

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 192/2016-T**

**Tema: IS – Legalidade do procedimento de inspeção.**

## **Decisão Arbitral**

### **I – Relatório**

1. No dia 29.03.2016, a Requerente, A..., S.A., contribuinte fiscal número..., com sede na Avenida ... n.ºs .../..., no Porto, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação das liquidações de IMPOSTO DO SELO, referentes aos anos de 2010 e 2011, identificadas como se segue:

(i) Demonstração de Liquidação do Imposto do Selo – Id. Documento 2014 ...; Ano a que respeita o Imposto – 2010; n.º de LIQUIDAÇÃO 2014 ...; Valor a pagar: 8.239,95€; Data limite de pagamento: o dia 11 de Julho de 2014;

(ii) Demonstração de Liquidação do Imposto do Selo – Id. Documento 2014 ...; Ano a que respeita o Imposto – 2011; n.º de LIQUIDAÇÃO 2014 ...; Valor a pagar: 8.005,79€; Data limite de pagamento: o dia 11 de Julho de 2014.

A Requerente, alegando que pagou os valores em causa, peticiona, ainda, a condenação da Requerida à restituição dos mesmos, bem como ao pagamento de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 20-06-2016.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. A notificação do indeferimento da reclamação graciosa é ilegal por falta de indicação do autor do ato de indeferimento da reclamação – violação do n.º 6 do art. 77.º da LGT e do n.º 2 do art. 36.º do CPPT e ainda por falta de Indicação completa dos meios de defesa.
- b. As ações de inspeção obedecem ao Plano Nacional de Atividade de Inspeção Tributária (PNAIT), como estabelece o n.º 1 do art. 23.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) mas sucede que o Relatório de Inspeção se não identifica, por qualquer meio, os termos da sua conformidade com esse plano.
- c. A sentença do CAAD sobre a ilegalidade a mesma inspeção – a sentença do Processo n.º 716/2014-T (IRC – Preços de Transferência), de 27-05-2015 que apreciou a legalidade do procedimento de inspeção que originou o RELATÓRIO que serviu de fundamento para a AT proceder às liquidações adicionais (IRC e Imposto do Selo, 2010/2011) à Recorrente, de IRC e de Imposto do Selo, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida e que o Tribunal doutamente apreciou e concluiu sobre a extensão da inspeção ao IRC, cuja legalidade das liquidações adicionais de 2010/2011 foram submetidas à sua

apreciação, aplica-se, tal e qual, às liquidações do Imposto do Selo de 2010/2011, agora, submetidas, também, à sua apreciação.

- d. Existe, portanto, ilegalidade do procedimento de inspeção, que o inquina de invalidade, na medida em que é ilegal a motivação que justifica a sua instauração pela AT, violando o princípio da legalidade tributária, o qual abrange as regras do procedimento tributário de inspeção – cfr. a al. e) do n.º 2 do art. 8.º e alínea h) do n.º 1 do art. 54.º da LGT;
- e. Por outro lado, nas liquidações notificadas à Recorrente não se vislumbra qualquer fundamentação de facto ou de direito, sendo, portanto, liquidações ilegais.
- f. A mera existência de um RELATÓRIO de inspeção não permite que a AT proceda a uma liquidação arbitrária de tributos sem a estribar na fundamentação que a Constituição exige para a prática de quaisquer atos da administração.
- g. Nos termos das disposições conjugadas dos arts. 1.º/1, al.a) e do art. 2.º/1/ al. a) do CIVA, as comissões cobradas pela prestação do serviço de gestão de carteiras estão sujeitas e não isentas a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).
- h. Com efeito, por força da não exclusão de tributação em sede de IVA – o art. 9.º/27/e) expressamente afasta da isenção de IVA os serviços de gestão de carteiras,
- i. Os serviços de gestão de carteiras estão, a contrario, excluídos do conceito de “operações financeiras” delimitador do âmbito objetivo de incidência do Imposto do Selo, nos termos conjugados do art. 1.º/1 do CIS e da Verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo.
- j. A circunstância de por força da localização da operação, nos termos e para os efeitos do art. 6.º do CIVA, poder ter, no caso em apreço, determinado a não aplicação do IVA, não prejudica, a não sujeição da operação a Imposto do Selo.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

POR EXCEÇÃO,

- a. Os vícios invocados pela Requerente [indicados nos pontos i) e ii) do artigo 2º desta Resposta] respeitantes às supostas ilegalidades da notificação e do procedimento de inspeção não podem ser apreciados pelo Tribunal Arbitral por falta de competência material.
- b. Uma vez que, aqueles vícios, caso procedessem (o que não se concede), não se repercutem nos atos de liquidação adicionais de imposto de selo aqui em causa.
- c. A competência dos tribunais arbitrais encontra-se circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
- d. A competência dos tribunais arbitrais resulta do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT, pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição.
- e. Deverão ser julgadas procedentes as exceções supra invocadas e, em consequência, ser a entidade requerida absolvida da instância;

Caso assim não se entenda,  
POR IMPUGNAÇÃO

- f. A Requerente prestou serviços de gestão de investimentos do Fundo B..., através de contrato de subgestão celebrado com a C... (gestora responsável pelo Fundo) em 2009-07-22, conforme descrito no RIT, para o que se remete.
- g. Estes serviços de gestão deram origem à emissão das faturas, pagas em 2010 e 2011, que constam do quadro da página 63 do RIT.
- h. Esta prestação de serviços está sujeita a imposto do selo, por se enquadrar na verba 17.3 da Tabela Geral do Imposto do Selo [comissão realizada por sociedade financeira (incidência objetiva), por remissão do n.º1 do art.º1.º do respetivo código.]
- i. As comissões cobradas pela Requerente não estão isentas de imposto do selo, conforme previsto na alínea e) do n.º1 do art.º7.º do CIS, dado que seu cliente está domiciliado em território com regime fiscal mais privilegiado - Ilhas Caimão.

- j. Neste caso, não se aplica a exclusão de incidência de imposto do selo prevista no n.º2 do artigo 1.º do CIS que dispõe: *“Não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas.”*
- k. A Requerente refere que aquela notificação não contém a indicação do autor do ato de indeferimento da reclamação graciosa. Contudo, a Requerente não tem razão, já que aquela notificação inclui o despacho de 28/12/2015 assinado pelo Chefe do Serviço de Finanças de Porto ..., conforme consta do PA (fls. 106).
- l. Acresce que, nunca este alegado vício (inexistente, como se viu) poderia acarretar a anulação das liquidações conforme pretende a Requerente pois é um ato exterior à liquidação, que poderia apenas afetar a eficácia do mesmo e não a sua validade.
- m. Por sua vez, determina o artigo 37º nº 1 do CPPT que: *«Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.»*
- n. Pelo que, a Requerente, se assim o entendia, deveria ter solicitado a notificação do requisito omitido ou a passagem de certidão que o contivesse, o que não fez.
- o. Nem nunca, aquela suposta invalidade, pode implicar a anulação do ato notificado pelas razões acima mencionadas uma vez que a notificação é um ato exterior à liquidação.
- p. No nosso entendimento, a suposta ilegalidade do procedimento de inspeção invocada pela Requerente, caso proceda, importará mera irregularidade, não podendo acarretar a anulação dos atos de liquidação,
- q. Já que a Requerente foi devidamente notificada da alteração do âmbito do procedimento de inspeção, tendo perfeito e cabal conhecimento da sua fundamentação desde o dia 19-02-2014 pois pode ler-se a páginas 5 do RIT que: *«A Ordem de Serviço inicialmente tinha âmbito parcial (IRC, IVA), tendo esse âmbito sido alargado para geral, em virtude de estar em análise a situação global da*

*sociedade. Esta alteração à Ordem de Serviço foi notificada à A... em 2014-02-19.»*

- r. Como a Requerente bem sabe, a fundamentação de facto e a fundamentação jurídica subjacentes à emissão das liquidações de imposto de selo aqui em causa encontra-se devidamente exposta no Relatório de Inspeção referido ao longo da P.I.
- s. Esta prestação de serviços está sujeita a imposto do selo, por se enquadrar na verba 17.3 da Tabela Geral do Imposto do Selo [comissão realizada por sociedade financeira (incidência objetiva), por remissão do n.º1 do art.º1.º do respetivo código.]
- t. As comissões cobradas pela Requerente não estão isentas de imposto do selo, conforme previsto na alínea e) do n.º1 do art.º7.º do CIS, dado que seu cliente está domiciliado em território com regime fiscal privilegiado - Ilhas Caimão.

5. Por despacho de 31.10.2016 foram julgadas improcedentes as exceções de incompetência material suscitadas pela Requerida.

Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- a) Questão da ilegalidade da notificação do indeferimento da reclamação, por falta de indicação do autor do ato de indeferimento da reclamação e ainda por falta de Indicação completa dos meios de defesa.
- b) Questão da ilegalidade do procedimento de inspeção.
- c) Questão da falta de fundamentação.
- d) Questão da ilegalidade da liquidação por violação da norma de incidência.

## II – A matéria de facto relevante

### 8. Consideram-se provados os seguintes factos:

- 1. A Requerida procedeu às seguintes liquidações de imposto de selo:
  - a. Demonstração de Liquidação do Imposto do Selo – Id. Documento 2014...; Ano a que respeita o Imposto – 2010; n.º de LIQUIDAÇÃO 2014...; Valor a pagar: 8.239,95€; Data limite de pagamento: o dia 11 de Julho de 2014;
  - b. Demonstração de Liquidação do Imposto do Selo – Id. Documento 2014...; Ano a que respeita o Imposto – 2011; n.º de LIQUIDAÇÃO 2014...; Valor a pagar: 8.005,79€; Data limite de pagamento: o dia 11 de Julho de 2014.
- 2. Reclamante procedeu ao pagamento das referidas quantias.
- 3. A Requerente apresentou reclamação graciosa destes atos tributários, a qual foi objeto de uma decisão de indeferimento.
- 4. Na Declaração de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) referente a Abril de 2013, a A... solicitou um reembolso desse imposto no montante de €162.705,28, o qual deu origem a um procedimento de inspeção aos exercícios de 2010 e 2011 da então Reclamante.

5. O âmbito da inspeção, inicialmente parcial [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e IVA], foi, em Fevereiro de 2014, alargado para geral, tendo culminado no mês de Maio de 2014 com a notificação à RECLAMANTE do respetivo Relatório Final de Inspeção Tributária 05 2013...- OI2013... – Ordem de Serviço n.º OI2013... .
6. Do relatório consta, designadamente, o seguinte:

## II – B) MOTIVO, ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL

### II – B.1) MOTIVO DA ACÇÃO

Na declaração periódica de IVA referente a Abril de 2013, a empresa A... solicitou um reembolso desse imposto no montante de €162.705,28.

Este pedido de reembolso de IVA deu origem a procedimento interno de inspeção, no âmbito do qual foram apurados os seguintes factos:

- A A... dedica-se à gestão de carteiras, da qual resultam comissões sujeitas e comissões não sujeitas a IVA. Este último caso ocorre quando os clientes não são residentes em Portugal, como são o caso do Banco de D... e Banco E...
- A empresa encontrava-se em crédito de IVA desde Julho de 2007, sendo que solicitou o seu primeiro reembolso de IVA apenas em Fevereiro de 2013, no valor de €30.000,00, não obstante o crédito acumulado de IVA ascender a €195.390,16
- À data do início da atividade da A..., foi declarado pela sociedade que a mesma deduziria o IVA através do mecanismo designado de PRORATA, correspondendo a percentagem de dedução a 84% do valor do IVA deduzido.

Para efeitos de análise das operações da A... e seu enquadramento em sede de IVA, foi proposta ação inspetiva de cariz externo.

### II – B.2) ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL

#### OI2013. ...

- Âmbito da credencial: Geral
- Incidência temporal: 2010 e 2011
- Data de assinatura da Ordem de Serviço: 2013-11-14

A Ordem de Serviço inicialmente tinha âmbito parcial (IRC, IVA), tendo esse âmbito sido alargado para geral, em virtude de estar em análise a situação global da sociedade. Esta alteração à Ordem de Serviço foi notificada à A... em 2014-02-19.

- Data de assinatura da Nota de Diligência: 2014-03-21.



(...)

**- Atividade exercida**

A **A...**, está coletada desde 1991-03-21.

A atividade da Sociedade Gestora de Patrimónios consiste essencialmente na administração de ativos financeiros dos seus clientes. Para o efeito, são celebrados entre as partes contratos de mandato de gestão de carteiras, através dos quais são atribuídos poderes discricionários à sociedade gestora (**A...**) para realizar operações financeiras (compra e venda) conducentes à valorização dos ativos.

Em 2010 e 2011, a **A...** também geriu o investimento, por subdelegação, do Fundo designado de **B...**, que se encontra sob custódia do Banque **F...** (Luxemburgo).

Esta prestação de serviços resulta de contrato celebrado em 22-07-2009, ente a **A...** e a empresa **C...** (gestora do Fundo **B...**), domiciliada na Ilhas Caimão, no qual está estabelecido uma comissão trimestral fixa de €45.000,00 (€180.000,00/ano).

(...)

### III - 2) IMPOSTO DO SELO

A **A...** prestou serviços de gestão de investimentos do Fundo **B...**, através de contrato de subgestão celebrado com a **C...** (gestora responsável pelo Fundo) em 2009-07-22, conforme já descrito.

Estes serviços de gestão deram origem à emissão das seguintes faturas pagas em 2010 e 2011:

Data	Documento	Descrição	Montante	Data de Recebimento
31-12-2009	2009 ...	Comissão de Gestão 4.º Trimestre de 2009	€45.000,00	21-01-2010
<b>Total 2009</b>			<b>€45.000,00</b>	
31-03-2010	2010 ...	Comissão de Gestão 1.º Trimestre /2010	€45.000,00	27-09-2010
30-06-2010	2010 ...	Comissão de Gestão 2.º Trimestre/2010	€45.000,00	27-09-2010
30-09-2010	2010 ...	Comissão de Gestão - 3.º Trimestre/2010	€45.000,00	02-12-2010
31-12-2010	2010 ...	Comissão de Gestão - 4.º Trimestre	€45.000,00	24-01-2011
<b>Total 2010</b>			<b>€180.000,00</b>	
31-03-2011	2011 ...	Comissão de Gestão - 1.º Trimestre/2011	€45.000,00	19-04-2011
30-06-2011	2011 ...	Comissão de Gestão - 2.º Trimestre/2011	€45.000,00	18-07-2011
30-09-2011	2011 ...	Comissão de Gestão - 3.º Trimestre/2011	€45.000,00	07-10-2011
31-12-2011	2011 ...	Comissão de Gestão - 4.º Trimestre/2011	€45.000,00	

Esta prestação de serviços está sujeita a imposto do selo, porque diz respeito a ato previsto na verba 17.3 da Tabela Geral do Imposto do Selo - comissão realizada por sociedade financeira (incidência objetiva), por remissão do n.º1 do art.º1.º do respetivo código.

Art.º1.º do código do Imposto do Selo (CIS)

*\*1 - O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.*

Verba 17.3 da Tabela Geral do Imposto do Selo

*"17.3 - Operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras - sobre o valor cobrado:*

*(...)*

*17.3.4 - Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros ----- 4%"*

A A... é sujeito passivo de imposto do selo na comissão cobrada pelos seus serviços financeiros, conforme al. b) do n.º1 do art.º2.º do CIS, reportando o encargo do imposto para o seu cliente (al. g) do n.º3.º do art.º3.º do CIS):

Art.º2.º do CIS

*"São sujeitos passivos do imposto:*

*(...)*

*b) Entidades concedentes do crédito e da garantia ou credoras de juros, prémios, comissões e outras contraprestações;"*

Art.º3.º do CIS

*"3 - Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico:*

*(...)*

*g) Nas restantes operações financeiras realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades ou outras instituições financeiras, o cliente destas;"*

Nota: As comissões cobradas pela A... não estão isentas de imposto do selo, conforme previsto na alínea e) do n.º1 do art.º7.º do respetivo código, dado que seu cliente está domiciliado em território com regime fiscal mais privilegiado - Ilhas Caimão.

Nestas comissões de gestão, a obrigação de liquidação do imposto considera-se constituída no momento da cobrança da comissão (art.º5.º do CIS).

Art.º5.º do CIS

*"1 - A obrigação tributária considera-se constituída:*

*(...)*

*h) Nas operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas, no momento da cobrança dos juros, prémios, comissões e outras contraprestações, considerando-se efectivamente cobrados, sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 51.º, os juros e comissões debitados em contas correntes à ordem de quem a eles tiver direito;"*

Acrescenta-se ainda que não se aplica a exclusão de incidência de imposto do selo prevista no n.º2 do art.º1.º do CIS que dispõe: *"Não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas."*

Deste modo, a A... deveria ter procedido à liquidação do Imposto do Selo, de acordo com o n.º1 do art.º23.º do respetivo código, no momento da cobrança das comissões e entregue o mesmo até ao dia 20 do mês seguinte em que essa obrigação se tenha constituído (n.º1 do art.º44.º do CIS), de acordo com o quadro seguinte:

Data	Período	Descrição	Montante	Taxa	Imposto do Selo em falta
21-01-2010	Jan-10	Cobrança de Comissão de Gestão de Fundo de Investimento	€45.000,00	4%	€1.800,00
27-09-2010	Set-10		€45.000,00	4%	€3.600,00
27-09-2010	Set-10		€45.000,00	4%	
02-12-2010	Dez-10		€45.000,00	4%	€1.800,00
<b>Total 2010</b>			<b>€180.000,00</b>	-	<b>€7.200,00</b>
24-01-2011	Jan-11	Cobrança de Comissão de Gestão de Fundo de Investimento	€45.000,00	4%	€1.800,00
19-04-2011	Abr-11		€45.000,00	4%	€1.800,00
18-07-2011	Jul-11		€45.000,00	4%	€1.800,00
07-10-2011	Out-11		€45.000,00	4%	€1.800,00
<b>Total 2011</b>			<b>€180.000,00</b>	-	<b>€7.200,00</b>

7. Da notificação do relatório final de inspeção efetuada à Requerente consta o seguinte:

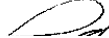
Exm.º(s) Senhor(es)

Fica(m) por este meio notificado(s), nos termos do artigo 62.º do RCPIT, do **Relatório de Inspeção Tributária**, que se anexa como parte integrante da presente notificação, respeitante à Ordem de Serviço acima referenciada.

Das correções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, cujos fundamentos constam do referido Relatório. A breve prazo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar.

Da presente notificação e respetiva fundamentação não cabe reclamação ou impugnação.

Com os melhores cumprimentos,



Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados, sendo de salientar ocorrer total concordância das partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

-III- O Direito aplicável

10. Como se pode ler na decisão arbitral proferida no processo 716/2014-T<sup>1</sup>, que incidiu sobre o mesmo procedimento inspetivo que está em causa no presente processo (e em que

<sup>1</sup> Consultável no site “<https://caad.org.pt/tributario/decisoos/>”

estava em causa imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas), e cujas considerações, que se acompanham, são plenamente aplicáveis no presente processo:

“A Requerente coloca as questões em determinada ordem, colocando várias como «*questões prévias*», pelo que se infere que pretende que seja seguida a ordem de conhecimento indicada, com conhecimento prioritário das indicadas como «*prévias*».

Assim, não se estando perante qualquer situação de nulidade, à face do preceituado no artigo 133.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991, seguir-se-á a ordem indicada, nos termos da parte final da alínea b) do n.º 2 do artigo 124.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

No entanto, determinando aquela norma do CPPT que se deve visar a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, se for de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por algum vício que assegure esta tutela ficará prejudicado o conhecimento dos restantes, o que é corolário do princípio da proibição da prática de actos inúteis, enunciado no artigo 130.º do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.”

#### **11. Questão da ilegalidade da notificação do indeferimento da reclamação, por falta de indicação do autor do ato de indeferimento da reclamação e ainda por falta de Indicação completa dos meios de defesa.**

Conforme se pode ler em CPPT anotado e comentado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª ed., 2011, Vol. I, (página 345), em anotação ao artigo 36º do CPPT «As deficiências da notificação que afectem a validade desta conduzem a que o acto notificado não seja eficaz em relação ao notificado, como se prevê expressamente no n.º1 deste artigo. No entanto, as deficiências que afectem a validade da notificação, não afectam a validade do acto notificado. Com efeito, a notificação de um acto, é um acto exterior a este e, por isso, os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a invalidade da notificação e a consequente ineficácia do acto notificado, não afectam a validade deste.»

Assim sendo, nunca as deficiências da notificação poderiam originar a ilegalidade da própria decisão de indeferimento da reclamação graciosa, mas apenas a sua ineficácia.

No caso em apreço, acontece até que a Requerente apenas pede a anulação das liquidações de imposto. É por demais evidente que, em caso algum, a deficiência da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa poderia colocar em causa a eficácia das liquidações objeto de tal procedimento e muito menos a sua legalidade.

Assim, sem necessidade de mais considerações, improcede esta alegação da Requerente.

## **12. Questão da ilegalidade do procedimento de inspeção**

Podem ainda ler-se na decisão arbitral proferida no processo 716/2014-T acima referida, as considerações seguintes, que também se acompanham e que são, do mesmo modo, transponíveis para o presente processo:

“Nem na motivação indicada no Relatório da Inspeção Tributária nem nas páginas do Processo administrativo existe qualquer referência a indícios de infracção, constatando-se que o único fundamento invocado para justificar a inspeção foi o facto de a Requerente

ter apresentado um pedido de reembolso de IVA de montante «*significativamente superior ao anterior*».

Mas, se é certo que este facto justifica a inspecção em sede de IVA, fica por esclarecer qual a razão por que foi decidido efectuar a inspecção quanto a IRC dos exercícios de 2010 e 2011.

Nomeadamente, embora a Autoridade Tributária e Aduaneira no transcrito artigo 16.º da Reposta refira que «*com o pedido de reembolso de IVA resultaram indícios, conforme resulta da fundamentação constante das fls. 1 a 5 do P.A. que levaram os Serviços de Inspeção a alterar o âmbito da acção inspectiva de parcial para geral*» em nenhuma dessas páginas se alude a «*indícios*» nem a infracção tributária e, no que concerne a «*indícios*» apenas os de infracção tributária poderiam justificar a inspecção em sede de IRC, à face da alínea d) do n.º 1 do artigo 27.º do RCPIT, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 17.º da sua Resposta.

Por outro lado, se é certo que o artigo 15.º, n.º 1, do RCPIT estabelece que «*os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspecção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada*», também o é que a fundamentação exigida, para ser relevante, terá de explicar qual a razão ou razões pelas quais a entidade decidente optou por determinar a extensão.

Ora, no caso em apreço, não é minimamente perceptível qual a razão por que se decidiu efectuar a extensão da inspecção a IRC e quanto aos exercícios de 2010 e 2011, quando era necessário apurar apenas a regularidade de um pedido de reembolso de IVA, pelo que se impõe a conclusão de que o despacho que decidiu a extensão ***não está fundamentado***, quanto a esta matéria.

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira nem mesmo no presente processo arbitral invoca qualquer outro fundamento dos previstos no artigo 27.º do RCPIT para selecção do sujeito passivo a inspeccionar, para além da alínea d) do n.º 1 do artigo 27.º.

Sendo assim, não podendo este Tribunal Arbitral apurar qual a razão ou razões por que se decidiu realizar a inspecção em sede de IRC relativo aos exercícios de 2010 e 2011, não pode deixar de se concluir que foi ilegal a decisão de extensão da inspecção quanto a esta

matéria, o que constitui vício com repercussão no acto de liquidação praticado com base no procedimento de inspecção.”

Perfilhando-se este entendimento, conclui-se, também neste processo, que foi ilegal a decisão de extensão da inspecção quanto a esta matéria, o que constitui vício com repercussão no ato de liquidação praticado com base no procedimento de inspecção, o que implica a anulação dos atos tributários objeto do presente processo.<sup>2</sup>

### **13. Questão da falta de fundamentação**

A Requerente, alegando que o imposto em causa resulta de procedimento de inspecção vem, ainda assim, alegar que a Administração Tributária não comunicou ao contribuinte a motivação da liquidação, sendo o ato desprovido de fundamentação.

Não lhe assiste razão, inexistindo violação do art. 77º da Lei Geral Tributária.

Efetivamente, na notificação do relatório de inspecção, havia sido referido o seguinte:

*“A breve prazo os Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar.”*

É, pois, manifesto, que o relatório inspetivo faz parte da fundamentação do ato tributário como, aliás, a Requerente inequivocamente entendeu, alegando a ilegalidade de tal relatório e peticionado a anulação da liquidação com base no mesmo.

Assim sendo, e sem necessidade doutros considerandos, julga-se, também, improcedente o alegado vício de falta de fundamentação.

---

<sup>2</sup> Também neste sentido Joaquim Freitas da Rocha-João Damião da Cunha que escrevem “Quer a falta de despacho fundamentado, quer a falta de notificação válida ao contribuinte deste despacho determina, quanto a nós, a invalidade do acto de liquidação resultante do procedimento de inspecção, por violação do princípio da legalidade” (RCPIT anotado e comentado, Coimbra Editora, 1ª Edição, 2013)



#### **14. Questão da ilegalidade da liquidação por violação da norma de incidência tributária.**

Vem a Requerente, ainda, alegar que os serviços de gestão de carteiras estão, a contrario, excluídos do conceito de “operações financeiras” delimitador do âmbito objetivo de incidência do Imposto do Selo, nos termos conjugados do art. 1.º/1 do CIS e da Verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo e que a circunstância de por força da localização da operação, nos termos e para os efeitos do art. 6.º do CIVA, poder ter, no caso em apreço, determinado a não aplicação do IVA, não prejudica a não sujeição da operação a Imposto do Selo.

Por sua vez sustenta a Requerida que esta prestação de serviços está sujeita a imposto do selo, por se enquadrar na verba 17.3 da Tabela Geral do Imposto do Selo [comissão realizada por sociedade financeira (incidência objetiva), por remissão do n.º1 do art.º1.º do respetivo código e que as comissões cobradas pela Requerente não estão isentas de imposto do selo, conforme previsto na alínea e) do n.º1 do art.º7.º do CIS, dado que seu cliente está domiciliado em território com regime fiscal privilegiado - Ilhas Caimão.

Vejamos.

Da verba 17.3 da Tabela Geral de Imposto de Selo consta o seguinte:

“Operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras - sobre o valor cobrado:

17.3.1 Juros por, designadamente, desconto de letras e bilhetes do Tesouro, por empréstimos, por contas de crédito e por crédito sem liquidação 4%

17.3.2 Prémios e juros por letras tomadas, de letras a receber por conta alheia, de saques emitidos sobre praças nacionais ou de quaisquer transferências 4%

17.3.3 Comissões por garantias prestadas 3%

17.3.4 - Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros, incluindo as taxas relativas a operações de pagamento baseadas em cartões - 4 %.”

Por sua vez, do art- 7º do Código de Imposto de Selo, consta o seguinte:

“1 - São também isentos do imposto:

(...)

e) Os juros e comissões cobrados, as garantias prestadas e, bem assim, a utilização de crédito concedido por instituições de crédito, sociedades financeiras e instituições financeiras a sociedades de capital de risco, bem como a sociedades ou entidades cuja forma e objecto preencham os tipos de instituições de crédito, sociedades financeiras e instituições financeiras previstos na legislação comunitária, umas e outras domiciliadas nos Estados membros da União Europeia ou em qualquer Estado, com excepção das domiciliadas em territórios com regime fiscal privilegiado, a definir por portaria do Ministro das Finanças;”

Por outro lado, da redação do art. 1º, nº 2, deste Código consta que:

“2 - Não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas.”

Finalmente, nos termos do artigo 6.º, nº 6, do Código do Imposto sobre o valor acrescentado:

“6 - São tributáveis as prestações de serviços efectuadas a:

- 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;
- b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.”

Sobre o art. 6º do CIVA diz-nos Clotilde Celorico Palma que “Esta disposição legal ocupa-se das regras de localização das operações internas, ou seja, das operações que se entendem como efectuadas no território nacional, localizando-se, a contrario, as demais operações, fora desse território, **não se encontrando sujeitas a IVA em Portugal**”.<sup>3</sup>

Por sua vez escreve Rui Laires<sup>4</sup> que “Para que se esteja perante uma prestação de bens **submetida às regras do IVA em vigor em Portugal**,<sup>5</sup> o art. 1º/1, a), a par de outras condições impõe que a mesma seja considerada efectuada no território nacional. O art. 6º/6 contém as duas regras gerais de localização em território nacional das prestações de serviços. Uma delas, constante da al. a), é aplicável quando o destinatário dos serviços seja um sujeito passivo de IVA a atuar no quadro da sua atividade. Outra, contida na alínea b), é aplicável quando o destinatário não seja um sujeito passivo do IVA a atuar no âmbito de uma actividade económica”.<sup>6</sup>

Sobre o nº 2, do art. 1º do Código de Imposto de Selo escrevem António Santos Rocha-Eduardo José Martins Brás<sup>7</sup>:

“Esta norma delimita negativamente a incidência de imposto de selo às operações que se encontrem sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e que dele não estejam isentas, ou seja, não haverá sujeição a imposto de selo **quando sobre a mesma operação económica tenha incidido uma outra tributação indireta.**

<sup>3</sup> Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF, nº 1, 4ª edição, Almedina, 2009, pag. 92, Sublinhado nosso.

<sup>4</sup> in” Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Coordenação e Organização Clotilde Celorico Palma e António Carlos Santos, Almedina, 2014, , pag. 88.

<sup>5</sup> Sublinhado nosso.

<sup>6</sup> O mesmo autor já havia escrito que “Quando uma dada transmissão de bens, prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens for, nos termos das disposições pertinentes sobre a matéria, de considerar efectuada em território nacional, essa operação encontra-se abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português, considerando-se sujeita a imposto em Portugal (...).

Ao invés, se uma dada transmissão de bens, prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens não for considerada efectuada em território nacional, a mesma não se encontra abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português, não podendo a mesma, portanto, ser submetida a IVA em Portugal” (A Incidência e os critérios de territorialidade em IVA, Almedina, 2008, pag. 30.

<sup>7</sup>Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados), Almedina, 2015, pag. 528.

Deste modo, mesmo que os actos, contratos, documentos, títulos papéis e outros factos estejam previstos na tabela geral, não estarão sujeitos a imposto do selo, **caso se mostre devido, sobre eles, imposto sobre o valor acrescentado.**

Afigura-se-nos que na génese do regulado pela norma do n.º 2 o legislador pretende evitar a dupla tributação em sede de IVA e de Imposto do selo(...).<sup>8</sup>

Nesta linha, afigura-se-nos, efetivamente, que, quer o espírito, quer a letra, do art. 1.º, n.º 2, do CIS, apontam no sentido da não sujeição de imposto de selo apenas no caso de sobre os factos em causa ter incidido tributação efetiva em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, situação que não ocorreu no caso dos autos.

Assim sendo, os atos tributários em causa não padecem do vício de violação de lei, por infração às normas de incidência, não sendo declarada a anulação também com este fundamento.

15. Veio, ainda, a Requerente pedir a condenação da Requerida a restituir as quantias pagas correspondentes à liquidação objeto do presente processo, bem como os respetivos juros indemnizatórios.

Vejamos.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que “a

Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Embora o artigoº 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.<sup>9</sup>

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se retira do artigoº 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” e do artigoº 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que “se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”.

Assim, o n.º 5 do artigoº 24.º do RJAT ao dizer que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

---

<sup>8</sup> Realce nosso.

<sup>9</sup> Sobre esta questão veja-se Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, págs. 110-116).

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.

No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Como já se referiu verifica-se, no caso, a ocorrência de “erro imputável aos serviços”. Acresce que se Sufraga o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que sustentam que “O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte” (LEI GERAL TRIBUTÁRIA, Anotada e Comentada, encontrados da escrita, 4ª Edição, 2012, pág. 342).

No caso “*sub judice*”, não sendo o erro que deu origem às liquidações, ora anuladas, imputável à Requerente mas, exclusivamente, à Requerida, não poderá deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida quanto aos juros indemnizatórios.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução à presente decisão, nos termos do artigoº 24.º, n.º 1, do RJAT, restituindo as importâncias pagas pela Requerente relativamente às liquidações anuladas, com juros indemnizatórios, à taxa legal.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (artigoº 61.º, n.º 5, do CPPT).

#### -IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral, julgando procedente o pedido de pronuncia arbitral:

- a) Declarar a ilegalidade e a consequente anulação do ato tributário *sub judice* com base no vício indicado.

- b) Condenar a Requerida a restituir ao requerente os montantes pagos com juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento até à do processamento da nota de crédito.

Valor da ação: € 16.245,74 (dezasseis mil, duzentos e quarenta e cinco euros e setenta e quatro cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas, no valor de 918.00 € (novecentos e dezoito euros) pela Requerida nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 5.12.2016

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro