquer outra motivação para o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º, e alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do Código do IVA, afigurando-se, tal indeferimento, ilegal.

No dia 18 de Abril de 2016, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

O Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado árbitro do Tribunal Arbitral Singular a Exma. Senhora Dra. Filipa Barros, que comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 20 de junho de 2016, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção e por impugnação, concluindo pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A título de defesa por exceção invoca a Requerida que o objeto da presente ação arbitral consiste no ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IVA n.º..., sendo que conforme consta da plataforma electrónica do CAAD o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 08-04-2016.

Ora, o Requerente foi notificado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa mediante o ofício n.º .../... de 07-01-2016, remetido por correio registado com aviso de receção, recebido e assinado no dia 08-01-2016.

Sendo o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral de 90 (noventa) dias, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, contado de forma contínua, o referido prazo teve como termo inicial o dia 09-01-2016 e termo final o dia 07-04-2016.

Ora, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 08-04-2016, ou seja, após o *terminus* do prazo de 90 dias, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, sendo, por conseguinte, intempestivo e não podendo o Tribunal dele conhecer.

Na defesa por impugnação alega a Requerida que na declaração periódica de IVA do período de 201412T foi apurado imposto a favor do Estado no montante de € 5.041,36 sendo que no mesmo período foram emitidas facturas da quais consta IVA liquidado no montante total de € 7.865,31. Assim, de acordo com a leitura conjugada do artigo 7.º e 8.º do Código do IVA, não coincidindo o momento da realização das operações tributáveis e o momento do pagamento, deveria o Requerente liquidar o IVA na data da emissão das facturas, e refletir os valores liquidados na declaração periódica do último trimestre de 2014, o que não fez, nem *ex ante*, nem *ex post*, mediante a apresentação de uma declaração de substituição por forma a corrigir a sua situação contributiva.

Refere ainda que o pagamento do imposto antes da instauração do processo executivo contende com a exigibilidade sendo fundamento de oposição à execução fiscal, tal como dispõe o artigo 204.º, n.º 1 alínea f) do CPPT, sendo que, como resulta do pedido arbitral, embora o Requerente tivesse considerado que a dívida exequenda se encontrava paga, não se defendeu em sede de processo executivo.

Por fim, a AT impugna a ausência de fundamentação do ato tributário salientando que foram remetidos ao Requerente, quer no âmbito do exercício do direito de audição, quer no âmbito da análise das divergências todos os elementos relevantes para o esclarecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão, em observância dos artigos 77.º da LGT e 124.º e 125.º do CPA.

Conclui pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 09-09-2016 foi o Requerente notificado para, querendo, se pronunciar sobre a matéria de exceção suscitada na resposta da AT, não tendo o Requerente exercido tal faculdade.

Por despacho de 26-09-2016, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinado que processo prosseguisse com alegações escritas facultativas.

As Partes optaram por não apresentar alegações.

## **II. SANEAMENTO DO PROCESSO**

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 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Há que conhecer previamente da exceção de intempestividade suscitada pela Requerente, o que será feito após fixação da factualidade.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **1. Factos dados como provados**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos no âmbito do processo administrativo, o pedido de pronúncia arbitral e a resposta apresentada pela AT, nos termos seguidamente indicados.

- 1) O Requerente exerce a atividade de advocacia, enquadrando-se, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral;
- 2) No dia 16-02-2015 o Requerente apresentou a declaração periódica de IVA n.º ... referente ao período de 201412T, na qual apurou imposto a favor do Estado no montante de €5.041,36;
- 3) Relativamente ao período de 201412T, o Requerente emitiu as facturas n.ºs..., ..., ..., ..., ... e ..., das quais consta IVA liquidado no montante total de € 7.865,31;
- 4) No seguimento da receção e da apreciação dos elementos constantes da declaração periódica de IVA, foi detetada uma divergência entre o valor do IVA liquidado constante da declaração e o valor do IVA liquidado nas facturas comunicadas à AT no período em causa;
- 5) O Requerente foi informado por e-mail, da divergência detetada, bem como da possibilidade de corrigir o erro ou justificar a divergência mediante declaração de substituição;
- 6) O Requerente não se pronunciou sobre a divergência detetada, nem apresentou declaração de substituição;
- 7) Em 02-06-2015 foi emitida a liquidação oficiosa n.º 2015..., no valor de € 1.790,31;
- 8) O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição prévia sobre o projeto de liquidação adicional de IVA referente ao período de imposto 201412T;
- 9) Em 17-12-2015, inconformado com a liquidação adicional de IVA, o Requerente apresentou a respetiva reclamação graciosa pretendendo ver anulada a liquidação adicional resultante de uma diferença de € 2.300,00 entre o IVA total liquidado nas facturas-recibo emitidas no decurso do trimestre 201412T (€ 7.865,31) e o IVA declarado na declaração periódica do mesmo período (€5.565,31);
- 10) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi notificada ao Requerente mediante o Ofício n.º .../..., de 07-01-2016, remetido por correio registado com Aviso de Receção;
- 11) O Aviso de Receção foi recebido e assinado pelo Requerente no dia 08-01-2016;

- 12) Do ofício de notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa consta a seguinte menção: “*No caso de não concordar com a decisão, poderá interpor recurso hierárquico no prazo de 30 (trinta) dias a contar da notificação, nos termos previstos no n.º 2 do art. 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, dirigido ao Ministro das Finanças, ou, deduzir impugnação judicial, no prazo de 3 (três) meses, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 102.º, do mesmo Código, dirigida ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, podendo a petição ser apresentada no referido Tribunal ou neste Serviço de Finanças.*”
- 13) No dia 8-04-2016, o Requerente deduziu o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo (cfr. requerimento electrónico ao CAAD).

## **2. Factos não provados**

Não se constataram factos com relevo para a apreciação da matéria que não se tenham provado.

## **3. Motivação**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se provaram outros factos suscetíveis de influenciar a exceção de intempestividade invocada pela Requerida.

#### **4. Matéria de Direito**

##### **4.1. Questão Prévia: intempestividade do pedido de pronúncia arbitral**

Começar-se-á por apreciar a questão da intempestividade do pedido relativo à correção de IVA, por ser logicamente prioritária, uma vez que a decisão desta questão condiciona ou prejudica o conhecimento da questão de direito suscitada pelas partes.

O Requerente reagiu contra o ato tributário de liquidação oficiosa de IVA, mediante reclamação graciosa, tendo tomado conhecimento da decisão de indeferimento expresso e respectivos fundamentos no dia 8 de Janeiro de 2016.

Conforme resulta do probatório a notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa não foi omissa na indicação dos meios de reação (ponto 12.º da matéria de facto).

Neste quadro, tendo em conta que a comunicação da decisão em matéria tributária contém os respectivos fundamentos e a indicação dos meios de reação contra o ato notificado, a mesma é juridicamente apta a produzir todos os seus efeitos, de entre os quais se destaca, o de estabelecer o início de contagem dos prazos procedimentais e contenciosos, conforme o disposto no artigo 36.º do CPPT.

Ora, de harmonia com o preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do D.L. n.º 10/2011, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral é apresentado:

“1 — (...)”

*a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de*



*impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”*

Por conseguinte, o RJAT estabelece o prazo de 90 dias para apresentar o pedido de constituição do Tribunal Arbitral. Decorrido esse prazo, e caso o Requerente não tenha submetido a sua pretensão à apreciação do Tribunal Arbitral Tributário, o ato tributário, ainda que eventualmente viciado e anulável, consolida-se não podendo ser atacado pelo Requerente.

Note-se que os prazos para a formulação de pedido de constituição do Tribunal Arbitral não são idênticos aos da impugnação judicial. De facto, a regra geral do prazo para pedido de constituição de tribunal arbitral é de 90 dias – e não de 3 meses, como é atualmente o prazo para a impugnação judicial -, a contar, por força da remissão prevista no artigo 10.º do RJAT para as regras constantes no n.º 1 e 2 do art. 102.º do CPPT, designadamente: (i) do termo do prazo do pagamento voluntário das prestações tributárias, (ii) da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal, (iii) da formação da presunção de indeferimento tácito, (iii) da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão de recurso hierárquico, ou (iv) da notificação da decisão de indeferimento de reclamação graciosa.

Ora, a remissão operada pelo artigo 10.º do RJAT não respeita aos prazos de impugnação em si mesmos, mas ao momento de início de contagem do prazo.

Do disposto no artigo 102.º do CPPT, que consagra as regras atinentes ao prazo de impugnação judicial, resulta que na contagem do prazo não se inclui o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr (notificação, citação ou formação do indeferimento tácito) e portanto, o prazo de 90 dias teve como termo inicial o dia 09-01-2016, correspondente ao dia seguinte ao da assinatura do Aviso de Receção, relativo à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, devendo o prazo correr continuamente sem suspensão ou interrupção, a partir daquele ato tributário lesivo, nos termos do artigo 279.º do Código Civil e do artigo 20.º do CPPT.

Porquanto, no caso em apreço, o prazo para apresentar o pedido de constituição do Tribunal Arbitral terminou no dia 07-04-2016.

Ora, é inequívoco que na data em que o pedido de constituição do Tribunal Arbitral é apresentado, dia 08-04-2016, o prazo de 90 dias, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, já havia transcorrido.

É, por conseguinte, procedente a exceção de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, suscitada pela Requerida.

A situação de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral obsta ao conhecimento do mérito do pedido e conduz à absolvição da Requerida.

Por verificação da exceção invocada nega-se provimento ao pedido de pronúncia arbitral.

#### **IV. DISPOSITIVO**

Em face do exposto, nega-se provimento ao pedido de pronúncia arbitral, por intempestivo.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 1.790,31, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **VI. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, em virtude da improcedência do pedido, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

\*

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Outubro de 2016

A Árbitro

(Filipa Barros)