

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 123/2013 -T

Tema: IVA na importação; Competência dos Tribunais Arbitrais

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A... -, Unipessoal, Ld.^a, pessoa coletiva n.º ... com sede na ..., B... - Implantes e, Ld.^a, pessoa coletiva n.º ..., com sede no ..., C..., Lda, pessoa coletiva n.º ... com sede na Avenida ..., e D..., com número de identificação fiscal ..., com domicílio no ..., requereram a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, doravante designado “RJAT”, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, tendo por objeto as liquidações de IVA n.º B-...-3 de 15 de abril de 2013, referente ao exercício de 2010, no valor de €16.111,77 (A...), n.º B-...-5 de 19 de fevereiro de 2013, referente ao exercício de 2010, no valor global de €5.379,17 (B...), n.º ...-0, de 13 de fevereiro de 2013, referente ao exercício de 2010, no valor de €9.871,06 (C...), bem como as autoliquidações de IVA da Requerente C... , suportadas pelo Requerente D..., anexas ao requerimento inicial como doc. 4.
2. É requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (adiante designada por ATA ou Requerida), que sucedeu à Direção-Geral dos Impostos.
3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi validado e aceite em 22 de maio de 2013 pelo Exm.º Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa

(doravante designado por “CAAD”), tendo sido a ATA notificada da apresentação do aludido pedido na mesma data.

4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro singular no presente tribunal arbitral, tendo aceite a designação nos termos legalmente previstos.

5. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 23 de julho de 2013 para apreciar e decidir o objeto do presente processo.

6. As Requerentes invocam como fundamento do seu pedido o enquadramento das importações de bens vertentes na Verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA e, em consequência, a correspondente aplicação da taxa reduzida de IVA.

Consideram, neste âmbito, que a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de somente aplicar a taxa reduzida a artigos ou aparelhos completos de prótese, i.e, a unidades únicas de implante, e não a elementos transaccionados em separado (no caso, implantes e pilares), está desprovida de apoio legal e não tem, por razões técnicas, aplicação a situações reais, violando a previsão expressa e o espírito da referida Verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA e, bem assim, o princípio da neutralidade.

Concluem as Requerentes que a importação, em separado, dos elementos que compõem os implantes dentários beneficia da redução da taxa de IVA, em particular quando, como sucede *in casu*, tais bens sejam insusceptíveis de qualquer outra afectação ou utilização que não seja a de substituição, no todo ou em parte, do dente do doente.

7. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu por excepção e suscitou, entre outras, a excepção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral. Para tanto invoca o artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e o artigo 2.º, alínea c) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação”), dos quais retira a exclusão da vinculação à jurisdição dos

tribunais arbitrais das pretensões relativas a “impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação”, incluindo o IVA na importação de bens.

8. Atenta a complexidade das questões prévias suscitadas, a Requerente foi notificada para, em prazo, se pronunciar por escrito sobre a matéria de excepção, o que fez.
9. Realizou-se no dia 25 de novembro de 2013, pelas 11.00 horas, a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, da qual foi lavrada a respectiva acta que se encontra junta aos autos.
Pelo Tribunal foi decidido, em tal reunião, proferir decisão escrita sobre a matéria de excepção no prazo de 30 dias, ficando de fixar, ulteriormente e sendo caso disso, a tramitação posterior.
10. Tendo sido proferida decisão que não se pronunciou expressamente sobre todas as questões que ao Tribunal cumpria conhecer, e tendo tal sido devidamente alegado e reconhecido pelas partes, foi fixado prazo para a competente reforma da sentença, que ora se opera, incluindo a correcção do montante da taxa de arbitragem.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. DA INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA

O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo por isso, antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (cf. artigos 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) e 96.º e 98.º do Código de Processo Civil (“CPC”), subsidiariamente aplicáveis por remissão do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Nos autos, está em causa, no que diz respeito às liquidações B-... de 15 de abril de 2013, n.º B-... de 19 de fevereiro de 2013, e n.º ..., de 13 de fevereiro de 2013, determinar se a matéria relativa a IVA sobre operações de importação de bens tem cabimento no âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária, da qual estão expressamente excluídas as pretensões relativas a impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

*

A este respeito, a ATA, na sua resposta, sustenta a ocorrência de incompetência absoluta deste Tribunal arbitral nos seguintes termos:

- o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, ressalva 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, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”;
- A Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, aprovada ao abrigo do artigo 4.º , n.º 1 do RJAT, que veio regular a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais instituídos por aquele Regime, prevê no seu artigo 2.º, sob a epígrafe "objecto da vinculação":
 - o “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 (...)

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;”

- uma vez que, no presente caso, estão em causa, quanto às mencionadas liquidações da Alfândega do Aeroporto do Porto, pretensões relativas a IVA na importação, que é um imposto indireto que incide sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação (artigo 1.º, n.º1, alínea b) do CIVA), a matéria está excluída da vinculação da AT à Jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos dos referidos artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 2.º, alínea e) da Portaria n.º 112-A/2011.
- Como tal, verifica-se a incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, excepção dilatória insuprível que determina a absolvição da instância quanto ao pedido de anulação das liquidações da Alfândega do Aeroporto do Porto.

*

Respondendo a esta questão, alegaram as Requerentes:

- do teor literal das normas invocadas pela Requerida, resulta o entendimento oposto ao por si propugnado.
- Para que matérias relativas a impostos indirectos estejam excluídas da competência do tribunal arbitral, é necessária a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: (i) que o imposto incida sobre mercadorias (ii) que as mercadorias estejam sujeitas a direitos de importação;
- No presente caso, nenhum dos referidos requisitos se verifica;
- De acordo com a alínea b) do n.º 1, do artigo 1.º do Código do IVA, a incidência objetiva do imposto é a operação de importação e não as mercadorias, ao contrário do que ocorre com outros impostos, nomeadamente os Impostos Especiais sobre o Consumo ("IEC"), em que a incidência objetiva é o produto, a mercadoria;
- Assim, uma vez que o IVA não incide sobre a mercadoria ou o produto em si, mas sobre as operações de importação, conclui-se que este imposto está manifestamente excluído da previsão da al. c) do artigo 2.º da Portaria;

- O modo como o legislador definiu a incidência objetiva do IVA não é alheio ao seu caráter plurifásico e neutro quanto ao número de transações ocorridos na cadeia.
- A incidência objetiva de um imposto monofásico, como os IEC, centra-se na mercadoria, enquanto que a incidência objetiva do IVA se centra nas transações.
- Não se pode carrear para o domínio de um imposto plurifásico uma concepção centrada na mercadoria, típica de um imposto monofásico, sob pena de a aplicação do imposto ser impossível e de se verificarem distorções totalmente incompreensíveis.
- Um imposto plurifásico não poderá incidir sobre a mercadoria, pois tal levaria a que só pudesse ser aplicado quando se verificasse a primeira transação, ou a efeitos cumulativos ao longo da cadeia de transações, levando o imposto a perder a sua neutralidade.
- Para além disso, fazer depender a competência do tribunal arbitral para se pronunciar sobre a taxa aplicável em sede de IVA, numa dada transação de uma mesma mercadoria, da fase da cadeia em que tal transação se verifica, gera um tratamento discriminatório sem qualquer justificação.
- Assim a exceção prevista na alínea c) do artigo 2.º da Portaria, visa somente os impostos cuja incidência objetiva é a mercadoria, o que não sucede no caso do IVA, em que o que releva é verificação de uma importação ou de uma transação, atendendo à letra da lei e ao caráter plurifásico do imposto em causa.
- Ainda que se entendesse que a incidência do IVA é a mercadoria, no presente contexto, não está em causa uma liquidação de IVA aquando da importação.
- As liquidações de IVA aqui colocadas em crise ocorreram em virtude de procedimentos inspetivos verificados após a introdução em livre prática das mercadorias importadas, havendo um corte de qualquer relação causal entre importação de mercadoria sujeita a direitos aduaneiros e as liquidações de IVA aqui contestadas.
- Acresce que, nos termos da Pauta Aduaneira Comum, a importação dos materiais em causa no presente processo não está sequer sujeita a direitos

aduaneiros, atenta a classificação pautal no código da Nomenclatura Combinada 9021 29 00 00.

- Por outro lado, na Portaria de vinculação, o legislador quer - tão só - retirar da alçada da arbitragem tributária matérias relacionadas com direitos aduaneiros e impostos cuja incidência objetiva seja as mercadorias, no contexto da importação.
- O que leva a concluir que, em regra, na exceção contida no segundo segmento da alínea c) do artigo 2.º da Portaria, estão em causa os IEC aplicáveis na importação de mercadorias.
- Tal «extensão» operada pelo segundo segmento da norma explica-se pelo fato de a qualificação das mercadorias sujeitas a IEC se fazer, na maioria dos casos, através da aplicação das regras de classificação pautal, à semelhança do que ocorre aquando da classificação de mercadorias para efeitos de aplicação de direitos aduaneiros.
- De fato, compreende-se que o legislador tenha procurado evitar situações de qualificação contraditória de uma mesma mercadoria, numa mesma operação de importação, decorrentes do fato de a qualificação das mercadorias, para efeitos de aplicação dos direitos aduaneiros, não poder ser efetuada pelo tribunal arbitral.
- Assim, poder-se-ia verificar a situação - desprestigiante para as instâncias arbitrais e judiciais - de, numa dada operação de importação, uma mesma mercadoria ter uma qualificação distinta num tribunal arbitral e num tribunal administrativo e fiscal consoante estivesse em causa, respetivamente, um IEC ou um direito aduaneiro.
- Com efeito, estão em causa situações que em nada se relacionam com a determinação da taxa aplicável em sede IVA, para a qual, por regra e no presente caso, é totalmente irrelevante a classificação pautal de uma mercadoria.
- Conforme se explica no parecer jurídico do Prof. XAVIER DE BASTO, junto ao pedido de pronúncia arbitral apresentado, é irrelevante, para a determinação da taxa de IVA no presente caso, a Nomenclatura Combinada.

- Pelo que, à luz do princípio do legislador razoável, a restrição estabelecida na referida alínea e), do artigo 2.º da Portaria, não pode ser interpretada de tal modo que a solução jurídica encontrada seja inteiramente absurda.
- Mal se compreenderia que os tribunais arbitrais pudessem ou não ser competentes para determinar a taxa de IVA aplicável, consoante o nível da cadeia em que uma dada transação se verificasse, quando a questão de direito que se coloca é exatamente a mesma, e os seus efeitos na ordem jurídica se produzem de igual modo.
- Este resultado discriminatório não pode ser querido pelo legislador razoável e, conseqüentemente, não pode ser acolhido para efeitos de interpretação da norma em crise.
- Efetivamente, não se pode entender que o importador, que é sujeito a uma liquidação oficiosa de IVA, já após a introdução em livre prática das mercadorias, não possa recorrer a tribunal arbitral, mas, o seu cliente, sujeito a uma liquidação de IVA no âmbito da transmissão da mesma mercadoria, possa, sem qualquer constrangimento, recorrer à arbitragem tributária tendo em vista a determinação da taxa de IVA aplicável.
- Como não se poderia entender a impossibilidade do importador recorrer aos tribunais arbitrais, quando qualquer sujeito passivo de IVA pode atacar a sua autoliquidação ou, ainda, qualquer liquidação oficiosa de IVA resultante de inspeção efetuada na sequência de um pedido de reembolso de imposto, e tudo com base na mesmíssima argumentação aqui em causa.
- Há, ainda, que referir a teleologia da criação dos tribunais arbitrais em matéria tributária, no sentido de «proporcionar meios expeditos, acessíveis e económicos para os cidadãos e as empresas resolverem conflitos» (Cfr. preâmbulo da Portaria), face ao que seria incompreensível que um importador não pudesse recorrer a esta via de resolução alternativa de litígios, ao contrário de qualquer outro agente económico que se situe numa outra fase da cadeia de transmissões.
- Assim, deverá rejeitar-se uma interpretação que desatenda totalmente à letra e ao espírito da Lei promovendo um resultado discriminatório e violador do

princípio da neutralidade fiscal que deverá enformar os meios de defesa ao dispor do contribuinte.

*

¹Está assim e antes de mais em causa nos autos determinar se a matéria relativa a IVA sobre operações de importações de bens tem cabimento no âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária², da qual estão expressamente excluídas as pretensões relativas a impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando designadamente uma competência alternativa à da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art. 2.º” fazendo depender a vinculação da administração tributária 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”³.

O âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material da competência, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos⁴.

¹ A presente decisão, nesta parte, reproduz, quase na íntegra o texto da decisão proferida no processo 94/2013T.

² A questão da incompetência dos tribunais arbitrais tem sido abordada em diversos processos arbitrais julgados no âmbito do CAAD, designadamente, nos processos n.ºs 48/2012, 73/2012 e 76/2012, cujas decisões arbitrais proferidas em 06.07.2012, 23.10.2012 e 29.10.2012, respectivamente, são acessíveis por via electrónica (www.caad.org.pt) e que, com as adaptações necessárias à questão em apreço, aqui acompanhamos.

³ Na redacção dada pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro. Vide a fundamentação do Acórdão Arbitral no processo n.º 76/2012 já referido.

⁴ Neste sentido o Acórdão Arbitral, processo n.º 48/2012.

Determina o artigo 2.º do RJAT competir a estes tribunais a apreciação das seguintes pretensões:

Neste ponto, afigura-se inequívoco que, independentemente de respeitar a operações internas ou a importações de bens, o IVA se insere no conceito de “tributo”, como explicita o n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária (“LGT”): “Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”, pelo que, à face do RJAT, não está, à partida, excluído da jurisdição arbitral.

Dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, numa segunda linha “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º, n.º 1 do RJAT estabelece 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”⁵.

Dispõe a citada Portaria, no seu artigo 2.º, que:

“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:

(...)

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação”.

Neste segundo nível de limitação de competência, é controvertida a questão de saber se o IVA na importação de bens configura um imposto que incide sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, cuja resposta, em caso afirmativo, afasta a possibilidade

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 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;

c) revogada (pelo artigo 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012).

⁵ Excerto do Acórdão Arbitral, processo n.º 48/2012.

de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral, e que é, precisamente, aquela que está em causa nos presentes autos.

Cumprirá, assim, apurar se se encontram reunidos os dois pressupostos cumulativos de que depende a exclusão da arbitrabilidade da matéria em questão, a saber:

- (a) Se o IVA na importação incide sobre mercadorias; e
- (b) Se as mercadorias estão sujeitas a direitos de importação.

*

Entendem as Requerentes, como se viu já, que a incidência objectiva do IVA se reporta às operações de importação e não à mercadoria ou ao produto em si, pelo que este imposto estaria “*manifestamente excluído*” da previsão do artigo 2.º, alínea c) da Portaria de Vinculação, compulsando, a título de exemplo, o artigo 5.º, n.º 1 do Código dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) que determina a incidência dos IEC sobre os “produtos”, ao qual opõe o artigo 1.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, segundo o qual estão sujeitas a IVA as importações de bens e não os próprios bens.

Considera-se, contudo, não ser este resultado interpretativo o mais adequado, quer do ponto de vista do elemento gramatical, quer do elemento teleológico.

Começando pela *litera legis*, não se entrevê que a incidência de impostos indirectos sobre mercadorias não decorra ou não possa decorrer da tributação das operações que têm tais mercadorias por objecto.

Dir-se-á até que na grande maioria das situações de tributação indirecta (de que o IVA é hoje o indiscutível arquétipo) a sujeição a imposto dos bens ou serviços se efectiva no âmbito das operações jurídicas ou meramente materiais de transmissão ou de movimentação, ou seja, na sua dimensão dinâmica. E não é por essa razão (*i.e.*, porque o fato tributário é a importação, a transmissão ou a importação) que os bens deixam de ser o objecto, imediato ou mediato, da tributação continuando a constituir o valor de tais bens – transaccional ou objectivo consoante os casos – o critério de eleição da medida (*quantum*) da incidência.

Assim, uma interpretação literal positiva coloca no âmbito da previsão normativa (que relembramos apela a “*impostos indirectos que incidam sobre mercadorias*”) o IVA que incide sobre importações de bens, pois se trata efectivamente de

um imposto indireto, que incide sobre os bens importados, em razão da respectiva importação.

Que a tributação indireta (e portanto o IVA) incide sobre bens e serviços é um dado, sendo que a mesma opera no caso dos bens, por via de regra, e como já salientado, por referência às operações de transmissão ou movimentação dos bens sem que, por isso, se deva considerar que esses bens ou serviços deixam de ser o objecto material da incidência tributária. Aliás, para efeitos de IVA existem apenas quatro categorias objectivas sujeitas a tributação que não prescindem da referência expressa aos bens (transmissão, aquisição intracomunitária e importação) ou aos serviços (prestação de) sobre que incidem (*cf.* artigos 1.º, n.º 1, 3.º e 4.º do Código do IVA).

Entende-se deste modo que são, pois, sempre os bens e os serviços o objecto da tributação em sede de IVA.

Também assim o considera o classificador usado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”) nas suas *Revenue Statistics* ao fixar cinco grandes categorias de impostos em função da sua base de incidência. Às quatro categorias que correspondem aos impostos directos acresce uma quinta, que se designa “*impostos sobre bens e serviços*”, relativa aos impostos indirectos ou de consumo (que são aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos, sejam plurifásicos ou monofásicos). Esta quinta categoria decompõe-se em diversas subcategorias, conforme *infra* ilustrado:

“Classe 5000 – Impostos sobre bens e serviços

- Classe 5100 – Incidentes sobre os próprios bens e serviços
- Classe 5110 – Impostos gerais
- Classe 5120 – Impostos sobre consumos específicos
- Classe 5200 – Cobrados pelo uso dos bens
- Classe 5300 – Outros”

De igual modo neste sentido veja-se Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pp. 190-191, que ensina que esta classificação é próxima da classificação do FMI e do Sistema Europeu de Contas desenvolvido pelo Eurostat.

O artigo 6.º n.º 2 da LGT também exterioriza esta indissociável relação entre a tributação indireta e os bens (sobre que aquela incide) ao dispor que “*a tributação indireta favorece os bens e consumos de primeira necessidade*”.

Assim, dever-se-á entender que o IVA é, sem mais delongas ou jogos de palavras, um imposto indireto que incide sobre bens (incluindo mercadorias) seja na sua

importação, transmissão ou aquisição intracomunitária, pelo que a busca de sentido assente na interpretação literal nos conduz à inclusão deste imposto indireto (IVA) na *factispecies* da norma de exclusão da arbitrabilidade inserta no artigo 2.º, alínea c) da Portaria de Vinculação, tanto atendendo à sua função (gramatical) positiva, como à sua função negativa, que visa afastar da norma um sentido que não tem suporte na letra da lei (J. Baptista Machado, “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, Almedina, reimpressão 2010, p. 182⁶).

Na situação vertente, existe suporte para o entendimento preconizado, pois é feita referência expressa a um imposto indireto (que o IVA é sem qualquer hesitação) que incida sobre mercadorias (sendo que o IVA é considerado, como aliás todos os impostos indirectos plurifásicos e monofásicos, na generalidade das classificações técnicas e internacionais, como um imposto incidente sobre bens e serviços), presumindo-se na fixação do sentido e alcance da lei, na esteira do comando do artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil, que o “*legislador [...] soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”.

Tal interpretação literal resulta validada e fortalecida pelo elemento teleológico. Com efeito, uma das razões de ser (diríamos que, eventualmente, a principal) da exclusão da arbitrabilidade das pretensões relativas a direitos aduaneiros e aos demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação é o da submissão destes direitos e impostos indirectos a regras comunitárias uniformes de aplicação directa (por via de Regulamento) que não podem ser afastadas por regulamentação divergente dos Estados-Membros, designadamente pelo RJAT.

Recorda-se a este respeito que na versão inicial do RJAT foram, desde logo, identificados três preceitos incompatíveis com o disposto no Código Aduaneiro Comunitário (“CAC”) aprovado pelo Regulamento (CEE) N.º 2913/92 do Conselho, e 12 de Outubro⁷: o artigo 2.º, n.º 1, alínea c); o artigo 14.º e o artigo 13.º, n.º 5. E ainda hoje subsiste (após a revogação dos dois primeiros) o regime divergente do artigo 13.º, n.º 5, que se encontra em vigor.

Deste modo, subjacente ao afastamento da arbitrabilidade da matéria aduaneira esteve, em primeira linha, a preocupação de assegurar o cumprimento de regras

⁶ Dado que o que não tem apoio na letra da lei não deve ser considerado pelo intérprete, de acordo com o princípio enunciado pelo artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil.

⁷ Com as alterações que foram introduzidas ulteriormente.

comunitárias uniformes e de evitar situações de divergência e incompatibilidade da legislação interna, passíveis de originar incumprimento por parte do Estado português. Ponderação que se sobrepôs ao carácter genérico da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição dos tribunais arbitrais e que justificou a exclusão expressa (que se entende revestir carácter excepcional⁸) das mencionadas pretensões referentes a direitos aduaneiros e a impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

De facto, não são só os direitos aduaneiros que se encontram submetidos à disciplina imperativa e uniforme do CAC⁹, como o próprio IVA devido pela importação de bens, pois o artigo 101.º da Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46311, de 27 de Abril de 1965, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, dispõe que “quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar pela alfândega, observar-se-á o disposto na regulamentação comunitária, designadamente no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação, à cobrança a posteriori, ao reembolso e à dispensa do pagamento”.

Nestes termos, quando em consequência do mesmo facto tributário (leia-se importação) for devido outro imposto a cobrar pela alfândega (leia-se IVA devido pela importação de bens, cujo pagamento, face aos disposto nos artigos, 1.º, n.º 1, alínea b); 5.º e 28.º, n.º 3 do Código do IVA, deve ser efectuado junto dos serviços aduaneiros competentes) é aplicável a referida regulamentação comunitária.

A própria Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro (“Diretiva IVA”) que estabelece o sistema comum do IVA prevê, em diversos momentos, a remissão do regime do IVA nas importações para o direito aduaneiro, como sucede no segmento relacionado com o facto gerador e exigibilidade do imposto (*cf.* artigos 70.º e 71.º da Diretiva IVA) e com o valor tributável que é constituído pelo valor definido “*para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor*” (*cf.* artigo 85.º da Diretiva IVA).

Deste modo, a preocupação de assegurar o cumprimento de regras comunitárias uniformes no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação, à cobrança *a posteriori*, ao reembolso e à dispensa do pagamento e de evitar situações de divergência e

⁸ Neste sentido, *vide* os Acórdãos Arbitrais dos processos n.º 55/2012-T, de 24 de Dezembro de 2012, e 91/2012-T, de 21 de Janeiro de 2013.

⁹ Cujo âmbito de aplicação é delimitado nos artigos 1.º a 4.º do CAC.

incompatibilidade da legislação interna, reveste igual pertinência para os direitos aduaneiros e para os demais impostos indirectos “*a cobrar pela alfândega*”, nos quais se inclui de forma inequívoca o IVA na importação de mercadorias. Referimo-nos a título ilustrativo, às regras constantes dos artigos 7.º (executoriedade imediata das decisões tomadas pelas autoridades aduaneiras), 217.º e 218.º (registo de liquidação e comunicação ao devedor do montante dos direitos) e 244.º (ausência de efeito suspensivo da interposição de recurso), todos do CAC.

Por outro lado, não se vislumbra fundamento para a restrição que a Requerente preconiza no sentido de que os impostos indirectos a que a Portaria se refere no domínio da importação seriam apenas os Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) aplicáveis à importação de mercadorias, com fundamento no fato de a qualificação das mercadorias sujeitas a IEC se fazer através da aplicação das regras de classificação pautal, à semelhança dos direitos aduaneiros.

Desde logo, porque a qualificação das mercadorias sujeitas a IEC não deriva exclusivamente das regras de classificação pautal (da Nomenclatura Combinada), configurando um alicerce argumentativo incompleto da alegada exclusividade dos IEC. Acresce que se essa classificação pautal fosse o critério relevante ou determinante (que não é, pois trata-se antes de evitar a incompatibilidade do RJAT com a disciplina substantiva e procedimental comunitária), também seria de ter em conta que a aplicação das taxas reduzidas de IVA por parte dos Estados-Membros pode ser efectuada por apelo à Nomenclatura Combinada, na definição dos respectivos produtos, “*para delimitar com exactidão cada categoria*” (cf. artigo 98.º, n.º 3 da Diretiva IVA). Assim, tal argumento seria mais um reforço para incluir o IVA na importação no afastamento da vinculação à jurisdição arbitral.

Adicionalmente, a hipótese suscitada pela Requerente de contradição de julgados, entre um tribunal arbitral e um tribunal administrativo e fiscal, em matéria de qualificação é insusceptível de ocorrer neste domínio, de acordo com a posição acima descrita, porquanto, nem os direitos aduaneiros, nem os IEC ou o IVA das importações pode ser sindicado na instância arbitral.

Contradição, aliás, poderia ocorrer caso se acolhesse a posição sustentada pelas Requerentes, já dificilmente faria sentido que, por exemplo, ocorrendo a importação de um automóvel de fora da UE, dando lugar a direitos de importação, ISV e IVA, liquidados num só ato, se fosse atribuir competência ao Tribunal apenas quanto a uma parte do ato,

quando o facto tributário é o mesmo, e todas as demais circunstâncias relevantes, são idênticos.

A Requerente vem também invocar, como facto impeditivo da inserção do pedido deduzido no âmbito da norma de exclusão da arbitrabilidade, a circunstância de a cobrança do IVA ter ocorrido em momento posterior ao da introdução em livre prática das mercadorias importadas, com o consequente corte da relação causal entre a importação da mercadoria e as liquidações de IVA aqui contestadas ¹⁰.

É pacífico que as liquidações de IVA em crise foram efectuadas em momento ulterior (na sequência de uma acção de controlo, inspectiva, *a posteriori* prevista no artigo 220.º do CAC) e não no momento da importação. No entanto, o momento em que as liquidações foram efectuadas é irrelevante e não prejudica ou invalida que as mesmas se refiram a uma importação pretérita (como sucede *in casu*) conquanto sejam respeitados os limites impostos pelo decurso do prazo de caducidade (como foram).

A relação causa efeito entre a importação (fato gerador) e a liquidação do imposto (constituição da “dívida aduaneira” que tem por objecto uma prestação tributária) não resulta afectada ou comprometida por esta relação apenas ter sido identificada *a posteriori* pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Assim acontece, aliás, com a generalidade dos impostos que sejam oficiosamente liquidados.

Por fim, no que se refere à desigualdade patente no acesso aos tribunais arbitrais para determinar a taxa de IVA aplicável numa operação interna ou intra-UE, face à taxa de IVA devida numa importação, sendo que nesta última estaria restringida a via de acesso aos tribunais arbitrais, essa diferença de tratamento já existe em inúmeros aspectos do regime substantivo do IVA, que a própria Diretiva remete, em múltiplas ocasiões atrás assinaladas, para a disciplina aduaneira. O IVA nas importações tem características específicas e um quadro regulatório distinto do IVA nas operações internas ou intracomunitárias.

¹⁰ Ou seja, após a importação que, para efeitos de IVA, ocorre quando da entrada de bens em território nacional originários ou procedentes de países terceiros que não se encontrem em livre prática (artigo 5.º, n.º 1 do Código deste imposto). O artigo 29.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia considera em livre prática as mercadorias “*provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis no Estado-Membro e que não tenham beneficiado de draubaque total ou parcial desses direitos ou encargos*”. António Brigas Afonso *et alii*, *Curso Breve de Direito e Contencioso Aduaneiro*, Sebenta, CEJ 2010/2011, ensinam que a declaração de introdução em livre prática é, também, fato gerador do IVA na importação, tratando-se de um “*regime aduaneiro que confere o estatuto de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária*” – p. 16.

Dir-se-á mesmo que é essa colagem e remissão constante e sistemática do regime do IVA nas importações para o regime aduaneiro, de igual modo patente no Código do IVA português (cf. artigos 5.º; 7.º, n.º 1, alínea c); 17.º, do mencionado compêndio) que recomenda e postula (ao contrário do que defende a Requerente) que tal matéria (do IVA nas importações) acompanhe as soluções jurídicas substantivas e adjetivas que cabem aos direitos aduaneiros e não aquelas que regem e disciplinam o IVA “interno”.

Afigura-se que se está perante uma desigualdade querida pelo legislador comunitário e nacional que optou por estabelecer diferenças notáveis entre a disciplina aplicável ao IVA interno e ao IVA das importações, designadamente em domínios tão relevantes como os do valor tributável, da caducidade do direito à liquidação do imposto (desde logo quanto ao prazo, de quatro anos no regime interno, e de três anos nas importações, conforme artigos 45.º da LGT e 221.º, n.º 3 do CAC) e da atribuição (ou não) de efeito suspensivo aos meios de contestação dos atos de liquidação.

*

O segundo pressuposto cuja verificação é indispensável para a procedência da excepção em apreço, como se viu, é o de que a pretensão deduzida respeite a IVA sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação. Segundo a Requerente a importação dos materiais em causa (implantes e pilares) “*não está sequer sujeita a direitos aduaneiros*”, atenta a classificação pautal no código da Nomenclatura Combinada 9021 29 00 00.

Cabe, neste ponto, desde logo, distinguir dois planos, o do âmbito de sujeição a direitos aduaneiros e o da eventual aplicação de uma isenção ou “taxa zero” que elimine a tributação efectiva ou o pagamento de direitos aduaneiros.

A classificação pautal das mercadorias em causa, *i.e.*, a sua inclusão no sistema harmonizado da Nomenclatura Combinada coloca tais mercadorias no âmbito (plano) de incidência dos direitos aduaneiros. Neste sentido, as mesmas (mercadorias) são sujeitas a direitos aduaneiros (cf. artigo 20.º, n.º 1 do CAC).

No entanto, o montante dos direitos aduaneiros a pagar é calculado através da aplicação das taxas constantes da pauta aduaneira das Comunidades Europeias, na acepção que lhe é dada pelo artigo 20.º, n.º 3 do CAC, que compreende a Nomenclatura Combinada das mercadorias.

As referidas taxas são, na sua esmagadora maioria taxas *ad valorem* ou percentuais e podem corresponder a zero. As mercadorias importadas podem além do mais beneficiar de contingentes pautais, de suspensões pautais ou de medidas pautais preferenciais (com taxas reduzidas ou nulas).

Na situação em apreço, não foram devidos direitos de importação porque era aplicável a taxa zero, regime equivalente ao da isenção de imposto. Tal não significa que as mercadorias não estejam sujeitas a direitos de importação, mas tão-só que nesse momento lhes é aplicável um regime de isenção de tais direitos (“taxa zero”), que, aliás, pressupõe que as mesmas [mercadorias] são abrangidas pelo campo de incidência dos direitos aduaneiros.

Pelo que também neste último ponto se entende que a Requerente não tem razão, estando preenchidos os pressupostos da norma excepcional de exclusão da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários pelas razões e com os fundamentos expostos.

Com efeito, a pretensão material deduzida pelo Requerente, objecto do presente processo arbitral, apesar de ter cabimento no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, enquadra-se na hipótese de exclusão constante do artigo 2.º, alínea c) da Portaria de Vinculação. A matéria em discussão prende-se com a declaração de ilegalidade da liquidação de IVA (e juros inerentes) na importação de implantes e pilares dentários, ficando abrangida na previsão da citada norma da Portaria n.º 112-A/2011, no segmento referente a “*impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação*”.

Relativamente às autoliquidações de IVA da Requerente C... , pagas pelo Requerente D... e anexas ao requerimento inicial como doc. 4, alega também a Requerida a incompetência absoluta deste Tribunal arbitral nos seguintes termos:

- O artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, identifica algumas das pretensões dedutíveis em sede de arbitragem tributária, e inclui, a par da apreciação da legalidade dos atos de liquidação de tributo, a apreciação da legalidade dos atos de autoliquidação;
- A arbitragem tributária, enquanto mecanismo de resolução alternativa de litígios, foi, quanto a este tipo de pretensões, configurado pelo legislador, como uma

alternativa à impugnação judicial prevista no CPPT, pelo que a impugnabilidade destes atos deverá obedecer aos mesmos requisitos previstos no CPPT em sede de impugnação judicial;

- quanto às condições de impugnabilidade, serão de aplicar as mesmas condições estabelecidas no CPPT para a Impugnação judicial, designadamente a precedência obrigatória de impugnação administrativa (reclamação graciosa), aplicando-se subsidiariamente o artigo 131.º do CPPT, a coberto do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT;
- No presente caso, e ainda que a matéria em discussão se afigure ser matéria de direito, a verdade é que a autoliquidação de IVA não foi efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração, circunstância que permitiria dispensar a reclamação graciosa necessária prévia à impugnação judicial, nos termos do n.º 3 daquele artigo 131.º do CPPT;
- Uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa da autoliquidação, nem pela C..., sujeito passivo que autoliquidou o imposto nas transmissões internas de bens que efetuou, nem pelo requerente repercutido, D..., adquirente dos bens, que terá suportado o Imposto autoliquidado, verifica-se a falta de uma condição de impugnabilidade dos atos em causa, que consubstancia a excepção dilatória de inimpugnabilidade do ato, que deverá gerar a absolvição da instância.
- Acresce que, em virtude da mesma circunstância de não interposição de reclamação graciosa prévia, a apreciação da legalidade dos atos do autoliquidação do IVA encontra-se excluída da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 , do 22 de Março.
- Pelo que se verifica a incompetência absoluta do Tribunal Arbitral quanto ao IVA autoliquidado nas operações internas e legalmente repercutido a terceiro, excepção dilatória insuprível que deverá determinar, igualmente, a absolvição da instância quanto a estes pedidos.

*

Respondendo a esta questão, alegaram, em suma, os Requerentes:

- A impossibilidade de impugnação direta de atos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, encontra o seu fundamento na ideia de que a Administração Tributária deverá poder pronunciar-se sobre um determinado ato do contribuinte que não foi por si praticado;
- No presente caso:
 - a) Existe uma ficha doutrinária resultante de Informação Vinculativa;
 - b) Existe um entendimento da Direção de Serviços de IVA, expresso em informação vinculativa;
 - c) Os Requerentes (à exceção do Requerente D...) foram sujeitos a liquidações adicionais de IVA, na sequência de inspeções tributárias, com fundamento na inaplicabilidade da verba 2.6 da Lista 1 anexa ao Código do IVA, nos mesmos termos expressos na mencionada ficha doutrinária e na informação vinculativa prestada;
 - d) É conhecida a prática reiterada da Administração Tributária, quanto a esta matéria; e
 - e) A contestação oferecida pela Requerida confirma a orientação seguida;
- Desta forma, não resta qualquer dúvida quanto à orientação da Administração Tributária nesta matéria, sendo absolutamente certo que qualquer reclamação graciosa apresentada a este respeito estará votada ao insucesso, sendo totalmente inútil;
- A Administração Tributária pronunciou-se de modo evidente e inequívoco sobre esta matéria tendo tomado uma posição muito clara, sendo que a sua prática constante e uniforme reflete, necessariamente, a existência de uma orientação genérica;
- Para além disso, será inaceitável que se afirme que não existe uma orientação genérica dos serviços, no sentido de não considerar aplicável a taxa de IVA reduzida às transações em causa, quando a Administração Fiscal tinha a obrigação de proceder à emissão de uma circular administrativa, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 3 da Lei Geral Tributária, e não o fez;
- A Administração Tributária sabe que a questão da taxa de IVA aplicável às transações em causa tem suscitado grande impacto no sector, levando a

liquidações oficiosas a diversos operadores económicos (entre os quais os aqui Requerentes) e despachantes oficiais, em consequência do entendimento unanimemente seguido pela Administração Tributária, pelo que a alegação da presente exceção revela um comportamento abusivo da Requerida, violador dos mais elementares princípios de boa fé.

A primeira questão que se coloca na matéria que ora nos ocupa, é a de saber se, no caso, se verifica, ou não, a existência de uma orientação genérica, tal como pressuposta no artigo 131.º/3 do CPPT, já que ambas as partes estão de acordo que a mesma será requisito da admissibilidade da pretensão dos requerentes C... e D..., relativa às autoliquidações de IVA anexas ao requerimento inicial como doc. 4.

A este respeito, dispõe então o referido artigo 131.º/3 do CPPT que “Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do nº 1 do artigo 102º”.

Torna-se assim necessário apurar o que se deverá entender por orientação genérica, para efeitos deste artigo.

Relativamente a tal matéria, dispõe o artigo 68.º-A da LGT:

“1 - A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

2 - Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário.

3 - A administração tributária deve proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas,

quando tenha sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venha a ser.”.

No caso, verifica-se que os Requerentes assentam o seu entendimento segundo o qual, em concreto, se verifica a existência de uma orientação genérica, nas circunstâncias de, e em suma, existir uma informação vinculativa prestada, à qual acresce uma ficha doutrinária, e uma prática da Administração Tributária, no sentido da respectiva aplicação reiterada.

Ressalvado o respeito devido, entende-se que, na matéria aqui em causa, que diz respeito ao sentido da expressão “*orientação genérica*” utilizada no artigo 131.º/3 do CPPT, não assistirá razão aos Requerentes.

Com efeito, a exigência feita na matéria por esta última norma, prender-se-á diretamente com um dos efeitos típicos da existência de uma orientação genérica, que é o de (auto-)vincular a Administração Tributária, conforme decorre do n.º do 2 do citado artigo 68.º-A da LGT, bem como do artigo 55.º/2 do CPPT.

Desta (auto-)vinculação da Administração Tributária, resulta direta e necessariamente que a imposição de uma reclamação administrativa prévia necessária, em situações em que se verifique a existência de uma orientação genérica, redundaria na imposição da prática de um ato juridicamente inútil, e como tal proibido por lei¹¹.

Efetivamente, estando a Administração Tributária vinculada à observância da orientação genérica, de um ponto de vista da legalidade, não poderia aquela praticar outro ato que não o imposto por aquela. Não se trata aqui, assim, de uma consideração de índole prática, estatística, mas de uma constatação de inutilidade de um ponto de vista do próprio Direito.

Ora, isso já não se passará no caso de inexistência de uma orientação genérica, regularmente emitida. Neste caso, ainda que de um conjunto, mais ou menos amplo, de circunstâncias resulte um juízo probabilístico ou estatístico de inutilidade, juridicamente existe sempre a possibilidade de a Administração Tributária contrariar, em cada ato concreto, a prática anterior, pelo que, entende o legislador, sempre a administração terá de se pronunciar, antes do litígio ser submetido a juízo. A não ser a sim, de resto, ter-se-ia de concluir que, no limite, em qualquer situação em que um contribuinte tivesse já obtido uma decisão da Administração Tributária sobre uma questão em determinado sentido, estaria

¹¹ Cfr. artigo 130.º do Código de Processo Civil, aplicável ao procedimento e processo tributário, por força do artigo 2.º/e) do CPPT.

dispensado da apresentação de uma reclamação prévia nos termos legais, já que em tal caso, previsivelmente e sob um ponto de vista de normalidade, as suas pretensões, de índole idêntica, seriam objeto de decisão no mesmo sentido. E, manifestamente, não terá sido essa a intenção legislativa.

A distinção divisada entre uma impossibilidade jurídica e uma mera desnecessidade estatística, entende-se, é suficientemente relevante para impor que a referência efectuada no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT a “orientação genérica”, se reporta ao conceito desta, utilizado nos artigos 55.º do mesmo Código, e 68.º-A da LGT, exigindo-se, portanto, para que seja dispensada a necessidade de reclamação graciosa prévia, a existência de uma orientação genérica, validamente emitida e juridicamente vinculante, enquanto tal, para a Administração Tributária.

Deste modo, no caso, forçosamente se haverá de concluir que tal não acontece, já que a informação vinculativa existente é claramente distinguida, a nível legal, das orientações genéricas, avultando, no que diz respeito às diferenças substanciais que se verificam entre uma e outra, a circunstância de a informação vinculativa comprometer a Administração Fiscal, unicamente, numa situação individual e concreta.

Não se verificará, assim e em conclusão, no presente caso, a existência de uma orientação genérica, tal como é pressuposta pelo artigo 131.º/3 do CPPT.

*

Assente que, *in casu*, inexistente uma orientação genérica, tal como pressupõe o artigo 131.º/3 do CPPT, cumpre então averiguar qual a consequência daí decorrente.

A este respeito dispõe o artigo 4.º/1 do RJAT 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, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”.

Correspondentemente, veio a Portaria n.º 112.º-A/2011, do Ministério das Finanças e da Administração Pública e do Ministério da Justiça, de 22 de Março, no seu artigo 2.º, dispor que:

“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;...”.

A referência feita na norma transcrita à necessidade de precedência de “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser lida como referindo-se às situações em que é imperativo tal recurso, por meio da reclamação graciosa, que é o meio indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT, para onde se remete. De fato, não se vislumbra qualquer razão para, não sendo imposta a ocorrência de impugnação administrativa prévia “quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária” (art. 131.º, n.º 3, do CPPT), se retirar da competência da jurisdição arbitral situações em que essa impugnação administrativa, considerada desnecessária, não foi efectuada.

Não obstante, a impugnação directa do ato de autoliquidação apenas se poderá dar sem precedência de reclamação graciosa nos casos indicados, ou seja, quando tiver sido efectuada “de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária”.

No presente caso, como se viu, isso não ocorre, pelo que, não tendo havido prévia reclamação graciosa, a pretensão de declaração directa da ilegalidade do ato de autoliquidação está excluída da competência deste Tribunal Arbitral, dado que a Administração Tributária retirou, expressamente, tais pretensões do âmbito da sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Deste modo, e pelo exposto, procede também a excepção da incompetência material deste Tribunal quanto à pretensão dos requerentes C... e D..., relativa às autoliquidações de IVA anexas ao requerimento inicial como doc. 4.

*

Aquilo que se vem de decidir não acarreta, ao contrário do que alegam os Requerentes, qualquer violação do princípio da boa-fé.

Com efeito, e desde logo, a lei é clara e define o que entende por orientação genérica, tendo os Requerentes seguido outro entendimento por sua inteira conta e risco, sem que a tal tenham, por qualquer forma, sido induzidos pela Administração Tributária.

Efetivamente, não se apura nos autos que os Requerentes tenham optado diretamente pela via judicial, em detrimento da via administrativa, em função de qualquer atuação ou sugestão da Administração Tributária, pelo que se deverá entender que a opção por aqueles tomada é única e integralmente da sua própria responsabilidade.

Acresce ainda que, por outro lado, a questão da competência material do tribunal arbitral é matéria de conhecimento oficioso e de ordem pública, pelo que, salvo melhor opinião, não poderia ser postergada por questões conexas com o princípio da boa-fé.

*

Por fim, não obsta igualmente ao decidido a alegação, eventualmente pertinente, dos Requerentes, segundo a qual a AT teria, face ao disposto no n.º 3 do artigo 68.º-A da LGT, violado o dever legal que lhe assistiria de emitir orientação genérica na matéria em causa nos autos, beneficiando dessa sua actuação ilegal.

É que, desde logo, não foram alegados nos autos factos suficientes para fundamentar o juízo de que a “questão de direito relevante ... tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venha a ser.”, o que seria necessário para concluir que, efectivamente a Administração Tributária teria violado o dever jurídico que, em função dessa norma lhe assistiria.

Em todo o caso, e mesmo que assim não fosse, ou seja, mesmo que tivessem sido alegados e demonstrados factos susceptíveis de fundar a conclusão de que se tinha verificado, em concreto, uma conduta omissiva ilegal da parte da Administração Tributária, na matéria que ora nos ocupa, sempre seria de manter o decidido na medida em que a sanção para a putativa violação do dever legal da Administração Tributária não deveria passar, por falta de fundamento legal para tal, pela alteração da competência cometida aos Tribunais Arbitrais em matéria tributária.

Não quer o que vem de se dizer, evidentemente, significar que, na hipótese de, realmente, a Administração Tributária ter incorrido na violação dos deveres legais que lhe assistem nos termos do n.º 3 do artigo 68.º-A da LGT, e com isso haja lesado os Requerentes, estes fiquem impossibilitados de ser devidamente ressarcidos. Efetivamente, sendo esse o caso, sempre aqueles poderão, em sede própria, demandar a Administração, de modo a obter a reparação que, no caso, lhes caiba.

À face de todo o exposto, conclui-se pela procedência da exceção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, relativa à incompetência absoluta deste tribunal arbitral (*ratione materiae*), ficando, deste modo, impossibilitado o conhecimento das demais questões, prévias e de fundo, invocadas.

B. Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente a exceção dilatória da incompetência absoluta deste tribunal arbitral invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Absolver a Requerida da instância; e
- c) Condenar os Requerentes nas custas do processo, no montante de €1.836,00, devendo ter-se em conta os pagamentos entretanto efetuados.

C. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €33.639,16, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força do das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

D. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pelos Requerentes, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 28 de janeiro de 2014.

O Árbitro

(José Pedro Carvalho)

A decisão arbitral foi redigida em conformidade com as regras do Acordo Ortográfico de 1990.

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do Regime de Arbitragem Tributária.