

cutado que satisfaziam os requisitos do n.º 4 do art. 264.º do CPPT e mantendo-se a modalidade da venda do bem penhorado por leilão eletrónico, não é exigível que o órgão da execução fiscal comunique ao executado a nova data de venda do bem penhorado.

D – Tribunais Arbitrais Tributários (*)

120. IVA – Isenção nas operações intracomunitárias

A questão central objeto de apreciação no processo arbitral n.º 323/2014-T, de 30/9/2014, prende-se com a comprovação dos requisitos para a concessão da isenção prevista na alínea *a*) do art. 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

O Tribunal Arbitral começou por esclarecer que o “RITI não define o conceito de transmissão intracomunitária (TIB), definindo, todavia, aquilo que deve ser entendido por aquisição intracomunitária de bens (AIB), sendo, a partir daí, que o Tribunal Arbitral considerou ser possível construir o conceito de TIB *a contrario sensu*”.

Assim, “nos termos do artigo 3.º do RITI, considera-se, em geral, AIB a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado-Membro. Ora, simetricamente, uma TIB corresponderá à transmissão do poder de dispor, por forma correspondente ao direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para o território de outro Estado-Membro, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início no território nacional”.

(*) Textos integrais das decisões arbitrais disponíveis em www.caad.org.pt.

Neste âmbito, o “artigo 7.º do RITI assume especial importância na delimitação das operações qualificáveis como TIB, na medida em que, por um lado, assimila ao conceito de transmissão intracomunitária de bens outras operações e, por outro, procede a uma delimitação negativa de algumas operações não enquadráveis no conceito”. Considerando, com efeito, “transmissão de bens efetuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do CIVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-membro, para as necessidades da sua empresa”. Mais referiu o Tribunal que na “sequência desta norma geral de assimilação, o leque de operações abrangidas pelo conceito de TIB torna-se demasiado amplo, pelo que o legislador teve a necessidade de excluir determinadas transações, procedendo a uma delimitação negativa, sobretudo por razões de simplificação administrativa”. Por conseguinte, “nos termos do artigo 7.º, n.º 2, do RITI, não são consideradas TIB’s as seguintes operações: (a) transferência de bens para serem objecto de instalação ou montagem noutro Estado membro nos termos do n.º 1 do artigo 9.º ou de bens cuja transmissão não é tributável no território nacional nos termos dos n.ºs 1 a 3 do artigo 10.º, dando estas operações origem a simples transmissões de bens localizadas no interior de um Estado membro; (b) transferência de bens para serem objecto de transmissão a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, durante um transporte em que os lugares de partida e de chegada se situem na União Europeia, uma vez que estas têm regras de localização próprias previstas no artigo 6.º, n.º 3, do CIVA; (c) transferência de bens que consista em operações de exportação e operações assimiladas previstas no artigo 14.º do CIVA ou em transmissões isentas nos termos do artigo 14.º; (d) transferência de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, e transferência de eletricidade, de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou arrefecimento, sendo estas tributadas a título de transmissão localizada no interior de um Estado membro, aplicando-se as regras do artigo 6.º do CIVA; (e) transferência de bens para serem objecto de peritagens

ou quaisquer trabalhos que consistam em prestações de serviços a efectuar ao sujeito passivo, materialmente executadas no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo; (f) transferência de bens para serem temporariamente utilizados em prestações de serviços a efectuar pelo sujeito passivo no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens; e (g) transferência de bens para serem temporariamente utilizados pelo sujeito passivo, por um período que não exceda 24 meses, no território de outro Estado membro no interior do qual a importação do mesmo bem proveniente de um país terceiro, com vista a uma utilização temporária, beneficiária do regime de importação temporária com isenção total de direitos”.

Assim, e em suma, “estas situações consubstanciam simples movimentos de bens que não dão lugar a TIB’s, podendo, em alguns casos, originar a tributação a título de transmissões de bens internas ou prestações de serviços. A principal consequência da qualificação de uma operação como TIB é que esta, à semelhança das operações de exportação, será, em princípio, isenta no Estado-membro de origem (*i. e.*, no Estado-Membro onde teve início a expedição ou transporte do bem com destino a um outro Estado-Membro), conferindo ao transmitente o direito à dedução do IVA suportado a montante para a respetiva realização, evitando-se, desta forma, a dupla tributação de uma operação que do ponto de vista económico constitui um todo e garantindo-se a neutralidade do imposto”.

O Tribunal Arbitral esclareceu, ainda, que “não basta que uma operação seja, *a priori*, qualificada como TIB para se assegurar que a mesma possa beneficiar da isenção de IVA. Assim, para além de ser necessário que essa operação reúna os pressupostos legais da isenção do imposto, previstos no artigo 14.º, n.º 1, alínea *a*), do RITI, o transmitente deverá ser capaz de evidenciar, de forma suficiente, a verificação desses mesmos pressupostos. O que desde logo implica verificar os pressupostos da isenção em sede de IVA, prevista no artigo 14.º, alínea *a*), do RITI”.

Ora, nos termos do art. 14.º, n.º 1, alínea *a*), do RITI, “encontram-se isentas de IVA as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos de IVA noutro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens. A complexidade da previsão normativa do citado preceito justifica uma análise unitária e detalhada de cada elemento, a que se procederá de seguida”.

Tal como o conceito de TIB, também conceito de expedição não encontra definição legal no CIVA ou no RITI, havendo uma remissão, a propósito da determinação do facto gerador, no artigo 12.º, n.º 1, do RITI, para o artigo 7.º do CIVA, no qual é empregue a noção de colocação dos bens à disposição do adquirente.

Com efeito, o “TJUE ⁽¹⁾ tem vindo a interpretar o conceito de expedição no sentido em que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando: (*a*) o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente; e (*b*) o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-membro de entrega”.

Adicionalmente, “de acordo com o artigo 1.º, n.º 2, alínea *e*), do CIVA, entende-se por transporte intracomunitário de bens o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados-Membros diferentes, sendo o lugar de partida aquele onde se inicia efetivamente o transporte, não considerando os trajetos efetuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens [artigo 1.º, n.º 2, alínea *f*), do CIVA] e entendendo-se por lugar de chegada o lugar onde termina efetiva-

⁽¹⁾ Cf. Ac. do TJUE de 27/9/2007, proc. C-409/04, caso *Teleos e outros*.

mente o transporte dos bens [artigo 1.º, n.º 2, alínea g), do CIVA]”.

O Tribunal Arbitral chamou ainda a atenção para o facto de, nos termos do art. 1.º, n.º 5, do CIVA, ser “equiparado a um transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado-Membro, sempre que esse transporte se encontre diretamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens”.

Por conseguinte, “o conceito de expedição presuppõe a deslocação física de um bem de um Estado-Membro para outro, condição que estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e a que se realiza no interior do país, pois só assim é possível a aplicação do princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final, ou seja, o princípio da tributação no destino, aplicável ao comércio intracomunitário”. Daí a relevância dada à expressão “a partir do território nacional para outro Estado-Membro”. Requisito este que impõe que os bens sejam remetidos «“com destino ao adquirente” coloca a ênfase no lugar de chegada, isto é, o lugar onde termina efetivamente o transporte dos bens na aceção do artigo 1.º, n.º 2, alínea g), do CIVA, terá que coincidir com a localização do adquirente mencionada na fatura, nos termos do artigo 27.º, n.º 5, do RITI».

Assim, é “condição essencial para a qualificação da operação como TIB que o adquirente seja uma entidade registada para efeitos de IVA no Estado-Membro de destino. Nessa medida, o transmitente deverá recolher, em momento prévio à consumação da venda dos bens, as informações necessárias que lhe permitam confirmar que o registo para efeitos de IVA se encontra em vigor, solicitando-lhe o seu número de identificação de IVA. Caso o adquirente não forneça o referido número e o transmitente não o consiga obter por outros meios, este deverá presumir que a entidade não se encontra registada, liquidando o imposto devido, uma vez que a TIB em causa não preenche as condições para ser isenta”.

De referir, ainda, que pode “suceder que o adquirente se encontre registado para efeitos de IVA em mais do que um Estado-Membro. Neste caso, o

transmitente deverá certificar-se que o número de IVA fornecido pelo adquirente pertence ao Estado-Membro de destino da TIB”.

Assim, impõe-se que o adquirente se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens. “Com este requisito visa-se garantir que a AIB será tributada no Estado-Membro de destino. Assim, caso a entidade adquirente seja abrangida por uma isenção subjetiva do imposto, *v. g.*, no caso de ser uma pessoa coletiva de direito público que age no exercício dos seus poderes de autoridade, a TIB não será isenta, devendo o transmitente liquidar IVA.”

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral deixou assente que tendo em conta os requisitos da isenção de TIB, “poder-se-á concluir que as seguintes operações não serão isentas: (a) bens faturados a clientes estabelecidos fora da União Europeia e entregues noutra Estado-Membro; (b) bens faturados a clientes estabelecidos noutra Estado-membro e entregues fora da União Europeia; (c) bens faturados a clientes estabelecidos noutra Estado-Membro e entregues no território nacional; (d) bens faturados a clientes estabelecidos no território nacional e entregues em outro Estado-Membro”. Pelo que, e conforme já salientado, o Tribunal concluiu que “para garantir que a TIB seja considerada uma operação isenta nos termos do RITI, não basta que essa operação seja, em abstrato, qualificada como TIB. É necessário que o vendedor seja capaz de provar que os pressupostos da isenção se verificaram em concreto ⁽²⁾. Assim, a demonstração de que houve uma transmissão de bens e a correspondente prova de que os bens foram expedidos ou transportados a partir do território nacional pelo vendedor, pelo adquirente ou por sua conta, com destino a um outro Estado-Membro assume elevada importância, uma vez que dela depende a correta não liquidação e a dedução do imposto suportado a montante por parte do transmitente. Sendo o IVA um imposto de base alargada e tendo em conta que o

⁽²⁾ Cf., a respeito, os Acs. do STA de 21/2/2001, P. 25 398, e de 29/4/2004, P. 1680/03.

artigo 4.º, n.º 1, do CIVA considera, a título residual, como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens, para que a isenção da TIB opere, o transmitente deverá, em primeiro lugar, dispor de elementos que possam sustentar a qualificação da operação como transmissão de bens”.

Nessa medida, e uma vez que os conceitos de transmissão de bens e de prestação de serviços para efeitos de IVA não coincidem necessariamente com os conceitos civis, o Tribunal Arbitral concluiu que se impõe “acautelar o risco de a operação ser qualificada como prestação de serviços, caso em que a isenção deixa de operar. A título de exemplo, o artigo 4.º, n.º 1, alínea c), do CIVA considera tratar-se de uma prestação de serviços a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados”.

Por outro lado, “a prova da ocorrência de uma transmissão de bens pressupõe a análise, por um lado, do negócio que lhe serve de base e, por outro, dos efeitos desse negócio concretamente verificados. Assim, uma vez que o conceito de transmissão de bens para efeitos de IVA assenta na transação da coisa corpórea por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, a prova do título jurídico de transmissão da propriedade (*v. g.*, o documento que titula o contrato de compra e venda) pode afigurar-se insuficiente, sendo ainda necessário comprovar que o poder económico de disposição do bem – que, normalmente, coincide com a sua posse – foi transferido da esfera do vendedor para a esfera do adquirente”.

De salientar ainda que, como referido no aresto em apreço, a “prova da expedição do bem é essencial para determinar a aplicação ou não da isenção em apreço, incumbindo essa prova ao transmitente do bem”.

O Tribunal Arbitral apelou, ainda, à jurisprudência do TJUE que «já defendeu ser admissível, para este efeito, qualquer meio de prova, para além da apresentação do respetivo documento de transporte. Este entendimento foi acolhido pela Autori-

dade Tributária e Aduaneira, a qual sancionou ⁽³⁾ que, perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea *a)* do artigo 14.º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efetuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente, através das seguintes alternativas: (*a*) documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (“Airwaybill” – AWB) ou o conhecimento de embarque (“bill of lading” – B/L); (*b*) contratos de transporte celebrados; (*c*) as faturas das empresas transportadoras; (*d*) as guias de remessa; ou (*e*) a declaração, no Estado-Membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária».

Ora, no que diz respeito às «TIB em que o transporte dos bens é efetuado pelo adquirente ou por conta deste, poderão colocar-se problemas específicos em matéria de prova do transporte ou expedição. Relevam aqui as situações em que, *v. g.*, o adquirente efetua o levantamento dos bens diretamente no estabelecimento do vendedor, com o seu próprio meio de transporte ou contratando um terceiro para o efeito, as transmissões de bens ao abrigo dos Incoterms FOB (“free on board”) e FOT (“free on truck”) e, entre outras, os casos em que os bens, após terem abandonado as instalações do vendedor, são transportados para uma plataforma logística situada no mesmo território, partindo mais tarde para o Estado-Membro de destino sem que o vendedor tenha a possibilidade de confirmar a sua partida do território nacional e chegada ao território de destino. São as chamadas transações “takeaway” ⁽⁴⁾».

⁽³⁾ Ofício-Circulado n.º 30009/99, de 10/12/1999, da Direção de Serviços do IVA.

⁽⁴⁾ A designação pode ser encontrada em JOEP SWINKELS, “Zero Rating Intra-Community Transactions”, *International VAT Monitor*, 2005(16).

Em abono da sua tese o Tribunal Arbitral referiu ainda o Relatório da Comissão sobre o funcionamento do regime transitório do IVA ⁽⁵⁾, nos termos do qual “sempre que o comprador toma a seu cargo o transporte pelos seus próprios meios, o vendedor não se pode satisfazer unicamente com a simples indicação que os bens vão efetivamente ser transportados com destino a um outro Estado-Membro. Uma guia de transporte ou um documento equivalente apresentado quando da retirada das mercadorias ou mesmo um compromisso formal subscrito pelo comprador, não estabelecem a realidade do transporte. Nestas condições, os fornecedores exprimem muitas vezes o receio de ver a sua responsabilidade posta em causa e a isenção da transmissão rejeitada por ocasião de um controlo”.

Mais notou o mesmo Tribunal que “o legislador não impôs qualquer prazo para a saída dos bens do Estado-Membro de origem para efeitos de aplicação da isenção, encontrando-se o prazo associado à emissão da fatura correspondente (*i. e.*, até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, nos termos do artigo 27.º, n.º 2, do RITI)”.

O Tribunal Arbitral esclareceu igualmente que o “TJUE já admitiu, a este respeito, que o atraso na apresentação da prova da expedição dos bens não releva para efeitos da não aplicação da isenção (salvo risco de perda de receita) ⁽⁶⁾. No entanto, é recomendável que essa prova seja obtida pelo fornecedor até ao termo do prazo para a emissão da correspondente fatura”.

De salientar ainda que, de acordo com o aresto em apreço, e tendo uma vez mais em conta que o conceito de sujeito passivo das aquisições intracomunitárias não coincide com o conceito de sujeito passivo do IVA nas transmissões de bens e das prestações de serviços, “não bastaria impor a condição do registo para efeitos deste imposto, sendo

necessário – de modo a garantir que a não tributação no país de origem corresponde a tributação no país de destino dos bens – que o adquirente se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias. Deste modo, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, faltando verificar-se alguma das condições elencadas, o transmitente não tem outra alternativa senão liquidar o imposto correspondente ao valor da transmissão que efetuou ⁽⁷⁾. Por forma a assegurar que a qualidade do adquirente da TIB não irá obstar à qualificação da operação como isenta, o transmitente deverá: (a) obter o número de identificação fiscal/número de IVA do adquirente; (b) certificar-se de que o referido número pertence ao país de origem do adquirente; e (c) proceder à validação do número no sistema VIES [Sistema de Intercâmbio de Informação sobre o IVA], comprovando que o adquirente é um sujeito passivo de IVA”.

Assim, e sem prejuízo de outras obrigações acessórias gerais, previstas no n.º 1 do art. 29.º do CIVA, o Tribunal Arbitral concluiu que “os sujeitos passivos que efetuem TIB’s devem: (a) emitir obrigatoriamente uma fatura ⁽⁸⁾ por cada TIB efetuada, a qual, para além dos elementos previstos no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, deve conter (i) o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo ‘PT’ e o número de identificação de IVA do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado-Membro que o atribuiu, (ii) bem como o local de destino dos bens [artigos 23.º, n.º 1, alínea b), e 27.º, n.º 5, do RITI]; (b) enviar uma declaração recapitulativa das transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI [artigo 23.º, n.º 1, alínea c), do RITI]; e (c) submeter a informação estatística das operações através do Intrastat”.

⁽⁷⁾ Despacho de 3/7/1995, proc. n.º 1875.

⁽⁸⁾ A respeito da obrigação de emitir fatura, cumpre sublinhar que, até 1/12/2013, era admissível a emissão de fatura ou de documento equivalente. No entanto, com a redação conferida pelo DL n.º 197/2012, de 24/8, o art. 23.º, n.º 1, alínea b), do RITI passou a fazer referência apenas à fatura, tendo sido suprimida a menção a documento equivalente.

⁽⁵⁾ Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o funcionamento do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, COM(94) 515, 23/11/1994, par. 95-97.

⁽⁶⁾ Ac. do TJUE de 27/9/2007, proc. C-146/05, caso *Albert Collée*.

Assim, e em suma, o Tribunal Arbitral concluiu que “decorre do exposto, as TIB’s beneficiam de isenção se: (a) os bens forem expedidos ou transportados do território nacional para o Estado membro de destino; e (b) no Estado membro de destino, o adquirente (c) for sujeito passivo do imposto, não relevando para o efeito a sua natureza (pessoa singular ou coletiva); (d) ter utilizado o número de identificação de IVA para efetuar a aquisição; e (e) encontrar-se abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens”.

Assim, em termos práticos, “para que a isenção não seja colocada em causa, será necessário o cruzamento de informações provenientes de vários documentos, cabendo, assim, ao transmitente a escolha do método mais apto a fundamentar a isenção. Todavia, quando os documentos comerciais relevantes de que este dispõe se afiguram escassos, as suas opções serão também limitadas”.

Todavia, “sob pena de violação do princípio da proporcionalidade, as administrações fiscais não se encontram legitimadas a sobrecarregar o ónus da prova que incumbe aos sujeitos passivos que efetuam TIBs, no sentido em que não é expectável que o transmitente produza mais prova do que aquela que razoavelmente se encontra ao seu alcance no âmbito de uma transação comercial típica. As vicissitudes associadas à comprovação com recurso ao VIES, às autoridades fiscais portuguesas e de outros países, de que os adquirentes se encontravam registados como operadores, com registo válido, na data das operações, seja por erros do mesmo VIES, por atrasos na resposta das ditas autoridades ou por cancelamentos de registos com efeitos retroativos, não podem servir de fundamento com vista a negar *a posteriori* ao vendedor a isenção em sede de IVA associada às TIB’s que este assumiu por válida, no momento das transmissões, com base nos elementos que lhe era exigível verificar”.

Por último, e, quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para efeitos de beneficiar da isenção de IVA, o Tribunal Arbitral concluiu que “compete aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva 2006/112, as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples

das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade”.

121. IVA – Âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais Tributários

No processo arbitral n.º 478/2014-T, de 9/12/2014, os tribunais arbitrais foram chamados a pronunciar-se sobre a questão de saber se a revogação pela Autoridade Tributária e Aduaneira dos atos cuja declaração de ilegalidade é pedida pela requerente obsta à apreciação da sua legalidade em sede arbitral.

O Tribunal Arbitral começou por esclarecer que “o âmbito dos processos arbitrais tributários define-se pelo âmbito do processo de impugnação judicial, com as limitações que resultam dos termos do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, pois não se incluem neste artigo várias das competências dos tribunais tributários referidas no artigo 97.º, n.º 1, do CPPT que são exercidas através do processo de impugnação judicial”.

O que significa que “as competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD se limitam à declaração de ilegalidade de atos dos tipos referidos no art. 2.º do RJAT, quer diretamente, quer indiretamente, através da declaração de ilegalidade de atos de segundo grau ou terceiro grau que apreciem a legalidade de atos de liquidação, como se infere das referências que no artigo 10.º, n.º 1, do mesmo diploma se lhes faz”.

Com efeito, estas “competências para a apreciação da legalidade de atos são complementadas com as que com elas estão conexas em processo de impugnação judicial, designadamente a condenação em juros indemnizatórios e em indemnização por garantia indevida, como têm vindo a entender pacificamente os tribunais arbitrais. Mas, à face do RJAT, é inequívoco que um ato de um dos tipos previstos no artigo 2.º é imprescindível como objeto

do processo arbitral, em que se visa apurar da sua ilegalidade, estando-se, assim, perante um contencioso de anulação de atos, estruturado segundo o modelo processual anterior à reforma do contencioso administrativo de 2002-2004, que continua a vigorar no contencioso tributário, já que não foi ainda efetuada a várias vezes anunciada sua adaptação ao novo regime processual administrativo”.

Assim sendo, o Tribunal Arbitral concluiu pela “falta de objeto do processo, que num contencioso tributário de anulação, não pode deixar de ser um ato de natureza tributária”.

Com efeito, a “falta de um ato como objeto do processo num meio processual que tem por função a declaração de ilegalidade de atos gera uma situação de impossibilidade da lide, como sempre entendeu pacificamente o Supremo Tribunal Administrativo”⁽⁹⁾.

No entender deste Tribunal, a “pretensão da requerente de, apesar da revogação dos atos de liquidação, ver apreciada jurisdicionalmente a questão da possibilidade de a Autoridade Tributária e Aduaneira, no futuro, praticar atos sobre a mesma situação jurídica poderá enquadrar-se no âmbito da ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo prevista no artigo 145.º do CPPT, mas é seguro que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não têm competência para apreciar”.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral concluiu que “a revogação dos atos cuja declaração de ilegalidade é pedida obsta à apreciação da sua legalidade” e que a “impossibilidade da lide, por carência de objeto, tem como consequência processual a extinção da instância, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT”.

DULCE NETO

(Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

PAULA CADILHE

(Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul)

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA (*)

(Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais Tributários)

⁽⁹⁾ Neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes Acs. do STA: de 25/10/1989, P. 3039; de 10/1/1990, P. 10 416; de 5/12/1990, P. 4527; de 19/6/1991, P. 12 973; e de 19/3/1997, P. 20 981.

^(*) Com a colaboração de Jorge Lopes de Sousa.