

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 89/2012 -T

Tema: IRC – Impostos administrados pela Região Autónoma da Madeira, constitucionalidade da exclusão do IRC liquidado pela Região Autónoma da Madeira

PROCESSO N.º 89/2012-T

I - Relatório

1. A...- SGPS, LDA. (doravante designada por “Requerente”), NIPC ..., apresentou, no dia 18 de julho de 2012, um pedido constituição de tribunal arbitral e um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 2.º e da al. a) do n.º 1 do art. 10.º 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 ou à declaração de nulidade da liquidação adicional de IRC n.º 2011 ..., referente ao exercício de 2008, no valor de €9.884,78 e respetivos juros compensatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19 de julho de 2012.

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 o Exm.º Senhor Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

3. No dia 12 de setembro de 2012, pelas 14h30, compareceram na sede do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa, na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, o Senhor árbitro designado, a Exm.ª Senhora Dr.ª ..., na qualidade de mandatária da Requerente, conforme Procuração junta aos autos, e o Exm.º Senhor Dr. ..., jurista em representação do Diretor-Geral da Administração Tributária e Aduaneira, dirigente máximo dos serviços, antes e para o efeito designado, conforme despacho proferido em 25 de julho de 2012.

Presentes, assim, as partes e o árbitro designado, nos termos do n.º 8 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 12 de setembro de 2012.

A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT teve lugar, na sede do CAAD, no dia 2 de outubro de 2012.

II - A caracterização do litígio e os elementos de facto e de Direito

4. O presente litígio é definido pelo pedido da requerente, que se traduz na solicitação de que o tribunal arbitral proceda à anulação ou à declaração de nulidade da liquidação adicional de IRC n.º 2011 ..., referente ao exercício de 2008, no valor de €9.884,78 e respetivos juros compensatórios.

A requerente, A..., SGPS, Lda, com o NIF ..., com domicílio na Rua ..., no Funchal, foi notificada, em 26 de abril de 2011, da liquidação adicional de IRC n.º 2011 ... referente ao ano de 2008, proferida Direção-Regional dos Assuntos Fiscais, através do Serviço de Finanças do Funchal.

A requerente reclamou dessa liquidação e, em 8 de março de 2012, foi notificada da proposta de decisão da Autoridade Tributária, já em fase de execução, no sentido de não dar provimento a tal reclamação, decisão que se consumaria através do ofício ..., notificado em 26 de abril de 2012.

O fundamento da reclamação da liquidação apresentado pela requerente prendia-se com a sua ilegalidade, uma vez que não poderia estar submetida ao regime simplificado que lhe foi aplicado.

5. A requerida, a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, respondeu por exceção e por impugnação:

- por exceção, a requerida entendeu que haveria a incompetência do tribunal, considerando que o tribunal arbitral não teria competência para se pronunciar sobre um ato jurídico que não teria sido submetido à sua jurisdição, apenas abrangendo os atos da AT;

- por impugnação, a requerida entendeu que não se registaria qualquer ilegalidade da liquidação, uma vez que lhe teria sido bem aplicado o regime simplificado, aliás tal como tivera sido declarado pela própria requerente.

6. São considerados provados os seguintes factos: a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2008, no valor de €9.884,78 e respetivos juros compensatórios; a sede no Funchal da requerente; a liquidação adicional efetuada pelos serviços de finanças do Funchal da Direção-Geral dos Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira.

Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

III - A exceção de incompetência do tribunal arbitral

a) Os argumentos das partes

7. A requerida veio invocar a exceção dilatória da incompetência do tribunal arbitral, com base no argumento de que, tratando-se de um imposto liquidado pela

Região Autónoma da Madeira, não seria a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira competente para o defender em juízo, mas sim o Governo Regional da Madeira ou a Direção-Regional dos Assuntos Fiscais, não estando assim sujeita à arbitrabilidade fiscal nesta relação jurídica controvertida.

O fundamento da sua conclusão prende-se à ausência de uma portaria de vinculação, sendo certo que, no seu juízo, a única portaria existente - a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março - apenas vincularia os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública: a) a Direção-Geral dos Impostos; e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Após a fusão destes organismos na AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, esta seria a única entidade vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários, devendo esta referência ser considerada taxativa.

Sendo um imposto liquidado pela Direção-Regional dos Assuntos Fiscais, fora da intervenção da AT, não seria este tribunal arbitral competente para o efeito.

8. A requerente teve ocasião de responder à exceção de incompetência do tribunal arbitral, considerando-a improcedente porque se trataria de um imposto - o IRC - de carácter nacional, sendo o Estado o seu sujeito ativo.

Por outro lado, seria sempre de considerar inconstitucional a aplicação do RJAT no sentido de excluir os contribuintes residentes ou sediados na Região Autónoma da Madeira, assim impedidos de aceder à justiça arbitral tributária.

b) A competência do tribunal arbitral tributário - níveis de delimitação

9. A exceção de incompetência do tribunal arbitral é uma questão central para se aquilatar da viabilidade processual da pretensão da requerente, pelo que se justifica que a mesma seja devidamente apreciada.

Tendo sido suscitada a questão de incompetência (absoluta) do tribunal, há que apreciar esta desde logo, pois, tratando-se de exceção dilatória (art. 494.º do CPC, *ex vi* arts. 2.º CPPT e 29.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20/01), obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa (art. 493.º, 2, CPC) e dá lugar à absolvição da instância (art. 101.º do CPC).

10. A orientação geral do **RJAT**, tal como consta do preâmbulo do **Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro**, é a de promover a arbitragem tributária como um meio alternativo de resolução de conflitos na fiscalidade, o que depois é corroborado pelo art. 1.º do articulado do mesmo RJAT: "O presente decreto-lei disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária".

Depois, o art. 2.º do RJAT cuida de especificar, no plano objetivo, a competência dos tribunais arbitrais tributários, numa formulação que, entretanto, foi alterada pela **Lei nº 64-A/2011, de 30 de dezembro** (Lei do Orçamento de Estado para 2012), nele se dispondo o seguinte:

Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;

11. Contudo, a efetividade dos tribunais arbitrais tributários, passando a estar inovatoriamente consagrados no Direito Português através do **RJAT**, não se apresenta auto-suficiente, uma vez que a mesma fica a depender da aprovação de uma portaria de vinculação:

Artigo 4.º

Vinculação e funcionamento

1 — 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, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

12. Ora, a **Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março**, teve a seu cargo a definição do âmbito de aplicação do tribunal arbitral tributário, nos seguintes termos:

Artigo 1.º

Vinculação ao CAAD

Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

- a) A Direção-Geral dos Impostos (DGCI); e
- b) A Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

c) Da competência da AT para a administração do IRC liquidado na Região Autónoma da Madeira

13. Feito o enquadramento jurídico-normativo da intervenção do tribunal arbitral tributário, a pergunta que cumpre fazer é esta: a relação jurídica fiscal controvertida, e sobre a qual se pede a intervenção deste tribunal arbitral, está abrangida pela delimitação realizada pela portaria de vinculação, aplicando o **RJAT**?

A nossa resposta é negativa porque a relação jurídica em causa não integra o núcleo das relações jurídicas tributárias que são abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais tributários, localizando-se num amplo conjunto de outras relações jurídicas fiscais insuscetíveis de intervenção da justiça arbitral tributária.

Algumas destas relações jurídicas ficariam sempre excluídas por se encontrarem extramuros da própria competência arbitral tributária tal como ela é desenhada, macroscopicamente, pelo RJAT, que entendeu excluir uma parte desse universo logo no seu art. 2º.

Outras relações jurídicas tributárias, não obstante estarem teoricamente abrangidas pelo RJAT, não foram contempladas na vinculação prática da mesma de que se desincumbiu a mencionada Portaria nº 112-A/2011.

14. Ora, vem a ser este o caso dos autos, por estas duas razões fundamentais:

- por um lado, o serviço regional fiscal madeirense - a Direção-Regional dos Assuntos Fiscais - não está enunciado na Portaria nº 112-A/2011, nem sequer o poderia estar implicitamente, pois que integra uma realidade jurídico-pública diversa do Estado, que é a Região Autónoma da Madeira;

- por outro lado, percebe-se bem que os termos da definição dos serviços que ficam vinculados à competência dos tribunais arbitrais tributários têm uma natureza taxativa, dependendo sempre de uma decisão expressa e explícita a esse respeito, entendimento reforçado pela alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, ao aditar "o tipo e o valor máximo" dos litígios em causa.

15. É aqui determinante precisar o conceito de “administração do imposto”. De acordo com a jurisprudência arbitral firmada nas decisões arbitrais n.º 8/2011-T, n.º 19/2011-T, n.º 2/2012-T, n.º 24/2011-T, n.º 10/2011-T, n.º 4/2012-T, n.º 5/2012-T, n.º 23/2012-T, n.º 54/2012-T, n.º 54/2012-T, n.º 39/2012-T, n.º 82/2012-T, n.º 98/2012-T, n.º 87/2012-T, n.º 88/2012-T, e n.º 94/2012-T¹, a administração do imposto é cometida à entidade legalmente competente para apreciar graciosamente o ato e proceder à liquidação do imposto, sendo esse o ato objeto de litígio apresentado para julgamento neste tribunal arbitral.

Segundo tem sido referido pela doutrina, nas diversas intervenções que o encadeamento do procedimento tributário determina, a liquidação implica a definição do quantitativo do imposto, neste caso estando a cargo da Administração Fiscal.

Como frisa José Casalta Nabais (*Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 40), “Pela liquidação (...) determina-se a coleta aplicando a taxa à matéria coletável, coleta que vem a coincidir com o imposto a pagar...”, fazendo esta parte do “...chamado *procedimento fiscal*, isto é, a sequência funcional de atos conducentes à identificação do sujeito passivo e à determinação do montante do imposto a pagar”.

16. Ocorre que a competência fiscal para a liquidação do IRC nas pessoas coletivas sediadas na Região Autónoma da Madeira foi regionalizada pelo Decreto-Lei nº 18/2005, de 18 de janeiro, no qual se dispõe expressamente o seguinte no seu art. 1º, nº 2: “Compete ao Governo Regional da Região Autónoma da Madeira exercer a plenitude das competências previstas na Constituição e na lei em relação às receitas fiscais próprias, praticando todos os atos necessários à sua administração e gestão”

A liquidação adicional de IRC em causa pertence ao âmbito da administração da Região Autónoma da Madeira porque o sujeito passivo tem domicílio no Funchal e o

¹ As decisões arbitrais encontram-se disponíveis no site oficial do CAAD, in www.caad.org.pt.

IRC é uma receita própria regional nos termos da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, Lei nº 13/98, de 24 de fevereiro, que no seu art. 13º, nº 1, al. a), diz que “Constitui receita de cada Região Autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas: a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável numa única Região...”

17. Naturalmente que esta conclusão não desconhece, na Dogmática do Direito Fiscal, a distinção entre três importantes conceitos: o de soberania fiscal, o de titularidade da relação jurídica fiscal e o de destinatário da receita fiscal.

Simplemente, para efeitos jurídico-processuais, o certo é que a Portaria nº 112-A/2011, ao não ter incluído a Direção-Regional dos Assuntos Fiscais da Madeira, não operacionalizou a sua inclusão como sujeito processual para efeitos de arbitrabilidade fiscal.

Tudo isso assume-se claro, ainda que no futuro possam ser definidos os termos - que não deixarão de ser complexos, mas juridicamente possíveis - da decisão de submeter aos tribunais arbitrais tributários as relações jurídicas fiscais "regionais ou regionalizadas" pelo facto de estas serem reguladas por um poder legislativo regional que compete com o poder legislativo estadual, ao mesmo tempo não esquecendo que a realidade dos tribunais arbitrais não se submeterá aos mesmos rigores da reserva de lei estadual que orienta a regulação do poder judicial dos tribunais do Estado atentando na natureza dos próprios tribunais arbitrais.

18. Toda esta realidade jurídico-regional, em termos fiscais, diversa do Estado a que se refere a Portaria nº 112-A/2011 é confirmada por vários relevantes diplomas jurídico-normativos:

- a **Constituição da República Portuguesa (CRP)**, no seu art. 227º, nº 1, al. j), atribui às Regiões Autónomas o poder para "Dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afetá-las às suas despesas"; e

- o **Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira**, no seu art. 112º, nº 1, al. b), reafirma que o imposto do IRC é devido à Região Autónoma.

Em termos práticos, *prevalece sempre a omissão de tornar este litígio arbitrável nos termos do RJAT, independentemente das conclusões a que se possa chegar em matéria de titularidade da relação jurídica fiscal.*

d) Da Inconstitucionalidade da exclusão do IRC liquidado pela Região Autónoma da Madeira

19. Cumpre ainda discutir um importante argumento adicionado pela requerente na resposta à exceção, o qual tem que ver com o facto de esta exclusão do IRC liquidado pela Região Autónoma da Madeira ser inconstitucional, pondo em causa a aplicação do princípio da igualdade, porquanto, no seu raciocínio, se estaria a afastar da decisão arbitral uma importante realidade jurídico-fiscal perante um tribunal arbitral com vocação nacional.

20. Naturalmente que nem se questiona a possibilidade de os tribunais arbitrais poderem ter "acesso à Constituição", recordando o art. 204º da CRP, segundo o qual "Nos feitos submetidos a julgamento, não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados".

Sendo os tribunais arbitrais verdadeiros tribunais para a Constituição da República Portuguesa - pois, nos termos do seu art. 209º, n.º 2, se diz que "Podem existir ... tribunais arbitrais..." - nenhuma dúvida restaria a respeito do poder de os tribunais arbitrais - como este tribunal arbitral - de fazer juízos de apreciação da constitucionalidade.

21. Mas não se julga existir uma exclusão discriminatória - porque violadora do princípio da igualdade - do universo jurídico-fiscal madeirense.

As razões para a operacionalização da jurisdição dos tribunais arbitrais tributários são variadas e ligam-se a motivos de organização e eficiência, pelo que podem emergir motivos para não levar até ao extremo a possibilidade geral contida no âmbito possível da jurisdição arbitral tributária enunciada no RJAT.

É verdade que ao administrador normativo da portaria de definição do seu âmbito de aplicação não se concede um poder arbitrário de, caprichosamente, incluir e excluir, a seu bel-prazer, realidades jurídico-fiscais relevantes.

Porém, *não se julga que a exclusão de algumas dessas realidades tenha sido uma exclusão caprichosa ou desrazoável, antes se pode compreender em motivos atendíveis de opção por um modelo que, estando a ser iniciado, se entendeu prudentemente não dever abranger todas as situações possíveis.*

IV - Decisão

22. Em face do exposto:

1) *Julga-se procedente a invocada exceção de incompetência absoluta do tribunal arbitral e, conseqüentemente, absolve-se a requerida da instância* (arts. 494.º, al. a), e 493º n.º,1, do CPC, aplicáveis ex vi do art. 2º, al. e), do CPPT);

2) *Fixa-se o valor da causa em € 9.884,78, de harmonia com o disposto no art. 315.º, n.º 2, do CPC, no art. 97.º-A do CPPT e no art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária;*

3) *Determina-se custas a cargo da Requete, fixando-se o respectivo montante em € 918.00, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e com o disposto no art. 12.º, n.º 2, do RJAT e no art. 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.*

Notifique-se.

Lisboa, 18 de fevereiro de 2013.



O Árbitro

Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do art. 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

A redação da presente decisão rege-se pela atual ortografia do Acordo de 1990.