

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 218/2016-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); Preterição de formalidades essenciais – Reforma da Decisão Arbitral (anexa à decisão)

*Substitui a Decisão Arbitral de 15 de outubro de 2016

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1 A..., contribuinte ... residente na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-... Amora, veio em 12.04.2016, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante RJAT) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição do tribunal arbitral.
- 1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.
- 1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, disso notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 04 de julho de 2016.
- 1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios, no valor global de 11.331,59€, que estão melhor identificadas no pedido do Requerente e nos documentos a ele juntos, para os quais aqui se remete.

1.5 O Requerente manifesta a sua discordância com os atos de liquidação e imposto em crise, com fundamento na errónea qualificação e quantificação dos rendimentos e dos factos tributários e na preterição de formalidades legais, e organiza os seus fundamentos pela forma que a seguir se transcreve:

- A) O art. 36º do Código de Proc. e Processo Tributário;
- B) O art. 16º do Código do CIVA;
- C) O art. 116º do Código do IRS;
- D) O art. 120º do Regime Geral das Infracções Tributárias;
- E) O art. 75º da Lei Geral Tributária;
- F) O art. 6º do Regime Complementar do Proc. de Inspeção Tributária;
- G) O art. 100º do Código do Proc. e do Processo Tributário;

Entende, designada e sinteticamente, que os atos tributários em crise não foram validamente notificados ao contribuinte porquanto não foi cumprido um requisito essencial à perfeição das notificações, a obrigatória menção do prazo e meios de reação contra o ato notificado prevista no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT.

Alega, bem assim, que os atos de liquidação em crise não estão devidamente fundamentados porquanto se estribam, conforme resulta do Relatório da Inspeção Tributária, em normas do CIRS sem qualquer referência a normas do CIVA que ajam sido violadas e que, portanto, pudessem dar origem às liquidações em crise, que são de IVA e juros compensatórios.

Alega, ainda, que o n.º 6 do artigo 16.º do CIVA exclui da tributação em sede deste imposto “as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas” e que a obrigação constante da parte final deste número deve ser satisfeita através do livro de registo de serviços prestados, nos termos do artigo 50.º, n.º 1, al. c) do CIVA, no qual, diz, inscreveu as quantias recebidas.

Pugna, ainda assim, “admitindo por hipótese académica que a suposta violação e uma norma do CIRS seria fundamento para liquidações adicionais de IVA”, que cumpriu a

obrigação acessória prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 116º do CIRS, reiterando a desnecessidade de documentação/justificação das importâncias recebidas a título de reembolso de despesas efetuadas em nome de terceiros e que a exigência de documentação a que alude a parte final do normativo em causa se basta com referido “livro de registo de serviços prestados”.

Tece ainda considerações sobre o artigo 120º, nº 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias e entende que o artigo 116.º, n.º 1, al. b) do CIRS não ser é uma “norma de incidência de imposto”, antes uma norma que impõe uma obrigação acessória.

Chama, finalmente, a atenção para o disposto no artigo 6º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - no sentido de que a AT, aqui Requerida, estava obrigada a desenvolver diligências destinadas ao apuramento da verdade material, diligências que no caso concreto estavam, entende, ao seu alcance -, e para o artigo 75º nº1 da Lei Geral Tributária, chamando a atenção de que o contribuinte beneficia de uma presunção de boa fé. Culmina com considerações acerca da aplicabilidade do artigo 100º, nº 1 do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

- 1.6. A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA respondeu, defendendo-se por impugnação, pugnando pela manutenção na ordem jurídica do ato impugnado por entender que este correspondeu a uma correta aplicação do direito à realidade material controvertida.

No que respeita à preterição de formalidades essenciais alegada pelo Requerente, entende que este podia e devia ter usado do mecanismo previsto no artigo 37.º, do CPPT, tendo sanado os invocados vícios ao não o ter feito. Isto, quer quanto à insuficiência da notificação, que aceita, quer quanto à falta de fundamentação, que não aceita, por entender que é “*um conceito relativo*” e que, apesar de não se fazer referência à norma do CIVA

que sustenta as liquidações, “*o ato sub judice continha, e contém, todos os elementos necessários à sua cabal compreensão*”.

Quanto à norma do artigo 116.º, n.º 16, do CIRS, defende que a exigência que dele decorre não permite que, em substituição da documentação a justificar as despesas, o sujeito passivo apresente uma mera declaração e, em suma, que o Requerente estava obrigado a apresentar os documentos comprovativos das despesas, O que justifica, nos termos do artigo 59.º, n.º 2, do CIRS, as liquidações de IVA em crise.

Quanto ao artigo 6.º do RCIPT, recusa ter violado o princípio da descoberta da verdade material porquanto a “*obrigação de comprovar os elementos das declarações recai sobre os sujeitos passivos, como decorre do artigo 128.º do CIRS*”.

No que respeita à presunção de veracidade de que gozam as declarações dos contribuintes, alega que esta não é absoluta e cessa na presença das circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 75.º.

Por último, entende que não pode igualmente proceder o argumento apresentado pelo Requerente contra o entendimento da AT que desconsidera quaisquer gastos incorridos no âmbito da prestação de serviços, na medida em que na génese da aplicação dos coeficientes previstos no regime simplificado de tributação está já subjacente a imputação dos custos incorridos no exercício da respetiva atividade para a obtenção dos rendimentos.

1.1 O Tribunal proferiu despacho no sentido de se lhe afigurar ser dispensável a audição das testemunhas arroladas pelo Requerente e, bem assim, a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações, e, notificadas, as partes não vieram opor-se.

1.2 O Requerente veio, a 04.10.2016, apresentar um requerimento no qual dá conhecimento ao Tribunal da Decisão Arbitral proferida no processo 155/2016T no qual

se discutia a liquidação de IRS referente ao ano de 2012 que teve origem no mesmo procedimento inspetivo que do qual resultaram liquidações aqui em crise.

AQUI CHEGADOS,

1.3 O Tribunal Arbitral proferiu decisão arbitral em 24.10.2016;

1.4. O Requerente apresentou impugnação da decisão junto do TCA Sul;

1.5 O TCA Sul proferiu Acórdão data de 28.11.2019 declarando a nulidade da decisão do Tribunal por excesso de pronúncia e violação do princípio do contraditório, nos termos do ponto 4 daquele douto Acórdão, por o Tribunal Arbitrar se ter pronunciado indevidamente acerca da opção da AT, Requerida, pela notificação edital, e também sem que lhe tenha dado oportunidade de se pronunciar.

Cumpra, portanto, em obediência à decisão do TCA e estando o Tribunal em prazo, reformar a decisão.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte factualidade*:

1. O Requerente iniciou a atividade de perito avaliador, a que corresponde o código 1331 da tabela anexa do art.º 115º do CIRS, em 01.01.1998, tendo cessado a atividade em IVA e IRS em 21.09.2012;
2. O Requerente é um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares enquadrado, pelos rendimentos da sua atividade profissional, na categoria B – Rendimentos Profissionais – artigo 3º, nº 1, b) do CIRS;
3. O apuramento do rendimento do Requerente era feito nos termos do artigo 31º do CIRS – regime simplificado de tributação;
4. Com referência aos anos de 2011, o Requerente procedeu à entrega das respetivas declarações rendimentos modelo 3 de IRS, tendo declarado em sede de IRS, a título de “*Outras prestações de serviços e outros rendimentos (inclui mais-valias)*”, o montante global de 14.278,38€;
5. O Requerente no ano de 2011 emitiu recibos verdes eletrónicos relativos a importâncias recebidas a título de prestação de serviços, no valor de 14.278,38€ e de importâncias recebidas a título de adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente, no valor global de 71.113,71€;
6. Com respeito aos períodos de tributação do ano de 2011, em sede de IVA o Requerente declarou uma base tributável global de 14.278,38€, tendo liquidado IVA, à taxa normal, no valor de 3.284,04€, deduzido o montante global de 2.849,54 € e entregado ao Estado 1.153,31€;

7. O Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo de natureza externa aos exercícios de 2011 e 2012, em sede de IRS e de IVA;
8. O requerente dirigiu ao B... comunicação datada de 30 de Setembro de 2015, informando-o de que estava a ser alvo de ação inspetiva e, por isso, solicitando a esta entidade os comprovativos/justificativos das despesas alegadamente ocorridas por sua conta e em seu nome durante os anos de 2011 e 2012 a fim de dar resposta ao que lhe estava a ser pedido e informando o B... do endereço da AT para o qual os documentos poderiam ser remetidos;
9. Em 28 de Outubro de 2015, o Requerente foi notificado para no prazo de oito dias apresentar os documentos comprovativos/justificativos das despesas pagas por conta e em nome do seu cliente B..., respeitante às faturas – recibos verdes emitidos nos anos de 2011 e 2012;
10. O B... não deu resposta à solicitação do Requerente, nem a este nem à AT;
11. O Requerente não apresentou os documentos comprovativos/justificativos das despesas pagas por conta e em nome do seu cliente B...;
12. Foi enviado em 20.11.2015 para o domicílio fiscal do Requerente o projeto de Relatório da Inspeção nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 60º da Lei Geral Tributária e artigo 60º do RCPIT, não tendo aquele exercido o seu direito de audição;
13. No dia 14.12.2015 foi afixado um Edital no Serviço de Finanças do ... com o seguinte teor:

----- c... , Chefe do Serviço de Finanças do ...
-----Faço saber que por este Serviço de Finanças correm éditos de trinta dias notificando A... , NIF ... , residente em R ... , actualmente ausente em parte incerta, para no prazo de trinta dias seguintes a contar da data da afixação destes éditos efectuar o pagamento da importância de € 9.666,83 de IVA acrescida de juros compensatórios no valor de € 1.664,76 respeitante ao ano de 2011-----
-----Findo esse prazo sem que se mostre efectuado o pagamento proceder-se-á, nos termos do art.º 88º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, à extracção de certidão de dívida para instauração do processo executivo-----
-----Da liquidação efectuada poderá V. Ex.ª, apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, de harmonia com os artigos 70º e 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário-----
-----Poderá também exercer o direito de audição nos termos do art.º 60º da LGT-----
-----E para que chegue ao conhecimento de todos, se passou o presente edital e outros de igual teor, que vão ser afixados neste Serviço e noutros lugares estipulados por Lei-----
-----Serviço de Finanças do ... , aos 14 dias do mês de Dezembro de dois mil e quinze-----
-----A CHEFE DE FINANÇAS-----

14. Em 15.12.2015 foi enviado por “*correio registado em mão*” para o domicílio fiscal do Requerente o Relatório da Inspeção Tributária;
15. A 28 de Dezembro de 2015, foi afixada no domicílio do Requerente uma “*nota de notificação pessoal*” com o seguinte teor:

NOTA DE NOTIFICAÇÃO PESSOAL COM HORA CERTA – Artº 232, nº 3 CPC

Fica o Sr.(ª), _____, A... _____, com o NIF _____, na qualidade de _____ da empresa _____, NIPC _____ e sede em _____, notificado das liquidações seguintes de IVA:

PERIODO	TIPO LIQUIDAÇÃO	N.º DA LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	MONTANTE (€)	PRAZO COBRANÇ.
1109T	JC FI	...	12-12-2015	597,25	28-02-2016
1109T	LA FI	...	12-12-2015	3669,98	28-02-2016
1106T	JC FI	...	12-12-2015	502,92	28-02-2016
1106T	LA FI	...	12-12-2015	2910,05	28-02-2016
1103T	JC FI	...	12-12-2015	564,59	28-02-2016
1103T	LA FI	...	12-12-2015	3086,8	28-02-2016

Estas liquidações são resultado da ação de inspeção de que o mesmo foi alvo para o exercício de 2011, por fixação deste(s) documento(s) e cópia de Certidão de Verificação de Hora Certa, à porta _____

dada a impossibilidade de o contactar ou qualquer outra pessoa, por ninguém responder ao chamamento.

De todas as diligências e da cópia da notificação ser-lhe-ão enviadas cópias em carta registada, nos termos do artº 233º do Código Processo Civil.

O Inspetor Tributário

_____, N.º Prof. _____

A(s) Testemunha(s),

_____, N.º Prof. _____

_____, N.º Prof. _____

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa, que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se nas alegações do Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta quer pelo Requerente quer pela Requerida, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS

As questões a decidir são:

1. A preterição de formalidades essenciais:

a) Os atos tributários em crise não foram validamente notificados ao contribuinte porquanto não foi cumprido um requisito essencial à perfeição das notificações, a menção do prazo e meios de reação contra o ato notificado, como previsto no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT?

b) Os atos de liquidação em crise não estão devidamente fundamentados, na medida em que não contêm qualquer referência à norma do CIVA violada ou, pelo contrário, a alegada violação do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 116º do CIRS é fundamento suficiente para as liquidações de IVA em crise?

2. A obrigação contida na parte final do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, para efeitos da exclusão da tributação em sede deste imposto das “quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas”, bem como a constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 116º do CIRS, deve ser satisfeita através do livro de registo de serviços prestados, nos termos do artigo 50.º, n.º 1, al. c) do CIVA, obrigação que o Requerente cumpriu?

3. O artigo 116.º, n.º 1, al. b) do CIRS não ser é uma “norma de incidência de imposto”, antes uma norma que impõe uma obrigação acessória cujo incumprimento gera sanção, mas não pode sustentar uma liquidação e imposto?

4. A Administração Tributária estava obrigada a desenvolver diligências destinadas ao apuramento da verdade material, diligências que estavam, no caso concreto, ao seu alcance até porque o contribuinte beneficia de uma presunção de boa fé?

5. Há fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário que justifiquem a sua anulação nos termos do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT?

Cumprir decidir:

1. Da preterição de formalidade essenciais:

a) Os atos tributários em crise não foram validamente notificados ao contribuinte porquanto não foi cumprido um requisito essencial à perfeição das notificações, a menção do prazo e meios de reação contra o ato notificado, como previsto no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT?

Como se sabe os atos administrativos, de que os atos em matéria tributária são uma espécie, estão sujeitos a notificação em harmonia com as exigências axiológicas contidas no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, o qual impõe à Administração o dever de dar conhecimento aos interessados dos atos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, proporcionando-lhes o conhecimento de todos os elementos do ato, mormente da sua fundamentação, de forma a habilitá-los a conformar-se ou reagir pelas vias legais admissíveis.

Por decorrência, o artigo 36.º do CPPT estabelece o seguinte: “1- Os atos em matéria tributária que afetem direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados. 2- As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”. E. no número 3, que alerta que “Constitui notificação o recebimento pelo interessado de cópia de ata ou assento do ato a que assista.”.

O que significa que a lei exige, em obediência à Constituição, que o particular tenha conhecimento dos atos em matéria tributária praticados pela Administração, para que os possa impugnar (graciosa ou contenciosamente), ficando a sua eficácia dependente dessa notificação.

O Requerente não alega não ter sido notificado. Alega, porém, é que a notificação é insuficiente, imperfeita, por não conter a menção do prazo e meios de reação contra o ato notificado, em violação dos princípios conformadores da atividade da administração, as garantias subjetivas dos contribuintes e o expressamente previsto no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT.

É nesse enquadramento que a Requerida contrapõe, invocando o artigo 37.º do CPPT, que estipula, para os casos em que a notificação das decisões em matéria tributária foi realizada em termos incompletos ou insuficientes, o seguinte: “1- Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação 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. 2- Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida. (...)”.

Verdade que, se o interessado for incompletamente notificado, **pode**, diz a lei, requerer a notificação dos requisitos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha dentro do prazo ali fixado. Usando daquilo que a própria lei classifica como uma **faculdade**, o prazo para reagir (graciosa ou contenciosamente) contra o ato tributário conta-se a partir da notificação dos requisitos que haviam sido omitidos ou da passagem de certidão que os contenha.

A notificação *completa e* perfeita é um requisito de eficácia, mas é também um requisito de validade do ato. A falta ou irregularidade da notificação da liquidação contende com a própria legalidade do ato na medida em que o ato de liquidação é um ato complexo que culmina na sua notificação, válida, ao contribuinte ¹.

Vejamos: o ato administrativo é importante instrumento de prossecução do interesse público e, no âmbito da *administração agressiva*, do poder unilateral de definição jurídica de uma situação que respeita a outrem do qual dispõe a administração.

Tais atos são indubitavelmente manifestações de poder, no sentido em que exprimem meios, conferidos por lei, de definição, por via unilateral, de situações jurídica que afetam os cidadãos e que estes têm a faculdade de impugnar dentro de determinados prazos e segundo certos pressupostos, sob pena de ficar precludida a possibilidade de os ver eliminados da ordem jurídica ².

¹ Como vimos defendendo - *cf.* o nosso *Da Admissibilidade da Liquidação de Imposto Posterior à Extinção da Personalidade Jurídica Societária*, Novas Edições Acadêmicas, 2015.

² ALMEIDA, *Anulação de Atos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*, pp. 80-81.

É, assim, ato administrativo a conduta, ativa ou omissiva, voluntária, de um órgão da administração que, no exercício de um poder público e com vista à prossecução de interesses públicos que, por lei, estejam a seu cargo, produza efeitos jurídicos num caso concreto.

A liquidação de imposto é um desses – ou um conjunto desses - atos administrativos, que, juntos, compõem um procedimento, no sentido do artigo 1.º do CPA: uma sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da administração e/ou à sua execução.

Tem, em regra, natureza declarativa, no sentido de que se esgotam numa verificação de circunstâncias sem que de tal verificação e declaração resultem, na verdade, modificações inovadoras na ordem jurídica.

É certo que aqueles que são afetados pelo ato se encontram, depois da respetiva emissão, numa situação jurídica diversa daquela em que se encontravam antes.

Tal não resulta, porém, do conteúdo do ato administrativo, antes da verificação que nele foi feita de factos, com relevância tributária, que lhe são estranhos e anteriores e às quais, acerca dos quais a administração emite uma declaração de concordância ou discordância, à luz de pressupostos aprioristicamente fixados nas leis fiscais e nas normas contabilísticas.

Será, aliás, mais propriamente, aceitando-se uma terceira categoria proposta por alguma doutrina, um *ato de verificação constitutivo* ou de *acertamento constitutivi* na expressão da doutrina italiana, com carácter dinâmico e funcional, de conteúdo, de facto, estritamente declarativo ao qual a lei associa, porém, a produção de certos efeitos constitutivos.

Os efeitos não são, todavia, imputáveis ao próprio ato, no sentido de que ele não se dirigiu à respetiva constituição, antes resultam da circunstância de ele ter sido praticado.

O ato é, pois, uma *fattispecie jurídica de formação sucessiva* conducente à verificação do efeito jurídico, em termos de poder afirmar-se que, muito embora o seu conteúdo intrínseco tenha natureza meramente declarativa, a sua emissão é indispensável ao preenchimento da *fattispecie* constitutiva do efeito.

Ao mesmo tempo, o *ato de liquidação* é impositivo, no sentido de que impõe ao destinatário o cumprimento de uma obrigação que já existia, mas não tinha, até à produção do ato, sido declarada. Há, pois, nele um momento condenatório, que torna a obrigação suscetível de execução forçada.

O *ato de liquidação* pode, assim, ultrapassar o seu sentido estrito, como o ato que fixa o tributo, para adquirir um sentido lato e ser visto como um ato complexo ³, que alguns autores

³ Cf., entre outros, o Acórdão do TCA Sul, de 25.05.2002, (in www.dgsi.pt): “O ato administrativo da liquidação é o culminar do procedimento administrativo complexo da determinação da matéria coletável e consequente fixação do montante do imposto.”.

designam de *processo de liquidação*⁴, integrado por um conjunto de atos conexions com tal fixação e sua imposição ao destinatário^{5, 6}.

A atividade da administração será, assim, vista como um *procedimento de liquidação*, destinado a tornar a obrigação tributária certa, líquida e exigível⁷.

Aliás, o princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT, é o corolário desta visão do ato de liquidação enquanto ato complexo ou processo tendente a um fim.

Resumindo, entendemos, pelos motivos expostos, que a falta ou irregularidade da notificação contende com própria validade do ato de liquidação.

No que respeita à posição da Requerente relativa ao uso do disposto no artigo 37.º do CPPT, estribada, bem sabemos, em jurisprudência superior, no sentido de fazer depender a procedência

⁴ Em rigor, de acordo com a terminologia do CPA, será um *procedimento de liquidação*, sendo o *processo* o conjunto de documentos que integram o *procedimento* – vide artigo 1.º, número 1 e 2.

⁵ Cf. o Acórdão do STA de 09.09.2009 (in www.dgsi.pt, acedido a 21.10.2013):

«É sabido que a liquidação, em sentido estrito, é a última fase do processo administrativo de liquidação tributária. O procedimento administrativo de liquidação tributária, porém, é constituído por uma série de atos (complexo de atos), combinados entre si, destinados a obter um resultado jurídico final, ou seja, o montante do imposto que o contribuinte tem de entregar nos cofres do Estado. Portanto, a liquidação, hoc sensu, é a fase que se traduz na aplicação da taxa do imposto à matéria coletável já determinada (...). É também da própria essência do procedimento administrativo tributário que se pratiquem ao longo dele atos preparatórios, lógica e cronologicamente interligados e dirigidos à concretização do ato final de liquidação. Em princípio, tais atos preparatórios, porque não são a decisão final, não podem ser autonomamente impugnáveis; poderão ser postos em causa, sim, mas aquando da eventual impugnação que seja feita do ato definitivo (final), de que são antecedente lógico e cronológico. Dado que o ato administrativo é uma estatuição de autoridade com efeitos externos, compreende-se que não sejam recorríveis os atos internos (como os pareceres, as comunicações internas dos serviços) e os atos preparatórios, pois nestes casos não existem efeitos externos ou existem apenas efeitos prodrómicos de um ato procedimental que só se torna decisório através do ato conclusivo do procedimento – cf. J. J. Gomes Canotilho, e Vital Moreira, Constituição Anotada, 3.ª edição, 1993, p. 939. Por regra, o ato de determinação da matéria coletável não é suscetível de impugnação judicial autónoma, só podendo esse ato ser atacado na impugnação que venha a ser proposta do sequente ato de liquidação, processo onde poderá ser invocada qualquer ilegalidade ocorrida na fase de determinação da matéria coletável.»

⁶ CAMPOS e SOUTELINHO, in *Direito do Procedimento Tributário*, definem o procedimento administrativo de liquidação, não como um ato complexo, antes como um *complexo de atos* – cf. p. 24.

⁷ *Idem, ibidem.*

do vício de forma por falta de fundamentação do prévio exercício dessa faculdade, não podemos concordar com essa tese.

Na verdade, o n.º 2 do artigo 37.º do CPPT apenas disciplina o início da contagem do prazo de impugnação/reclamação/recurso, não contendendo substantivamente com a ineficácia do ato irregularmente notificado. O suporte legal para a ineficácia do ato irregularmente notificado encontra-se substantivamente na disposição do artigo 36.º do CPPT.

Mais, trata-se de uma **faculdade** que a lei concede ao sujeito passivo: não foi intenção do legislador - não podia ser, sob pena de violação do princípio expresso no artigo 268.º, n.º 3 da CRP – transferir o ónus para aquele que é suscetível de ser afetado pelo ato administrativo.

Pelo que a falta de exercício desta faculdade jamais poderia ter o efeito de desonerar a administração das obrigações que são resultam dos princípios constitucionais e legais conformadores da sua atuação, e assim sanar o vício do ato.

a) Os atos de liquidação em crise não estão devidamente fundamentados, na medida em que não contêm qualquer referência à norma do CIVA violada ou, pelo contrário, a alegada violação do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 116º do CIRS é fundamento suficiente para as liquidações de IVA em crise?

É por demais sabido que os atos-administrativos tributários, *maxime* os de liquidação do imposto carecem de fundamentação, constituindo esta uma imposição constitucional vertida no artigo 268.º, n.º 3, da CRP e plasmada, em sede tributária, aos artigos 77.º da LGT e 36.º do CPPT.

Mais uma vez, do regime do artigo 37.º do CPPT não resulta uma necessidade de particular requerer a notificação da fundamentação em falta nem decorre que fique sanada a deficiência da notificação que não contenha os fundamentos do ato notificado se o interessado não fizer uso desse expediente.

Tal interpretação, já o dissemos, seria incompatível com as exigências plasmadas nos artigos 268.º, n.º 1 e 3, da CRP.

Ora, a notificação dos atos de liquidação não pode dispensar a comunicação dos fundamentos que determinaram a liquidação do imposto.

Ainda que se admita – o que admitimos, até por força da conceção que temos do ato de liquidação como processo ou procedimento tendente à liquidação, pela forma que acima deixámos exposta – que se faça por remissão para o Relatório da Inspeção Tributária, a verdade é que a fundamentação de um ato de liquidação deve ser o seu esteio ou suporte, de molde a permitir ao contribuinte apreender os concretos factos donde ela emerge e o direito que foi aplicado, para assim decidir se o aceita ou se entende que este está ferido um vício.

Ora, no caso em apreço, apesar da extensa exposição e argumentação do Relatório da Inspeção Tributária, a Requerida não logrou, no que respeita ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, explicar qual a(s) norma(s) do CIVA que considera violada (s) e nas quais se possam estribar as liquidações de IVA.

Não se argumente, sequer, que o contribuinte foi capaz de entender a fundamentação do ato de tal forma que foi capaz de, no pedido de constituição do Tribunal, a contrariar.

Na verdade, o Requerido limitou-se a, depois de chamar a atenção para a deficiência de fundamentação, procurar adivinhar o raciocínio subjacente e contrariá-lo, colocando-se a Requerida na confortável posição de se sentir desobrigada de explicar o raciocínio que fez, delegando o ónus de apreensão do itinerário cognoscitivo-valorativo do ato no particular, quando o estabelecimento da obrigação de fundamentação dos atos administrativos assenta numa *ratio* de sinal oposto: esclarecimento dos particulares, publicidade e transparência da atividade administrativa, vinculação e controlo das decisões administrativas e, sobretudo,

garantia de que a fundamentação constrange os agentes públicos a adaptarem processos adequados de formação das decisões ⁸.

Aliás, note-se que continuou a não o fazer, do nosso ponto de vista, na resposta que apresentou, limitando-se a esgrimir com a alegada compreensão que o Requerente tem da fundamentação do ato e com a faculdade do artigo 37.º do CPPT que este não usou.

A censurabilidade deste alheamento por parte da Administração Pública aumenta se tivermos ainda em conta que os vícios de que os atos administrativos podem padecer são frequentemente deduzidos, direta ou indiretamente, da sua fundamentação e são à luz dela avaliados.

Por outro lado, a suficiência e a completude, da fundamentação são garantes da igualdade entre aqueles cidadãos que são conhecedores dos assuntos confiados à Administração Pública e aqueles que são leigos na matéria em que são interessados.

Foi, aliás, este raciocínio que esteve na base da jurisprudência fixada pelo STA no Acórdão n.º 1/2013 ⁹ quando entendeu que *“Não está suficientemente fundamentado, um ato administrativo que invoca como motivo de direito o art. 32º do Regulamento (CE) 2342/99 da Comissão de 28 de Outubro, para justificar a diminuição de uma ajuda financeira, na medida em que esse preceito prevê uma pluralidade de regras jurídicas sobre uma multiplicidade de situações, sem que qualquer delas faça alusão concreta às consequências das irregularidades detetadas e justificativas da diminuição da ajuda”* e decidiu em consequência, anular o ato impugnado por falta (insuficiência) de fundamentação jurídica.

Pelo que entendemos que os atos de liquidação em crise estão insuficientemente fundamentados, falta de fundamentação que, contendendo com a validade do ato, pelos motivos

⁸ Cf. FONTES, in

http://www.abreuvadogados.com/xms/files/02_O_Que_Fazemos/Artigos_forum_juridico/Forum_Juridico_PFO_Fevereiro_2013.pdf.

⁹ <https://dre.pt/application/file/a/256890>.

já supra expostos a propósito da omissão dos meios e prazos de reação, torna anulável, por ilegal.

Em conclusão, nos termos e com as razões que deixamos expostas, os atos tributários em crise enfermam de vício de violação de lei que os torna anuláveis.

Esta conclusão deixa prejudicada a análise dos restantes temas decidendos.

5. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, decide-se:

Julgar totalmente procedente o pedido do Requerente e, em consequência, anular os atos de liquidação em crise, com fundamento na preterição de formalidades essenciais e na deficiente fundamentação.

Fixa-se o valor do processo em 11.331,59€ (onze mil, trezentos e trinta e um euros e cinquenta e nove cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em 918,00€ (novecentos e dezoito euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerida**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT e 527.º do CPC.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de setembro de 2020

O Árbitro,

(Eva Dias Costa)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 218/2016-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); Preterição de formalidades essenciais.

*Substituída pela Decisão Arbitral de 30 de setembro de 2020.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1 A..., contribuinte ... residente na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-... ..., veio em 12.04.2016, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante RJAT) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição do tribunal arbitral.

1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, disso notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 04 de Julho de 2016.

1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios, no valor global de 11.331,59€, que estão melhor identificadas no pedido do Requerente e nos documentos a ele juntos, para os quais aqui se remete.

1.5 O Requerente manifesta a sua discordância com os atos de liquidação e imposto em crise, com fundamento na errónea qualificação e quantificação dos rendimentos e dos factos tributários e na preterição de formalidades legais, e organiza os seus fundamentos pela forma que a seguir se transcreve:

- A) O art. 36º do Código de Proc. e Processo Tributário;
- B) O art. 16º do Código do CIVA;
- C) O art. 116º do Código do IRS;
- D) O art. 120º do Regime Geral das Infracções Tributárias;
- E) O art. 75º da Lei Geral Tributária;
- F) O art. 6º do Regime Complementar do Proc. de Inspeção Tributária;
- G) O art. 100º do Código do Proc. e do Processo Tributário;

Entende, designada e sinteticamente, que os atos tributários em crise não foram validamente notificados ao contribuinte porquanto não foi cumprido um requisito essencial à perfeição das notificações, a obrigatória menção do prazo e meios de reação contra o ato notificado prevista no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT.

Alega, bem assim, que os atos de liquidação em crise não estão devidamente fundamentados porquanto se estribam, conforme resulta do Relatório da Inspeção Tributária, em normas do CIRS sem qualquer referência a normas do CIVA que ajam sido violadas e que, portanto, pudessem dar origem às liquidações em crise, que são de IVA e juros compensatórios.

Alega, ainda, que o n.º 6 do artigo 16.º do CIVA exclui da tributação em sede deste imposto “*as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas*” e que a obrigação constante da parte final deste número deve ser satisfeita através do livro de registo de serviços prestados, nos termos do artigo 50.º, n.º 1, al. c) do CIVA, no qual, diz, inscreveu as quantias recebidas.

Pugna, ainda assim, “*admitindo por hipótese académica que a suposta violação e uma norma do CIRS seria fundamento para liquidações adicionais de IVA*”, que cumpriu a obrigação acessória prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 116º do CIRS, reiterando a desnecessidade de documentação/justificação das importâncias recebidas a título de reembolso de despesas efetuadas em nome de terceiros e que a exigência de documentação a que alude a parte final do normativo em causa se basta com referido “*livro de registo de serviços prestados*”.

Tece ainda considerações sobre o artigo 120º, nº 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias e entende que o artigo 116.º, n.º 1, al. b) do CIRS não ser é uma “*norma de incidência de imposto*”, antes uma norma que impõe uma obrigação acessória.

Chama, finalmente, a atenção para o disposto no artigo 6º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - no sentido de que a AT, aqui Requerida, estava obrigada a desenvolver diligências destinadas ao apuramento da verdade material, diligências que no caso concreto estavam, entende, ao seu alcance -, e para o artigo 75º nº1 da Lei Geral Tributária, chamando a atenção de que o contribuinte beneficia de uma presunção de boa fé. Culmina com considerações acerca da aplicabilidade do artigo 100º, nº 1 do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

1.1 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA respondeu, defendendo-se por impugnação, pugnando pela manutenção na ordem jurídica do ato impugnado por entender que este correspondeu a uma correta aplicação do direito à realidade material controvertida.

No que respeita à preterição de formalidades essenciais alegada pelo Requerente, entende que este podia e devia ter usado do mecanismo previsto no artigo 37.º, do CPPT, tendo sanado os invocados vícios ao não o ter feito. Isto, quer quanto à insuficiência da notificação, que aceita, quer quanto à falta de fundamentação, que não aceita, por entender que é *“um conceito relativo”* e que, apesar de não se fazer referência à norma do CIVA que sustenta as liquidações, *“o ato sub judice continua, e contém, todos os elementos necessários à sua cabal compreensão”*.

Quanto à norma do artigo 116.º, n.º 16, do CIRS, defende que a exigência que dele decorre não permite que, em substituição da documentação a justificar as despesas, o sujeito passivo apresente uma mera declaração e, em suma, que o Requerente estava obrigado a apresentar os documentos comprovativos das despesas, o que justifica, nos termos do artigo 59.º, n.º 2, do CIRS, as liquidações de IVA em crise.

Quanto ao artigo 6.º do RCIPT, recusa ter violado o princípio da descoberta da verdade material porquanto a *“obrigação de comprovar os elementos das declarações recai sobre os sujeitos passivos, como decorre do artigo 128.º do CIRS”*.

No que respeita à presunção de veracidade de que gozam as declarações dos contribuintes, alega que esta não é absoluta e cessa na presença das circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 75.º.

Por último, entende que não pode igualmente proceder o argumento apresentado pelo Requerente contra o entendimento da AT que desconsidera quaisquer gastos incorridos no âmbito da prestação de serviços, na medida em que na génese da aplicação dos coeficientes previstos no regime simplificado de tributação está já subjacente a imputação dos custos incorridos no exercício da respetiva atividade para a obtenção dos rendimentos.

1.2 O Tribunal proferiu despacho no sentido de se lhe afigurar ser dispensável a audição das testemunhas arroladas pelo Requerente e, bem assim, a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações, e, notificadas, as partes não vieram opor-se.

1.3 O Requerente veio, a 04.10.2016, apresentar um requerimento no qual dá conhecimento ao Tribunal da Decisão Arbitral proferida no processo 155/2016T no qual se discutia a liquidação de IRS referente ao ano de 2012 que teve origem no mesmo procedimento inspetivo que do qual resultaram liquidações aqui em crise.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte facticidade*:

1. O Requerente iniciou a atividade de perito avaliador, a que corresponde o código ... da tabela anexa do art.º 115º do CIRS, em 01.01.1998, tendo cessado a atividade em IVA e IRS em 21.09.2012;
2. O Requerente é um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares enquadrado, pelos rendimentos da sua atividade profissional, na categoria B – Rendimentos Profissionais – artigo 3º, nº 1, b) do CIRS;
3. O apuramento do rendimento do Requerente era feito nos termos do artigo 31º do CIRS – regime simplificado de tributação;
4. Com referência aos anos de 2011, o Requerente procedeu à entrega das respetivas declarações rendimentos modelo 3 de IRS, tendo declarado em sede de IRS, a título de “*Outras prestações de serviços e outros rendimentos (inclui mais-valias)*”, o montante global de 14.278,38€;
5. O Requerente no ano de 2011 emitiu recibos verdes eletrónicos relativos a importâncias recebidas a título de prestação de serviços, no valor de 14.278,38€ e de importâncias recebidas a título de adiantamento para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente, no valor global de 71.113,71€;
6. Com respeito aos períodos de tributação do ano de 2011, em sede de IVA o Requerente declarou uma base tributável global de 14.278,38€, tendo liquidado IVA, à taxa normal, no valor de 3.284,04€, deduzido o montante global de 2.849,54 € e entregue ao Estado 1.153,31€;
7. O Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo de natureza externa aos exercícios de 2011 e 2012, em sede de IRS e de IVA;

8. O requerente dirigiu ao B... comunicação datada de 30 de Setembro de 2015, informando-o de que estava a ser alvo de ação inspetiva e, por isso, solicitando a esta entidade os comprovativos/justificativos das despesas alegadamente ocorridas por sua conta e em seu nome durante os anos de 2011 e 2012 a fim de dar resposta ao que lhe estava a ser pedido e informando o B... do endereço da AT para o qual os documentos poderiam ser remetidos;
9. Em 28 de Outubro de 2015, o Requerente foi notificado para no prazo de oito dias apresentar os documentos comprovativos/justificativos das despesas pagas por conta e em nome do seu cliente B..., respeitante às faturas – recibos verdes emitidos nos anos de 2011 e 2012;
10. O B... não deu resposta à solicitação do Requerente, nem a este nem à AT;
11. O Requerente não apresentou os documentos comprovativos/justificativos das despesas pagas por conta e em nome do seu cliente B...;
12. Foi enviado em 20.11.2015 para o domicílio fiscal do Requerente o projeto de Relatório da Inspeção nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 60º da Lei Geral Tributária e artigo 60º do RCPIT, não tendo aquele exercido o seu direito de audição;
13. No dia 14.12.2015 foi afixado um Edital no Serviço de Finanças do ... com o seguinte teor:

----- c... , Chefe do Serviço de Finanças do ...
-----Faço saber que por este Serviço de Finanças correm éditos de trinta dias notificando A... , NIF ... , residente em R ... , actualmente ausente em parte incerta, para no prazo de trinta dias seguintes a contar da data da afixação destes éditos efectuar o pagamento da importância de € 9.666,83 de IVA acrescida de juros compensatórios no valor de € 1.664,76 respeitante ao ano de 2011-----
-----Findo esse prazo sem que se mostre efectuado o pagamento proceder-se-á, nos termos do art.º 88º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, à extracção de certidão de dívida para instauração do processo executivo-----
-----Da liquidação efectuada poderá V. Ex.ª, apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, de harmonia com os artigos 70º e 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário-----
-----Poderá também exercer o direito de audição nos termos do art.º 60º da LGT-----
-----E para que chegue ao conhecimento de todos, se passou o presente edital e outros de igual teor, que vão ser afixados neste Serviço e noutros lugares estipulados por Lei-----
-----Serviço de Finanças do ... , aos 14 dias do mês de Dezembro de dois mil e quinze-----
-----A CHEFE DE FINANÇAS-----

14. Em 15.12.2015 foi enviado por “*correio registado em mão*” para o domicílio fiscal do Requerente o Relatório da Inspeção Tributária;
15. A 28 de Dezembro de 2015, foi afixada no domicílio do Requerente uma nota de notificação pessoal” com o seguinte teor:

NOTA DE NOTIFICAÇÃO PESSOAL COM HORA CERTA – Artº 232, nº 3 CPC

Fica o Sr.(ª), _____, A... _____, com o NIF _____, na qualidade de _____ da empresa _____, NIPC _____ e sede em _____, notificado das liquidações seguintes de IVA:

PERIODO	TIPO LIQUIDAÇÃO	N.º DA LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	MONTANTE (€)	PRAZO COBRANÇ.
1109T	JC FI	...	12-12-2015	597,25	28-02-2016
1109T	LA FI	...	12-12-2015	3669,98	28-02-2016
1106T	JC FI	...	12-12-2015	502,92	28-02-2016
1106T	LA FI	...	12-12-2015	2910,05	28-02-2016
1103T	JC FI	...	12-12-2015	564,59	28-02-2016
1103T	LA FI	...	12-12-2015	3086,8	28-02-2016

Estas liquidações são resultado da ação de inspeção de que o mesmo foi alvo para o exercício de 2011, por fixação deste(s) documento(s) e cópia de Certidão de Verificação de Hora Certa, à porta _____

dada a impossibilidade de o contactar ou qualquer outra pessoa, por ninguém responder ao chamamento.

De todas as diligências e da cópia da notificação ser-lhe-ão enviadas cópias em carta registada, nos termos do artº 233º do Código Processo Civil.

O Inspetor Tributário

_____, N.º Prof. _____

A(s) Testemunha(s),

_____, N.º Prof. _____

_____, N.º Prof. _____

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa, que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se nas alegações do Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta quer pelo Requerente quer pela Requerida, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS

As questões a decidir são:

1. A preterição de formalidades essenciais:
 - a) Os atos tributários em crise não foram validamente notificados ao contribuinte porquanto não foi cumprido um requisito essencial à perfeição das notificações, a menção do prazo e meios de reação contra o ato notificado, como previsto no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT?
 - b) Os atos de liquidação em crise não estão devidamente fundamentados, na medida em que não contêm qualquer referência à norma do CIVA violada ou, pelo contrário, a alegada violação

do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 116.º do CIRS é fundamento suficiente para as liquidações de IVA em crise?

2. A obrigação contida na parte final do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, para efeitos da exclusão da tributação em sede deste imposto das “*quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas*”, bem como a constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 116.º do CIRS, deve ser satisfeita através do livro de registo de serviços prestados, nos termos do artigo 50.º, n.º 1, al. c) do CIVA, obrigação que o Requerente cumpriu?

3. O artigo 116.º, n.º 1, al. b) do CIRS não ser é uma “*norma de incidência de imposto*”, antes uma norma que impõe uma obrigação acessória cujo incumprimento gera sanção, mas não pode sustentar uma liquidação e imposto?

4. A Administração Tributária estava obrigada a desenvolver diligências destinadas ao apuramento da verdade material, diligências que estavam, no caso concreto, ao seu alcance até porque o o contribuinte beneficia de uma presunção de boa fé?

5. Há fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário que justifiquem a sua anulação nos termos do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT?

Cumpre decidir:

1. Da preterição de formalidade essenciais:

a) *Da perfeição da notificação da liquidação:*

Como se sabe os atos administrativos, de que os atos em matéria tributária são uma espécie, estão sujeitos a notificação em harmonia com as exigências axiológicas contidas no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, o qual impõe à Administração o dever de dar conhecimento aos interessados dos atos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, proporcionando-lhes o conhecimento de todos os elementos do ato, mormente da sua fundamentação, de forma a habilitá-los a conformar-se ou reagir pelas vias legais admissíveis.

Por decorrência, o artigo 36.º do CPPT estabelece o seguinte: *“1- Os atos em matéria tributária que afetem direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados. 2- As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”*. E. no número 3, que alerta que *“Constitui notificação o recebimento pelo interessado de cópia de ata ou assento do ato a que assista.”*.

O que significa que a lei exige, em obediência à Constituição, que o particular tenha conhecimento dos atos em matéria tributária praticados pela Administração, para que os possa impugnar (graciosa ou contenciosamente), ficando a sua eficácia dependente dessa notificação.

Por sua vez, o artigo 38.º do CPPT prescreve que as notificações sejam feitas obrigatoriamente por carta registada com aviso de receção, *“sempre que tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes”*, aceitando-se que o sejam por carta meramente registada sempre que, tratando-se de um ato de liquidação, haja havido notificação anterior para o exercício do direito de audição. Pode o correio tradicional ser substituído pela transmissão eletrónica de dados e podem ainda ser feitas notificações pessoais quando *“a entidade que a elas proceder o entender necessário”*, aplicando-se nesse caso as regras sobre a citação pessoal.

Note-se que, no caso em apreço, o contribuinte foi notificado pela forma prescrita no n.º 1 do artigo 38.º quer do Projeto de Relatório quer do Relatório da Inspeção. Porém – e por razões que a Requerida não explicou, então ou nestes autos - a notificação do ato final do processo de liquidação (aquela que contém o valor a pagar, a liquidação de juros, o prazo de pagamento voluntário e os prazos e meios de reação) foi realizada por via edital.

A Requerida não apresentou, então ou nestes autos, a justificação que, à luz daquele artigo 38.º e do princípio da fundamentação dos atos administrativos, era indispensável para que se pudesse perceber por que razão a entidade que o praticou entendeu necessário o desvio à regra dos números anteriores daquele artigo. Sendo certo, por outro lado, que não ficou demonstrado que tivessem sido respeitadas as regras do artigo 192.º do CPPT e do CPC (aplicáveis por emissão) para a citação edital. Designadamente, a prévia emissão de carta precatória para verificação da ausência em parte incerta. Tão pouco ficou explicada a razão pela qual a entidade que praticou o ato decidiu dispensá-la. Justificações que são dispensáveis ou despidiendas, tanto mais que não há qualquer menção nos autos de que o aqui Requerente não tenha recebido as notificações anteriores, não pudesse ser encontrado no seu domicílio fiscal ou não tivesse, por qualquer outra forma, colaborado com a ação inspetiva.

Pelo que não nos parece que a liquidação, o prazo de pagamento voluntário, bem como os meios e prazos de reação tenham sido validamente notificados ao Requerente.

É nesse enquadramento que a Requerida invoca o artigo 37.º do CPPT, que estipula, para os casos em que a notificação das decisões em matéria tributária foi realizada em termos incompletos ou insuficientes, o seguinte: *“1- Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação 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. 2- Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o*

prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida. (...)”.

Verdade que, se o interessado for incompletamente notificado, pode requerer a notificação dos requisitos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha dentro do prazo ali fixado. Usando dessa faculdade, o prazo para reagir (graciosa ou contenciosamente) contra o ato tributário conta-se a partir da notificação dos requisitos que haviam sido omitidos ou da passagem de certidão que os contenha.

Não nos parece, porém, no caso em apreço, que o Requerente tenha sido incompletamente notificado. Pelo contrário, ausente que está a motivação da notificação pela via edital em derrogação às regras contidas no artigo 38.º, estas regras foram violadas e a notificação não foi feita em condições de se considerar perfeita nos termos prescritos no artigo 39.º- De nada releva, entendemos, se o visado, aqui Requerente chegou a tomar conhecimento do edital e em que momento, a ter tomado conhecimento, isso aconteceu.

Note-se, porém, que, face à letra da lei, parece que estamos a falar de um requisito de eficácia da notificação, i.e., um que não contende com a validade do ato.

Entendemos, porém, que assim não é. Verdade que, do ponto de vista da eficácia das decisões, a falta ou irregularidade da notificação contendem com a respetiva exequibilidade invocável no processo de execução fiscal. Porém, também é para nós certo ¹⁰ que, não constante o texto da lei, a falta ou irregularidade da notificação da liquidação contende com a própria legalidade do ato na medida em que o ato de liquidação é um ato complexo que culmina na sua notificação, válida, ao contribuinte.

Vejamos: o ato administrativo é importante instrumento de prossecução do interesse público e, no âmbito da *administração agressiva*, do poder unilateral de definição jurídica de uma

¹⁰ Como vimos defendendo - cf. o nosso [Da Admissibilidade da Liquidação de Imposto Posterior à Extinção da Personalidade Jurídica Societária](#), Novas Edições Acadêmicas, 2015.

situação que respeita a outrem do qual dispõe a administração. Tais atos são indubitavelmente manifestações de poder, no sentido em que exprimem meios, conferidos por lei, de definição, por via unilateral, de situações jurídicas que afetam os cidadãos e que estes têm a faculdade de impugnar dentro de determinados prazos e segundo certos pressupostos, sob pena de ficar precludida a possibilidade de os ver eliminados da ordem jurídica ¹¹.

É, assim, ato administrativo a conduta, ativa ou omissiva, voluntária, de um órgão da administração que, no exercício de um poder público e com vista à prossecução de interesses públicos que, por lei, estejam a seu cargo, produza efeitos jurídicos num caso concreto.

A liquidação de imposto é um desses – ou um conjunto desses - atos administrativos, que, juntos, compõem um procedimento, no sentido do artigo 1.º do CPA: uma sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da administração e/ou à sua execução.

Tem, em regra, natureza declarativa, no sentido de que se esgotam numa verificação de circunstâncias sem que de tal verificação e declaração resultem, na verdade, modificações inovadoras na ordem jurídica.

É certo que aqueles que são afetados pelo ato se encontram, depois da respetiva emissão, numa situação jurídica diversa daquela em que se encontravam antes. Tal não resulta, porém, do conteúdo do ato administrativo, antes da verificação que nele foi feita de factos, com relevância tributária, que lhe são estranhos e anteriores e às quais, acerca dos quais a administração emite uma declaração de concordância ou discordância, à luz de pressupostos aprioristicamente fixados nas leis fiscais e nas normas contabilísticas.

Será, aliás, mais propriamente, aceitando-se uma terceira categoria proposta por alguma doutrina, um *ato de verificação constitutivo* ou de *acertamento constitutivo* na expressão da

¹¹ ALMEIDA, in *Anulação de Atos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*, pp. 80-81.

doutrina italiana, com carácter dinâmico e funcional, de conteúdo, de facto, estritamente declarativo ao qual a lei associa, porém, a produção de certos efeitos constitutivos.

Os efeitos não são, todavia, imputáveis ao próprio ato, no sentido de que ele não se dirigiu à respetiva constituição, antes resultam da circunstância de ele ter sido praticado.

O ato é, pois, uma *fattispecie jurídica de formação sucessiva* conducente à verificação do efeito jurídico, em termos de poder afirmar-se que, muito embora o seu conteúdo intrínseco tenha natureza meramente declarativa, a sua emissão é indispensável ao preenchimento da *fattispecie* constitutiva do efeito.

Ao mesmo tempo, o ato de liquidação é impositivo, no sentido de que impõem ao destinatário o cumprimento de uma obrigação que já existia, mas não tinha, até à produção do ato, sido declarada. Há, pois, nele um momento condenatório, que torna a obrigação suscetível de execução forçada.

O ato de liquidação pode, assim, ultrapassar o seu sentido estrito, como o ato que fixa o tributo, para adquirir um sentido lato e ser visto como um ato complexo ¹², que alguns autores

¹² Cf., entre outros, o Acórdão do TCA Sul, de 25.05.2002, (in www.dgsi.pt):

“O ato administrativo da liquidação é o culminar do procedimento administrativo complexo da determinação da matéria coletável e conseqüente fixação do montante do imposto.”

designam de *processo de liquidação*¹³, integrado por um conjunto de atos conexos com tal fixação e sua imposição ao destinatário^{14, 15}.

A atividade da administração será, assim, vista como um *procedimento de liquidação*, destinado a tornar a obrigação tributária certa, líquida e exigível¹⁶.

Aliás, o princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT, é o corolário desta visão do ato de liquidação enquanto ato complexo ou processo tendente a um fim.

Resumindo, entendemos, pelos motivos expostos, que a falta ou irregularidade da notificação contende com própria validade do ato de liquidação.

No que respeita à posição da Requerente relativa ao uso do disposto no artigo 37.º do CPPT, estribada, bem sabemos, em jurisprudência superior, no sentido de fazer depender a procedência

¹³ Em rigor, de acordo com a terminologia do CPA, será um *procedimento de liquidação*, sendo o *processo* o conjunto de documentos que integram o *procedimento* – vide artigo 1.º, número 1 e 2.

¹⁴ Cf. o Acórdão do STA de 09.09.2009 (in www.dgsi.pt, acessado a 21.10.2013):

«É sabido que a liquidação, em sentido estrito, é a última fase do processo administrativo de liquidação tributária. O procedimento administrativo de liquidação tributária, porém, é constituído por uma série de atos (complexo de atos), combinados entre si, destinados a obter um resultado jurídico final, ou seja, o montante do imposto que o contribuinte tem de entregar nos cofres do Estado. Portanto, a liquidação, hoc sensu, é a fase que se traduz na aplicação da taxa do imposto à matéria coletável já determinada (...). É também da própria essência do procedimento administrativo tributário que se pratiquem ao longo dele atos preparatórios, lógicos e cronologicamente interligados e dirigidos à concretização do ato final de liquidação. Em princípio, tais atos preparatórios, porque não são a decisão final, não podem ser autonomamente impugnáveis; poderão ser postos em causa, sim, mas aquando da eventual impugnação que seja feita do ato definitivo (final), de que são antecedente lógico e cronológico. Dado que o ato administrativo é uma estatuição de autoridade com efeitos externos, compreende-se que não sejam recorríveis os atos internos (como os pareceres, as comunicações internas dos serviços) e os atos preparatórios, pois nestes casos não existem efeitos externos ou existem apenas efeitos prodrómicos de um ato procedimental que só se torna decisório através do ato conclusivo do procedimento – cf. J. J. Gomes Canotilho, e Vital Moreira, Constituição Anotada, 3.ª edição, 1993, p. 939. Por regra, o ato de determinação da matéria coletável não é suscetível de impugnação judicial autónoma, só podendo esse ato ser atacado na impugnação que venha a ser proposta do sequente ato de liquidação, processo onde poderá ser invocada qualquer ilegalidade ocorrida na fase de determinação da matéria coletável.»

¹⁵ CAMPOS e SOUTELINHO, in *Direito do Procedimento Tributário*, definem o procedimento administrativo de liquidação, não como um ato complexo, antes como um *complexo de atos* – cf. p. 24.

¹⁶ *Idem, ibidem.*

do vício de forma por falta de fundamentação do prévio exercício dessa faculdade, não podemos concordar com essa tese.

Na verdade, o n.º 2 do artigo 37.º do CPPT apenas disciplina o início da contagem do prazo de impugnação/reclamação/recurso, não contendendo substantivamente com a ineficácia do ato irregularmente notificado, o suporte legal para a ineficácia do ato irregularmente notificado encontra-se substantivamente na disposição do artigo 36.º do CPPT.

Mais, trata-se de uma faculdade que a lei concede ao sujeito passivo: não foi intenção do legislador - não podia ser, sob pena de violação do princípio expresso no artigo 268.º, n.º 3 da CRP – transferir o ónus para aquele que é suscetível de ser afetado pelo ato administrativo, pelo que a falta de exercício desta faculdade jamais poderia ter o efeito de desonerar a administração e assim sanar o vício do ato.

b) Já no que respeita à alegada falta de fundamentação do ato de liquidação:

É por demais sabido que os atos-administrativos tributários, *maxime* os de liquidação do imposto carecem de fundamentação, constituindo esta uma imposição constitucional vertida no artigo 268.º, n.º 3, da CRP e plasmada, em sede tributária, aos artigos 77.º da LGT e 36.º do CPPT.

Mais uma vez, do regime do artigo 37.º do CPPT não resulta uma necessidade de particular requerer a notificação da fundamentação em falta nem decorre que fique sanada a deficiência da notificação que não contenha os fundamentos do ato notificado se o interessado não fizer uso desse expediente. Tal interpretação, já o dissemos, seria incompatível com as exigências plasmadas nos artigos 268.º, n.º 1 e 3, da CRP.

Ora, a notificação dos atos de liquidação não pode dispensar a comunicação dos fundamentos que determinaram a liquidação do imposto. Ainda que se admita – o que admitimos, até por força da conceção que temos do ato de liquidação como processo ou

procedimento tendente à liquidação, pela forma que acima deixámos exposta – que se faça por remissão para o Relatório da Inspeção Tributária, a verdade é que a fundamentação de um ato de liquidação deve ser o seu esteio ou suporte, de molde a permitir ao contribuinte apreender os concretos factos donde ela emerge e o direito que foi aplicado, para assim decidir se o aceita ou se entende que este está ferido um vício.

Ora, no caso em apreço, apesar da extensa exposição e argumentação do Relatório da Inspeção Tributária, a Requerida não logrou, no que respeita ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, explicar qual a(s) norma(s) do CIVA que considera violada (s) e nas quais se possam estribar as liquidações de IVA.

Não se argumente, sequer, que o contribuinte foi capaz de entender a fundamentação do ato de tal forma que foi capaz de, no pedido de constituição do Tribunal, a contrariar. Na verdade, o Requerido limitou-se a, depois de chamar a atenção para a deficiência de fundamentação, procurar adivinhar o raciocínio subjacente e contrariá-lo, colocando-se a Requerida na confortável posição de se sentir desobrigada de explicar o raciocínio que fez, delegando o ónus de apreensão do itinerário cognoscitivo-valorativo do ato no particular, quando o estabelecimento da obrigação de fundamentação dos atos administrativos assenta numa *ratio* de sinal oposto: esclarecimento dos particulares, publicidade e transparência da atividade administrativa, vinculação e controlo das decisões administrativas e, sobretudo, garantia de que a fundamentação constrange os agentes públicos a adaptarem processos adequados de formação das decisões ¹⁷.

Aliás, note-se que continuou a não o fazer, do nosso ponto de vista, na resposta que apresentou, limitando-se a esgrimir com a alegada compreensão que o Requerente tem da fundamentação do ato e com a faculdade do artigo 37.º do CPPT que este não usou.

¹⁷ Cf. FONTES, *in* http://www.abreuvadogados.com/xms/files/02_O_Que_Fazemos/Artigos_forum_juridico/Forum_Juridico_PFO_Fevereiro_2013.pdf.

A censurabilidade deste alheamento por parte da Administração Pública aumenta se tivermos ainda em conta que os vícios de que os atos administrativos podem padecer são frequentemente deduzidos, direta ou indiretamente, da sua fundamentação e são à luz dela avaliados.

Por outro lado, a suficiência e a completude da fundamentação são garantes da igualdade entre aqueles cidadãos que são conhecedores dos assuntos confiados à Administração Pública e aqueles que são leigos na matéria em que são interessados.

Foi, aliás, este raciocínio que esteve na base da jurisprudência fixada pelo STA no Acórdão n.º 1/2013 ¹⁸ quando entendeu que *“Não está suficientemente fundamentado, um ato administrativo que invoca como motivo de direito o art. 32º do Regulamento (CE) 2342/99 da Comissão de 28 de Outubro, para justificar a diminuição de uma ajuda financeira, na medida em que esse preceito prevê uma pluralidade de regras jurídicas sobre uma multiplicidade de situações, sem que qualquer delas faça alusão concreta às consequências das irregularidades detetadas e justificativas da diminuição da ajuda”* e decidiu em consequência, anular o ato impugnado por falta (insuficiência) de fundamentação jurídica.

Pelo que entendemos que os atos de liquidação em crise estão insuficientemente fundamentados.

Em conclusão, nos termos e com as razões que deixamos expostas, os atos tributários em crise enfermam de vício de violação de lei, por preterição de formalidades essenciais, o que os torna anuláveis.

Esta conclusão deixa prejudicada a análise dos restantes temas decidendos.

¹⁸ <https://dre.pt/application/file/a/256890>.

5. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, decide-se:

Julgar totalmente procedente o pedido do Requerente e, em consequência, anular os atos de liquidação em crise, com fundamento na preterição de formalidades essenciais.

Fixa-se o valor do processo em 11.331,59€ (onze mil, trezentos e trinta e um euros e cinquenta e nove cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em 918,00€ (novecentos e dezoito euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerida**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT e 527.º do CPC.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Outubro de 2016

O Árbitro,

(Eva Dias Costa)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.