

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 70/2012-T

Tema: IVA - quantificação da matéria coletável efetuada por métodos indiretos, competência do Tribunal Arbitral

PROCESSO ARBITRAL N.º 70/2012-T DECISÃO ARBITRAL

1.1. Em 26.04.2012 a requerente ..., Limitada, contribuinte fiscal número ..., com sede na ..., apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante “RJAT”), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “ATA”).

O pedido de pronúncia arbitral, refere-se à anulação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado n.º ..., no montante de 13 158,29 € relativa ao quarto trimestre do ano de 2008 e da liquidação de juros compensatórios no montante de 881,06 € respeitante ao mesmo trimestre, da qual a requerente havia deduzido reclamação graciosa, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado na sequência do indeferimento da mesma.

1.2. Do montante da liquidação, a requerente impugna a liquidação do imposto fixada por métodos indiretos, no valor de 9857,46 €, mencionando que a liquidação inclui o montante de 3300,83 €, resultante da aplicação de método direto, que não pretende questionar.

No entanto, a reclamante sustenta ter um crédito de imposto de IVA no valor de 13.165,77 € no pressuposto de ser considerada procedente uma reclamação graciosa que apresentou em ... 2011, no Serviço de Finanças de..., respeitante a período tributário anterior, que está ainda pendente de recurso hierárquico e que, em tal hipótese, a liquidação de IVA em causa deve ser reduzida, pela tomada em consideração desse crédito de imposto como IVA dedutível. Com esse fundamento, a requerente impugna a parte da liquidação no valor de 3300,83 €.

1.3. A requerente considera errada a quantificação da matéria coletável efetuada por métodos indiretos, em síntese, pelas seguintes razões:

-por terem sido acrescidos erradamente aos custos de construção da obra da Quinta dos ... 18993,01 €, sendo que a estimativa dos proveitos constitui o critério para determinar presuntivamente os proveitos,

-por na perspectiva de estimar os custos com base no indicador margem bruta II os custos a levar em conta não deveriam incluir os custos com o pessoal, retendo apenas os

custos das matérias consumidas e os fornecimentos e serviços externos, sendo que, no caso foram considerados aquelas custos com o pessoal.

-Que, nesta perspectiva de estimar os serviços prestados por via do MBII, os custos com os custos das matérias consumidas e os fornecimentos e serviços externos, deveriam ter sido expurgados do IVA que contém (e não foram) uma vez que a determinação da matéria coletável foi determinada com recurso à comparação com setor de atividade em que o Imposto sobre o valor acrescentado suportado não faz parte dos custos, por ser dedutível, o que não ocorreu com a requerente.

1.4. A Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da al. a) do n.º 2, do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro Marcolino Pisão Pedreiro.

O tribunal arbitral foi constituído no CAAD, em 12 de Junho de 2012, conforme acta de constituição do tribunal arbitral.

1.5. Na resposta apresentada pela Requerida esta, por excepção, invoca a incompetência deste Tribunal Arbitral em razão da matéria, fundada no disposto na alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação”), que determina a exclusão das “pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”.

A requerida impugnou ainda o valor da causa, pedindo a sua fixação em 10.517,51 € (9.875,47 € IVA+ 660,04€ JC) por entender que a requerente não pediu a anulação da parte da liquidação resultante de aplicação de método direto, mas tão sómente a parte relacionada com a aplicação de métodos indirectos.

1.6. Por impugnação, a Requerida alegou, em síntese, que:

-“Não obstante a omissão dos proveitos e o desprezo pelas liquidações de IVA foi possível verificar que constavam na contabilidade os custos de aquisição de bens e serviços e os custos de produção das quatro moradias, embora sem a determinação do custo individual de cada uma delas”.

-“A requerente foi notificada para apresentar no prazo de 10 dias os elementos necessários à individualização desses custos (anexo 6 ao RI), não tendo, no entanto, fornecido qualquer elemento”.

-Quanto ao montante de 18.993,01 € que a IT considerou serem de imputar à obra “moradias da Quinta do ...” as correções do centro de imputação que decorrem da análise concreta e especificada dos elementos de suporte da contabilidade, tendo sido identificados no relatório de inspeção os documentos em que esse erro ocorreu, não tendo a requerente invocado, nos presentes autos, qualquer elemento que permita afastar essa qualificação.

1.7. O Requerente respondeu, sustentando a improcedência da exceção invocada. Sustentou, ainda, que o valor da causa não deve ser alterado, considerando que é peticionada a anulação da liquidação na totalidade, incluindo a parte não fundada em métodos indiretos.

Para o caso de ser julgada procedente a exceção em questão, alega a requerente de que na notificação do indeferimento da reclamação graciosa foi notificada de que “poderá ... apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral no prazo de 90 dias (art. 10º, nº 1, al. a) do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, conforme ofício do serviço de Finanças de ... nº .../2012, de 26.01.2012” e que, em consequência, deverá ser admitida a exercer o direito de impugnação pelo meio adequado no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão, nos termos do artigo 37º, nº 4, do Código de Procedimento e processo Tributário.

Alega ainda a requerente que, pela mesma razão, no caso de procedência da exceção de incompetência suscitada, deve concluir-se que a culpa da opção processual da requerente cabe à requerida, pelo que deve a requerente ser absolvida do pagamento de quaisquer custas processuais.

1.8. Em face do exposto, importa delimitar as principais questões decididas e enquadrar, assim, o objecto do litígio. Atentos os contornos da relação tributária configurada nos articulados, são três as questões essenciais a dilucidar:

(a) A primeira, suscitada pela Requerida, refere-se à incompetência deste tribunal em razão da matéria;

(b) Se o pressuposto processual relativo à incompetência do tribunal for improcedente, a segunda questão a ser objecto de apreciação, invocada pelo Requerente, respeita à verificação do excesso de quantificação na determinação da matéria tributável efectuada por critérios de avaliação indirecta;

(c) No pressuposto da competência deste tribunal a terceira questão a solucionar será a anulabilidade da liquidação na parte não resultante de determinação da matéria coletável por métodos indiretos.

2.1. De acordo com as posições das partes e documentos constantes dos autos consideram-se provados os seguintes factos:

1-A requerente apresentou, reclamação graciosa da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado objecto do presente processo arbitral, tendo a mesma sido indeferida.

2-Na notificação do inferimento da reclamação graciosa efetuado à requerente consta que o seguinte:

Assunto: PROCESSO DE RECLAMAÇÃO GRACIOSA - NOTIFICAÇÃO

Fica, V. Ex.^a por este meio notificado, nos termos do art.º 36 do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), do teor do despacho do Director de Finanças Adjunto, por delegação, datado de 2012-01-16, do qual se junta fotocópia, respeitante ao processo de reclamação graciosa n.º 0370201104000218.

Mais fica notificado que poderá, querendo, interpor **recurso hierárquico** a apresentar no prazo de 30 dias, **impugnação judicial** a apresentar no prazo de 15 dias, nos termos do n.º 2 do art.º 66º e n.º 2 do art.º 102º, ambos do CPPT, ou **pedido de constituição de tribunal arbitral** no prazo de 90 dias (art.º 10.º, n.º 1, al. a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro).

Com os melhores cumprimentos,

3-Da liquidação de IVA no montante de 13 158,29 €, o valor de 9857,46 € resulta de matéria coletável fixada por métodos indiretos, e o valor de 3300,83 € foi determinado por método direto.

4-A requerente, previamente à reclamação graciosa, havia apresentado pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, tendo a liquidação por base a decisão daquele pedido.

5-A requerente apresentou uma reclamação graciosa respeitante a trimestre anterior ao da liquidação “sub judice” que a ser procedente, poderia implicar um crédito de imposto de 13.165,77 €.

6-Esta reclamação foi indeferida estando pendente de recurso hierárquico na data da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral.

2.2 A ATA veio suscitar a exceção dilatória de incompetência da jurisdição arbitral em razão da matéria.

Entende a ATA, por um lado que não faz parte do pedido de pronuncia arbitral a liquidação do imposto na parte em que teve por base a avaliação direta e, por outro, porque relativamente à liquidação que teve por base a determinação da matéria por métodos indiretos, de acordo com o art. 2º, al. b) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, a ATA não está vinculada à jurisdição do tribunal arbitral, o que implicará a incompetência material deste.

Por sua vez, o requerente, entende o art. 2º, al. b) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março exclui a vinculação da ATA a “a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”, mas não às liquidações consequentes de tais actos, porque não expressamente previstas.

Ademais, acrescenta ainda a requerente que “(...) no caso dos autos o procedimento de inspeção que suporta, na sua opinião, a posição da AT inclui correções por métodos indiretos e correções por métodos diretos (...)”

Conclui a requerente pela improcedência da exceção de incompetência do Tribunal arbitral.

2.3.

Vejamos.

O art. 2.º, nº 1, do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro, na sua redação inicial, tinha a seguinte redacção:

- 1- A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:
 - a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
 - b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável, e de de actos de fixação de valores patrimoniais;
 - c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.

Por sua vez, determina o art. 4.º nº 1 do mesmo Decreto Lei que “A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”.

Tal vinculação concretizou-se com a Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, cujo artigo 2.º (Com a epigrafe “Objecto da vinculação”), dispõe:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam -se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro revogou a al. c) do n.º 1 do art. 2º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro e deu nova redacção à al. b) do mesmo número que passou a ter a seguinte redacção:

“b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.”

A questão decidenda consiste em saber se da al. b) do art. 2º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, resulta apenas a exclusão da competência dos tribunais arbitrais respeitante aos “actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão” ou se abrange também, o “acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta” (expressão do art. 86º, n.º 4 da Lei Geral Tributária).

2.4. A ATA entende que, da mencionada al. b) do art. 2º da portaria identificada resulta que não se encontra vinculada, interpretando a mesma no sentido da exceção que a alínea traduz incluir o acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta e não apenas os actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos propriamente ditos (para além da decisão do procedimento de revisão).

O requerente, por sua vez, em abono da tese da inaplicabilidade da exceção constante da referida alínea da portaria ao acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, faz notar que “(...) o legislador ao estabelecer concretamente que as “Pretensões relativas a actos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos

por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão (...) ficariam excecionados da vinculação da AT – considerou que não bastaria excecionar os “actos de determinação ...” para que implicitamente ficasse excecionada a subsequente “decisão do procedimento de revisão” (...) “Entendeu que que a exceção tivesse âmbito tão largo era necessário dizê-lo expressamente: por isso acrescentou “... incluindo a decisão do procedimento de revisão”.

“(...) o legislador que incluiu na falada exceção a decisão do procedimento de revisão não incluiu o subsequente ato de liquidação – pelo que só pode entender-se que não quis incluí-lo.”

“e isso mesmo que, lá atrás, esteja subjacente à liquidação um acto de determinação da matéria tributável por métodos indiretos: tal acto de determinação também está subjacente, com maior proximidade, aliás, à decisão do procedimento de revisão”

No sentido da aplicabilidade da exceção em questão, também, aos actos tributários de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta e não apenas aos os actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, poder-se-ão invocar vários argumentos.

Em primeiro lugar, nos termos do art. 62º, nº 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário “Em caso de fixação ou a revisão da matéria tributável dever ter lugar, por procedimento próprio, a liquidação efectua-se de acordo com a decisão do referido procedimento, salvo em caso de violar manifestamente competências legais”.

É o caso da fixação da matéria tributável por métodos indirectos cuja revisão está sujeita ao regime específico dos artigos 91º e seguintes da Lei Geral Tributária.

Assim, salvo em caso de manifesta violação das competências legais, a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indirectos determina o conteúdo da subsequente liquidação, fazendo sentido submeter ao mesmo regime processual os actos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, propriamente ditos e os actos tributários de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, uma vez que o essencial da matéria sobre que vai incidir a pronuncia arbitral é, em ambos os casos, idêntica.

Neste sentido decidiu o tribunal arbitral do CAAD no processo 17/2012-T¹, onde se pode ler:

¹ Disponível em http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P17_2012T%20-%202012-05-14%20-%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf

“(...) o acto de liquidação do imposto é a consequência directa da decisão do procedimento de revisão, que constitui seu fundamento e que está excluída desta jurisdição.

Tal acto de liquidação substantivamente nada acrescenta, limitando-se a materializar a decisão do procedimento, a concretizar o valor de imposto que deriva aritmeticamente desta decisão e a externá-la, para que esta possa produzir os efeitos jurídicos da relação jurídico-tributária constituída.

Ora, se está vedada a apreciação de pretensões que se refiram à decisão do procedimento de revisão, cujo objecto é o da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, e se a causa de pedir da presente acção é precisamente o excesso de quantificação dessa matéria (cerne do próprio procedimento de revisão), então dúvidas não restam de que a apreciação do acto de liquidação, com fundamento nesse excesso de quantificação, está excluída da jurisdição deste tribunal.

Aliás, se assim não se entendesse, uma vez que os fundamentos e causa de pedir do pedido de pronúncia arbitral respeitam precisamente ao excesso de quantificação, perfilhar a posição do Requerente significaria permitir, através da referida apreciação do acto de liquidação, o julgamento de uma pretensão relativa “a actos de determinação da matéria colectável (...) por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão” expressamente vedada pela Portaria de Vinculação, em concreto pelo seu artigo 2.º, alínea b).”

No preâmbulo da portaria em questão pode ler-se que “com a presente portaria, a administração fiscal vincula-se também à jurisdição do CAAD (...) associando-se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios e nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa”.

Para além do valor, o critério de vinculação da portaria consistiu, assim, em atender à especificidade das matérias em causa.

Parece pois, que o pensamento legislativo foi a da vinculação atendendo ao critério substantivo das matérias a apreciar pelo tribunal, excluindo da vinculação as pretensões relativa a acto de determinação da matéria coletável ou da matéria tributável por métodos indirectos, quer tal pretensão incida directamente sobre o acto administrativo de fixação, quer incida indirectamente através da impugnação do subsequente acto de liquidação em que a matéria colectável ou matéria tributável tenha sido determinada por métodos indirectos.

Entendemos, assim, que a requerida não se encontra vinculada à jurisdição do CAAD quanto a esta matéria.

Consideramos que se trata duma exceção dilatória inominada e não de incompetência material² uma vez que a portaria não revogou a norma de competência atribuída ao tribunal arbitral pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro. A norma deste Decreto-Lei que atribuiu a competência continua em vigor. O que se verifica é a ausência de vinculação da “ATA”, no que respeita ao tipo de atos em questão. Em todo o caso, a consequência é a mesma: a absolvição da instância arbitral.

Termos em que, nesta parte, se julga verificada a exceção dilatória inominada por falta de vinculação da “ATA” ao tribunal arbitral, o que implica a absolvição da instância.

2.5. O requerente peticiona também a anulação da liquidação na parte em que assenta em método direto, não porque deduza qualquer objeção à quantificação das operações ativas consideradas pela “ATA”, mas apenas na estrita medida em que entende que tem direito a deduzir imposto no trimestre em questão em função de alegado crédito de imposto que invocou em reclamação graciosa de acto de liquidação respeitante ao trimestre precedente, indeferida mas pendente de recurso hierárquico.

Como escreve Jorge Lopes de Sousa “*O STA tem entendido, em geral, que os actos administrativos que impõem a obrigação de pagamento de uma quantia, designadamente os actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial dos mesmos*” (art. 100.º da LGT e anteriormente, o art. 145.º do CPT) (CPPT, anotado e comentado, 2006, 1.º Vol., pags. 720-721)

O art. 100.º da LGT prevê expressamente esta divisibilidade ao admitir a possibilidade de anulação parcial do acto tributário.

Entende-se, assim, que o Tribunal é competente para apreciar o pedido de anulação da liquidação na parte em que emerge de determinação de matéria coletável por método direto e que ascende ao valor de 3300,83 €, acrescido de juros compensatórios e que, nesta parte, não se verifica a exceção de falta de vinculação da “ATA”.

² No processo 17/2012-T, o Tribunal considerou tratar-se de incompetência material. Aí se escreveu: “É, pois, para nós, inequívoco, que a falta de jurisdição do tribunal para dirimir o litígio configura efectivamente a exceção dilatória da incompetência e não qualquer outra, fazendo-se, atenta a natureza arbitral do tribunal, uma leitura integrada do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com o n.º 1 do seu artigo 4.º e, ainda, com o mencionado artigo 2.º da Portaria de Vinculação acima transcritos. No entanto, mesmo que assim não se entendesse, tratar-se-ia, nesse caso, de uma exceção dilatória inominada, pelo que, a concluir-se pela sua verificação, sempre conduziria a idêntica consequência, i. é, a absolvição da instância arbitral.”

2.6. Cumpre, pois, apreciar e decidir a pretensão anulatória, nesta parte.

Os actos de liquidação de impostos são actos administrativos que vigoram na ordem jurídica enquanto não forem revogados, anulados ou declarados nulos.

Assim, a liquidação enquanto acto administrativo com eficácia externa, produz os seus efeitos, enquanto não revogado, anulado ou declarado nulo.

Ora, não tendo a requerente alegado ter sido prolatada a decisão, administrativa ou judicial, donde poderia decorrer o crédito de imposto da requerente que alegadamente operaria no trimestre em questão (antes expressamente afirmando que a reclamação graciosa foi indeferida, estando pendente de recurso hierárquico), tal significa que o pedido não pode proceder.

Em rigor, trata-se até de *falta de causa de pedir* uma vez que a requerente não imputa qualquer ilegalidade à liquidação nesta parte em que a mesma é determinada por método direto, apenas pede a sua anulação em função duma hipotética decisão administrativa, que ela própria refere que não foi (ainda) proferida, o que constitui exceção dilatória nos termos dos arts. 494º, al. b), e 193º, nº 2, al. a) do CPC, que é de conhecimento oficioso e de que resulta a absolvição da instância (art. 288, nº 1, al. b), do CPC)

2.7. No que respeita à possibilidade de aplicação do artigo 37º, nº 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário, a competência para conhecer de tal questão não cabe ao tribunal arbitral, mas sim ao tribunal estadual competente.

2.8. De referir, ainda, resultar do que fica exposto não haver fundamento para alteração do valor da causa.

DISPOSITIVO

Em face do exposto decide-se:

- Julgar verificada a exceção dilatória inominada de falta de vinculação da “ATA”, na parte em que a matéria coletável que fundamenta a liquidação foi determinada por métodos indiretos, absolvendo-se a requerida da instância nesta parte.
- Julgar verificada a exceção dilatória de nulidade do processo por falta de causa de pedir quanto ao pedido de anulação do ato tributário na parte em teve por fundamento a aplicação de método direto, absolvendo-se a requerida da instância, também nesta parte.
- Condenar a requerente nas custas.



Valor do processo: De harmonia com o disposto no art. 315.º 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 Tributária fixa-se ao processo o valor de € 14.039,35 €

Notifique-se.

Lisboa, 31 de Outubro de 2012

O árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro