

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 103/2020-T

Tema: IVA/2015 – Artigo 18.º, n.º1/a), do CIVA - Taxa reduzida - verbas 4 e 5 da Lista I anexa ao CIVA – Ofícios circulados da AT n.ºs 30 162, de 8-7-2014 e 30202, de 22-5-2018.

DECISÃO ARBITRAL

A Signatária, **Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso**, foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR, o qual foi constituído em **5 de agosto de 2020**.

I. RELATÓRIO

1. **A... UNIPessoal, LDA.**, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva..., com sede na Rua ..., n.º..., ...,, (**doravante, Requerente**), apresentou no dia **18 de fevereiro de 2020** pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (**doravante, RJAT**), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (**doravante, AT ou Requerida**).

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede a **declaração de ilegalidade e consequente anulação das (i) liquidações de IVA** identificadas no artigo 5.º da PI, relativas aos períodos de tributação de janeiro a outubro de 2016, no valor de EUR 34202,10, e **(ii) liquidações de juros compensatórios** também identificadas no artigo 5.º da PI, no valor de EUR 4228,56 — as liquidações impugnadas totalizam EUR 38431,00 e foram emitidas pela Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Finanças de ..., Serviço de Finanças de ...) na

sequência do procedimento inspetivo instaurado em cumprimento da OI Externa n.º OI2017... de 27 de outubro de 2017 (**doravante, ato impugnado**).

2. O pedido de pronúncia arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 19 de fevereiro de 2020, e foi notificado à Requerida em 26 de fevereiro de 2020.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em 6 de julho de 2020 ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Signatária como **Árbitro do Tribunal Arbitral Singular**, tendo a Signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 6 de julho de 2020, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo as mesmas manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 5 de agosto de 2020.

6. Em 12 de agosto de 2020, o Tribunal proferiu despacho arbitral ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo, e solicitar, querendo, a produção de prova adicional. Deste despacho foi a Requerida notificada na mesma data.

7. Em 25 de setembro de 2020, a Requerida veio aos autos requerer a prorrogação do prazo de apresentação da Resposta e junção do Processo Administrativo, por mais 15 dias, pedido que foi deferido pelo Tribunal por despacho de dia 30 de setembro de 2020.

8. Em 15 de outubro de 2020 (dentro do prazo prorrogado), a Requerida veio aos autos apresentar Resposta, mas não juntou aos autos o Processo Administrativo.

9. Em 19 de outubro de 2020, foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor: “*Tendo em consideração que: a) não está requerida a produção de prova testemunhal; b) não existe matéria de exceção sobre a qual as partes careçam de se pronunciar; c) no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis; 1) Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT: 1.1) Dispensa-se a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT; 1.2) Faculta-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas podendo a Requerente fazê-lo no prazo de 10 dias (contados da notificação do presente despacho), e a AT no mesmo prazo (contado da notificação das alegações da Requerente ou, da falta de apresentação das mesmas alegações). 1.3) A decisão final será proferida até ao termo do prazo fixado no art.º 21.º/1 do RJAT (até dia 5 de fevereiro de 2021), devendo a Requerente, até 10 dias antes do termo de tal prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente”.*

10. Em 13 de novembro de 2020, a Requerida veio aos autos apresentar Alegações.

11. Em 20 de janeiro de 2021 foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor: “*Compulsados os autos, este Tribunal apurou que a Requerida não juntou aos autos o processo administrativo protestado juntar, apesar de ter apresentado Resposta. Neste sentido, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 110.º, n.º 5 do CPPT, ordena-se ao serviço periférico local a remessa, por via eletrónica, do processo administrativo. Prazo: 5 (cinco) dias*”. A Requerida cumpriu o despacho através da junção aos autos de documentos em (i) 27 de janeiro de 2021; (ii) 29 de janeiro de 2021; e (iii) 2 de fevereiro de 2021.

12. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente pugna pela ilegalidade e conseqüente anulação do ato impugnado, alegando os seguintes argumentos: **(i) o ato impugnado deverá, por força do art.12.º da LGT, reger-se pelas normas tributárias à data em vigor**, e por um entendimento administrativo expresso num ofício circulado, de orientação interpretativa interna entrado em vigor em 22.05.2018 (Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018, que revogou o Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho que a Requerida aplicou no caso concreto); **(ii) as orientações internas** (Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, e Ofício

Circulado n.º 30202 de 2018.05.22), **não se sobrepõem às normas comunitárias** (v. Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, JO L 347 de 11.12.2006), validamente transpostas para a ordem jurídica portuguesa, (v. art.197.º da Lei 66-B/2012 de 31 de dezembro (OE 2013)) que preveem a aplicação da taxa de IVA reduzida aos serviços prestados pela Requerente; e **(iii) a razão da existência do ofício revogatório** (Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018) **surgiu da necessidade de pôr termo ao erro na aplicação da taxa de IVA**, que vinha sendo utilizada na liquidação dos factos tributários por via do ofício revogado (Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho) — se o erro entretanto foi detetado e corrigido, deve atribuir-se natureza interpretativa ao novo ofício revogatório (Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018), o que determina que os efeitos deste do ofício vigorem desde a data do ofício revogado.

13. Na sua Resposta, a Requerida pugna pela manutenção do ato impugnado alegando os seguintes argumentos:

a) O Despacho do SEAF divulgado pelo ofício-circulado n.º 30202, vem determinar que o entendimento a dar às verbas 4.1 e 4.2 não deve ter em conta a natureza do adquirente dos serviços, isto é, vem alargar o âmbito de aplicação subjetiva da categoria 4, considerando que “os serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola listadas na verba 5” beneficiam da taxa reduzida do imposto, qualquer que seja o adquirente dos mesmos. Como vem referido na parte final do ofício-circulado n.º 30202, as novas instruções entram em vigor na data da sua publicação. Contudo, não se pode ignorar que a interpretação vertida no Despacho do SEAF se aplica à redação da categoria introduzida pela citada Lei n.º 7-A/2016;

b) Assim, deve entender-se o ofício-circulado n.º 30202/2018 do seguinte modo:

- Relativamente a factos tributários ocorridos em data posterior a 2018.05.22, aplicam-se as instruções ali vertidas;

- Relativamente a factos tributários ocorridos antes da entrada em vigor da redação dada pela Lei n.º 7-A/2016 à categoria 4 (2016/04/01), aplica-se o entendimento que a AT adotava à data dos factos.

- Relativamente aos factos tributários ocorridos entre 2016/04/01 e 2018/05/21, que tenham sido ou venham a ser objeto de ação inspetiva ou revisão por iniciativa do sujeito passivo, deve aplicar-se o entendimento vertido no ofício-circulado.

- Os factos tributários ocorridos em data anterior a 2018/05/22, que não tenham sido nem venham a ser objeto de revisão por iniciativa do sujeito passivo, não serão objeto de correção da taxa aplicada, seja ela a reduzida ou a normal.

c) Conclui assim a Requerida que, atendendo a que os factos tributários em causa nos autos ocorreram em 2015, dever-se-á aplicar o entendimento do Ofício-Circulado n.º 30162/2014.

II. SANEAMENTO

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º n.º 2 do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar e decidir.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1 FACTOS PROVADOS

1. A Requerente é uma pessoa coletiva registada com o NIPC..., com o capital social de EUR 2.000,00, e sede na Rua ... n.º..., ..., ..., ..., concelho de ..., Distrito de Portalegre;
2. À data dos factos a Requerente tinha por objeto social: “*Exploração florestal, Extração de cortiça, resina e apanha de outros produtos florestais*”;
3. A Requerente iniciou fiscalmente a sua atividade em 2011.05.10. (a) Com o principal – CAE “2200- R3, - EXPLORAÇÃO FLORESTAL, (b) E com o secundário, CAE

02300-R3, - EXTRAÇÃO DE CORTIÇA, RESINA E APANHA DE OUTROS PRODUTOS FLORESTAIS”;

4. No âmbito da sua atividade a Requerente prestou serviços a diversos clientes particulares e a empresas em vários locais do país, emitindo as competentes faturas e passando por força do art.197.º da Lei 66-B/2012 de 31 de dezembro, (OE 2013), a partir de janeiro de 2013, a liquidar em particular os serviços objeto das liquidações adicionais impugnadas à taxa reduzida de 6%, de IVA;
5. Os atos de liquidação impugnados resultam de correções técnicas, efetuadas na sequência de um procedimento inspetivo, parcial em IVA, (efetuado à Requerente) respeitante ao exercício de 2015;
6. Após notificação à Requerente do projeto de relatório de inspeção tributária, em 20 de agosto de 2019 a Requerente exerceu direito de audição prévia por escrito, no âmbito do qual apresentou a sua discordância às correções propostas, alegando os seguintes argumentos: *“I) As orientações internas não se sobrepõem à diretiva do IVA, nem à constituição, nem à lei nacional que a transpôs para a ordem interna, sob pena de violação do art. 112.º n.º 5 da Constituição da Republica Portuguesa, “...não pode um ofício circular, no qual se baseou o acto aqui objecto de impugnação, alterar o regime jurídico estabelecido por lei, na medida em que nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art. 8º, nº2, do Código Civil).’ Apesar das circulares em geral serem consideradas regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem,...” “...vem-se entendendo quer doutrinalmente, que jurisprudencialmente, que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, ...” (V. Ac. STA de 2014.02.05 disponível www.dgsi.pt). II) E o entendimento plasmado no Ofício Circulado nº 30162/2014 de 8 de julho, não se aplica por se encontrar revogado, pelo Ofício Circulado nº30202 de 2018.05.22, (v. Procedimento Administrativo, Audição escrita).”;*

7. No âmbito do exercício do direito de audição prévia a Requerente pediu: *“que a Direção de Finanças de ..., solicite informação-parecer à Direção de Serviços do IVA, sobre: a) Qual a taxa de IVA a aplicar pela sociedade “A..., Ld.” nas prestações de serviços enunciadas na verba 4.1 e 4.2 da Lista 1 anexa ao CIVA, efetuadas em explorações agrícolas e/ou silvícolas, faturadas a operadores económicos terceiros que a subcontratam, e que não sejam produtores agrícolas, como é o caso das faturas de fls.9 a 28 do procedimento. b) E se se continua a aplicar aos serviços prestados antes de 2018.05.22, a limitação da aplicação da taxa reduzida de 6%, imposta no Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, à qualidade dos beneficiários, ou se pelo contrario, se se aplica a essas situações o entendimento do Ofício Circulado n.º30202 de 2018.05.22, sem essa limitação?”*;
8. A Direção de Finanças de ... **não solicitou** a informação-parecer requerida pela Requerente no exercício de audição prévia, à Direção de Serviços do IVA;
9. Após análise do exercício do direito de audição prévia apresentado pela Requerente, a Requerida veio a concluir no Relatório final de Inspeção Tributária que à matéria em causa é de aplicar o disposto no Ofício-Circulado n.º 30162, de 2014-07- 08, e não preceituado no Ofício-Circulado n.º 30202/2018, de 2018-05-22;

III.2 FACTOS NÃO PROVADOS

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide.

III.3 FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º n.º 2 do CPPT, e artigo 607.º n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º n.º 1

alíneas *a*) e *e*), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de direito (conforme anterior artigo 511.º n.º 1 do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea *e*) do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

IV. DA APRECIÇÃO JURÍDICA

Está em causa nos presentes autos a resposta a uma única questão: ***Qual é o sentido que resulta da interpretação da verba 4 (4.1 e 4.2) da Lista I Anexa ao Código do IVA, na redação em vigor à data do facto tributário (2015)?***

Esta questão prende-se exclusivamente com a interpretação da norma prevista na verba 4 (4.1 e 4.2) da Lista I Anexa ao Código do IVA, na redação em vigor à data do facto tributário (2015), tendo em consideração que conforme resulta da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA): ***“As orientações administrativas veiculadas sob a forma de circular da Administração Tributária, não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam e carecendo de força vinculativa heterónoma para os particulares, não constituem normas que possam ser objeto de declaração de inconstitucionalidade formal”***¹.

O STA pronunciou-se no mesmo sentido num Acórdão de 13 de novembro de 2019:

“A Recorrente suscita no essencial uma única questão: a de saber se a sentença recorrida padece do vício de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto no nº1 do artigo 68º-A da LGT, uma vez ter o ato tributário sido efetuado ao abrigo da doutrina veiculada pelo Ofício-Circulado n.º 20142, de 03-12-2009.

Nos termos do nº1 do artigo 68º-A da LGT, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes das circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de junho de 2017, proferido no processo:0364/14, disponível in <http://www.dgsi.pt>.

natureza, as quais visam a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

De acordo com o parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República (in Diário da República – II Série, de 24 de Outubro de 1998), «As circulares são actos do poder de direcção típico das relações de hierarquia administrativa, concretizando instruções gerais, vinculativas para os órgãos, funcionários e agentes a quem se dirige, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar» (Cfr. igualmente neste sentido o acórdão do STA, de 31 de Maio de 2006, recurso n.º 26.622).

Trata-se, contudo, de “direito circulatório” que vincula apenas os serviços da administração tributária, embora seja certo que como referia Saldanha Sanches (in Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, 2007, pág. 127), “as virtualidades das orientações administrativas são incontestáveis: ditam certos comportamentos à Administração, permitindo, assim, ao sujeito passivo prever o comportamento desta em situações incertas, e clarificam os deveres de cooperação deste quando (como cada vez mais vezes sucede) têm como destinatários os particulares a quem exigem certas condutas necessárias para a aplicação da lei fiscal”. E também é pacífico o entendimento segundo o qual as circulares não são fontes de direito. Segundo Soares Martinez elas “não têm por destinatários os particulares, os cidadãos, os contribuintes”, nem vinculam “os Tribunais, que tratam de aplicar as leis fiscais sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela Administração” (Direito Fiscal, Almedina, 1993, pag. 111). Também Alberto Xavier defende que as circulares desenvolvem “a sua eficácia exclusivamente na ordem interna da Administração de onde provêm. Não vinculam nem os contribuintes nem os tribunais”, e que “delas não nascem direitos ou deveres extra ou contra legem” (Manual de Direito Fiscal, 1, Lisboa, 1981, pags. 139-140).

Ora, o facto de os serviços da administração tributária estarem vinculados ao entendimento vertido no ofício circulado n.º 20142, de 03-12-2009, e de o ato tributário ter sido realizado de acordo com as determinações ali exaradas, não obsta à declaração da sua ilegalidade por parte do tribunal se aquele entendimento não estiver em conformidade com a interpretação que este faça da lei na situação em concreto. Na verdade, o que releva é saber se o entendimento vertido no ofício circulado respeita ou não a lei ou se faz uma correta

interpretação da mesma, pois caso contrário vai inquinar a validade do ato tributário realizado à sua sombra e constituir fundamento para a sua anulação por parte do tribunal.

Não vindo agora posto em causa o entendimento adotado na sentença sobre a possibilidade de se atender, em sede de reclamação graciosa, às despesas documentadas pelo sujeito passivo com vista a comprovar os custos suportados com a alienação do imóvel, o presente recurso está votado ao insucesso.

Assim, a validade do ato tributário não está assegurada pelo facto de os serviços da administração tributária terem adotado, na sua prática, as orientações genéricas de circulares, se o entendimento vertido nestas não respeita a lei ou não corresponde a uma adequada interpretação da mesma, motivo pelo qual a invalidade daí decorrente inquina aquele ato e constitui fundamento para a sua anulação por parte do tribunal.

Atento que o entendimento vertido na sentença sobre a possibilidade do sujeito passivo, em sede de reclamação graciosa, poder oferecer prova de custos suportados com a alienação do imóvel, para efeitos de serem atendidos no apuramento das mais-valias realizadas, é conforme com a melhor interpretação das disposições legais aplicáveis, impõe-se o não provimento do recurso”².

Uma vez clarificada a validade e o valor jurídico das instruções administrativas, este Tribunal centrar-se-á na questão central em apreço, que é:

Qual é o sentido que resulta da interpretação da verba 4 (4.1 e 4.2) da Lista I Anexa ao Código do IVA, na redação em vigor à data do facto tributário (2015)?

O Código do IVA prevê no artigo 18.º n.º 1 al. (a) “As taxas do imposto são as seguintes: (a) Para as importações, transmissões de bens e **prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6%;**” (Redação da Lei n.º 12-A/2010 de 30 de junho, em vigor a partir de 1 de julho de 2010).

² Acórdão proferido no processo n.º 02483/10.1BELRS, disponível in <http://www.dgsi.pt>.

A verba 4 da Lista I é aplicável a:

“4 - Prestações de serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola listados na verba 5: (Redação da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março);

4.1 - Prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos e habitats, realizadas no âmbito da agricultura, da gestão da floresta e da prevenção de incêndios. (Redação da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro).

4.2 - Prestações de serviços que contribuem para a produção agrícola e aquícola, designadamente as seguintes: (Redação da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março).

a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte;

b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas;

c) O armazenamento de produtos agrícolas;

d) A guarda, criação e engorda de animais;

e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas;

f) A assistência técnica;

g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização;

h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem;

i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas.

5 - As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola: (Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)

5.1 - Cultura propriamente dita:

5.1.1 - Agricultura em geral, incluindo a viticultura;

5.1.2 - *Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas;*

5.1.3 - *Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros. (Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)*

5.2 - *Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial:*

5.2.1 - *Criação de animais;*

5.2.2 - *Avicultura;*

5.2.3 - *Cunicultura;*

5.2.4 - *Sericicultura;*

5.2.5 - *Helicicultura;*

5.2.6 - *Culturas aquícolas e piscícolas;*

5.2.7 - *Canicultura;*

5.2.8 - *(Revogada pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)*

5.2.9 - *Criação de animais para experiências de laboratório. (Redação da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)*

5.3 - *Apicultura.*

5.4 - *Silvicultura.*

5.5 - *São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas”.*

Em 2015 estava em vigor a redação da verba 4 dada pelo artigo 182.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014) que atribuiu à verba 4 (e à verba 5 e 5.1.3) a redação seguinte:

“4 — Prestações de serviços no âmbito das atividades de produção agrícola listados na verba 5:

5 — *As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola:*

5.1.3 — *Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros”.*

A verba 4 (à semelhança da verba 5) resulta da transposição para o ordenamento jurídico Nacional da alínea (11) do Anexo III (Lista das entregas de Bens e das Prestações de Serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do IVA, que tem a seguinte redação: “*Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções;*”

Resulta claramente de uma leitura da verba 4 da Lista I, bem como da leitura das fontes da referida lei (a Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006), que no espírito do legislador não se percebe qualquer limitação quanto à abrangência do âmbito de aplicação da norma em função do adquirente (ou seja, é errado dizer que a verba 4 é aplicável exclusivamente a serviços prestados a produtores agrícolas).

Com a análise comparativa da redação da verba 4 da Lista I do CIVA (em vigor em 2015) com a redação introduzida pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março, chegamos à conclusão que com a nova redação o legislador pretendeu:

- (i) aproximar a redação da verba 4 ao texto da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 — ao acrescentar a expressão “*normalmente utilizados*”;
- e
- (ii) abranger pelo âmbito de aplicação da norma os serviços prestados no âmbito da produção agrícola.

A própria AT veio a reconhecer o seu **manifesto erro** na interpretação da norma ao deixar bem claro no Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018 que:

“A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) vinha entendendo que, face ao elemento literal da norma, as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiavam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista.

No entanto, e de acordo com o supracitado despacho, à luz dos objetivos das taxas reduzidas e dos princípios estruturantes do sistema do IVA, esta limitação é injustificada.

As verbas 4.1 e 4.2 resultam da transposição da alínea 11) do Anexo III da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que confere aos Estados-Membros a possibilidade de aplicarem taxas reduzidas à “Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções”, não resultando da norma Comunitária qualquer limitação quanto à sua abrangência em função do adquirente.

Assim, de forma a salvaguardar o princípio da neutralidade, a aplicação da categoria 4 da Lista I anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços.

A título de exemplo, refere-se que os serviços de limpeza de terrenos, bem como o abate e corte de árvores, no âmbito da gestão ativa da floresta e prevenção de incêndios, beneficiam da taxa reduzida a que se referem, respetivamente, as verbas 4.1 e 4.2, alínea i)”.

Assim, é a própria AT que no referido Ofício Circulado determina que “São revogadas todas as orientações da AT sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da referida lista, que contrariem o presente entendimento”. E são revogadas todas as orientações da AT sobre a matéria porque as orientações anteriores (onde se inclui o Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho) estão **erradas**.

O argumento exposto no artigo 25.º da Resposta da Requerida (“*não se pode ignorar que a interpretação vertida no Despacho do SEAF se aplica à redação da categoria introduzida pela citada Lei n.º 7-A/2016*”) não tem qualquer cabimento legal. Note-se que a própria Requerida assume na sua Resposta que a alteração legislativa introduzida em 2016 não justifica a interpretação da AT anterior ao Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018 ao salientar

(artigo 22.º): *“Tão pouco este entendimento foi alterado aquando da introdução da expressão “normalmente utilizados” na redação da verba dada pela Lei n.º 7-A/2016, não obstante, desta vez, poder inferir-se alguma alteração do seu âmbito subjetivo”.*

A atuação AT está vinculada pelo princípio da legalidade. Nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo: *“II - É o art.º.103, da C.R.P., que consagra o princípio da legalidade tributária (principalmente os seus n.ºs.2 e 3), como um dos elementos estruturantes do Estado de direito constitucional. Especificamente o art.º.103, n.º.2, da C.R.P., garante um dos elementos essenciais do Estado de direito constitucional, o qual se traduz na regra da reserva de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, não podendo estes deixar de constar de diploma legislativo. A reserva de lei deve abranger não somente os elementos intrusivos ou agressivos do imposto (cfr.criação, incidência, taxa), mas também os seus elementos favoráveis, como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”*³.

A vinculação da AT ao princípio da legalidade determina o respeito da AT pelo disposto no artigo 9.º do Código Civil (aplicável *ex vi* do artigo 11.º da LGT), que a seguir transcrevemos.

Artigo 9.º

(Interpretação da lei)

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

³ Vide neste sentido, o Acórdão de 16 de janeiro de 2020, proferido no processo nº 02594/15.7BEPRT, disponível in <http://www.dgsi.pt>.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

A vinculação da AT ao princípio da legalidade determina também o respeito da AT pela Constituição, nomeadamente no que respeita à reserva de lei, e ao primado do Direito Comunitário previsto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição que prevê: “As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”. Nas palavras do Tribunal da Relação do Porto: “I - O Direito da União Europeia exige uma interpretação e aplicação uniforme nos EM – princípio da interpretação conforme ou compatível com o DUE. [...] III - Só através desta função de interpretação foi e é possível garantir a interpretação e aplicação uniformes do Direito da União Europeia pelos diversos tribunais nacionais dos EM, na medida em que o decidido vincula os mesmos”⁴.

A **interpretação** da verba 4 da Lista I do CIVA (na redação em vigor quer à data do facto tributário quer atualmente), nos termos do disposto no artigo 9.º do Código Civil (aplicável *ex vi* do artigo 11.º da LGT), é precisamente a interpretação que resulta do entendimento assumido pelo Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018 (a própria AT o assume no mesmo Ofício Circulado). Também é esta a interpretação que resulta muito claramente da alínea (11) do Anexo III (Lista das entregas de Bens e das Prestações de Serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006.

Pelo que, em respeito pelo princípio da legalidade, é este sentido (o que resulta do Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018) que deve ser seguido pela AT na aplicação e interpretação da norma, porque **é este o entendimento que resulta da lei**. Ao proceder da

⁴ Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 14 de dezembro de 2017, proferido no processo n.º 2872/15.5T8PNF.P1 (disponível in <http://www.dgsi.pt>).

forma que procedeu, **a Requerida violou não só o princípio da legalidade em toda a sua extensão** — como violou as próprias instruções internas da AT, uma vez que resulta muito claramente da leitura do Ofício Circulado n.º 30202 de 22 de maio de 2018 que esta interpretação revoga todas as orientações da AT sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da Lista I do CIVA — não podendo assim as orientações revogadas ser aplicadas no futuro, independentemente da data da constituição do facto tributário.

Aliás, no que respeita a esta matéria, chamamos a atenção para as palavras do Tribunal Central Administrativo Sul:

“I - A Administração Tributária, face ao consignado no artigo 78.º da LGT tem o poder/dever de proceder à reposição da legalidade quando identifique uma situação de cobrança ilegal de tributos.

II - Os princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, determinam que a Administração Tributária não possa demitir-se de tomar a iniciativa de revisão do ato, quando reconhece, expressamente, a ilegalidade do imposto liquidado.

III - Se a Administração Tributária reconhece, expressamente, a ilegalidade da sua atuação, e confirma, de forma inequívoca, que não se encontram reunidos os pressupostos da avaliação indireta e que procedeu a correções desfasadas da realidade e sem qualquer fundamento legal, encontra-se vinculada a anular os atos cuja ilegalidade reconheceu”⁵.

Uma vez que a uniformidade da aplicação do Direito é um valor em si mesma, remetemos aqui para a Decisão Arbitral proferida em 9 de março de 2020 no processo n.º 568/2019-T exatamente no mesmo sentido, numa situação similar à situação em causa nos autos quer em termos de situação de facto quer em termos de situação de Direito:

“Entende a Requerente, tal como refere no Pedido de Pronúncia Arbitral (conclusões) que nem as orientações internas da AT em vigor, nem a lei nacional, nem a lei europeia, fazem

⁵ Acórdão proferido em 23 de abril de 2020, no processo n.º 9872/16.6BCLSB, disponível in <http://www.dgsi.pt>.

depende in casu, a aplicação da categoria 4.1. e 4.2., da lista I anexa ao CIVA, à qualidade ou enquadramento dos adquirentes dos serviços assim prestados pelo SP, devendo manter-se a taxa de 6%, conforme liquidada e não a taxa de 23% como adicionalmente corrigida pela AT.

Este Tribunal Arbitral Coletivo acompanha este entendimento da Requerente.

Este Tribunal Arbitral Coletivo entende que a aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e as verbas 4 e 5 da Lista I anexo ao CIVA, não fazem depender a sua aplicação à qualidade ou enquadramento dos adquirentes dos serviços assim prestados pela Requerente. Mas mais, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que o entendimento da Autoridade Tributária até ao Ofício Circulado n.º 30202/2018, não tinha suporte legal face a legislação Portuguesa e Comunitária em vigor. O entendimento deste Tribunal Arbitral Coletivo é, diga-se, o mesmo entendimento do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e da própria Autoridade Tributária, entidades que admitiram mesmo, no citado Ofício Circulado n.º 30202/2018 que a limitação era injustificada.

Pelo que, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que a posição/ entendimento do Ofício Circulado n.º 30202/2018, apesar de posterior aos factos (2015), deve aplicar-se aos factos aqui em análise, por uma razão de substância e interpretação da própria Lei [alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e verbas 4 e 5 da Lista I anexa ao CIVA)].

Pelo exposto, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que merecerá provimento o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente”.

V. DECISÃO

Termos em que se decide julgar **totalmente procedente** o presente pedido de pronúncia arbitral, e por conseguinte:

- a) **Anular** o ato impugnado, por ser ilegal;
- b) **Condenar** a Requerida no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A n.º 1 alínea *a*) do CPPT, e no artigo 3.º n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **EUR 38431,00**.

VII. CUSTAS

O montante das custas (a cargo da Requerida) é fixado em **EUR 1836,00** (nos termos do disposto no artigo 12.º n.º 2 e no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e na Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Notifique-se.

Lisboa, 04 de fevereiro de 2021.

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso
(Árbitro Singular)