

sociedades. O artigo 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2012) é uma norma inovadora e não interpretativa. Nas tributações autónomas não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas, que constituem o facto gerador de imposto, uma vez que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC, no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC. A taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo do ano, mas perante um facto tributário instantâneo. Não pode a lei agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efectuadas aquando da sua entrada em vigor, incorrendo a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, ao determinar a retroacção de efeitos a 1 de Janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, em inconstitucionalidade por violação da proibição imposta no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

**Acórdão do STA (2.ª) de 05-02-2014, Processo n.º 0216/12
(Relator: Isabel Marques da Silva)**

IRC e sociedade irregular

As “sociedades irregulares” – comerciais quanto ao objecto, ainda que sem forma legal, e portanto destituídas de personalidade jurídica em face ao direito comum, mas com personalidade e capacidade tributárias (artigos 15.º e 16.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária e 3.º, n.º 1 e 2, do CPPT) –, não se confundem com as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, estando, pois, sujeitas ao regime geral de IRC pelo lucro obtido com a actividade comercial exercida (artigos 2.º, n.º 1, alínea *b*) e n.º 2 e 3.º, n.º 1, alínea *a*) e n.º 4, do código do IRC) e não ao regime da transparência fiscal.

NUNO OLIVEIRA GARCIA
ANA LEAL

SÍNTESE DE ACÓRDÃOS DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL, DO TRIMESTRE

Número do processo: 28/2013-T

Data: 16 de Outubro de 2013

Assunto: IVA – Indemnizações pagas por seguradoras em cumprimento de contratos de seguro; indemnização por garantia indevida

Factos

A Requerente – ..., LDA. pediu a constituição de Tribunal arbitral peticionando a anulação parcial de liquidações adicionais de IVA, no valor de € 249.895,65 e correspondentes juros compensatórios, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito e falta de fundamentação legal, requerendo, ainda, a condenação da AT ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida e, bem assim, a restituição do imposto pago por compensação, no montante de € 5.240,08, acrescido de juros indemnizatórios.

A actividade exercida pela Requerente – ..., LDA. consiste na elaboração de contratos com marcas de automóveis, locadoras e outras empresas detentoras de frotas automóveis, pelos quais cobra determinado montante e, como contrapartida assegura a gestão da prestação de serviços de manutenção programada e reparação de veículos automóveis, liquidando IVA nos valores cobrados em razão de tais contratos.

Quando incorre em gastos de manutenção e reparação das viaturas, a Requerente deduz o IVA nos termos gerais. Para assegurar a cobertura das despesas que lhe podem advir de tais contratos, a Requerente celebra contratos com companhias de seguro destinados à cobertura de riscos

financeiros que aqueles outros contratos implicam. Assim, quando incorre nos referidos gastos derivados dos contratos que celebra relativos à manutenção e reparação de automóveis, a Requerente beneficia de uma cobertura de seguro que (a título de indemnização por ocorrência de sinistro) compensa os custos suportados junto das oficinas, gerando lançamentos e movimentos contabilísticos adicionais relativos aos fluxos financeiros correspondentes. As relações entre a Requerente e as companhias de seguro são intermediadas pela “Corretora” – que, além de deter a 100% a Requerente, é uma empresa corretora de seguros – pelo que todos os documentos referentes ao pagamento dos prémios e ao recebimento das indemnizações são provenientes desta entidade do grupo e os registos contabilísticos contemplam, além do mais, múltiplos acertos de contas entre as duas entidades, dificultando a reconciliação dos fluxos que, contudo, têm base contratual.

Por sua vez, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) entendeu que os débitos às companhias são movimentos contabilísticos que se traduzem em prestações de serviços efectuadas por conta daquela empresa e, assim, sujeitas a IVA e que o débito de quaisquer encargos suportados cujo IVA foi deduzido dará lugar à liquidação do IVA, por se considerar uma prestação de serviços.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) ilegalidade das liquidações de IVA por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos; ii) indemnização por garantia indevida; e, iii) restituição de quantia paga por compensação e juros indemnizatórios.

No que diz respeito à primeira questão decidenda, o Tribunal entendeu que não ficou provado que a Requerente tivesse quaisquer relações com as empresas seguradoras com que celebrava os contratos, que não fossem típicas, designadamente pagamentos de prémios, suas devoluções e recebimento de indemnizações, este quando ocorriam os factos previstos no contrato.

Na apreciação da questão o Tribunal considerou que a AT se encontra vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de natureza idêntica. E, de acordo com o Ofício Circulado n.º 147533, de 20 de Dezembro de 1989, da Direcção de Serviços de IVA

entende-se que as indemnizações pagas pelas seguradoras aos respectivos beneficiários não se inserem no âmbito de incidência do IVA, aí se referindo expressamente que “o documento em que o beneficiário da indemnização debita a companhia de seguros pelo montante da reparação não é considerado factura ou equivalente para efeitos da liquidação do IVA”. Com este pressuposto, o Tribunal entendeu que, se é assim com documento, também o será sem ele, pois a ausência de documento não altera a natureza da actividade ou operação, não podendo transformar em prestação de serviços uma actividade que não o é.

Mais sustentou que a intervenção de uma empresa de corretagem de seguros, actuando em nome e por conta do beneficiário do seguro, não altera substancialmente a situação, pois a relação que se estabelece relativamente ao recebimento da indemnização tem como sujeitos a seguradora e o beneficiário. E, bem assim que os pagamentos/recebimentos em nome e por conta efectuados não constituem a remuneração de prestações de serviços para efeitos de IVA, e mesmo que o fossem, as operações de seguro e prestações de serviços conexas efectuadas pelos correctores e intermediários de seguro são isentas de IVA, isto é, não suscitam tributação para efeitos deste imposto.

O Tribunal considerou, ainda, que no processo não era relevante apurar a responsabilidade da corretora em matéria de IVA, no âmbito das suas relações com as seguradoras e mesmo com a Requerente, mas sim exclusivamente a eventual responsabilidade da Requerente que, embora detida a 100% por aquela corretora, é um sujeito passivo de IVA autónomo em relação a ela, concluindo, assim, que não releva, para este efeito, o facto, referido pela AT nas suas alegações, de ser deficiente a escrita da Requerente, designadamente a nível de documentos comprovativos das transferências pecuniárias entre ela e as seguradoras, através da corretora, pois não resultam, quaisquer outras relações entre a Requerente e as seguradoras que não sejam as derivadas dos contratos de seguro, nem é sequer aventado em que possam consistir.

Mais refere que, não obstante a confusão nos movimentos contabilísticos, não resultam indícios ou qualquer evidência de operações tributáveis – transmissões de bens ou prestações de serviços – que devessem ser sujeitas a IVA. Por isso, neste contexto, no mínimo sempre se teria de ficar na dúvida sobre outras relações desconhecidas entre a Requerente e as seguradoras. Ora, ao abrigo do princípio de que, sempre que da prova

produzida resulte a fundada dúvida da existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado, a dúvida sobre a fonte das transferências das seguradoras para a Requerente sempre terá de ser valorada a favor da Requerente e não contra ela.

Em conclusão, o Tribunal entendeu que em face da referida vinculação da AT pela orientação genérica referida, está afastado do âmbito de incidência do CIVA o recebimento de indemnizações pagas por seguradoras em cumprimento de contratos de seguro, por não consubstanciarem prestação de serviços, pelo que determina que as liquidações de IVA cuja ilegalidade é invocada enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação.

No que respeita à segunda questão decidenda – indemnização por garantia indevida – o Tribunal entendeu que a AT deve restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos necessários para o efeito e, bem assim, que o processo arbitral é o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Neste sentido, o Tribunal considerou que, no caso em apreço, as liquidações foram da exclusiva iniciativa da AT e a Requerente em nada contribuiu para que elas fossem efectuadas, pelo que, e ainda que não se tenha elementos que permitam determinar o montante da indemnização, o Tribunal considerou que a condenação terá de ser efectuada com referência à quantia que se provou ter sido despendida, acrescida do que vier a ser liquidado em execução da decisão.

Por fim, analisando a última questão decidenda – restituição da quantia que foi paga por compensação e juros indemnizatórios –, o Tribunal considerou que, na sequência do reconhecimento da ilegalidade dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por ser essencial restabelecer a situação que existiria se o acto tributário em causa não tivesse sido praticado e, bem assim, o mesmo se entendendo, quanto aos juros indemnizatórios.

Em suma, o Tribunal julgou totalmente procedente o pedido de anulação parcial das liquidações de IVA e Juros Compensatórios, assim como o pedido de condenação da AT a pagar à Requerente uma indemnização pelos custos suportados com a garantia prestada e, também, o pedido de condenação da AT a restituir à Requerente a quantia referente à compensação efectuada pela AT.

Número do processo: 46/2013-T

Data: 18 de Outubro de 2013

Assunto: **Cláusula Geral Anti-Abuso, transmissão de participações sociais**

Factos

Os Requerentes requereram a constituição de Tribunal arbitral peticionando a anulação da demonstração da liquidação de IRS, referente ao ano de 2008, a atribuição de indemnização por garantia indevidamente prestada e, ainda, a condenação da AT no reembolso de todas as quantias que foram penhoradas ao Requerente, por desconto no vencimento.

Em 31 de Outubro de 2008, os Requerentes venderam à ... SA pelo preço de € 120.600 a sua participação no capital social da sociedade Laboratório ..., Lda, tendo dado a respectiva quitação nesta data.

A AT, com data de 14.09.2011, emitiu uma Ordem de Serviço com o n.º 012011 para procedimento externo de inspecção, visando os Requerentes e o IRS de 2008. O Campo 7 desta Ordem de Serviço reservado ao conhecimento dos contribuintes e à prova de entrega de cópia não se encontra preenchido. Através do Ofício 68415/0504, com data de 26.10.2012, a AT notificou por correio registado com aviso de recepção, o mandatário dos Requerentes, remetendo-lhe uma cópia da Ordem de Serviço, uma notificação de início de procedimento de inspecção, uma nota de diligência, uma notificação de conclusão de acto de inspecção e uma notificação para exercício de direito de audição acompanhado de projecto de Relatório de Inspeção. Igual notificação foi enviada pela AT aos Requerentes pelos ofícios datados de 26.10.2012 e em 31.10.2013. Na Ordem de Serviço cuja cópia foi enviada ao mandatário dos Requerentes e aos próprios Requerentes, o Campo 7 está em branco e a cópia da nota de diligência refere que a inspecção foi iniciada em 03.10.2012 às 00.00 horas e foi concluída em 22.10.2012 às 00.00 horas, estando o Campo 7 reservado à recepção da nota pelo sujeito passivo também em branco. Através da carta registada entregue nos CTT em 31.12.2012, a AT notificou os Requerentes da liquidação de IRS em função dos resultados dos procedimentos de Inspeção e de aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA), onde se indica que a data da liquidação foi 12.12.2012. Esta carta registada foi recebida pelos Requerentes em 03.01.2013. Já

através da carta registada entregue nos CTT em 27.12.2012, a AT notificou os Requerentes de uma demonstração de acerto de contas, ou seja, uma compensação sequente à liquidação de IRS, com data de 14.12.2012, que foi recebida pelos Requerentes em 28.12.2012. E através da carta registada entregue nos CTT em 28.12.2012, a AT notificou os Requerentes de uma demonstração de liquidação de juros, recebida em 16 de Janeiro de 2013.

Análise do Tribunal

O Tribunal identificou as seguintes questões, a apreciar e decidir: i) condenação da AT ao reembolso de todas as quantias penhoradas ao Requerente, por desconto no vencimento; ii) apuramento do prazo de caducidade da liquidação do IRS de 2008; iii) definição da data de início do procedimento de inspecção e apurar se ocorreu a suspensão do prazo de caducidade; iv) definição da data da notificação da liquidação do IRS relevante para efeito de contagem do prazo de caducidade; v) verificação dos requisitos de aplicação da cláusula geral anti-abuso; vi) a ocorrência de falta de fundamentação exigida; e vii) ilegalidade da liquidação de juros compensatórios.

Quanto à primeira questão, o Tribunal considerou que os Requerentes não podiam peticionar a condenação da AT ao reembolso das quantias penhoradas, por desconto no vencimento, dada a competência do Tribunal não compreender a apreciação das decisões do órgão de execução fiscal, neste caso a penhora de salário, pelo que considera ilegal a cumulação de pedidos requerida.

Passando para a análise da segunda questão – prazo de caducidade da liquidação do IRS de 2008 –, o Tribunal entendeu que, tratando-se o IRS de um imposto directo ou periódico, o prazo de caducidade da liquidação conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Acrescentando que, no caso em apreço, o facto tributário – venda das participações sociais – ocorreu em 31 de Outubro de 2008, pelo que o prazo se começou a contar a partir 1 de Janeiro de 2009 até 31 de Dezembro de 2012, caso não exista nenhum facto que suspenda esta contagem e os Requerentes não tiverem, entretanto, sido validamente notificados da liquidação.

Por sua vez, da análise da terceira questão decidenda, referente ao início do procedimento de inspecção e à suspensão do prazo de caducidade, o Tribunal considerou como provado que a AT abriu um procedimento de

inspecção externa, mas agiu como se o procedimento fosse interno por nunca ter ocorrido a deslocação às instalações dos sujeitos passivos. Entendeu o Tribunal que a data do início da suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação coincide com a data do início do procedimento de inspecção que, por sua vez, vai coincidir com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou do despacho no início da inspecção externa, resultando dos factos provados, que a AT nunca deu início validamente ao procedimento de inspecção tributária externa, através da notificação especial prevista, pois promoveu a notificação, por carta registada com aviso de recepção, quando é legalmente exigida a notificação pessoal e presencial dos contribuintes. Com base nestes pressupostos o Tribunal conclui que não é assim possível à AT alargar o prazo de caducidade que resultaria de uma suspensão da contagem do prazo, porque não agiu de acordo com as estritas e específicas normas que lhe permitem alargar esse prazo de 4 anos.

Relativamente ao sustentado pela AT, a abertura, em 14.10.2011, do procedimento visando a aplicação da CGAA é prejudicial ao procedimento de inspecção externa e, a abertura daquele implica o efeito suspensivo do procedimento de inspecção, o Tribunal entendeu não se vislumbrar sustentação para este entendimento por se tratarem de procedimentos próprios com regras próprias. Sustenta o Tribunal que para norma em causa operar (norma que determina a suspensão do prazo de caducidade) releva o início da inspecção externa e não o início ou os prazos do procedimento de aplicação das normas antiabuso, pelo que não tendo ocorrido os factos que integram a “previsão” da norma, não poderá aplicar-se a sua “estatuição”.

Já relativamente ao sustentado pelos Requerentes que, no caso, terão ocorrido duas inspecções considera, também, o Tribunal não ter este entendimento sustentação, porque o que se verificou foi a abertura de uma Ordem de Serviço visando uma Inspeção Externa cujo início, nunca chegou validamente a ocorrer e, bem assim a abertura de um outro procedimento autónomo, de aplicação de normas antiabuso.

Por último, no que respeita à quarta questão decidenda – data da notificação da liquidação do IRS relevante para efeito de contagem do prazo de caducidade – o Tribunal começou por ter em consideração que a carta registada de notificação da liquidação do IRS foi entregue nos CTT, em 31 de Dezembro de 2012, e foi recebida pelos Requerentes, em 3 de Janeiro de 2013, ou seja, no 3.º dia posterior ao registo.

O Tribunal considerou que, não obstante tenha ocorrido a notificação aos Requerentes de uma demonstração de acerto de contas entregue nos CTT, em 27 de Dezembro de 2012, e tendo sido recebida pelos Requerentes no dia seguinte, e tenha, ainda, ocorrido a notificação de uma demonstração de liquidação de juros, remetida por carta registada entregue nos CTT, em 28 de Dezembro de 2012, em nada altera a constatação de que a notificação da liquidação de IRS, em 3 de Janeiro de 2013, foi realizada após o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação do IRS, que expirava em 31 de Dezembro de 2012.

Com efeito, entende o Tribunal que apenas a demonstração de acerto de contas e a demonstração de liquidação de juros, recebidas em 28 de Dezembro e 31 de Dezembro de 2012, respectivamente, foram notificadas em 2012, ou seja, antes do decurso do prazo de caducidade, mas o que releva é a data de notificação da liquidação do IRS, e essa ocorreu após 31 de Dezembro de 2012, pelo que se verifica a caducidade do direito à liquidação.

Em face do exposto, o Tribunal considerou procedente a caducidade do direito à liquidação do IRS, julgando consequentemente prejudicada a apreciação das outras questões relacionadas com a verificação dos requisitos de aplicação da cláusula geral anti-abuso, falta de fundamentação exigida e ilegalidade da liquidação de juros compensatórios.

Em suma, o Tribunal julgou improcedente o pedido de condenação da AT ao reembolso das quantias penhoradas ao Requerente, por desconto no vencimento e julgou procedente o pedido de anulação da liquidação de IRS.

Número do processo: 66/2013-T

Data: 4 de Novembro de 2013

Assunto: **ISP e IVA – isenção de ISP dos combustíveis destinados à aviação de recreio privada**

Factos

A Requerente requereu a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração da ilegalidade e anulação das liquidações de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), de IVA e respectivos

juros compensatórios, referentes aos períodos de 01/01/2011 a 31/03/2011 e de 30/06/2011 a 31/08/2011, no valor de € 274.054,65 e ao período de 01/04/2011 a 29/06/2011, no valor de € 276.688,00 e, bem assim, o reconhecimento do direito a indemnização pela prestação de garantia indevida e o reembolso do montante indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à actividade de refinação de petróleo bruto, distribuição de petróleo e seus derivados, comercialização de gás doméstico e industrial e pesquisa e exploração de petróleo bruto. No exercício da sua actividade, a Requerente é depositário autorizado de um entreposto fiscal de X, num dado Aeroporto, composto por diversos tanques nos quais é armazenado combustível, posteriormente comercializado pelas empresas pertencentes a X. A partir do entreposto fiscal é expedido o combustível Jet Fuel destinado ao abastecimento de aeronaves que utilizam o referido Aeroporto. São empresas abastecedoras de combustíveis membros de X, designadamente, a Requerente, a B. S.A. e a C., S.A. Cada empresa membro de X é responsável pelas respectivas vendas e gestão de clientes, sendo os custos de armazenagem e de abastecimento às aeronaves repartidos entre aquelas em função do volume total de combustível vendido.

A Alfândega do Aeroporto determinou a realização de duas acções inspectivas ao entreposto fiscal de armazenagem do sujeito passivo, com o objectivo de identificar o cumprimento da alínea b) do artigo 89.º do CIEC, na redacção que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de 2008, que deixou de contemplar com isenção de ISP os combustíveis destinados à aviação de recreio privada, independentemente do destino dos voos em causa.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões, a apreciar e decidir: i) questão prévia relativa à inquirição de testemunha não arrolada; ii) questão da falta de determinação legislativa ao nível do lançamento e liquidação do ISP sobre a aviação de recreio privada; iii) questão da inexistência de facto tributário por ausência de voos de recreio privado; iv) reembolso da quantia paga e pagamento de juros indemnizatórios; v) indemnização por garantia indevida.

Nas suas alegações a AT suscita, como “questão prévia”, a circunstância de não lhe ter sido comunicada a alteração do rol de testemunha com cinco dias de antecedência, em violação das disposições legais aplicáveis e dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, requerendo em consequência a desconsideração para efeitos de prova e decisão do respectivo depoimento. Na apreciação desta questão o Tribunal teve em consideração que a AT assistiu ao depoimento da testemunha, inquirindo-a directamente e que esta testemunha prestou directamente ao Tribunal os esclarecimentos que este lhe solicitou.

Considerou o Tribunal que, nos processos arbitrais, não vigoram, quanto à produção de prova, todas as regras do processo civil, em face do princípio da “livre determinação das diligências de produção de prova necessárias”, o que significa que o Tribunal arbitral pode produzir as provas que entender necessárias, inclusivamente de natureza testemunhal, quer as pessoas a inquirir tenham sido indicadas ou não pelas partes, quer haja ou não rol de testemunhas. Concluindo que, tendo o Tribunal decidido inquirir a testemunha, não há obstáculo processual a que valere o seu depoimento. Mais, referiu que de qualquer modo, a hipotética nulidade processual teria de ser arguida pela AT até ao termo da reunião, e não o tendo feito sempre a mesma se consideraria sanada.

Quanto à violação do princípio do contraditório, entendeu o Tribunal que este princípio se reporta à possibilidade de pronúncia sobre questões suscitadas no processo e não foi suscitada no processo qualquer questão relativa à inquirição de qualquer testemunha até ao momento das alegações, em que foi a própria AT que a suscitou e sobre ela se pronunciou. Relativamente ao princípio da igualdade, o Tribunal conclui não resultar o mesmo violado por não haver sinal no processo de que tenha sido requerida pela AT alteração do rol de testemunhas e que ela não tenha sido admitida, e por outro lado, a AT teve oportunidade de inquirir a testemunha nas mesmas condições em que o pôde fazer a Parte contrária, pelo que julgou o Tribunal improcedente a questão prévia suscitada.

No que respeita à segunda questão, relativa à falta de determinação legislativa do lançamento e liquidação do ISP sobre a aviação de recreio privada, a Requerente alega, que as liquidações impugnadas são ilegais, por não haver a previsão legislativa devida ao nível do lançamento e liquidação do ISP sobre a aviação de recreio privada, sendo aos Estados Membros que compete a definição do que é exigível, em termos formais

e declarativos, para que um voo seja considerado aviação de recreio privada, não bastando haver uma previsão da obrigação de imposto ao nível da incidência, sendo também necessária, a aprovação de normas de lançamento do imposto. A AT alega que em face da caducidade da derrogação que permitiu que a aviação privada beneficiasse de isenção de ISP, implementou-se a tributação da aviação de recreio privada, através de circular, já substituída pelo Manual dos Impostos Especiais de Consumo (MIEC), que contém as normas de procedimento que correspondem à interpretação do conceito legal de aviação de recreio privada.

O Tribunal resume a questão, fundamentalmente, em saber se os voos em causa foram ou não voos de recreio privado na acepção dada pelas normas nacionais (art. 89.º/1/b) e 3, do CIEC) e comunitárias, que definem o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade e, que estabelecem a isenção do imposto para os produtos petrolíferos e energéticos dos voos que, comprovadamente, sejam utilizados na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada.

Entendeu o Tribunal que da norma nacional em apreciação emerge a necessidade de regulamentação do procedimento a adoptar pelos contribuintes e pela AT para concretizar a tributação nos casos de não isenção. A evidência da necessidade desta regulamentação é confirmada pelo facto de a própria AT se ter apercebido dela, emitindo a Circular n.º 102/2007, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo, em que especificou o seu entendimento do conceito de aviação de recreio privada, definiu os procedimentos de aplicação para a tributação dos combustíveis consumidos pela aviação de recreio privada e atribuiu competências quanto à fiscalização e controlo. Posteriormente, essa Circular foi revogada e substituída com a aprovação e entrada em vigor do capítulo III – Isenções, do MIEC.

Tanto a Circular como o MIEC reconduzem-se ao conceito de orientação genérica, que vinculam (unicamente) a AT, surgindo no âmbito do princípio da colaboração recíproca que compreende, designadamente, a publicação de orientações genéricas sobre a interpretação e a aplicação das normas tributárias. Deste modo, considerou o Tribunal que nem a Circular n.º 102/2007 nem o MIEC constituem fonte de direito fiscal, integrando antes o chamado “direito circulatório”, composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da AT relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que não vinculam os Tribunais nem os contribuintes.

Mais considerou o Tribunal que as normas relativas à liquidação de tributos e, designadamente, as relativas ao respectivo procedimento que antecede a liquidação, as denominadas “normas de lançamento” do imposto, estão subordinadas ao princípio da legalidade, estando consequentemente afastada a possibilidade de, por via administrativa, se criarem normas de que resulte uma efectiva oneração para os contribuintes. Resulta, assim, deste princípio que sem o prévio estabelecimento, por via legislativa, de normas procedimentais destinadas a determinar o lançamento (a incidência objectiva e subjectiva) do ISP relativamente a voos privados de recreio, designadamente a determinar o âmbito subjectivo e objectivo da excepção à isenção, não há suporte legal para a prática de actos de liquidação.

Assim, constatou o Tribunal que essas normas de lançamento constam, de facto, do MIEC, sendo manifesta a ilegalidade do mesmo, não só por violar a reserva de diploma legislativo que vigora em matéria de regras procedimentais relativas ao lançamento dos tributos mas, também, por ser incompatível com normas de valor legislativo, contrariando o princípio constitucional da hierarquia das normas, que proíbe que actos de natureza não legislativa possam, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos preceitos legislativos. Considerando, por fim, ser inequívoca a aplicação das regras do MIEC, no caso vertente, conclui que os actos impugnados ao não terem assentado em normas de lançamento válidas, enfermam de ilegalidade, por vício procedimental, que nelas se repercute.

Relativamente à terceira questão – da inexistência de facto tributário por ausência de voos de recreio privado –, a Requerente defende que a AT baseou as liquidações impugnadas na circunstância de os FTA (Formulário Electrónico de Tráfego Aéreo) respeitantes aos voos identificados nos Mapas I, que fazem parte dos relatórios das inspecções, indicarem que se reportavam a aviação de recreio privada e ter entendido que eles prevalecem sobre as guias de abastecimento, quando não indicavam um voo desse tipo.

O Tribunal teve em consideração na apreciação desta questão, o que resultou do depoimento de uma das testemunhas de que a determinação dos voos que foram considerados privados de recreio baseou-se no facto de nos FTA indicados naqueles Mapas ter sido aposto o Código “411-6”, sendo a aposição daquele código feita automaticamente pelo sistema informático

de preenchimento, que associava o código a todos os voos identificados com a letra “D”, pelo facto de serem de “Natureza” Particular, e por defeito, o “Tipo de Operação” Recreio e Turismo. Neste pressuposto, o Tribunal considerou que a atribuição automática do “Tipo de Operação” Recreio e Turismo, sem qualquer outro elemento que comprovasse a finalidade do voo em causa, revela a falta de fiabilidade da atribuição desse código nos FTA para comprovar que os voos tinham efectivamente esta finalidade. Considerando que não pode, a partir apenas da aposição daquele código nos FTA, concluir com o grau de certeza elevado exigível a uma decisão jurisdicional que todos os voos listados nos Mapas I que constam dos relatórios das inspecções pudessem ser qualificados como de recreio.

Em face do exposto, o Tribunal entendeu estar-se perante uma situação em que há dúvida fundada sobre a existência dos factos tributários subjacentes às liquidações impugnadas, pelo que se impõe a sua anulação, por erro sobre os pressupostos de facto.

No que respeita à quarta questão – reembolso da quantia paga e pagamento de juros indemnizatórios –, a AT defendeu que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para o seu conhecimento, por não se incluírem entre as competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Entendeu, porém, o Tribunal que à semelhança do que sucede com os tribunais tributários em processo de impugnação judicial, o Tribunal arbitral é competente para apreciar os pedidos de reembolso da quantia paga e de pagamento de juros indemnizatórios, julgando os pedidos procedentes, já que as liquidações são anuladas e o erro de que enfermam é imputável à Administração.

Finalmente, no que respeita à quinta questão colocada – indemnização por garantia indevida – o Tribunal entendeu também que o processo arbitral é o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida, pelo que sendo os erros dos actos de liquidação imputáveis à AT, condenou no pagamento da indemnização peticionada, com referência ao que vier a ser liquidado em execução da decisão.

Em suma, o Tribunal julgou procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e determinou a anulação das liquidações de ISP e IVA impugnadas e respectivos juros compensatórios, julgou procedente o pedido de reembolso das quantias pagas, condenando a AT a efectuar esse reembolso, julgou procedente o pedido de juros indemnizatórios condenando a AT a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados com

base nas quantias pagas de € 274.054,65 e € 276.688,00, desde a data em que os pagamentos foram efectuados, 8-3-2013, até à data do integral reembolso das quantias e, julgou procedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente a indemnização por garantia indevida, condenando a AT a pagar à Requerente a indemnização que for liquidada em execução da decisão, relativa às despesas com as garantias prestadas.

Número do processo: **122/2013-T**

Data: **27 de Novembro de 2013**

Assunto: **IS – Prémio em espécie atribuído em concurso**

Factos

A Requerente requereu a constituição de Tribunal arbitral singular peticionando a anulação parcial da autoliquidação do Imposto do Selo devido sobre os prémios em espécie atribuídos pela Requerente durante o mês de Janeiro de 2011, por correção da taxa de imposto aplicável, o reembolso à Requerente do imposto pago em excesso, no montante de € 32.503,29 e, bem assim, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerente assume a forma jurídica de uma sociedade anónima de direito português com sede e direcção efectiva neste território, que com referência ao período de Janeiro de 2011 procedeu à atribuição/entrega de prémios de sorteios ou concursos, no montante líquido total de € 144.001,47, dos quais € 143.900 correspondem a prémios em espécie, tendo pago Imposto do Selo num total de € 117.791. No que respeita aos prémios em espécie com referência ao período de Janeiro de 2011, foi liquidado e pago pela Requerente imposto no montante total de € 117.736,36 resultante da aplicação da taxa de 45% ao valor ilíquido dos prémios.

A Requerente, com vista a corrigir alegado erro nos montantes de imposto de selo retidos e constantes da Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto de Selo que apresentou à AT deduziu reclamação graciosa. A AT indeferiu a reclamação graciosa deduzida por entender não ter havido qualquer erro na autoliquidação efectuada pela Requerente e confirmando o entendimento de que a taxa de imposto aplicável aos prémios em espécie é, de 45%.

A AT na sua resposta ao pedido de pronúncia alegou que o imposto de selo dos prémios atribuídos em sorteios ou concursos é cobrado, através do mecanismo de “retenção na fonte”, e que relativamente aos substitutos tributários – como é o caso da Requerente – a Lei limita a respetiva legitimidade para reclamar ou impugnar, aos casos de entrega de imposto superior ao retido, pelo que não sendo esse o caso, a legitimidade é do substituído tributário, concluindo pela falta de legitimidade da Requerente no caso. A Requerente em resposta sustentou que, na situação em apreço não está em causa retenção na fonte, mas antes de mera autoliquidação de imposto de selo, nos termos da TGIS.

Análise do Tribunal

O Tribunal apreciou a excepção da legitimidade da Requerente, suscitada pela AT, resumindo a questão a saber se, no caso de liquidação e cobrança de imposto de selo devido pelos beneficiários titulares do interesse económico dos prémios do bingo, rifas, jogos do loto e demais concursos, de que são sujeitos passivos as entidades concedentes desses prémios e, em caso de excesso de liquidação aos beneficiários, se a entidade concedente dos prémios tem legitimidade para impugnar a liquidação atenta a disposição legal que confere legitimidade ao substituto tributário só em caso de erro na entrega nos Cofres do Estado de imposto superior ao retido.

Considera o Tribunal estar efectivamente em causa uma situação de retenção na fonte, entendendo que a substituição tributária, como conclui ser manifestamente o caso dos autos, se opera ou efectiva através do mecanismo da retenção na fonte e não de mera autoliquidação, em consonância com o Ac. do STA de 15-2-2006, proferido no recurso n.º 26622, pelo que conclui que a Requerente carece de legitimidade para impugnar a liquidação porquanto não ocorre, no caso, erro resultante de entrega ao Estado de imposto superior ao retido. Nesta perspectiva, e à luz do conceito comum ou geral de parte legítima activa, (titular de interesse directo em demanda) o Tribunal considera não existir interesse da Requerente na pronúncia porquanto não é ela a afetada pela alegada agressão do direito que invoca, julgando consequentemente procedente a excepção invocada.

Em conclusão, o Tribunal julgou procedente a excepção de ilegitimidade activa, abstendo-se de apreciar o mérito da causa, e absolveu a AT da instância.

Número do processo: 132/2013-T

Data: 16 de Dezembro de 2013

Assunto: IS – propriedade vertical – Verba n.º 28 da TGIS

Factos

A Requerente requereu a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade de liquidações de imposto de selo, relativas ao ano de 2012, no valor total de € 17 769,02.

As liquidações impugnadas incidiram sobre valores patrimoniais tributários relativos a duas inscrições matriciais, correspondentes a um prédio urbano, composto por doze andares, cada um com utilização independente e afectação habitacional, não estando constituído em propriedade horizontal. O valor patrimonial dos referidos doze andares com utilização independente e afectação habitacional, que compõem o prédio urbano, foi determinado separadamente, num total de €1.332.680.

A AT liquidou o imposto do selo previsto na verba n.º 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), à taxa de 1%, considerando como “VPT – total sujeito a imposto” o referido valor de €1.332.680,00.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) saber se a sujeição a IS, nos termos do que dispõe a verba n.º 28 da TGIS, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional, ou se, ao invés, é determinada pelo *VPT global* do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPTs dos andares que o compõem; ii) saber se a referida verba é inconstitucional, designadamente por violação do princípio da igualdade; e, iii) saber se a interpretação perfilhada pela AT referindo a liquidação do imposto do selo respectivo ao ano de 2012 é inconstitucional, por ofensa da proibição da obrigação de pagamento de impostos de natureza retroactiva.

Na origem da primeira questão está a verba n.º 28 da TGIS, que dispõe que a propriedade de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – é tributada à taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário, por prédio com afectação habitacional. E à taxa de 7,5%, por prédio, quando os sujeitos passivos

que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

O Tribunal na sua análise começa por avançar que do Código do Imposto de Selo não resulta a qualificação dos conceitos que constam da verba em questão, nomeadamente, do conceito de “prédio com afectação habitacional”, mas que este Código prevê, especificamente, a aplicação subsidiária do CIMI às matérias não reguladas no mesmo respeitantes à verba em questão.

Considera o Tribunal que da leitura do CIMI se percebe que o conceito de “prédio com afectação habitacional” remete, naturalmente, para o conceito de “prédio urbano”, sendo o prédio urbano habitacional uma espécie de prédio urbano, qualificado como edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins. Neste contexto, entende o Tribunal que se se refere que, “para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”, também é certo que nada há na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical no que se refere à sua identificação como “prédios urbanos habitacionais”. Concluindo que partes autónomas de prédios em propriedade vertical com afectação habitacional devem ser consideradas como “prédios urbanos habitacionais”.

Mais avança o Tribunal que não faz sentido distinguir na lei aquilo que a própria lei não distingue, acrescentando que distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e em propriedade total seria uma “inovação” sem um suporte legal associado, até porque, nada denuncia, nem na verba em apreciação, nem no disposto no CIMI, uma justificação para essa particular diferenciação. Recordando, que para efeitos do CIMI cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial, pelo que o critério uniforme que se impõe é o que determina que a incidência da norma em causa apenas tenha lugar quando alguma das *partes, andares* ou *divisões* com utilização independente de prédio em propriedade horizontal ou total com afectação habitacional, possua um VPT superior a €1.000.000,00. Concluindo, que fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto o *VPT global* do prédio em causa, como

pretende a AT não encontra base na legislação aplicável, que é o CIMI, dada a remissão feita pelo CIS.

Foi ainda referido pelo Tribunal, quanto a esta questão, que não se vislumbra, nos trabalhos relativos à discussão da proposta de lei que está na origem da disposição em apreço, a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada. Com efeito, justificou-se tal medida, apelidada de “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*”, com a necessidade de cumprir com os princípios da equidade social e da justiça fiscal, onerando mais significativamente os titulares de propriedades com elevado valor destinadas a habitação, e, nessa medida, fazendo incidir a nova “*taxa especial*” sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*.” Ora, se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a «habitação» – seja ela “*casa*”, “*fracção autónoma*” ou «parte de prédio com utilização independente»/«*unidade autónoma*» -, porque se supõe uma capacidade contributiva acima da média e, nessa medida, se justifica a necessidade de realização de um esforço contributivo adicional, pouco sentido faria passar a desconsiderar os apuramentos “*unidade a unidade*” quando só através do somatório dos VPTs das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo) é que se superaria o milhão de euros.

Mais referiu o Tribunal que admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis do ponto de vista jurídico. A título exemplificativo, considerou-se a seguinte hipótese: um cidadão que é proprietário de um prédio constituído em propriedade total destinado a habitação, sendo o valor global das *unidades autónomas* igual ou superior a €1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a €1.000.000,00, sujeita-se a uma tributação anual de 1% desse valor (como sucedeu na situação em análise); já um outro cidadão que detenha um prédio com as mesmas exactas características do anterior mas que tenha sido constituído em propriedade horizontal, sendo, igualmente, o valor global das *fracções autónomas* igual ou superior a €1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a €1.000.000,00, não será sujeito a tributação nos termos da mencionada verba.

Neste contexto, o Tribunal coloca ainda a hipótese de, quando as *fracções* pertencerem ao mesmo proprietário, se agregarem, para efeitos de tributação, os respectivos VPTs, para responder que se assim fosse um cidadão proprietário de um prédio em propriedade horizontal, em que cada uma das suas 20 *fracções* possui um VPT inferior a €1.000.000,00, seria

sujeito a tributação se – caso se admitisse tal agregação – o VPT *global* ultrapassasse aquele valor; já um outro cidadão com idênticas 20 *fracções* distribuídas por 5, 10 ou 20 prédios não estaria sujeito a qualquer tributação nos termos da referida verba. O Tribunal justifica, assim, a não agregação dos VPTs das *fracções* de prédios em propriedade horizontal, mais afirmando não se ver razão plausível para que a mesma conclusão não seja aplicada às *unidades autónomas* de prédios em propriedade total.

Conclui, assim, o Tribunal que dado que no caso vertente, os VPTs dos *andares* do prédio com afectação habitacional variam entre €104.140,00 e €113.780,00, sobre os mesmos não pode incidir imposto do selo sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação impugnados pela Requerente.

Apreciando a segunda questão, o Tribunal conclui, ainda, que a interpretação feita pela AT não é conforme à Lei e à Constituição, por violação do princípio da igualdade, e da concreta norma constitucional que dispõe que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Resulta, ainda, evidente para o Tribunal que não obstante a interpretação adoptada, subsistem, no caso em análise, motivos suficientes para se considerar a verba em apreciação inconstitucional por violação do princípio da igualdade, por não se justificar, à luz de princípios de equidade social e justiça fiscal que esta tributação incida apenas sobre o património imobiliário habitacional e não sobre o património imobiliário não habitacional.

Considera, assim, o Tribunal que a verba em apreciação, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade de património imobiliário de igual valor detido por pessoas diferentes em razão de critérios que podem contender, sem a mínima necessária justificação, com, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva, não pode deixar de ser considerada inconstitucional, dada a violação do princípio da igualdade.

Relativamente à última questão colocada, o Tribunal considerou que mostrando-se procedente o entendimento da Requerente quanto às questões anteriores, tornou-se desnecessário verificar da procedência da alegação de outros vícios das liquidações impugnadas.

Em conclusão, foi julgado procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação dos actos de liquidação impugnados.

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA
ANA MOUTINHO NASCIMENTO
CATARINA RIBEIRO CALDAS