

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 579/2023-T**

**Tema: IVA - Caducidade do Direito de Ação - Extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **SUMARIO**

- I. O prazo para a entrega do pedido de constituição de tribunal arbitral é um prazo substantivo, pelo que segue as regras previstas no artigo 279.º do Código Civil. À mesma conclusão também se chega por aplicação subsidiária do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.**

### **A I - RELATÓRIO**

#### **A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES**

A..., residente fiscal na ..., n.º ... ..., ..., ...-... Cascais e Estoril, contribuinte fiscal português número ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 09-08-2023, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 12-09-2022.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 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, designou como Árbitra, a Dra. Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 28-09-2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 18-10-2023, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 21-11-2023, o Requerente foi notificado para se pronunciar sobre a defesa invocada pela Requerida na sua resposta, por exceção motivada pela caducidade do direito de ação, tendo o Requerente exercido o direito ao contraditório em 27-11-2023.

Por despacho de 26-01-2024, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, e em sintonia com o previsto no artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, as Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas finais facultativas, bem como o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente a efetuar pelo Requerente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **B – PEDIDO**

1. O ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação oficiosa de Imposto sobre o Valor Acrescentado no montante de

2.

---

41.569,50€, com origem no procedimento inspetivo, com a ordem de serviço n.º OI2022..., realizado pela Alfândega Marítima de Lisboa.

### **C – CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:
3. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto o ato tributário respeitante à liquidação oficiosa de IVA, no valor de 41.569,50€.
4. Foi pelos Serviços de Inspeção Aduaneira da Alfândega Marítima de Lisboa (AML) levado a cabo um procedimento de inspeção para efeitos de averiguação da situação aduaneira e fiscal da embarcação com as características ... XSR 48 e o nome "...", adquirida pelo Requerente no Reino Unido, no estado de usada, em 29-10-2019, pelo preço de 180.736,94€ (155,000.00£), acrescido de 20% de IVA (31,000.00£), conforme resulta da respetiva fatura de venda e respetiva "Bill of Sale"
5. Entendeu a AML, todavia, pela análise dos documentos inerentes à referida embarcação, que a mesma haveria sido adquirida no estado de novo, pelo que se enquadraria no âmbito do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) como "meio de transporte novo", isenta de IVA no estado-membro da expedição e, prevalecendo a regra de tributação no destino, aqui sujeita a IVA, independentemente da qualidade do adquirente ou do vendedor.
6. Pelo que, não obstante o IVA já liquidado e pago pelo Requerente (à taxa aplicável de 20%, no valor de 31,000.00£) procedeu a Autoridade Tributária e Aduaneira, através da AML, à notificação do Projeto de Relatório de Inspeção Aduaneira, relativamente ao qual manifestou o Requerente a sua total discordância, por entender que a embarcação em causa reúne as condições para que não seja considerada um "meio de transporte novo".
7. Após notificação do Requerente para exercício do direito de audição prévia, foi realizada, em 14-02- 2023.

8. Os argumentos apresentados pelo Requerente não surtiram surtido efeito, e após a reunião de regularização não realizou o pagamento da alegada dívida respeitante ao IVA da embarcação, e nesse seguimento foi notificado do Relatório Final da Inspeção que convola em definitivo o projeto de decisão e, por despacho do Diretor de Alfândega, ordena a instauração de cobrança coerciva relativamente ao IVA liquidado oficiosamente.

9. Bem como, foi notificado do Processo de Cobrança n.º 07/2023 e para efetuar o pagamento da dívida resultante da liquidação oficiosa de IVA no montante de 41.569,50€, no prazo de trinta dias.

10. O Requerente por não concordar com tal ato de liquidação, nem com os fundamentos enunciados e conclusões da AML que constam do Relatório da Inspeção, deduziu o presente pedido de pronúncia arbitral, tendo por objeto a apreciação da legalidade e visando a consequente anulação do acto tributário.

11. O Requerente comprou a sua embarcação, em Southampton no Reino Unido, no estado de usada, em 29-10-2019, pelo preço de 180.736,94€ (155,000.00£), acrescido de 20% de IVA (31,000.00£), conforme a respetiva fatura de venda e respetiva “Bill of Sale”.

12. A referida embarcação, modelo/brand name XSR 48, havia sido construída em 2013/2014 pela empresa B... e vendida pela C..., ambas com sede em Southampton, no Reino Unido, detidas e representadas por D... .

13. A mesma encontrava-se desde a sua construção em Southampton, no Reino Unido, na posse do fabricante/vendedor e anunciada para venda, tal consta do anúncio que permanece acessível pelo endereço:

[https://pt.cosasdebarcos.com/barco\\_27475110170151495398991015410145.html](https://pt.cosasdebarcos.com/barco_27475110170151495398991015410145.html)

14. As características da embarcação “2014 ... XSR48 ...” são as que constam das Especificações de venda/“SPECIFICATION” entregues pelo fabricante/vendedor ao comprador/Requerente, mencionando: como preço de venda (sem impostos) “£249,000 Ex Tax”, que a embarcação não está registada/ “Unregistered”, como o ano de conclusão da construção “YEAR COMPLETED: 2014”, e, • numa tradução livre e sublinhado nosso, pode

---

ler-se: “A lancha de alto desempenho ... XSR48 é alimentada por dois motores diesel marítimos FPT 570HP com transmissões de superfície ZF Trimax; combinados com um casco de kevlar de carbono inspirado nas corridas, geram um desempenho e uma manobrabilidade de fator WOW com velocidades superiores a 70 mph. Encomendado em 2014, este XSR 48 tem uma especificação de construção sem compromissos, com um deslumbrante acabamento em pintura branca perolada, o mais recente sistema de navegação Garmin de ecrã duplo, hélices de corrida Herring de 6 pás, volante em carbono e camurça, assentos com suspensão, escapes revestidos a cerâmica, escotilha de tejadilho eléctrica, interior em ultra-couro e muito mais. Tem apenas 190 horas de funcionamento do motor e nunca foi anti-incrustado, uma vez que o proprietário o eleva e o guarda numa arrecadação coberta quando não o utiliza com a sua família. Este XSR 48 também tem a capacidade de ser utilizado como um barco rápido de perseguição/transporte de super iates. Tendo em conta o preço de 1,5 milhões de libras esterlinas dos novos modelos originais, este barco representa uma excelente oportunidade para alguém que pretenda possuir um barco a motor com um aspeto e um desempenho verdadeiramente impressionantes - e que simplesmente não gosta de ser ultrapassado! Pronto para ser desfrutado agora. Características principais - Desempenho e manobrabilidade de fator WOW - Velocidades até 75 mph - Acabamento em pintura branca perolada - Especificações de construção sem compromissos - Acionamento de superfície - Escotilha de acesso ao cockpit eléctrica - Nunca foi anti-incrustado, sempre levantado/armazenado em terra coberto - Berço personalizado disponível  
Localização: - Southampton, Reino Unido”

**15.** Aquando da decisão de compra o Requerente sabendo que a embarcação era usada pela C... como embarcação de demonstração, solicitou um “Full Pre-purchase survey” (inquérito completo antes da compra) que certificasse todas as características da embarcação.

**16.** A vistoria prévia foi realizada antes da compra pelo Requerente pela E... Ltd, uma empresa internacional, com sede em Hampshire, no Reino Unido, que se dedica a apoiar clientes privados e industriais com consultoria técnica para embarcações marítimas, a qual emitiu o relatório das suas diligências, certificando que: ...; Lying ashore at Curdridge on 16th October and afloat at Southampton on 22nd October 2019; The vessel was an ... XSR48; Two FPT N67 ENT 570hp diesel engines with Trimax surface drives. Built by B.../ ... reportedly

---

2014; Construction Material FRP cored. Hull Number – no hull number. RCD Status – Not CE Marked. LOA 14.63m, Beam 3.10m (From information supplied)

**17.** Defende o Requerente, com relevância para o presente caso, que fica demonstrado que a embarcação em questão, na data da compra, em outubro de 2019, era um... XSR48, construído pela empresa B... de ... em 2014, ainda sem número do casco, e quanto ao estado do RCD (Recreational Craft Directive) não abrangida pelo âmbito de aplicação da diretiva europeia relativa às embarcações de recreio.

**18.** Sustenta que foi emitido o Certificate of Conformity, ao abrigo da Recreational Craft and Personal Watercraft Directive 2013/53/EU, para a embarcação... XSR48 “...” no dia da inspeção final em 28/10/2019, confirmando de facto se tratava de uma embarcação usada, sem número de casco atribuído.

**19.** O Certificado de Conformidade da embarcação em questão, não quando foi concluída a sua construção em 2014, mas apenas após ter encontrado um comprador, no caso o Requerente, tendo em 28/10/2019 procedido ao registo da embarcação em seu nome D..., com o nome da embarcação/ Name of the Ship: ... XSR 48, à qual foi atribuído o número de Registo ..., com o número de casco/Hull ID Number GB-XSM... .

**20.** Realizada a venda do barco em 29/10/2019 (cf. Doc. 2 e 3), nesta mesma data é emitido por D... o Certificado de qualidade e quantidade do fabricante da embarcação XSR 48 – conforme Manufacturer’s Certificate of Quality & Quantity, Builder’s Certificate.

**21.** Sendo que em todos os documentos entregues pelo fabricante/vendedor ao Requerente consta como número de casco GB-XSM... .

**22.** Em 12/11/2019, é efetuado o registo da embarcação no Reino Unido em nome de A..., com o nome da embarcação/ Name of the Ship: ..., tendo sido atribuído o número de Registo..., com o Hull ID Number GB-HP... – conforme Certificate of United Kingdom Registry

**23.** Sendo que, a embarcação não foi no território nacional sujeita a qualquer registo, licença ou matrícula.

**24.** Contudo, tendo em conta que a AML deu como provado (cf. V.1.11, fls. 6 – Doc. 6) que a embarcação foi construída em outubro de 2019, classificando-a como um meio de transporte

novo, solicitou diretamente o Requerente ao fabricante/vendedor da embarcação os esclarecimentos dos factos, tendo-lhe sido remetida uma Declaração, emitida e assinada pelo mesmo

**25.** A embarcação XSR 48 ..., com o número de casco GB-HPI... foi sua e por si usada desde o início da sua construção, embora como construtor se absteve de a registar.

**26.** Essa mesma embarcação navegou mais de 100 horas.

**27.** Assim como, lhe foi remetido o Certificado HPiVS/R..., datado de 28/10/2019, emitido pelo HPi Organismo Certificador dos requerimentos da Diretiva 2013/53/EU, onde no que respeita aos números de casco da embarcação em causa consta claramente a correspondência e a evidência de que se trata da mesma embarcação:

Importer's Craft Identification Number:	GB	-	HPI	10338	J	9	19
Original Craft Identification Number:	GB	-	XSM	48006	C	3	14

**28.** Desconhece o Requerente o registo britânico da embarcação XSR 48 em nome D..., com o número de registo ... e número de casco GB-PCAY... facto que apenas detetou na apólice do seguro da embarcação.

**29.** Com efeito, o Requerente contratou, em 11/10/2019, com a Companhia de Seguros... – Proteção Náutica, para a sua embarcação do XSR 48 com o nome..., construída em 2014 e registada no Reino Unido, um Seguro de Embarcações de Recreio de EUR 175.000,00 (CASCO: EUR 130.000,00 e MOTOR: EUR 45.000,00), nos termos da Apólice n.º ... .

**30.** Detetada a incorreção no número de Registo da embarcação, solicitou a sua correção, encontrando-se já correto o número de Registo ... .

**31.** Entende que perante tudo o exposto e demonstrado, não se afigura correta a decisão da AML, por erro nos pressupostos de facto, pois baseando-se em factos que não existiam ou não tinham a dimensão por ela suposta, considera que os documentos apresentados não respeitam à embarcação XSR 48, construída em 2014, cuja propriedade do Requerente foi registada em 12/11/2019, com o nome ..., no Reino Unido com o n.º ....

- 
32. Refere, que laborando em erro, o enquadramento que faz ao classificar, para efeitos de IVA, a embarcação como um meio de transporte novo, consubstancia um vício de violação da lei que consiste, em concreto, na discrepância entre os pressupostos factuais que se revelaram determinantes para a decisão e aqueles que efetivamente se verificam.
33. Termina o Requerente, que deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente por provado, com fundamento nas razões de facto e de direito apresentadas e, em consequência, ser anulada a liquidação oficiosa de IVA em crise, por padecer de vício de violação da lei.
34. Quanto à Exceção suscitada pela Requerida na sua resposta, o Requerente exerceu o seu direito ao contraditório, tendo alegando em síntese o seguinte:
35. No obstante o alegado quanto à alegada extemporaneidade detetada, em virtude do Registo do pedido do Requerente em 07-08-2023 (segunda-feira), em face da gravidade das consequências legais decorrentes ao decurso de prazo perentório (artigo 139.º, n.º 3 do CPC), veio a própria lei fixar um prazo suplementar para a sua prática com multa compulsória, prevista nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 139.º do CPC.
36. Regulamentação esta prevista na lei processual civil cujo acolhimento se impõe ao processo arbitral, omissa a esse respeito, em razão dos princípios gerais da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses das partes e da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito Democrático e face às circunstâncias de poder estar em causa a afetação de direitos fundamentais, não podemos deixar de considerar ser aplicável o disposto no artigo 139.º, n.ºs 5 e 6 do CPC ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
37. Concluindo, que não deve a exceção perentória deduzida pela Requerida ser admitida.

#### **D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

38. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- 39.** O presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido extemporaneamente.
- 40.** Efetivamente, o presente pedido de pronúncia arbitral surge na sequência da notificação para pagamento do montante de IVA liquidado no âmbito do processo de cobrança da Alfândega Marítima de Lisboa, efetuada após o apuramento de dívida relativa a embarcação da propriedade do Requerente.
- 41.** Tal liquidação surge em consequência da realização de uma ação de averiguação (DI2022...) que deu origem à ação de inspeção (OI2022...), efetuadas pela identificada alfândega relativamente à situação fiscal e aduaneira da embarcação de recreio ..., do Requerente.
- 42.** No entanto, a referida notificação foi efetuada ao sujeito passivo e ao seu mandatário através dos ofícios n.º..., de 31-03-2023, e n.º..., de 03-04-2023, da Alfândega Marítima de Lisboa, remetidos por correio registado com os n.ºs RF ... PT e RF ... PT, cujos avisos de receção foram assinados em 06-04-2023 (cf. elementos que integram o PA).
- 43.** Ora, o Requerente considera-se notificado, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 38.º e n.º 1 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na data da assinatura do aviso de receção (cf. n.º 3 do artigo 39.º), no caso a 06-04-2023, conforme se comprova pelos documentos que integram o PA e pela informação disponível no site da empresa CTT.
- 44.** Assim, tendo presente que o prazo para pagamento da liquidação impugnada terminou no dia 05-05-2023 (corroborado, aliás, pelo Requerente conforme art.º 3.º do pedido de pronúncia arbitral) e que o Requerente não reclamou e/ou recorreu administrativamente, é manifesto que os 90 dias previstos no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, para apresentação do pedido arbitral já se encontravam esgotados na data em que foi submetido o pedido arbitral.
- 45.** De facto, o pedido de pronúncia arbitral (PPA) só veio a ser apresentado, por transmissão eletrónica de dados, em 07-08-2023, pelo que o mesmo é manifestamente extemporâneo, verificando-se, assim, a exceção de caducidade do direito de ação, que se invoca.
- 46.** É que, sendo de 90 dias o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal,

para impugnação de atos tributários de liquidação, contados a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime da Arbitragem Tributária, em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, e tendo aquele terminado em 03-08-2023, o mesmo já se encontrava esgotado em 07-08-2023, na data da interposição da presente ação arbitral.

**47.** Efetivamente, face à omissão, no Regime da Arbitragem Tributária, de norma que disponha sobre as regras de contagem dos prazos, haverá que recorrer ao direito subsidiário, conforme o disposto no artigo 29.º, n.º 1, do mesmo regime, designadamente nos termos da alínea a) do mesmo preceito, às normas do código de procedimento e de processo tributário aplicáveis à interposição de impugnação judicial, uma vez que a arbitragem tributária constitui um meio processual de natureza alternativa em relação à impugnação judicial (veja-se nesse sentido o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 210/2011, que aprovou o Regime, bem como o n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a instituir a arbitragem tributária).

**48.** Assim, tendo, no presente caso, o prazo de propositura da ação terminado em 03-08-2023, e tendo o pedido de constituição de tribunal arbitral sido apresentado, por transmissão eletrónica de dados, em 07-08-2023, conclui-se que o mesmo é manifestamente extemporâneo, verificando-se, pois, a exceção de caducidade do direito de ação, exceção perentória que determina a absolvição do pedido (cf. artigo 576.º, n.º 1 e n.º 3, do Código de Processo Civil), o que se invoca.

**49.** A Requerida, veio igualmente defender-se por impugnação, o que o fez nos seguintes termos:

**50.** A Alfândega Marítima de Lisboa, constatou, no âmbito desta ação inspetiva, que:

**51.** De acordo com os elementos apurados no âmbito do procedimento de averiguação da situação aduaneira e fiscal relativamente à embarcação de recreio... – 012022... constatou-se a necessidade de dar início ao procedimento de notificação de audiência prévia, no sentido de dar a conhecer ao contribuinte, da intenção desta alfândega em procederá liquidação do montante total de 41.569,50 € a título de IVA acrescido dos juros compensatórios que se mostrarem

devidos, pela regularização da situação aduaneira e fiscal da embarcação de recreio ... .

**52.** A informação recolhida, permitiu constatar que a embarcação foi adquirida no Reino Unido no estado de nova, destinando-se a ser expedida de imediato para Portugal.

**53.** A aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo pressupõe no estado-membro de expedição, a transmissão onerosa com isenção de IVA, por se destinar a outro país da UE, prevalecendo a regra de tributação no destino, independentemente da qualidade do adquirente ou do vendedor.

**54.** Em consequência terá de ser regularizada a situação tributária da mesma através do processo de liquidação do IVA em Portugal e não no Reino Unido como foi efetuado.

**55.** Neste sentido, está em dívida o montante respeitante a IVA, competindo à Autoridade Tributária e Aduaneira, através da Alfândega Marítima de Lisboa (AML) realizar a sua liquidação e cobrança.

**56.** Atenta a descrição da análise efetuada, ínsita no relatório da ação inspetiva, o controlo incidu sobre os documentos relativos à embarcação, que incluem o certificado de registo britânico, o certificado de construção, o CMR, a fatura de aquisição, o certificado de conformidade, o Bill of Sale, o formulário britânico C384 e o certificado de seguro, bem como a informação das movimentações da embarcação na Marina de Cascais, que comprovaram que a embarcação entrou ao território nacional por via rodoviária em 08-11-2019, permanecendo na Marina de Cascais, pelo menos até 11-07-2022, sendo considerado como meio de transporte novo no âmbito do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

**57.** De acordo com os elementos apurados pela Alfândega a embarcação foi construída em Southampton, em outubro de 2019, com o n.º de casco GB-HP..., tendo sido adquirida em 29-10-2019, por A... e registada no Reino Unido sob o n.º ....

**58.** Analisados os documentos respeitantes à referida embarcação, os Serviços de Inspeção Aduaneira concluíram que, em 2019, foi efetuada a transmissão de um meio de transporte novo (MTN), localizada em território nacional e, como tal, aqui sujeita a tributação para efeitos de IVA.

**59.** No caso vertente, afigura-se pacífico que estamos perante um meio de transporte,

---

conforme definido na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do RITI. A questão controvertida reside na qualificação da embarcação em causa como “meio de transporte novo”, tal como decorre do disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

**60.** Ou seja, basta que uma destas condições não se verifique para que a embarcação em causa seja considerada “meio de transporte novo”, sendo a operação qualificada como aquisição intracomunitária de bens tributada em território nacional.

**61.** Verificados que estejam os conceitos de “meio de transporte” e “meio de transporte novo”, tal como vêm enunciados na Diretiva IVA, afigura-se inequívoco que a tributação deve ocorrer no Estado membro de destino do bem em causa, independente do local onde ocorra o respetivo registo, licença ou matrícula.

**62.** De outro modo, fácil se tornaria contornar a lei de modo a obter a tributação sempre no Estado membro de origem, onde as taxas de IVA aplicáveis fossem mais benéficas para o adquirente, precisamente, o que se pretende evitar com o regime de tributação dos MTN em apreço.

**63.** Nesta conformidade, é forçoso concluir que a documentação apresentada pelo Requerente, nos presentes autos, não se mostra suficiente para contrariar as conclusões da ação inspetiva em crise e/ou colocar em causa a legalidade do ato tributário contestado.

**64.** Pelo que, tendo os serviços da inspeção tributária efetuado as correções em cumprimento do legalmente estipulado, não lhes pode ser imputado nenhum vício de ilegalidade, devendo o ato de liquidação impugnado manter-se na ordem jurídica.

**65.** Termina a Requerida, peticionando, nestes termos, e nos mais de direito que V. Exa. doutamente suprirá, deve: a) ser a Entidade Requerida absolvida do pedido – cf. n.ºs 1 e 3 do art.º 576.º do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT; ou caso assim se não entenda, b) ser a presente ação arbitral julgada improcedente, com as legais consequências.

## **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

66. Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

67. O Requerente foi notificado através dos ofícios n.º..., de 31-03-2023, e n.º..., de 03-04-2023, da Alfândega Marítima de Lisboa, remetidos por correio registado com os n.ºs RF ... PT e RF ... PT, cujos avisos de receção foram assinados em 06-04-2023. Cf. PA.

68. O prazo para pagamento da liquidação impugnada terminou no dia 05-05-2023. Cf. RIT;

69. A presente ação arbitral deu entrada nos serviços do CAAD no dia 07-08-2023. Cf. SGPS.

#### **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

70. Dos factos com interesse para a decisão da causa, objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade acima descrita.

#### **G - QUESTÕES DECIDENDAS**

71. Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir:

- i. Da caducidade do direito de ação;
- ii. A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado que fixou um imposto a pagar de € 41.569,50.

#### **H - QUESTÕES PREVIAS - Da exceção por intempestividade**

72. A Requerida defendeu-se invocando a exceção de caducidade do direito de ação por motivo da (in)tempestividade da interposição do pedido de pronúncia arbitral, bem como por impugnação.

**73.** Atento o disposto no artigo 608.º do Código de Processo Civil (CPC), e no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ambos aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o Tribunal iniciará por resolver a questão submetida a apreciação, designadamente a da exceção arguida pela Requerida, a (in)tempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

**74.** A tempestividade do pedido de pronúncia arbitral é um pressuposto processual indispensável à viabilidade do processo e ao conhecimento do mérito da causa, constituindo nos termos da lei uma exceção perentória de acordo com as normas do artigo 89º n.ºs 1 e 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), ex-vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT. Esta interpretação, parece-nos consensual face à clareza da lei, e tem sido sufragada pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) e pelos tribunais arbitrais.

**75.** Face ao exposto, o Tribunal deve apreciar a questão da (in)tempestividade, como estipula a norma do artigo 89.º, n.º 3, do CPTA, aplicável a este processo nos aludidos termos.

**76.** Assim, na resposta apresentada pela Requerida, esta alegou que o presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido extemporaneamente. Defende que tendo presente que o prazo para pagamento da liquidação impugnada terminou no dia 05-05-2023 (corroborado, aliás, pelo Requerente conforme art.º 3.º do pedido de pronúncia arbitral) e que o Requerente não reclamou e/ou recorreu administrativamente, é manifesto que os 90 dias previstos no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, para apresentação do pedido arbitral já se encontravam esgotados na data em que foi submetido o pedido arbitral. De facto, o pedido de pronúncia arbitral (PPA) só veio a ser apresentado, por transmissão eletrónica de dados, em 07-08-2023, pelo que o mesmo é manifestamente extemporâneo, verificando-se, assim, a exceção de caducidade do direito de ação, que se invoca.

**77.** Em sede de exercício do contraditório veio o Requerente defender, que, não obstante a alegada extemporaneidade detetada, em virtude de o Registo do pedido do Requerente ocorrer em 07-08-2023 (segunda-feira), entende que em face da gravidade das consequências legais decorrentes ao decurso de prazo perentório (artigo 139.º, n.º 3 do CPC), se deve aplicar um prazo suplementar para a sua prática com multa compulsória, prevista nos termos dos n.s 5 e 6 do artigo 139.º do CPC. Entende que essa regulamentação está prevista na lei processual civil

---

cujo acolhimento se impõe ao processo arbitral, omissa a esse respeito, em razão dos princípios gerais da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses das partes e da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito Democrático e face às circunstâncias de poder estar em causa a afetação de direitos fundamentais, e por conseguinte bate-se pela aplicação do disposto no artigo 139, n.ºs 5 e 6 do CPC ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

**78.** Vejamos então, quais os factos elencados pelas partes que importam para fundamentar a decisão sobre esta matéria:

- i. O Requerente foi notificado através dos ofícios n.º..., de 31-03-2023, e n.º..., de 03-04-2023, da Alfândega Marítima de Lisboa, remetidos por correio registado com os n.ºs RF ... PT e RF ... PT, cujos avisos de receção foram assinados em 06-04-2023. Cf. PA.
- ii. O prazo para pagamento da liquidação impugnada terminou no dia 05-05-2023. Cf. RIT.
- iii. O presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido, deu entrada nos serviços do CAAD no dia 07-08-2023. Cf. SGPS.

Portanto, cumpre apreciar,

**79.** A este propósito dispõe o artigo 10.º n.º 1 do RJAT que:

*“O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:*

- a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”*

**80.** Já o artigo 102.º do CPPT, dispõe que:

*“1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:*

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

**81.** Retomando os autos, o prazo e a sua contagem obedecem ao estipulado no artigo 10.º n.º 1 do RJAT e 102.º n.º 1 al. a) do CPPT, ou seja, *O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 do 102.º do CPPT, ie, a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.*

**82.** Assim, nos termos conjugados da al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, e da al. a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, o *pedido de constituição de tribunal arbitral* será tempestivo se apresentado no prazo de 90 dias, contados do “*Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte*”.

**83.** Dos factos alegados, e não contraditados pelo Requerente, o presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido 07-08-2023.

**84.** Contudo o Requerente foi notificado através dos ofícios n.º..., de 31-03-2023, e n.º..., de 03-04-2023, da Alfândega Marítima de Lisboa, remetidos por correio registado com os n.ºs RF ... PT e RF ... PT, cujos avisos de receção foram assinados em 06-04-2023. Cf. PA. Por conseguinte o prazo de 90 dias para pagamento da liquidação impugnada terminou no dia 03-05-2023. Cf. RIT,

**85.** Há que atender a que, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, o prazo para a entrega do pedido de pronúncia arbitral é um prazo substantivo, pelo que segue as regras previstas no

---

artigo 279.º do Código Civil. À mesma conclusão também se chega por aplicação subsidiária do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

**86.** Assim, equiparando-se o pedido de pronúncia arbitral à petição inicial de impugnação judicial, o prazo para entrega daquele é também um prazo substantivo (cfr. Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado, Carla Castelo Trindade, Almedina, 2016, pág. 163). Aliás, no sentido da equiparação do pedido de pronúncia arbitral à impugnação judicial dispõe o n.º 6 do artigo 13.º do RJAT que *“[s]alvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária”*.

**87.** O n.º 1 do artigo 20.º do CPPT dispõe que *“[o]s prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil, transferindo-se o seu termo, quando os prazos terminarem em dia em que os serviços ou os tribunais estiverem encerrados, para o primeiro dia útil seguinte”*

**88.** Deste modo, para aferir da tempestividade da presente lide, é necessário proceder à contagem dos prazos em questão.

**89.** Com efeito, verifica- que: i) as partes concordam que o termo do prazo para pagamento da prestação tributária, quanto à liquidação em causa, ocorreu em 05/05/2023; ii) o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral era de 90 dias contados a partir daquela data, nos termos do disposto no art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT (e do art. 102.º, n.º 2, do CPPT); iii) não havendo regras quanto à contagem de prazos no RJAT, terá que se recorrer, ex vi art. 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT, ao art. 20.º, n.º 1, do CPPT, que considera que à data de interposição da impugnação judicial é aplicável o disposto no artigo 279.º do Código Civil; iv) assim sendo, o referido prazo de 90 dias é contínuo, não sofrendo suspensão ou interrupção em virtude de férias judiciais – vd. parte final da al. e) do artigo 279.º do Código Civil; v) o prazo de 90 dias, contado nos termos acima referidos, terminou em 03/08/2023 (quinta-feira) e o presente pedido arbitral foi apresentado em 07/08/2023 (segunda-feira).

90. Face ao exposto, dúvidas não haverá, e a próprio Requerente o reconheceu, de que o presente pedido arbitral foi apresentado após decorridos os 90 dias, tendo inclusive defendido, que o mesmo se aplica o pagamento de uma multa nos termos do artigo 139.º, n.º 3 do CPC, por ter sido apresentado no segundo dia útil seguinte.

91. É que, sendo de 90 dias o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal, para impugnação de atos tributários de liquidação, contados a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime da Arbitragem Tributária, em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, e tendo aquele terminado em 03-08-2023, o mesmo já se encontrava esgotado em 07-08-2023, na data da interposição da presente ação arbitral.

92. Desta forma, é forçoso concluir que o pedido de pronúncia arbitral deveria ter sido apresentado até ao dia 3 de Agosto de 2023.

93. Assim, não tendo o Requerente deduzido atempadamente o pedido de pronúncia arbitral gerou-se a consolidação definitiva na ordem jurídica da liquidação sub júdice.

94. Como tal, fica agora vedada ao Requerente a possibilidade de ver sindicada a legalidade do ato por si colocado em crise.

95. Tendo em conta todo o exposto, forçosamente se conclui que a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, foi submetido após o decurso prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º/1/a) do RJAT, tendo, por isso, caducado o direito de ação do Requerente, e sendo extemporânea a apresentação do pedido arbitral, o que determinará a absolvição da Requerida do pedido.

96. Face ao decidido, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, fica prejudicado o conhecimento dos fundamentos de impugnação do ato de liquidação sindicado na presente lide, conforme artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT<sup>1</sup>.

## **J - DECISÃO**

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

---

<sup>1</sup> cfr. Acórdão do STA, tirado no processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15, de 14.10.2020).

- a) Absolver a Requerida do pedido.
- b) Condenar o Requerente no pagamento das custas processuais.

#### **L. VALOR DO PROCESSO E CUSTAS**

Fixa-se o valor do processo em 41.569,50€ (quarenta e um mil quinhentos e sessenta e nove euros e cinquenta cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 2.142,00€ (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo do Requerente, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, n.º 1, al. a) do art.º 5.º do RCPT, n.º 1, al. a) do 97.º-A, do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 19 de Fevereiro de 2024.

A Árbitra

Rita Guerra Alves