

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 751/2016-T

Tema: IVA – Pedido de reembolso – Notificação da Requerente (artigo 39º-5 e 6, do CPPT) – Faturas e respetivos requisitos [(artigos 19º e 36º, do CIVA e 178º-a), da DIVA] – Caducidade do direito à liquidação (artigo 45º-3, do CIVA)

## DECISÃO ARBITRAL

### I – RELATÓRIO

1. A..., sociedade de direito belga, com sede em ..., ... .., Bélgica, com o número de identificação de pessoa coletiva Belga ..., registada em Portugal para efeitos de IVA com o número ..., cujo respetivo serviço periférico local é o Serviço de Finanças de Lisboa – ..., na sequência de ter sido notificada do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada por si, no dia 27.06.2012, contra as liquidações do Imposto sobre o Valor Acrescentado e liquidações dos respetivos juros compensatórios, relativas aos períodos de tributação de 2007.06/2007.07/2007.8/2007.9/2007.10, com os números ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., no total de € 1.041.410,79 (IVA no valor de € 893.150,54 e juros compensatórios no valor de € 148.260,25) veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do indeferimento da Reclamação Graciosa e dos atos de a liquidação de IVA e correspondentes juros compensatórios que constituem o seu objeto e identificados *supra*.
2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada somente por “Requerida”).
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida nos termos regulamentares.

4. 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 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 Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo o Juiz José Poças Falcão, a Doutora Maria Cristina Aragão Seia e o Doutor Emanuel Augusto Vidal Lima que comunicaram a aceitação do encargo no prazo legal.
5. Em 21-03-2017, as Partes devidamente notificadas, não manifestaram, nos termos e prazo legais, vontade de recusar a designação dos árbitros (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico).
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27-02-2017.

## **II – SANEADOR**

7. Este Tribunal arbitral é materialmente competente.
8. Não foram invocadas exceções.
9. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
10. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

## **III. MÉRITO**

### **MATÉRIA DE FACTO**

#### **§1. Factos provados**

11. O Tribunal considera provados os seguintes factos:
  - a) A Impugnante é uma sociedade de direito comercial Belga, constituída em 2007 na Bélgica;

- b) A Impugnante iniciou atividade em Portugal na sequência de uma reorganização societária internacional do Grupo B... (tudo cfr. fls. 225 e seguintes do Processo Administrativo junto aos autos);
- c) No âmbito desta reorganização, foi transferida, em 2007, para a Impugnante, a unidade de negócio de equipamentos de aquecimento, ar condicionado e ventilação daquele grupo, até então integrada na empresa C... (cfr. artigo 13.º da p.i. da Impugnante, artigos 52.º a 62.º da Reclamação Graciosa e fls. 225 e seguintes do Processo Administrativo junto aos autos);
- d) A C... esteve registada em Portugal para efeitos de IVA com o número fiscal PT ..., tendo cessado atividade em 31.08.2007 (cfr. artigos 52.º a 62.º da Reclamação Graciosa e documento XV anexo à mesma);
- e) Na sequência da reorganização, a Impugnante, está registada para efeitos de IVA em Portugal desde 1.06.2007 (cfr. página 4 do Relatório Final de Inspeção);
- f) A Impugnante entregou, entre junho e outubro de 2007, declarações periódicas de IVA em Portugal com operações ativas e passivas (cfr. pág. 4, ponto II, 3 do Relatório Final de Inspeção);
- g) Nas declarações entregues foram deduzidos os seguintes montantes de IVA (cfr. pág.5, III. 1 do Relatório Final de Inspeção):

Período	Campo DP	Valor €
07-Jun	22	284.623,02
07-Jul	22	154.386,49
07-Ago	22	89.772,69
07-Set	22	158.941,33
07-Out	22	205.427,01
Total		893.150,54

- h) Foi regularizado a favor do Estado, no campo 41, um valor de € 5.543,30 (tal como indicado nos artigos 63.º a 65.º da Reclamação Graciosa);

- i) Foi deduzido um valor de IVA de € 212.839 no campo 22 das declarações periódicas, respeitante a IVA autoliquidado pela Impugnante relativo a aquisições intracomunitárias (cfr. artigos 66.º a 69.º da Reclamação Graciosa e Documento VII anexo);
- j) Do encontro de contas entre o IVA a pagar e o IVA dedutível, a Impugnante apurou um crédito de IVA no valor de € 560.877,80;
- k) E solicitou o reembolso deste crédito à Autoridade Tributária em abril de 2008;
- l) Este pedido de reembolso foi indeferido por falta de prestação de garantia bancária [(alíneas h) a j) conforme pág. 4, II. 3 do Relatório Final de Inspeção)];
- m) Em junho de 2011 a Impugnante foi objeto de uma ação de inspeção interna, de âmbito parcial, em sede de IVA, através da ordem de serviço 2011... (pág. 4, II. 1 do Relatório Final de Inspeção e Processo Administrativo junto aos autos);
- n) No âmbito desta inspeção foi enviado pela Autoridade Tributária, em 7.6.2011, por carta registada, com aviso de receção, o Ofício n.º..., para a morada da Impugnante constante, à data, dos registos da Autoridade Tributária: ... .. (cfr. *cabeçalho da Reclamação Graciosa apresentada pela Impugnante e cópia do talão de aceitação de correio registado dos CTT anexo ao documento 54, 3ª folha, apresentado pela Impugnante*), com o seguinte teor: “*notificação para exibição da documentação de iva (...) nos termos do artigo 37.º e 38.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, fica notificada a sociedade A... (...) para (...) remeter (...) documentação das operações ativas e passivas em sede de IVA que serviram de suporte ao preenchimento das declarações periódicas de iva dos períodos de 2007/06, 2007/07, 2007/08, 2007/09, 2007/10, 2007/11 (cfr. Relatório de Inspeção, II. 3 e 2ª folha do documento 54 apresentado pela Impugnante)*;
- o) O Ofício foi devolvido pelos Serviços Postais belgas com a menção “*Ne reçoit pas/plus le courier a l’adresse indiquée*” (cfr. *cópia do talão de aceitação de correio registado dos CTT anexo ao documento 54, 3ª folha, apresentado pela Impugnante*);

- p) Foi enviado pela Autoridade Tributária à Impugnante, para a mesma morada, em 26.07.2011, um 2º Ofício, n.º..., por carta registada, com aviso de receção, contendo uma “2ª notificação para exibição da documentação de iva” com o mesmo teor do Ofício ... (cfr. Relatório de Inspeção, II. 3 e documento 54, 4ª folha, apresentado pela Impugnante);
- q) Este Ofício foi devolvido pelos Serviços Postais belgas com a menção “*Ne reçoit pas/plus le courrier a l’adresse indiquee*” (cfr. cópia do talão de aceitação de correio registado dos CTT anexo ao documento 54, 4ª folha, apresentado pela Impugnante);
- r) Foi enviado, em 08.09.2011, o Ofício..., contendo um pedido de notificação da Impugnante para o Diretor dos Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais (DSIFAE), ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 com o seguinte teor: “*uma vez que já houve duas tentativas de notificação, através de carta registada com aviso de receção para a morada existente no sistema informático da DGCI, tendo as mesmas sido devolvidas com indicação de desconhecido*” (cfr. cópia deste Ofício, documento 54, 6ª folha, apresentado pela Impugnante);
- s) O Ofício ... contém, em anexo, o Ofício n.º ..., também de 08.09.2011, relativo à notificação do Projeto de Correções do Relatório de Inspeção (doravante “Projeto de Correções”) e respetivo direito de audição (cfr. cópia deste Ofício, documento 54, 6ª folha, apresentado pela Impugnante);
- t) O Ofício n.ºs..., anexando o ofício n.º..., foi enviado, por correio, por carta registada com aviso de receção, para a morada ... (cfr. cópia do talão de aceitação de correio registado dos CTT anexo ao documento 54, 7ª folha e seguintes, apresentado pela Impugnante);
- u) Este Ofício foi devolvido pelos Serviços Postais belgas com a menção “*Ne reçoit pas/plus le courrier a l’adresse indiquee*” (cfr. cópia do talão de aceitação de correio registado dos CTT anexo ao documento 54, 7ª folha, apresentado pela Impugnante);

- v) Goradas as notificações anteriores, a Autoridade Tributária procedeu à notificação à Requerente do relatório da inspeção tributária mencionada, nos termos dos artigos 14º a 16º, do Regulamento nº 1798/2003 (CE) em ..., BÉLGICA - por via do Ofício ... de 14.12.2011, tendo este sido recebido pela Impugnante nesta morada
- w) Em 14.12.2011 não era conhecido dos Serviços de Inspeção Tributária, Direção de Finanças de Lisboa que a efetiva morada da Impugnante era ..., ..., BÉLGICA e não ...;
- x) A Impugnante tomou conhecimento das liquidações de IVA e de juros compensatórios com os números..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... em junho de 2012, por consulta do seu portal junto da Autoridade Tributária e, na sequência dessa constatação, pelos contatos informais havidos com a Autoridade Tributária, designadamente em sede de suspensão do inerente processo de execução fiscal - (cfr. artigo 5º da Reclamação Graciosa e ponto I, 3º parágrafo do Indeferimento da Reclamação Graciosa, documento V junto à Reclamação Graciosa e *print screen* retirado do portal das finanças pela Impugnante junto como documento 4 da p.i.);
- y) Na base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira as liquidações de IVA e de juros compensatórios com os números ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., supra mencionadas, apenas constam de um “*print*” de um registo informático que contém a indicação: (i) do número da liquidação (ii) do número da certidão e data de emissão como sendo 2012.03.28, (iii) do valor do IVA ou dos juros compensatórios (iv) da notificação como tendo a data 29.12.2011 (v) prazo cobrança (vi) de um número de registo dos CTT (cfr. fls 154 a 163 do Processo Administrativo junto aos autos, restantes documentos deste processo e documento n.º 55 junto pela Impugnante aos autos);
- z) Nos arquivos da Autoridade Tributária não constam cópias dos atos de liquidação controvertidos, cópias de ofícios emitidos a dar conhecimento destes atos à Impugnante (i.e. notificações) ou cópias de talões de registo dos CTT que tenham sido utilizados no envio destes documentos à Impugnante (cfr. fls. 154 a 163 do Processo Administrativo junto aos autos, restantes documentos juntos a este processo e documento n.º 55 junto pela Impugnante à p.i. contendo certidão de

documentos existentes nos arquivos da administração tributária, da qual resulta que após terem sido “compulsados os elementos existentes nas Bases de Dados da Autoridade Tributária e disponíveis neste Serviço de Finanças (...) as notificações das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado e respetivos juros compensatórios solicitadas são as constantes de fls. 3 a 12” – fls. essas que apenas contêm o *print* do registo informático das liquidações controvertidas”;

- aa) Apenas existe no *print* do registo informático da Autoridade Tributária relativo às liquidações aqui em causa a indicação de 1 (um) registo dos CTT para cada liquidação (cfr. fls. 154 a 163 do Processo Administrativo junto aos autos e documento n.º 55 junto pela Impugnante à p.i.);
- bb) Nos arquivos da Autoridade Tributária não existem comprovativos de que tenha sido enviada uma 2ª carta contendo as liquidações controvertidas e comunicações ou ofícios a dar conhecimento destes atos à Impugnante (cfr. fls. 154 a 163 do Processo Administrativo junto aos autos, restantes documentos deste processo e documento n.º 55 junto pela Impugnante à p.i.);
- cc) A Impugnante apresentou Reclamação Graciosa no dia 27.06.2012 (conforme documento n.º 2 junto à p.i. da Impugnante e Processo Administrativo junto aos autos);
- dd) Na Reclamação Graciosa a Impugnante anexou os seguintes documentos:
  - (i) Listagem de 32 páginas, contendo a identificação das mais de 1300 faturas e documentos equivalentes que suportaram o direito à dedução do IVA exercido em 2007 pela Impugnante, com identificação: 1) da sua contabilização, 2) da sua referência interna, 3) do n.º de documento, 4) data, 5) data de lançamento na contabilidade, 6) do valor do IVA, 7) da base do IVA, 8) do tipo de aquisição como nacional ou intracomunitária (cfr. documento VI junto à Reclamação Graciosa);
  - (ii) Listagem de 15 páginas, contendo a identificação dos 600 documentos que suportaram o direito à dedução do IVA autoliquidado relativamente a aquisições intracomunitárias de bens e serviços, com identificação: 1) da sua contabilização, 2) da sua referência interna, 3) do n.º de documento, 4) data, 5) data de lançamento na contabilidade, 6) do valor do IVA, 7) da base do IVA (cfr. documento VII junto

- à *Reclamação Graciosa*); (iii) Cópias de 41 documentos contendo faturas e documentos equivalente relativos a transferências internas de stock da Impugnante entre Estados Membros, que suportaram o direito à dedução do IVA da Impugnante (*Documentos 8 a 49 juntos à Reclamação Graciosa*).
- ee) Na *Reclamação Graciosa*, a Impugnante colocou-se à disposição da Autoridade Tributária para enviar todas as cópias das faturas e demais documentos e prestar todos os esclarecimentos que fossem entendidos necessários, conforme artigo 50.º e 51.º da *Reclamação Graciosa* que se transpõem: “ *Artigo 50.º : A A... envia ainda os documentos VIII a XLIX, a título meramente exemplificativo, sendo que todos os demais documentos estão disponíveis na contabilidade da ora reclamante e podem naturalmente ser disponibilizados à autoridade tributária para a sua análise*”; *artigo 51.º Naturalmente, a A... coloca-se desde já à disposição da autoridade tributária para prestar todo e qualquer esclarecimento que se mostre devido relativamente a este ou qualquer outro aspecto*”.
- ff) No dia 17.10.2012 é emitida a Nota de Serviço Interna JTDA... da Divisão de Justiça Administrativa - Direção de Finanças de Lisboa, dirigida aos Serviços de Inspeção Tributária Área B, Divisão VI, Equipa 65, com o seguinte teor: “(...) *solicita-se com carácter de urgência esclarecimento e emissão de parecer (...) uma vez que foram juntos à reclamação graciosa elementos que poderão permitir aferir da legitimidade das deduções de IVA efetuadas e, conseqüentemente, alterar o sentido das conclusões resultantes da análise inspetiva, junto se envia o original do processo do qual consta a petição e documentos anexos (163 folhas) para os efeitos tidos por convenientes.*” (cfr. fls. 165 do Processo Administrativo junto aos autos);
- gg) No dia 15.11.2012 a Impugnante remeteu à Autoridade Tributária, para junção à *Reclamação Graciosa*, listagem de 43 páginas, contendo a identificação, por cada documento no qual se baseou a dedução do IVA, da (i) denominação social do adquirente (ii) número de identificação fiscal do adquirente (iii) denominação social do fornecedor ou prestador dos serviços (iv) número de identificação fiscal

- do fornecedor do prestador dos serviços (cfr. fls. 167 e ss do Processo Administrativo junto aos autos);
- hh) No dia 26.12.2012 foi apresentada garantia bancária para suspensão do processo de execução inerente às liquidações adicionais de IVA, no valor de € 1.367.461,67 (valor este que foi reforçado, em 19 de abril de 2013, para € 1.418.692,40) (cfr. documento 4 junto à p.i.).
- ii) No dia 17.09.2013 os Serviços de Inspeção Tributária remetem para a Divisão de Justiça Administrativa - Direção de Finanças de Lisboa o parecer solicitado na Nota de Serviço Interna JTDA... daquela divisão, cuja conclusão é do seguinte teor: *“Nessa medida, e atenta a forte probabilidade de sucesso de uma eventual impugnação judicial das liquidações em causa, o ideal seria proceder-se à reanálise do pedido de reembolso. No entanto, o pedido de reembolso data de 27.05.2008, pelo que na presente data, já se encontram volvidos mais de 4 anos, tendo caducado o direito à liquidação previsto no artigo 45.º n.º 1 da LGT, não sendo por isso possível realizar qualquer correção ao reembolso solicitado pelo contribuinte, pelo que o efeito útil da análise do pedido de reembolso em face dos elementos agora fornecidos, se encontra prejudicado por este facto”* (cfr. fls. 213 do Processo Administrativo junto aos autos).
- jj) No dia 17.12.2013 a Autoridade Tributária solicitou à Impugnante o *“ficheiro de suporte contendo informação adicional quanto às faturas ou documentos equivalentes em que a A... deduziu imposto”* protestado juntar na Reclamação Graciosa, alegando que o mesmo não tinha sido junto aos autos até à data (cfr. fls. 235 do Processo Administrativo junto aos autos);
- kk) No dia 31.01.2014, a Impugnante enviou a documentação requerida pela Autoridade Tributária, indicando que a mesma já havia sido remetida em novembro de 2012 (cfr. fls. 237 do Processo Administrativo junto aos autos);
- ll) Não foi recebido após esta data e até à data de indeferimento da Reclamação Graciosa em 28.09.2016, qualquer novo pedido da Autoridade Tributária quanto à documentação que suportava a dedução de IVA efetuada, quer a requerer

esclarecimentos sobre a documentação enviada, quer a requerer cópias de faturas e documentos equivalentes, quer a requerer extratos contabilísticos (*cf. Processo Administrativo junto aos autos*).

mm) Não foram analisados, no procedimento de reclamação graciosa, pela Autoridade Tributária, os requisitos e menções das faturas, impressos de liquidação de importações e documentos de transferência intracomunitária de stock, juntos pela Impugnante à Reclamação Graciosa como documentos 8 a 49 (*cf. Processo Administrativo junto aos autos, omissis quanto a esta análise*);

nn) No dia 28.09.2016 a Impugnante foi notificada do indeferimento total da Reclamação Graciosa (*cf. documento 3 junto à p.i.*).

oo) A Impugnante, para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2012..., relativo ao não pagamento das liquidações ora impugnadas apresentou, a 18.12.2012, no Serviço de Finanças de Lisboa -..., garantia bancária no valor inicial de € 1.367.461,67, conforme documento 5 junto à petição inicial a qual foi posteriormente reforçada para o montante de € 1.418.692,40.

## §2. Factos não provados

Não está provado:

12. Que os serviços postais belgas tivessem deixado na morada mencionada supra em n), (...), algum aviso ou indicação relativa à receção da correspondência mencionada em n), o), p) e q), remetida pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
13. Que a Requerente tivesse comunicado à AT a alteração da sua morada fiscal de ... para ..., ..., BÉLGICA antes do envio da correspondência citada em n), o), p) e q), dos factos provados.

## §3. Motivação quanto à matéria de facto

14. O juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor (*cf. art.ºs. 596º, n.º.1 e 607º, n.ºs.2 a 4, do C.P.Civil, na redação da Lei*

- 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123, nº.2, do CPPT).
15. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº.607, nº.5, do CPC, na redação da Lei 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.
16. No caso, a convicção do Tribunal fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes em sede de facto, na cópia do Processo Administrativo junta pela AT e no teor dos documentos anexos aos autos e não impugnados.
17. O Tribunal considerou não estar provada a matéria referida em 12., do § 2. [*que os serviços postais belgas tivessem deixado na morada mencionada supra em n), (...), algum aviso ou indicação relativa à receção da correspondência mencionada em n), o), p) e q), remetida pela Autoridade Tributária e Aduaneira*] fundamentado na dúvida insuperável sobre tal realidade, com as consequências de direito probatório emergentes do disposto nos artigos 414º, do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29º, do RJAT) e 346º, do Código Civil.

## III.2. MATÉRIA DE DIREITO

### §1. Questões decidendas

#### A - Da notificação para apresentar elementos de suporte do direito à dedução de IVA

18. No âmbito do procedimento inspetivo o sujeito passivo (a Requerente) foi notificado para apresentar elementos sobre o exercício do direito à dedução do IVA, de harmonia como o seguinte procedimento (*Cfr Relatório de Inspeção Tributária, a fls. 21 a 28 do PA*):

19. Em 07/06/2011, através de carta registada com aviso de receção - ofício n.º...— para a seguinte morada: ...- BÉLGICA;
20. Em 29/07/2011, através de carta registada com aviso de receção - ofício n.º...— para a mesma morada ... .
21. A segunda notificação foi efetuada na sequencia da devolução da primeira, tendo, porém, a mesma sido também devolvida.
22. Em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 39.º do CPPT presume-se que o sujeito passivo foi notificado. Nos termos do mesmo normativo legal o sujeito passivo poderia efetuar prova do impedimento da sua não notificação, o que, todavia, não fez.
23. Ambas as notificações foram efetuadas para o domicílio fiscal constante, à data, do cadastro da AT.
24. Nos autos, a fls. 16 do PA, consta uma troca de emails com o RNPC sobre um pedido/comunicação de alteração de morada do sujeito passivo de ...- BÉLGICA para ...— BÉLGICA, cujo processo naquele Registo ainda se encontrava em análise em junho de 2012 [*portanto muito posteriormente à data das citadas notificações, o que prova que à data em que as mesmas foram efetuadas pela AT*], a morada fiscal era ...- BÉLGICA.
25. O sujeito passivo foi notificado para exercer o direito de audição em sede do procedimento inspetivo através do ofício..., de 8/09/2011, enviado para a morada ...- BÉLGICA, que foi devolvido pelos serviços postais belgas (*cfr. referência efetuada pelo próprio sujeito passivo no ponto 44 das suas alegações*).
26. Através das Autoridades Fiscais Belgas, após diligências efetuadas pela Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais (DSIFAE), no âmbito dos procedimentos de cooperação administrativa previstos no Regulamento (CE) 1798/2003, o projeto de relatório foi entregue, em data não apurada, ao sujeito passivo, na morada ...— BÉLGICA, conforme documentos remetidos pela DSIFAE à Direção de Finanças de Lisboa, a fls. 214 a 216 do PA.

27. Ou seja: a data da efetiva notificação não se extrai dos autos e dos documentos juntos
28. A notificação do relatório final de inspeção tributária foi efetuada por carta registada com aviso de receção para as duas seguintes moradas: ...- BÉLGICA e...- BÉLGICA
29. A notificação enviada para a primeira das moradas referidas foi devolvida.
30. A notificação remetida para o segundo endereço foi rececionada pelo sujeito passivo, tendo o aviso de receção sido assinado em 20/12/2011, conforme ponto A7 da Informação elaborada pela Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa na sequência do pedido de colaboração que lhe foi solicitado pela Divisão de Justiça Administrativa da mesma direção de finanças (*Cfr fls. 210 a 213, verso, do PA*).
31. As liquidações adicionais de IVA foram emitidas em 17/12/2011 e comunicadas por carta registada ao sujeito passivo em 29/12/2011, *conforme print's do sistema informático da AT (cfr fls. 154 a 163 do PA)*.
32. A data limite de pagamento das liquidações adicionais ocorreu em 28/02/2012, conforme os mesmos *print's* referidos no parágrafo anterior.
33. A reclamação graciosa foi entregue em 27/06/2012, no 120.º dia seguinte à data limite de pagamento já citada (28/02/2012).
34. A Requerente alega que nunca foi notificada para apresentação de quaisquer documentos, defendendo que tão pouco se pode presumir a sua notificação para esse efeito.
35. De facto, o Ofício nº... remetido pela AT à Requerente para o referido efeito, em 07.06.2011, por carta registada com aviso de receção, para a morada ..., foi devolvido pelos serviços postais belgas com a menção "*Ne reçoit pas/plus le courrier a l'adresse indiquée*". O mesmo se tendo passado com o Ofício nº ... remetido em 26.07.2011 e posteriormente com o Ofício nº ... (que continha em anexo o Ofício nº...) remetido em 08.09.2011.

36. Coloca-se então a questão de saber se estas notificações podem ser consideradas validamente efectuadas uma vez que as cartas remetidas foram devolvidas.

Vejamos:

37. O art. 39º, nº 5 do CPPT dispõe que: *“Em caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal.”*

38. Desta disposição legal decorre que a presunção de notificação dela constante apenas opera quando há recusa do destinatário em receber a notificação ou quando é deixado aviso no domicílio fiscal do destinatário para levantamento da carta com a notificação, não o tendo sido e, não se comprove que, entretanto, o contribuinte comunicara a alteração de residência à AT.

39. Ou seja, face à devolução da carta para notificação, e não se comprovando a comunicação da alteração do domicílio fiscal, a AT deve remeter nova carta nos 15 dias seguintes, presumindo-se então a notificação, salvo prova de justo impedimento ou de impossibilidade de comunicação da mudança de residência. Nem o justo impedimento nem a impossibilidade de comunicação ocorrem (nem foram alegados) no caso.

40. Afastando desde logo a hipótese da recusa do destinatário em receber a notificação, dada a factualidade apurada nos presentes autos, para que funcione a presunção de recepção da segunda carta é, assim, necessário que tenha sido deixado um aviso, no domicílio fiscal do destinatário, de que a carta com a notificação podia ser levantada e que não se comprove a comunicação de alteração do domicílio fiscal (sublinhado nosso) (Neste sentido decidiu já o Acórdão do Supremo Tribunal

Administrativo, proferido a 16.01.2013, no processo 0141/11, onde, fazendo-se referencia aos ensinamentos de Jorge Lopes de Sousa, se diz que a presunção da notificação só vale “quando tiver sido deixado aviso e não houver qualquer justo impedimento ao levantamento da carta” (sublinhado nosso).

41. No caso *sub judicio*, não houve qualquer recusa por parte da Requerente em receber as notificações em causa, nem tão pouco a AT logrou provar, como lhe competia, que foi deixado na caixa postal do domicílio da Requerente constante da correspondência enviada, aviso postal para levantamento da mesma. Aliás, a AT afirma a paginas 79 e 80 do Processo Administrativo 2, desconhecer se foi deixado aviso postal para levantamento da comunicação remetida e tal não é também possível retirar das menções feitas pelos serviços postais belgas.
42. Poderá então concluir-se com segurança que, não operando aqui a presunção de notificação a que se refere o art. 39, nº 5 do CPPT, as notificações em causa devem ser consideradas ineficazes consubstanciando tal uma ilegalidade susceptível de impugnação nos termos dos arts. 99º do CPPT e 2º do RJAT.
43. Não se vê assim razão ou fundamento válido para não ser reconhecida a dedução de IVA efetuada pela Requerente e anular, nessa parte e com este fundamento, os atos tributários sindicados.

## **B - Da notificação das liquidações de IVA**

44. De acordo com o previsto no art. 36º do CPPT, os “*atos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados*”, acrescentando o art. 77º, nº 6 da LGT, na mesma linha, que a sua eficácia depende da notificação.
45. A este propósito, a LGT prevê no art. 45º que “*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*”.
46. O ónus da prova da efectivação da notificação cabe, nos termos do art. 342º, nº 1 do CC, à AT.

47. Ora, dos elementos carreados para os autos pelas partes, não resulta que a AT tenha validamente notificado a Requerente das mesmas: são desconhecidos os edifícios endereçados à Requerente para comunicação das referidas liquidações, os documentos que contêm as mesmas, o meio de notificação, o endereço para o qual foram remetidas, se houve devolução, se houve segunda notificação... Nos autos existem apenas “prints” de registos informáticos (*doc. 55 junto com o pedido arbitral*), dos quais consta um número de registo dos CTT para o qual não se encontra qualquer correspondência no site CTT – “*Pesquisa de objectos*”. Estes registos/“prints” informáticos, de natureza meramente interna, só por si são insuficientes para valerem como prova da notificação das liquidações aqui em causa.

48. Ora não logrando a AT provar que a Requerente foi efetiva e validamente notificada das referidas liquidações de IVA até 31.12.2011, tem, obrigatoriamente, de se concluir pela caducidade do direito à liquidação, e, conseqüentemente, pela ilegalidade das mesmas, nos termos do art. 94º, nº 1 do CIVA.

### **C – Indemnização por prestação de garantia indevida.**

49. A requerente prestou garantia bancária para lograr a suspensão de execução fiscal instaurada para cobrança coerciva das liquidações ora impugnadas.

50. Dispõe a LGT:

*Artigo 53.º*

*Garantia em caso de prestação indevida*

*1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*

*2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

51. As liquidações enfermam de ilegalidade imputável aos Serviços.

52. Sendo público e notório que pelo serviço de prestação de garantia bancária são pagos encargos/comissões aos Bancos em função, designadamente do risco, valor e prazo da garantia, há que concluir que, pese embora não ter sido alegado, a requerente suportou [e certamente continua a suportar] encargos pela manutenção das garantias.

53. Tendo prestado a garantia pelo valor total das liquidações objeto desta impugnação, juros, custas e demais acréscimos (Cfr artigo 199º-6, do CPPT) e indo obter vencimento total nesta ação, estão reunidos os pressupostos que conferem à requerente direito a indemnização nos termos do citado artigo 53º, da LGT.

54. Certo que não foi concretizado o *quantum* indemnizatório.

55. Tal, porém, não teria obrigatoriamente de ser alegado porquanto quem exige indemnização não necessita de indicar a importância exata dos danos – Cfr artigo 569º, do C. Civil.

56. A liquidação da indemnização terá assim de se processar em sede de execução de julgado e tendo presente as limitações do seu *quantum* previstas no artigo 53º-3, da LGT.

#### **D – Demais questões suscitadas nos autos**

57. Fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas nos autos.

#### **IV – DECISÃO**

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa;

b) Anular as liquidações do Imposto sobre o Valor Acrescentado e liquidações de juros compensatórios objeto destes autos relativas aos períodos de tributação de 2007.06/2007.07/2007.8/2007.9/2007.10, com os números..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., no total global de € 1.041.410,79 (IVA no valor de € 893.150,54 e juros compensatórios no valor de € 148.260,25);

c) Julgar procedente o pedido de indemnização formulado pela Requerente por prestação de garantia indevida;

d) Condenar a AT, nos termos expostos supra, no pagamento de indemnização à Requerente por prestação garantia indevida, sendo o seu quantum a fixar em execução de julgado;

e) Julgar prejudicada a apreciação de todas as demais questões suscitadas no processo e

f) Condenar a Requerida nas custas do processo.

## **V - VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 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 € 1.041.410,79

## **VI – CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas (a cargo de Requerida) em € 14.382,00,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

\*

Lisboa, 24 de agosto de 2017

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

(Árbitro Presidente)

Maria Cristina Aragão Seia

(Árbitra Adjunta)

Emanuel Augusto Vidal Lima

(Árbitro Adjunto)