



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS



# NEWSLETTER

## SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (4.º TRIMESTRE DE 2021)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact [contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com).

\*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address [newsletter@rffadvogados.com](mailto:newsletter@rffadvogados.com).

\*\*\*

Legal 500 – Band 1 Tax “Portuguese Law Firm” and Band 1 Tax “RFF Leading Individual” 2013/2014/2015/2016  
Chambers & Partners – Band 1 “RFF Leading Individual” 2013/2014/2015/2016  
International Tax Review – “Best European Newcomer” (shortlisted) 2013 / “Tax Firm of the Year” (shortlisted) 2014/ “Tax Controversy Leaders” 2014/2015 / “Indirect Tax Leaders 2015” / “Women in Tax Leaders Guide 2015” / “European Best Newcomer” 2016/ “Portugal Tax Firm of the Year” (shortlisted) 2017/“European tax Disputes of the Year” (shortlisted) 2017/ “European Indirect Tax Firm of the Year” (shortlisted) 2017  
Best Lawyers – “RFF Tax Lawyer of the Year” 2014 / “Recommended Lawyers” 2015/2016  
Who’s Who Legal – “RFF Corporate Tax Adviser of the Year” 2013/2015 / “Corporate Tax – Controversy” 2016 / “Corporate Tax – Thought Leaders” 2017  
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

### SUMÁRIO

A presente Informação Fiscal apresenta uma síntese trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em matéria tributária, analisando o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter.

Esta Informação tem por referência o 4.º Trimestre de 2021, em que salientamos, as seguintes decisões:



[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)  
Avenida da Liberdade, 136 – 3.º/4.º (Reception)  
1250-146 Lisboa • Portugal  
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244  
[contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com)



## 1.

**NÚMERO DO PROCESSO:** 254/2021-T

**DATA:** 5 de outubro de 2021

**ASSUNTO:** AIMI – Impugnação do valor patrimonial tributário – Revisão do ato tributário com fundamento em “injustiça grave ou notória”

A REQUERENTE apresentou Pedido de Pronúncia de Arbitral, com vista à obtenção da anulação parcial dos atos de liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”), com referência aos anos de 2017, 2018 e 2019 e, bem assim, a condenação da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de Juros Indemnizatórios.

## FACTOS

A REQUERENTE é proprietária de um conjunto de terrenos para construção, os quais foram, em 2013, objeto de avaliação geral dos prédios urbanos, por parte da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Neste sentido, e não tendo a REQUERENTE requerido a segunda revisão, foi notificada dos atos de liquidação de AIMI.

Posteriormente, a REQUERENTE apresentou Revisão Oficiosa das liquidações acima emitidas, pois considera existir uma diferença entre os valores de AIMI que foram liquidados e os que deveriam ser liquidados se não tivessem sido considerados nas avaliações gerais dos prédios urbanos, os coeficientes de localização e afetação.

Não tendo o Pedido de Revisão Oficiosa sido apreciado dentro do prazo legal, a REQUERENTE apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral contra as referidas liquidações de AIMI referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019.

## ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal circunscreveu a questão, num primeiro momento, à possibilidade de conhecer vícios de atos de avaliação em impugnação de atos de liquidação e, em caso de improcedência, se se poderia apresentar revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória.

Neste sentido, o Tribunal começa por referir que são meios processuais distintos, a impugnação direta de atos de liquidação e a revisão oficiosa.

Quanto à impugnação, prevê o CIMI que a avaliação dos prédios urbanos é direta e, por isso, *“suceptivel, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta”*, sendo que a impugnação da avaliação directa *“depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a revisão.”*

Por seu turno, estabelece o CPPT que *“os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade”*, prevendo a lei, contudo, que a referida impugnação *“(…) só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.”*

Com efeito, entende o Tribunal que, decorrido o prazo especial de três meses para a impugnação dos atos de fixação de valores patrimoniais, sem que se esgotem os meios de revisão previstos no procedimento de avaliação, designadamente as segundas avaliações, fica afastada a possibilidade de usar o meio processual de impugnação para

“atacar” o ato de fixação de valores patrimoniais, ou seja, só com o resultado das segundas avaliações caberá impugnação. Assim, considera o Tribunal que *“(...) o sujeito passivo de IMI ou de AIMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais ilegalidades dos antecedentes actos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de avaliações e de subsequente impugnação autónoma a deduzir no prazo de três meses (...). Na verdade, não sendo impugnado tempestivamente o acto de fixação de valores patrimoniais, forma-se caso decidido ou resolvido sobre a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de IMI.”*

Em face do exposto, conclui o Tribunal que *“as ilegalidades dos actos de avaliação invocados pela Requerente, que não foram objecto de impugnação tempestiva autónoma, não podem considerar-se ilegalidades dos actos de liquidação de AIMI, susceptíveis de serem invocadas em processo impugnatório destes actos .”*

Já relativamente à revisão oficiosa, considera o Tribunal que, não tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa, a REQUERENTE só poderia apresentar revisão oficiosa com fundamento em erro imputável aos serviços.

Contudo, o Tribunal entende que os atos de liquidação de AIMI, em si mesmos, não enfermam de qualquer erro imputável aos serviços, uma vez que o CIMI prevê que *“o valor tributável corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o adicional ao imposto municipal sobre imóveis, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo”*. Assim, conclui, também, o Tribunal que não *“(...) tendo as liquidações sido efectuadas com base nos valores patrimoniais dos prédios que constavam das matrizes a 1 de Janeiro dos*

*anos a que respeita o AIMI, não há erro da Administração Tributária ao efectuar as liquidações e, por isso, o pedido de revisão oficiosa não podia ser deferido ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.”*

Porém, já quanto à possibilidade da revisão oficiosa da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória, que a REQUERENTE pediu subsidiariamente, refere o Tribunal que esta possibilidade não está prevista no CIMI, mas que, ainda assim, este meio permite contestar atos que já não possam ser impugnados com fundamento em qualquer ilegalidade ou em erro imputável aos serviços. Assim, considera o Tribunal que só à luz do regime geral da revisão oficiosa, previsto na LGT, se poderia lançar mão da revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória: *“4. O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. 5. Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.”*

Com efeito, para que a REQUERENTE possa apresentar Revisão Oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória, terão que estar verificados os seguintes requisitos: (i) efetuar o pedido no prazo de 3 anos, (ii) existir erro não imputável a comportamento negligente do contribuinte e (iii) se verificar uma situação de injustiça grave ou notória.

Ora, *in casu* as liquidações foram emitidas em 2017, 2018 e 2019, pelo que os três anos posteriores à primeira liquidação terminaram em 31-12-2020, os três anos posteriores à segunda terminarão em 31-12-2021 e os três posteriores à terceira terminarão em 31-12-

2022. Assim, tendo a REQUERENTE apresentado o pedido de revisão oficiosa em 11-12-2020, conclui o Tribunal pela sua tempestividade.

Quanto ao “*erro não seja imputável a comportamento negligente*”, entende o Tribunal que, caso houvesse um eventual erro na aplicação da fórmula de avaliação invocada pela REQUERENTE, não lhe pode ser imputável um comportamento negligente, uma vez que a fixação da matéria tributável foi efetuada pela Administração tributária. Neste sentido, considera o Tribunal que a avaliação dos terrenos para construção deveria ser efetuada sem aplicação dos coeficientes não especificamente previstos, entre os quais os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afectação, pois, segundo a jurisprudência do STA, nos acórdãos n.ºs 170/16.BELRS 0684/17, datado de 23 de outubro de 2019, 01107/16, datado de 5 de abril de 2017, 0897/16 de 28 de junho de 2017, entre outros, considera-se, em suma, que, “*na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração dos coeficientes de localização, qualidade e conforto.*”

Por fim, quanto ao último requisito da “*injustiça grave e notória*”, entende o Tribunal que “*no caso em apreço, afigura-se ser manifesta a natureza «grave» da injustiça gerada com as erradas avaliações, pois, a tributação em IMI dos prédios referidos foi consideravelmente superior ao devido, em mais de 40% em relação aos terrenos para construção com os artigos matriciais n.ºs..., ..., ..., ... e ... da freguesia de ..., em mais de 90% em relação aos terrenos para construção com os artigos matriciais ... e ... da freguesia de ... e com os artigos matriciais n.ºs..., ... e ..., da freguesia de ..., e em mais de 80% quanto ao terreno inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ...*”. Pelo que, conclui o Tribunal que “*verificam-se, assim, todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que em vez do*

*indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter efectuado a revisão e anulado parcialmente as liquidações der AIMI relativas aos anos de 2017, 2018 e 2019.”*

Por fim, relativamente à questão dos juros indemnizatórios, entendeu o Tribunal julgar improcedente tal pedido, uma vez que são devidos juros indemnizatórios *“quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”*. Pelo que a REQUERENTE apenas tinha direito a juros indemnizatórios partir de 12 de dezembro de 2021, mas, tendo a REQUERENTE apresentado o Pedido de Pronúncia Arbitral em 27 de abril de 2021, não tem direito a juros indemnizatórios.

2.

**NÚMERO DO PROCESSO:** 450/2020-1, T

**DATA:** 29 de novembro de 2021

**ASSUNTO:** IVA – Atividade marítima-turística – Verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA – Informações vinculativas

A REQUERENTE apresentou Pedido de Pronúncia de Arbitral, com vista à obtenção da declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e das respetivas de liquidações de juros compensatórios.

## FACTOS

A REQUERENTE, pessoa coletiva, tem por objeto social *“Atividades marítimo-turísticas”*, o que consiste na exploração da sua frota de embarcações que se destinam à prestação de serviços como sejam passeios de barco junto à costa, visitas a grutas, pesca desportiva, pesca ao tubarão, observação de golfinhos e passeios com refeições a bordo.

No âmbito da sua atividade, a REQUERENTE foi, em 13 de setembro de 2018, alvo de um procedimento inspetivo para o exercício de 2015, de âmbito geral, pois, no entender da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, *“(...) não se reportando a simples transporte de passageiros, as operações levadas a termo pela A...Lda., na sua atividade de operador marítimo-turístico, são tributadas em IVA à taxa normal, nos termos do artigo 18.º n.º 1 alínea c) do CIVA.”*

Posteriormente, a REQUERENTE foi notificada para, querendo, no prazo de 15 dias, exercer o seu direito de audição prévia, o que veio a fazer, tendo, neste seguimento, e após análise, pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, do seu direito de audição prévia, sido a REQUERENTE notificada do Relatório Final, no qual foram mantidas as correções propostas no Projeto de Relatório.

Assim, e em conformidade com o Relatório Final, a REQUERENTE veio a ser notificada dos atos de liquidação de IVA referente ao exercício de 2015.

## ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal começa por analisar se a liquidação de imposto efetuada parcialmente à taxa reduzida era subsumível na verba 2.14 da Lista 2 anexa ao CIVA, à data dos factos tributários, e que tinha a seguinte redação: *“Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar.”*

Neste sentido, começa o Tribunal por analisar o conceito de serviço de transporte, citando para o efeito o entendimento de Pedro Pais de Vasconcelos e de Carlos Lacerda Barata, e que consideram que o “serviço de transporte” se traduz num dever de deslocar



peças ou mercadorias, o qual constitui uma obrigação principal e nuclear do objeto negocial.

*In casu*, a REQUERENTE dedicava-se à prestação de serviços de passeios de barco junto à costa, visitas a grutas, pesca desportiva, pesca ao tubarão, observação de golfinhos. E, deste modo, entendeu o Tribunal que o serviço de passeio de barco é um todo, do qual o transporte é uma componente que naquele se dilui, carecendo de sentido fora do conjunto de que faz parte, sendo instrumental em relação à atividade turística. Para o Tribunal, este entendimento encontra-se em harmonia com a teleologia da norma em causa – que consiste na redução da oneração ao consumidor dum serviço essencial –, não se encontrando, assim, abrangido pela letra da lei, nem pelo espírito da norma, as “Atividades marítimo-turísticas”.

Conclui, assim, o Tribunal que *“os atos de liquidação em causa não violaram o disposto na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, na redação vigente à data dos factos.”*

Por outro lado, invoca, também, a REQUERENTE que a nova redação da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA tem natureza interpretativa e que se aplica aos factos tributários aqui em causa. Aqui, contudo, o Tribunal não perfilha do entendimento da REQUERENTE, uma vez que considera que *“(…) o legislador terá sido movido por uma intenção clarificadora do regime em causa, mas claramente com efeitos inovadores e, por conseguinte, de aplicação para o futuro, nos termos do artigo 13.º, do Código Civil.”*

Ora, esta posição do Tribunal resulta da análise que faz da doutrina e da jurisprudência relativamente à qualificação da lei como interpretativa, concluindo que *“[n]a Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, o legislador limitou-se a acrescentar à lei antiga um segmento normativo com o seguinte conteúdo: “bem como o transporte de pessoas no âmbito de atividade marítimo-turísticas.”. Ora, do uso desta expressão resulta uma*

*extensão do âmbito da isenção não havendo, na letra da lei, qualquer elemento hermenêutico, expresso ou tácito, que aponte para o carácter interpretativo da lei antiga, antes, apontando, para o seu carácter claramente inovador.”.*

Por fim, relativamente à questão da ilegalidade das liquidações aqui em apreço por violação da informação vinculativa, refere o Tribunal que “(...) a informação vinculativa relativa a esta questão, produzida e divulgada pela Autoridade Tributária, podem amparar a atuação da Requerente e justificar a aplicação da taxa de redução de IVA que o código do IVA prevê”. Com efeito, relativamente a esta questão da redução do IVA, a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA produziu diversas informações vinculativas, no qual o seu entendimento até 2017, passa pelo seguinte:

*“(i) Sempre que passeio turístico e refeições sejam autonomizados na fatura, as prestações mantêm a sua identidade, cabendo à primeira a taxa reduzida e às segundas a taxa intermédia;*

*“(ii) Quando passeio turístico e refeições não sejam autonomizados na fatura, as prestações perdem a sua identidade, devendo por isso aplicar-se ao todo a taxa normal do imposto;*

*“(iii) A finalidade “turística” do transporte de passageiros é irrelevante ao seu tratamento.”*

Contudo, com as Informações Vinculativas n.º 12.637, de 2017 e n.º 13.464, de 2018, refere o Tribunal que a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA muda de posição, indicando, agora, a Administração tributária que será de aplicar a taxa normal de IVA a todo o valor dos passeios turísticos sempre que estes compreendam elementos adicionais ao transporte de passageiros, tais como refeições, tornando-se, assim, irrelevante o modo como o sujeito passivo os discrimine em faturas.

Assim, perante esta mudança de paradigma da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, entende o Tribunal que *“(...) em face da nossa lei, da doutrina e da jurisprudência, que padece de vício de violação da lei a prática de um ato que contrarie o firmado numa orientação genérica, qualquer que seja a forma que essa orientação tome. Além disso, é seguro que, à data em que foram praticados os factos, tinha a AT produzido informações vinculativas, divulgadas como fichas doutrinárias, que apontavam no sentido do tratamento autónomo para efeitos e IVA do transporte marítimo de passageiros, mesmo quando este possuísse finalidades turísticas e mesmo quando lhe fossem associados serviços diferentes, desde que faturados com autonomia, como sucedeu efetivamente no presente caso.”*

Em face do exposto, conclui o Tribunal pela invalidade dos atos de liquidação praticados.

### 3.

**NÚMERO DO PROCESSO:** 662/2020-T

**DATA:** 28 de dezembro de 2021

**ASSUNTO:** IVA - Conhecimento da tempestividade da reclamação graciosa, enquanto pressuposto processual do processo arbitral. Facto interruptivo do prazo de caducidade do direito à liquidação. Definição da localização das operações sujeitas a imposto. Efeitos da indicação, pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, de prazo superior ao legal

### FACTOS

A REQUERENTE, pessoa coletiva, foi objeto de procedimento de inspeção tributário interno, pois, no entender da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, sendo adquirente dos serviços dos fornecedores em Hong Kong e China, tinha a obrigação de liquidação do IVA à taxa de 23% sobre o valor tributável das prestações de serviço e que o facto de a REQUERENTE

beneficiar de isenção, não lhe confere o direito à dedução do imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos.

Neste sentido, a REQUERENTE foi notificada para exercer o direito de audição prévia, onde alegou que os serviços a que se referia o projeto de relatório do procedimento de inspeção tributária não haviam sido prestados em Portugal, mas, sim em território autónomo de Hong Kong e na República Popular da China, pelo que não eram tributáveis em território nacional.

Contudo, ainda antes de exercer o seu direito de audição prévia, a REQUERENTE foi notificada da decisão final do procedimento de inspeção tributária e, posteriormente, foi notificada dos atos de liquidação de IVA referentes ao ano de 2015.

Inconformada com a Decisão, a REQUERENTE apresentou Reclamação Graciosa contra os referidos atos de liquidação de IVA, e já entretanto notificada da decisão final de indeferimento.

## ANÁLISE DO TRIBUNAL

Antes de se debruçar sobre a questão *decidenda*, o Tribunal começou por decidir as exceções invocadas pela Administração tributária.

Quanto à intempestividade do Pedido de Pronúncia Arbitral, entendeu a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA que, *“não tendo a Requerente sindicado o acto em segundo grau, inexistente o apoio que poderia firmar a tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente ao acto de autoliquidação, na medida em que, estando os poderes de cognição do Tribunal limitados pelo pedido, e não o podendo, como é óbvio exceder, fica o Tribunal impedido*

*de apreciar e declarar (o que quer que seja) relativamente ao pedido concretizado, por o mesmo ser intempestivo.”*

Contudo, o Tribunal considera aqui que não assiste razão à ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, uma vez que, tendo a REQUERENTE deduzido pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade de um ato de liquidação, o objeto do processo é esse próprio, o ato tributário, não sendo necessário – nem adequado – sindicar, em sede arbitral, a legalidade da reclamação graciosa. Assim, considera o Tribunal que *“enquanto pressuposto processual do pedido de constituição do tribunal arbitral, não pode o Tribunal deixar de apreciar a questão da tempestividade da reclamação graciosa, para efeitos de apreciação e decisão relativamente à tempestividade do pedido de pronúncia arbitral.”*, citando excertos de Acórdãos de Tribunal Superiores onde a respetiva questão já fora apreciada, concluindo o Tribunal que *“(…) decorre da matéria de facto como provada que a reclamação graciosa em causa foi tempestivamente apresentada, que a notificação da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa ocorreu em 02-09-2020 e que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado dentro do prazo previsto no (...) RJAMT, ou seja, foi tempestivamente apresentado.”*

Na segunda exceção invocada pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, a mesma entendeu que *“(…) não tendo a Requerente incluído, no pedido, a apreciação sobre a decisão final do procedimento de reclamação graciosa, não pode o tribunal arbitral conhecer apenas da legalidade das liquidações impugnadas, já que sempre teria que ser igualmente impugnada aquela decisão arbitral.”*

Ora, relativamente a esta questão, o Tribunal começa por elencar a jurisprudência, designadamente o processo arbitral n.º 415/2020-T, datado de 9 de abril de 2021, e o processo arbitral n.º 419/2014 -T, datado de 15 de dezembro de 2015, onde se refere que, atento o disposto no RJAT, é da competência dos tribunais arbitrais apreciar a

legalidade de atos de liquidação de tributos, autoliquidações, de retenção na fonte ou pagamento por conta, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial de recursos hierárquicos ou reclamações graciosas.

Ora, no caso em apreço, entendeu o Tribunal que *“a Requerente não tinha que incluir, no objeto da impugnação, o ato de segundo grau, in casu, a reclamação graciosa anteriormente apresentada”*, pelo que o Tribunal julgou improcedente a exceção invocada.

Ultrapassadas que foram as exceções invocadas pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, passou o Tribunal a apreciar as questões fundamentais no processo, a de saber se (i) se verifica a ilegalidade das liquidações impugnadas, com fundamento na caducidade; (ii) se se verifica a ilegalidade das liquidações impugnadas, com fundamento na inexistência da obrigação, por parte da REQUERENTE, de liquidar IVA e (iii) se se verifica preterição de formalidades essenciais, por violação do direito de audição prévia.

Relativamente à primeira questão (da caducidade do direito de liquidação), refere o Tribunal que, nos termos da LGT, o prazo regra é de quatro anos, contando-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Assim, o prazo do direito à liquidação terminaria apenas no dia 31-12-2019, caso não sobreviesse facto interruptivo da caducidade daquele direito.

Contudo, estabelece, ainda, a LGT que *“o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte”*, no respetivo prazo. Ora, tal como refere o Tribunal, as notificações das liquidações aqui em causa foram validamente notificadas no dia 30-12-2019, pelo que conclui pela improcedência da pretensão da REQUERENTE, uma vez que as notificações dos atos de liquidação ocorreram dentro do respetivo prazo de caducidade.

Relativamente aos atos de liquidação de IVA referentes aos períodos de imposto 201510, 201511 e 201512, as notificações dos mesmos não teriam o alcance de interromper o prazo de caducidade do direito à liquidação, uma vez que as notificações foram efectuadas em 20-12-2019 e 21-12-2019, pelo que o termo do prazo de quinze dias relativo à presunção de notificação efectuada através de ViaCTT se verificou já em 2020.

Contudo, na LGT prevê-se que *“O prazo (...) é de 12 anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com: a) País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam.”* E, nestes termos, estando Hong Kong na lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiados, claramente mais favoráveis, o prazo de caducidade é de 12 anos, pelo que, aquando da efetivação das notificações eletrónicas das referidas liquidações, o prazo de caducidade, refere o Tribunal, ainda não teria decorrido.

Ora, a China, porém, não se encontra prevista na lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favorável, pelo que o prazo de caducidade do direito às liquidações relativas aos períodos de imposto 201510, 201511 e 201512, na estrita medida em que respeitam a operações com a China é de 4 anos, pelo

que, afirma o Tribunal, aquando da efetivação das notificações eletrónicas das referidas liquidações, o prazo de caducidade já se completara em 21-12-2019.

De seguida, e quanto à ilegalidade dos atos de liquidação advinda da inexistência da obrigação, por parte da REQUERENTE, de liquidar o IVA, entendeu o Tribunal que, nos casos em que as operações se localizem em território português, haveria lugar à obrigação de liquidar o IVA.

Já relativamente à questão da localização das operações, considerou o Tribunal que, em sede de IVA, e ao contrário do entendimento da REQUERENTE, a localização das operações é a localização jurídica e não a localização física, recordando o disposto no CIVA, à altura dos factos, que estabelecia que são *“tributáveis as prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador”* e *“não obstante o disposto no n.º 6, são tributáveis as seguintes operações: a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional (...).”*

Neste sentido, as operações em causa encontram-se, de acordo com o Tribunal, na sua totalidade, localizadas em território nacional e, portanto, a REQUERENTE estava obrigada a liquidar o IVA e a incluir o valor tributável de tais operações nas respetivas declarações periódicas de imposto.

Por seu turno, referiu, ainda, o Tribunal que, relativamente ao Ofício-Circulado n.º 30.191, de 8 de junho de 2017, do subdiretor-geral da AT, invocado pela REQUERENTE, tais normas não são de aplicação facultativa.



Segundo este Ofício-Circulado, as *“Alterações introduzidas no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, relativas ao lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis (...) Considerando que a introdução de um conceito de bens imóveis com vista a garantir o tratamento fiscal uniforme pelos Estados-Membros das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis poderia ter um impacto considerável nas práticas legislativas e administrativas dos Estados-Membros e a fim de assegurar uma transição suave para as novas regras, foi entendido que as alterações relativas às prestações de serviços relacionadas com bens imóveis seriam introduzidas apenas em 01/01/2017, sem prejuízo das regras ou práticas já aplicadas nos Estados-Membros. Assim, apesar de, em Portugal, os critérios enunciados nas referidas normas já serem aplicados facultativamente antes de 01/01/2017, é, agora, oportuno divulgar, a todos os interessados, que aqueles critérios são, desde 01/01/2017, de aplicação obrigatória para a determinação do lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis”*.

Neste sentido, entendeu o Tribunal que *“(...) Portugal decidiu antecipar facultativamente aquela nova regulamentação, no âmbito interno, tendo-o feito através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. E é essa a explicação da referência, no mencionado ofício-circulado n.º 30.191, de 8 de junho de 2017, ao facto «de, em Portugal, os critérios enunciados nas referidas normas já serem aplicados facultativamente antes de 01/01/2017.”*, concluindo, assim, pela improcedência da pretensão da REQUERENTE.

Quanto ao argumento da preterição de formalidades essenciais, designadamente, a violação do direito de audiência prévia, e tal como resultou dos factos acima referidos, a REQUERENTE foi notificada para exercer o direito de audiência prévia no prazo de 30 dias, mas, não obstante, a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA concluiu o procedimento ao fim de 15

dias e, *in casu*, a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, em sede de Resposta, veio alegar que a notificação para audição previa prévia em 30 dias se deveu a “erro do sistema”.

Confrontado com dois prazos diferentes, entendeu o Tribunal que a REQUERENTE não deveria exercer o direito de audição previa em 15 dias, isto porque a Lei estabelece que, nos casos em que é indicado prazo superior ao previsto na lei, ou nos casos em que haja erros ou omissões dos atos praticados pela secretaria judicial não podem as partes serem prejudicadas. Com efeito, entendeu o Tribunal que, *“(...) tendo a Requerida notificado a Requerente para exercer o direito de audição previa em 30 dias e não em 15 dias, esta não poderá ser prejudicada por tal erro, que é exclusivamente imputável à Requerida.”* e que *“A conclusão do procedimento de inspeção tributária em momento anterior àquele em que legalmente este deveria ter sido concluído, não só constitui, por si mesmo, vício do procedimento, como implica que a Requerida acabou por não dar à Requerente a possibilidade de pronunciar-se em audição previa o que, por sua vez, constitui vício invalidante do procedimento de inspeção tributária e, conseqüentemente, do acto tributário que nele encontrou a fundamentação. Qualquer destes dois vícios procedimentais, revestindo a natureza de vícios de forma, não assume relevância invalidante, sempre que possa concluir-se, sem margem para dúvidas, que a decisão sobre a pretensão do interessado, teria de ser a mesma que foi tomada.”*

O Tribunal procedeu, então, à análise da audição previa, entendendo, assim, que, *“trata-se não só de questão cuja apreciação é controversa - como o demonstra o facto de constituir uma das questões a resolver no presente pedido de pronúncia arbitral -, mas também de questão que constituía a versão do sujeito passivo e em que este baseara o seu entendimento de não considerar as referidas operações como tributáveis em sede de IVA, pelo que não é possível fazer com segurança um juízo de prognose póstuma, no qual se conclua que a decisão tomada no procedimento de inspeção tributária era a*

*única possível ou que o exercício do direito de audição prévia não tinha a mínima possibilidade de influenciar a decisão tomada.”.*

*Em face do exposto, concluiu o Tribunal “não serem de afastar, por via da aplicação do princípio do aproveitamento do acto administrativo ao caso concreto, os efeitos invalidantes decorrentes da preterição da formalidade essencial, por não concessão, à Requerente, da possibilidade de exercer cabal e adequadamente o direito de audição prévia à decisão final do procedimento de inspecção tributária. Pelo que tais efeitos invalidantes conduzirão necessariamente à anulação dos actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral.”*

Lisboa, 10 de agosto de 2022

Rogério M. Fernandes Ferreira  
 Vânia Codeço  
 Pedro José Santos  
 João Mário Costa  
 Rita Sousa  
 José Pedro Barros  
 Carolina Mendes  
 Patrícia da Conceição Duarte

*Tax litigation team*

[www.rffadvogados.pt](http://www.rffadvogados.pt)