

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 713/2016-T**

**Tema: IVA – Caducidade do Direito de Ação.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., actualmente com a designação de B..., com sede em ...-..., ... ..., GERMANY, registada em Portugal com o NIF ..., (adiante Requerente) apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objetivo de obter a declaração de ilegalidade e anulação dos actos de liquidação de IVA identificados nos autos, no valor total de €843.768,55.

2.O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT, em 13.12.2016.

3.Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 09.02.2017.

4.A Requerente funda o seu pedido nos seguintes argumentos:

- a) A Requerente foi citada pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... a dar-lhe conhecimento que foi instaurado um processo de execução fiscal n.º ...2015..., para cobrança de dívidas de IVA, no total de €843.768,55, sendo €739.660,58 de imposto e €104.107,97 de juros compensatórios;

- b) Uma primeira citação datada de 2015.02.24 foi remetida para as anteriores instalações da ora requerente, na Alemanha, onde foi recebida 3 de Março de 2015, e, posteriormente, a ora Requerente recebeu novamente a mesma citação, datada de 2015-10-12 dirigida às atuais instalações;
- c) Como os elementos informativos que acompanhavam a citação não eram suficientes para conhecer o essencial da fundamentação das liquidações subjacentes à execução, a ora Requerente requereu que lhe fossem fornecidos os fundamentos que faltavam;
- d) Assim enviou um pedido dirigido ao Diretor Geral da AT, em 2 de Abril de 2015, requerendo informação sobre a origem e fundamentos das liquidações e sobre se as ditas notificações foram notificadas e a quem;
- e) A Requerente nunca recebeu resposta ao referido pedido de fornecimento de fundamentação;
- f) Uma vez que nas certidões de dívida remetidas com a citação vinha indicado que o imposto respeitava a 2010 e que a data fixada como limite de pagamento voluntário foi o dia 31 de Janeiro de 2015, a Requerente à cautela apresentou uma reclamação graciosa em 1 de Junho seguinte;
- g) Nessa reclamação a requerente assume que a mesma “foi apresentada incompleta para que não fosse perdido o prazo para reclamar e que a apresentação dos fundamentos da reclamação ficava subordinada à consideração de lhe serem fornecidos os fundamentos da liquidação que entretanto, já solicitara” (ponto 11.º do Pedido);
- h) Em exercício do direito de audiência a Requerente esclareceu que a reclamação não se destinou a reagir à execução fiscal, mas sim informar que foi só com a citação da execução fiscal referenciada que teve conhecimento de que a AT tinha lançado mais uma liquidação e que necessitava que lhe fossem fornecidos os respetivos fundamentos, considerando assim a reclamação o meio processual adequado;
- i) A 29 de Agosto de 2016, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação apresentada, considerando a AT que a reclamação graciosa não era “*o meio próprio para analisar tal pedido*” e que a reclamante já havia reagido à decisão de indeferimento do pedido de reembolso por si apresentado e que deu

origem à liquidação objeto do processo executivo através da apresentação de competente reclamação graciosa e recurso hierárquico, encontrando-se a correr a respetiva ação administrativa especial;

- j) Para a Requerente o indeferimento da reclamação continua a fugir à questão da apresentação dos fundamentos das liquidações impugnadas;
- k) A Requerente “que não tem em Portugal nem quaisquer instalações, nem qualquer representação, nem aqui pratica quaisquer operações tributáveis desde Julho de 2010, indagou à empresa de consultadoria e de contabilidade que lhe tinha dado apoio nos períodos em que aqui praticou operações tributáveis, que a informasse sobre alguma possibilidade de acesso às liquidações e à sua fundamentação” ( ponto 45.º do Pedido);
- l) “Foi então que lhe foi lembrado que existia uma **caixa de correio eletrónico** e que poderia aceder-se à mesma tentando obter aí mais informação” (ponto 46.º do Pedido);
- m) Esse acesso foi feito em Setembro de 2016;
- n) A AT não deu cumprimento ao dever de fundamentação, daí a total justificação para o presente pedido arbitral na expectativa legítima de que a ilegalidade das liquidações impugnadas, mormente com base no vício da falta de fundamentação e das demais ilegalidades invocadas, será reconhecida pelo tribunal arbitral com todas as consequências legais daí decorrentes.

5.A AT respondeu, defendendo-se por exceção e impugnação.

5.1. Na defesa por exceção invocou as seguintes exceções: incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar indeferimentos e reclamação graciosa com base em erro na forma do procedimento; a caducidade do direito de ação; a inexistência do objeto imediato; a incompetência material do Tribunal para decidir de questões conexas com processos de execução fiscal; e a incompetência material do Tribunal Arbitral para decidir pedidos de reembolso.

5.2.A AT defendeu-se também por impugnação, pugnando pela improcedência do pedido, alegando, em síntese, os seguintes fundamentos:

- a) A petição arbitral não é o meio de reacção judicial idóneo, porquanto o acto que indeferiu a reclamação graciosa em escrutínio não se debruçou, nem sequer de forma indireta, sobre o ato de liquidação que aí supostamente era sindicado;
- b) Na senda da melhor jurisprudência, cita-se, a título de exemplo, o Acórdão do TCA Sul, processo n.º 06246/12, de 11-05-2015, de acordo com o qual: *“se o acto praticado apreciou a legalidade do acto, o meio de impugnação adequado para o sindicado é a impugnação judicial; se no acto praticado a legalidade do acto de liquidação não foi objecto de apreciação, por essa apreciação ter obstado a qualquer circunstância ou obstáculo legal (como a intempestividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente), o meio de impugnação adequado à sua sindicância é a acção administrativa especial, por força do que dispõe o artigo 97.º, n.º 2 do CPPT.”*;
- c) A Requerente indica como pedido, subjacente à petição arbitral, a obtenção de ilegalidade e anulação das liquidações de IVA referentes aos períodos tributários de Março, Abril e Maio de 2010, acrescidos de juros compensatórios, no montante total de €843.768,55;
- d) Porém, nem uma única palavra é dispensada para requerer a anulação do ato de indeferimento de reclamação graciosa; na verdade, o ataque é dirigido exclusivamente aos atos tributários de liquidação, pelo que se mostra (claramente) ultrapassado o prazo legalmente definido para a sua impugnação, em concreto, em sede arbitral;
- e) Atendendo a que a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 31.01.2015 e que o pedido tendente à constituição do tribunal arbitral foi somente apresentado a 29.11.2016, isto é, mais de um ano depois da data do limite de pagamento, temos que o pedido formulado é intempestivo e o tribunal não pode dele conhecer, pelo facto de ter sido apresentado muito para além dos noventa dias previstos no RJAT;
- f) Não tendo requerido expressamente a anulação do despacho que indeferiu a reclamação graciosa por si apresentada, inexistente o apoio que poderia firmar a tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente ao acto de liquidação;

- g) *“O objecto da sentença coincide assim com o objecto do processo, não podendo o juiz ficar aquém nem ir além do que lhe foi pedido”* - o que significará no concreto caso dos autos que o Tribunal, no acórdão que vier a proferir, não poderá condenar naquilo que não tiver sido pedido;
- h) Não se vislumbra como pode esse Tribunal ser competente para conhecer de uma reclamação graciosa que, por sua vez, para além de não discutir qualquer tipo de legalidade, não tem de igual modo cabimento no âmbito de um processo de execução fiscal;
- i) Por mais voltas que a Requerente dê, por mais que invoque que a acção administrativa especial é anterior aos actos de liquidação adicional ora impugnados, o certo é que, e em boa verdade, quer (e está) a discutir nesta sede o que atrás, na dita acção, se encontra, precisamente, em discussão;
- j) Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não têm competência material para conhecer e resolver diferendos que envolvam pedidos de reembolsos;
- k) É destituída de sentido a invocação de que os actos de liquidação adicional de IVA sofrem de falta de fundamentação;
- l) A compensação pretendida pela Requerente não se baseia num montante que tenha a receber, mas antes e sim um montante que tem a pagar;
- m) Face ao que, não merecem censura os actos tributários em questão, não sendo igualmente devido juros indemnizatórios.

6. Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, tendo as Partes sido notificadas para apresentar alegações finais, em face do teor da matéria contida nos autos.

7. A Requerida não apresentou alegações.

7.1. A Requerente alegou argumentando, entre o mais, que o requerimento que apresentou como reclamação tinha como objetivo questionar a ilegalidade da liquidação e que através dele exerceu o direito de reagir perante o autor do ato e assumiu que teria que ter acesso à fundamentação da liquidação para poder desenvolver mais os seus termos. Segundo a Requerente, tal requerimento não pode deixar de ser qualificado como uma reclamação graciosa para efeitos dos artigos 68.º e seguintes do CPPT e para do seu indeferimento se aceder à via judicial. Argumenta a Requerente, designadamente em face do

comportamento da Requerida em não responder ao pedido de fornecimento da fundamentação, e, posteriormente, com a postura que assumiu no decurso do processo de reclamação graciosa que antecedeu a presente petição arbitral, que o ato de liquidação ficou inevitável e irreversivelmente ferido do vício da falta de fundamentação.

## **II. SANEAMENTO**

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

O processo não enferma de nulidades.

Como vimos, foram suscitadas pela Requerida as exceções da incompetência material do Tribunal Arbitral e da caducidade do direito de ação.

Tais exceções serão apreciadas prioritariamente pela sua ordem de prioridade processual.

## **III. MÉRITO**

### **III.1.MATÉRIA DE FACTO**

#### **§1.FACTOS PROVADOS**

No que diz respeito à factualidade com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A 25 de Novembro de 2014, a AT emitiu os actos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios n.º..., ..., ..., ..., ..., no valor total de €843.768,55, cujo prazo de pagamento voluntário terminou no dia 31 de Janeiro de 2015 (DOC 6);
- b) A 3 de Março de 2015, a Requerente foi citada nas suas anteriores instalações, na Alemanha, pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... da instauração de um processo de execução fiscal com o n.º ...2015..., para cobrança de dívidas de IVA, no total

- de €843.768,55, sendo €739.660,58 de imposto e €104.107,97 de juros compensatórios (DOC 2);
- c) A 12 de Outubro de 2015, a Requerente foi novamente citada, agora nas suas atuais instalações pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... da instauração de um processo de execução fiscal com o n.º ...2015..., para cobrança de dívidas de IVA, no total de €843.768,55, sendo €739.660,58 de imposto e €104.107,97 de juros compensatórios (DOC 2);
- d) A citação foi acompanhada de 6 certidões de dívidas (3 sobre dívidas de imposto e 3 sobre dívidas de juros compensatórios) as quais contêm elementos gerais de identificação da entidade exequente e da executada, indicação sobre a natureza da dívida e alguns dados mais detalhados sobre a quantia exequenda, a saber, identificação do documento de origem, data limite de pagamento, ano da dívida, período de tributação, indicação do tributo e valor (DOC 2);
- e) A 2 de Abril de 2015, a Requerente requereu ao Director Geral da AT informação sobre a origem, fundamentos e data de notificação das liquidações subjacentes ao processo de execução fiscal acima identificado (DOC 3);
- f) A 20 de Abril de 2015, a Requerente foi notificada pelo ofício n.º..., emitido pela Direcção de Serviços de Cobrança da AT, de que o pedido de informação tinha sido remetido ao Serviço de Finanças de Lisboa ... (DOC 3);
- g) Não tendo recebido resposta ao pedido de notificação dos atos de liquidação de IVA e respetivos fundamentos apresentado em 6 de Abril de 2015, a 29 de Maio de 2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra ato de liquidação de IVA, com o seguinte conteúdo: *“A reclamante recebeu uma citação do Serviço de Finanças de Lisboa ... a dar-lhe conhecimento que foi instaurado um processo de execução fiscal com o n.º ...2015..., para cobrança de dívidas de IVA, no total de € 843.768,55. Como a referida citação não vinha acompanhada da nota de liquidação que deu origem ao processo de execução e dos respetivos fundamentos, a ora reclamante enviou em 2 de Abril de 2015 um pedido para que tais informações lhe fossem notificadas (...). Uma vez que até à data a reclamante não recebeu ainda resposta à referida carta, não lhe é possível saber nem contestar os fundamentos da liquidação; Não obstante, uma vez que nas certidões de dívida*

*remetidas vinha indicado que o imposto respeitava a 2010 e que a data limite de pagamento voluntário foi o dia 31 de Janeiro, a reclamante, à cautela, vem desde já deduzir reclamação graciosa, a qual fica subordinada à condição de lhe ser dada a oportunidade para responder à fundamentação da liquidação, em prazo a fixar que deve contar-se a partir da sua notificação, como requereu e volta a requerer” (DOC 3);*

- h) A 12 de Julho de 2016, a Requerente foi, através de ofício n.º..., da DF de Lisboa, notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada em 29 de Maio de 2015 (DOC 3);
- i) Naquele projeto de despacho ficou consignado, entre o mais, o seguinte: *“Vem, no presente procedimento, a reclamante apresentar reclamação na sequência de citação, por parte do SF de Lisboa ... no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2015... .Ora, tal forma de reacção não poderá ser analisada nesta sede, uma vez que não cai no âmbito dos fundamentos da reclamação graciosa, nos termos conjugados do art.º 70.º e 102.º CPPT, não se enquadrando em nenhum dos fundamentos do art. 99.º do mesmo diploma. Assim, por não ser este o meio próprio para atender à pretensão da reclamante, é nosso parecer que o presente pedido não poderá ter provimento. Não obstante o exposto, é de referir que a reclamante já reagiu à decisão que indeferiu o pedido de reembolso por si apresentado e que deu origem à liquidação objeto do processo executivo referido, através da apresentação de competente reclamação graciosa e recurso hierárquico, encontrando-se actualmente a correr termos acção administração especial do indeferimento do recurso referido” (fls. 91 ss. do PA);*
- j) Através do ofício n.º..., datado de 26 de Agosto de 2016, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação apresentada em 29 de Maio de 2015 com fundamento na inadequação do meio (reclamação graciosa) em relação ao pedido de fundamentação dos atos de liquidação de IVA subjacentes ao processo de execução fiscal (fls. 91 PAT);
- k) Na Informação final, que serviu de fundamento ao indeferimento da reclamação, pode ler-se, entre o mais, que: *“(...) analisadas as alegações da reclamante em sede*

*de direito de audiência, verifica-se que o que agora esta vem invocar não é o que se retira do teor da sua petição inicial, que se referia à citação do processo de execução fiscal e ao pedido que havia feito, naquela sede, para que lhe fossem notificadas as informações relativas à nota de liquidação objeto daquele processo, o que a impediria de contestar os fundamentos da liquidação. Assim, e por se tratar de uma questão a correr termos em sede de procedimento executivo, referimos não ser este o meio próprio para analisar o pedido, por não se enquadrar no âmbito dos fundamentos da reclamação graciosa. Aliás, acrescenta-se, nenhum dos fundamentos da reclamação graciosa foi invocado na petição inicial, referindo a reclamante que deduzia a reclamação graciosa “à cautela”, subordinando a mesma à condição de lhe ser dada oportunidade de responder à fundamentação da liquidação. Do exposto, no que a este ponto diz respeito e nos termos do pedido apresentado, mantemos o teor do projeto de decisão, que não é este o meio próprio de reacção.” (PA);*

- l) A 5 de Setembro de 2016, C... acedeu à caixa de correio eletrónica da Requerente, visualizando as notificações dos actos de liquidação adicional de IVA identificados em a);
- m) A 29 de Novembro de 2016, a Requerente apresentou a presente petição arbitral, pedindo a declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de IVA identificadas em a), referentes aos períodos tributários de Março, Abril e Maio de 2010, acrescidas de juros compensatórios.

## **§2.FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **§3.FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO**

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

### **III.2. MATÉRIA DE DIREITO**

Cumprindo apreciar, antes de mais, a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida.

#### **Exceção de caducidade da ação**

No âmbito do presente processo, a Requerente, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, peticiona no seu pedido de pronúncia arbitral que seja declarada a “ilegalidade e anulação das liquidações de IVA referentes aos períodos tributários de Março, Abril e Maio de 2010, acrescidas de juros compensatórios”. Também, no pedido final apresentado, a Requerente pede a este Tribunal “a anulação das liquidações impugnadas.”

Tendo em conta que, nos termos do artigo 609.º do CPC “*O objecto da sentença coincide assim com o objecto do processo, não podendo o juiz ficar aquém nem ir além do que lhe foi pedido*”, entende-se que, nos termos definidos pela Requerente, o objeto imediato do processo arbitral corresponde às liquidações de IVA identificadas em II. a), constituindo o ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada (DOC. 1) apenas o seu objeto mediato.

Como a Requerida invocou, entre outras, a exceção da caducidade do direito à ação, impõe-se a este Tribunal Arbitral que se pronuncie, previamente, sobre a procedência ou não da mesma, pois, sendo a caducidade do direito à ação uma exceção peremptória, caso a mesma proceda obstará ao conhecimento do mérito do pedido. Na verdade, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 576.º do CPC, as exceções peremptórias “*consistem na*

*invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor”.*

A caducidade do direito de acção constitui uma excepção peremptória, porquanto configura uma causa a que a lei substantiva atribui a cessação do direito que aquele invoca como já validamente constituído e, desta perspetiva, integra o domínio daquele tipo de excepções, que *“são as que se traduzem na invocação de factos ou causa impeditivas, modificativas ou extintivas do direito do Autor (...) levando à improcedência total ou parcial da acção”.*

Vejam assim, antes de mais, qual é o prazo legal previsto para a apresentação da petição arbitral, em análise.

Dispõe o artigo 10.º, n.º 1, do RJAT que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado, nomeadamente, *“no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, 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;”*

O artigo 102.º do CPPT, por sua vez, dispõe o seguinte:

*“1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes: (Redação da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)*

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*
- f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

*2 - (Revogado pela alínea d) do artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)*

*3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.*

*4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.”*

Em termos gerais, de acordo com o disposto no artigo 102.º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados, nomeadamente, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte ou da notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma.

De acordo com o disposto no artigo 29.º do RJAT, são de aplicação subsidiária ao regime da arbitragem as normas de natureza procedimental ou processual tributárias, as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, as normas do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e do CPC.

Como ficou dito, no âmbito do presente processo, a Requerente, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, peticiona no seu pedido de pronúncia arbitral que seja declarada a “ilegalidade e anulação das liquidações de IVA referentes aos períodos tributários de Março, Abril e Maio de 2010, acrescidas de juros compensatórios”. Também, no pedido final apresentado, a Requerente pede a este Tribunal “a anulação das liquidações impugnadas.”

Assim sendo, segundo a entidade Requerida, não tendo a Requerente atacado o indeferimento da reclamação, nos termos do disposto no artigo 10.º n.º 1, alínea a) do RJAT, e pretendendo reagir contra os atos de liquidação oficiosa de IVA de 2010 (identificados no processo), o pedido de constituição de tribunal arbitral deveria ter sido apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário, em conformidade com o disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT. Atendendo a que a data limite de pagamento voluntário dos atos de liquidação de IVA *sub judice* terminava no dia 31 de Janeiro de 2015 (Vide DOC. 6), e que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi somente apresentado a 29 de novembro de 2016, isto é, mais de um ano depois da data limite de pagamento, o pedido arbitral teria sido apresentado para além dos 90 dias do RJAT.

Por sua vez, como ficou dito, a Requerente defende a tese da tempestividade argumentando, no essencial, que o termo inicial do prazo de 90 dias se conta a partir da

data da notificação do indeferimento da reclamação graciosa, ou seja, desde 29 de novembro de 2016.

Vejamos.

Argumenta a Requerente que teve pela primeira vez conhecimento da existência de uma liquidação adicional de IVA, dos seus valores e períodos a que dizia respeito, quando foi citada, via correio normal dos CTT, da instauração de um processo de execução fiscal.

Uma vez citada no âmbito da execução fiscal assistiria à Requerente para se defender deduzir oposição à execução, com base no disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Acontece que, em vez de deduzir oposição, a Requerente, como consta dos factos dados como provados, requereu ao Diretor Geral da AT informação sobre a origem, fundamentos e data de notificação das liquidações subjacentes ao processo de execução fiscal em causa. E, como não obtivesse resposta, apresentou de seguida uma reclamação graciosa reiterando que o seu objetivo era o de obter os fundamentos das liquidações, uma vez que sem o seu conhecimento não poderia *contestar as liquidações*.

Não obstante a Requerente ter apelidado o seu requerimento de 2 de abril de 2015 de reclamação, a verdade é que o seu conteúdo, como resulta dos factos dados como provados e do doc n.º3 junto aos autos, não visa senão obter a notificação dos fundamentos das liquidações. Tanto assim que a Requerente refere, repete-se, entre o mais, que “Não obstante, uma vez que nas certidões de dívida remetidas vinha indicado que o imposto respeitava a 2010 e que a data limite de pagamento voluntário foi o dia 31 de Janeiro, a reclamante, à cautela, vem desde já deduzir reclamação graciosa, a qual fica subordinada à condição de lhe ser dada a oportunidade para responder à fundamentação da liquidação, em prazo a fixar que deve contar-se a partir da sua notificação, como requereu e volta a requerer”.

Para além do conteúdo inequívoco do primeiro requerimento denominado “reclamação”, e atento o conteúdo da reclamação graciosa deduzida na sequência daquele, o objetivo da Requerente era obter a notificação das liquidações e os respetivos

fundamentos. Objetivo que encontra formulação expressa em vários pontos do pedido arbitral que passamos a indicar.

No ponto 5.º do pedido pode ler-se, entre mais, que “Como os elementos informativos que acompanharam a citação (...) **não eram suficientes para conhecer o essencial da fundamentação das liquidações** subjacentes à execução (...) *a ora impugnante requereu que lhe fossem fornecidos os fundamentos que faltavam*”.

No ponto 6.º do pedido refere que em 2 de abril de 2015 requereu “informação sobre a origem e fundamentos das liquidações e sobre se as ditas liquidações foram notificadas e a quem”.

No ponto 8.º do pedido dispõe-se que “(...) a ora requerente nunca recebeu resposta ao referido pedido de fornecimento de fundamentação, mesmo depois de ter insistido com o mesmo pedido no âmbito da reclamação graciosa identificada no cabeçalho da presente petição...”.

No ponto 11.º do pedido diz-se que “a petição de reclamação foi apresentada incompleta para que não fosse perdido o prazo para reclamar e que a apresentação dos fundamentos da reclamação ficava subordinada à condição de lhe serem fornecidos os fundamentos da liquidação que, entretanto, já solicitara.” Ideia que é repetida no ponto 17.º do pedido.

No artigo 23.º do pedido reitera a Requerente que “a AT **não atendeu aos pedidos**, apresentados após a citação da execução, renovados na petição da reclamação e na audiência prévia, **para fornecer os fundamentos das liquidações ora impugnadas.**”

Também no ponto 34.º do pedido se volta a reiterar que “o despacho de indeferimento da reclamação confirma que a AT **se negou a fornecer os fundamentos das liquidações impugnadas.**” Ideia reiterada noutros pontos do pedido, tais como o 35.º

Ante o exposto, resulta claro, em primeiro lugar, que a reclamação graciosa, cujo indeferimento foi utilizado pela Requerente como meio processual para abrir a via arbitral, se seguiu a um pedido de notificação das liquidações e respetivos fundamentos. Por outro lado, e em segundo lugar, é também claro que aquela reclamação tinha em vista obter a notificação dos elementos peticionados: a notificação das liquidações e respetivos fundamentos.

O meio processual adequado a obter a notificação dos fundamentos do ato tributário é o estabelecido no artigo 37.º do CPPT. O n.º1 deste preceito dispõe que *“Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”*.

No termos do n.º 2 do mesmo preceito, *“Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”*.

No caso dos autos, a Requerente começou por utilizar este meio processual dirigido a obter a notificação dos fundamentos das liquidações, mas não tendo obtido resposta e como tivesse dúvidas quanto à suspensão dos prazos para reagir contra a liquidação, decidiu lançar mão da reclamação graciosa.

No ponto 10.º do pedido diz-se de forma muito clara: *“Anota-se que para efeitos de justificar a apresentação da reclamação, que o pedido de notificação dos fundamentos da liquidação não tinha sido apresentada dentro do prazo dos 30 dias previstos no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT a contar da data em que recebeu a citação, não sendo pois seguro que pudesse beneficiar da suspensão do prazo pra reclamar ou impugnar prevista no n.º 2 do citado preceito legal.”*

No contexto do caso dos autos, não podendo o pedido de notificação dos fundamentos da liquidação beneficiar da suspensão do prazo para reclamar, não era aplicável o mecanismo processual do artigo 37.º do CPPT. Assim, contra a ausência de resposta, caberia à Requerente dirigir-se aos tribunais tributários pedindo a condenação da AT a fornecer-lhe, quer a notificação das liquidações, quer dos respetivos fundamentos, mas em ação autónoma e sem beneficiar da suspensão dos prazos, nos termos do mencionado preceito do CPPT.

Em vez disso, como vimos, a Requerente, repete-se, lançou mão de uma reclamação graciosa. O uso da reclamação graciosa contra a ausência de resposta a um

pedido de notificação dos atos tributários e dos respetivos fundamentos, sem aplicação do mecanismo do artigo 37.º do CPPT, não constitui, nos presentes autos, o meio processual adequado a abrir tempestivamente a via arbitral com vista à impugnação daqueles atos.

Por outro lado, é verdade que o Particular que pretenda impugnar uma liquidação, em vez de usar o meio processual da impugnação judicial pode lançar mão da reclamação graciosa.

A reclamação graciosa pode ser deduzida, nos termos do disposto no artigo 99.º do CPPT, com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Por sua vez, no artigo 99.º do CPPT, a impugnação judicial tem como fundamentos a errónea qualificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício de fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais.

Assim sendo, a Requerente, para impugnar a liquidação, poderia ter começado por uma reclamação.

Acontece que, no caso, o requerimento apresentado como reclamação pela Requerente visou, não impugnar a liquidação, mas sim reagir contra a ausência de resposta ao pedido formulado tendente a obter a notificação das liquidações e respetivos fundamentos.

Termos em que os argumentos invocados pela Requerente na reclamação não se enquadram nos mencionados no artigo 99.º do CPPT, apesar de, nas alegações, a Requerente vir invocar que demonstrou amplamente no pedido arbitral a ilegalidade da liquidação impugnada, “nomeadamente por não terem sido fornecidos à ora impugnante os fundamentos sobre a sua origem e sobre a quantificação dos seus valores”.

A argumentação da Requerente confunde, por um lado, ato notificado e ato de notificação e, por outro lado, ilegalidade por falta ou insuficiência de fundamentação (um dos pressupostos da impugnação da liquidação) e falta de notificação dos fundamentos da liquidação. Esta última circunstância não acarreta a ilegalidade da notificação, mas apenas a sua ineficácia (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Anotado e Comentado, 6ª. ed., pp. 349 e ss.), caso em que o particular tem

direito a obter esses fundamentos designadamente através do mecanismo do artigo 37.º do CPPT.

Neste contexto, assiste razão à Requerida quando em sede de indeferimento expresso da reclamação refere não ser aquele o meio próprio para analisar o pedido por não se enquadrar no âmbito dos fundamentos da reclamação graciosa. E acrescenta-se que “(...) nenhum dos fundamentos da reclamação graciosa foi invocado na petição inicial, referindo a reclamante que deduziu a reclamação “à cautela”, subordinando a mesma à condição de lhe ser dada oportunidade de responder à fundamentação da liquidação”.

Como a Requerente fez uso da reclamação, não para atacar a liquidação, mas sim, repete-se, para obter os fundamentos da mesma, a inadequação do meio utilizado tem como consequência que o termo inicial do prazo para recorrer à via arbitral não pode contar-se do indeferimento da mesma, como pretende a Requerente.

Na verdade, na tese da Requerente esta apenas teve conhecimento das liquidações aquando da citação no âmbito do processo de execução fiscal, e terá tomado como referência a data fixada como limite de pagamento, ou seja, o dia de 31 de janeiro de 2015. A ser assim, o pedido de constituição do tribunal arbitral devia ter sido apresentado no prazo de 90 dias a partir dessa data, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º1, alínea a), do RJAT, em conjugação com o disposto no artigo 102.º do CPPT.

Acontece que, como resulta dos factos dados como provados, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado a 29 de novembro de 2016, isto é, mais de um ano depois da data limite de pagamento.

Termos em que o pedido formulado é intempestivo e o tribunal não pode dele conhecer, pelo facto de ter sido apresentado muito para além dos noventa dias previstos no RJAT [artigo 10.º, n.º1, alínea a)].

O acabado de expor demonstra que, mesmo a seguir-se a tese da Requerente, não pode deixar de se concluir que a mesma não tem fundamento legal e que conduz inevitavelmente à caducidade do presente pedido arbitral.

Acresce que há razões mais evidentes que conduzem inevitavelmente à caducidade do pedido arbitral.

Com efeito, é a própria Requerente que admite nos pontos 45.º e 46.º da petição arbitral que os actos de liquidação foram validamente notificados para a sua caixa de

correio eletrónico, no dia 26 de Novembro de 2014, e não alega quaisquer factos aptos a afastar a presunção de notificação daqueles atos de liquidação, considerando-se os mesmos validamente notificados no 25.º posterior ao seu envio, nos termos previstos no n.º 10 do artigo 39.º do CPPT.

Assim, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1 a) do RJAT e do artigo 102.º, n.º 1 a) e 39.º, n.º 10 do CPPT, a Requerente deveria ter apresentado petição arbitral dos actos de liquidação *sub judice* até ao dia 4 de Maio de 2015.

Tendo a Requerente apresentado o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em 29 de Novembro de 2016, e considerando o vertido nos pontos anteriores, sempre seria de verificar-se a caducidade, pois que naquela data o referido prazo se mostrava amplamente excedido.

Dado que a caducidade do direito à ação consubstancia uma exceção peremptória, impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 576.º, do CPC [(*ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT e alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT)] deve, em consequência, ser a Requerida absolvida do pedido, uma vez que a caducidade do direito de ação obsta à produção dos efeitos jurídicos pretendidos pela Requerente.

Considerando o decurso do prazo para a impugnação directa dos atos de liquidação de IVA em causa, a discussão jurídica da legalidade daqueles atos parece só poder agora fazer-se através de um pedido de revisão oficiosa, seguido, consoante a decisão, de impugnação judicial ou de acção administrativa.

Termos em que, procedendo a exceção de caducidade suscitada pela Requerida, o pedido formulado (conducente à anulação dos atos de liquidação de IVA identificados no processo) é improcedente, por intempestivo.

#### **IV.DECISÃO**

Nestes termos, pelos fundamentos expostos, se acorda neste Tribunal Arbitral Coletivo:

- a. Julgar procedente a exceção da caducidade do direito à ação, porquanto o pedido de constituição do arbitral é intempestivo e, em consequência, absolver a Requerida do pedido;
- b. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A do CPPT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária o valor do pedido é fixado em € 843.768,55.

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 11.934,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de junho de 2017

Maria Fernanda dos Santos Maçãs  
(Presidente)

Fernando Araújo

Magda Feliciano