

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 232/2017-T

Tema: Competência do CAAD.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Filipa Correia Pinto e Carlos Lobo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 03 de Abril de 2016, A... contribuinte n.º ..., com escritório na Rua ..., n.º..., ..., da cidade de Braga, ao abrigo do Contrato de Cessão de Créditos celebrado com o Sujeito Passivo (SP) B... (B..., S.A.), NIPC..., com sede no Porto apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), pedindo que a AT seja condenada “*a restituir urgentemente ao Requerente/Cessionário a quantia de €234.696,00, acrescida das demais quantias que entretanto recebeu ao abrigo do processo executivo acima melhor identificado, por meio de transferência bancária a operar para a conta*” por si indicada.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:

- i. Entre 10 de Julho de 2010 e 25 de Outubro de 2016, a B..., S.A. pagou à AT a quantia global de €953.595,17, por conta da dívida de capital e dos juros compensatórios e moratórios, em execução no processo executivo n.º ...2009..., afecto ao Serviço de Finanças do Porto-..., cuja quantia exequenda respeita a uma dívida de IVA do valor de €718.899,17, *“pelo que até 25-10-2016 pagou por conta mais €234.696,00”*;
 - ii. A AT continuou a receber outras quantias por conta da referida dívida, no âmbito do também referido processo executivo, pelo que tem de restituir à executada essas quantias;
 - iii. Tem a AT, também na perspectiva do Requerente, que anular os pagamentos por conta que lhe foram efectuados por força do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de Outubro, que estabeleceu um regime excepcional de regularização de dívidas de natureza fiscal (RERD) e do princípio da igualdade de todos os contribuintes perante a lei.
 - iv. Por Contrato de Cessão de Créditos outorgado no dia 21-3-2017, a executada B..., S.A. cedeu ao aqui Requerente aquele seu crédito de €234.696,00, emergente dos pagamentos por conta da dívida exequenda e juros realizados no processo executivo.
3. No dia 04-04-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 05-06-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 21-06-2017.
7. No dia 11-09-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por excepção e por impugnação.
8. No dia 26-09-2017, o Requerente exerceu o seu contraditório, relativamente à matéria que o requeria, constante da resposta da Requerida.
9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações pela Requerida.
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Para efeitos da presente decisão, dão-se os seguintes factos como provados:

- 1- Entre 10 de Julho de 2010 e 25 de Outubro de 2016, a B..., S.A. pagou à AT a quantia global de €953.595,17, por conta da dívida de capital e dos juros compensatórios e moratórios, em execução no processo executivo n.º ...2009..., afecto ao Serviço de Finanças do Porto-..., cuja quantia exequenda respeita a uma dívida de IVA do valor de €718.899,17, pelo que até 25-10-2016 pagou por conta mais €234.696,00;
- 2- A AT continuou a receber outras quantias por conta da referida dívida, no âmbito do também referido processo executivo;
- 3- Por Contrato de Cessão de Créditos outorgado no dia 21-3-2017, a executada B..., S.A. cedeu ao aqui Requerente aquele seu crédito de €234.696,00, emergente dos pagamentos por conta da dívida exequenda e juros realizados no processo executivo.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC,

correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

De entre várias questões prévias, a Requerida suscita a questão da incompetência material do CAAD para conhecer do presente pedido de pronúncia arbitral, questão que, atendendo à precedência lógica e à circunstância de a sua procedência precluir o conhecimento das demais questões colocadas a este Tribunal Arbitral, começar-se-á por apreciar.

*

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.º 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”¹.

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: a) ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; e b) 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.

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”².

Dispõe a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, 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:...”, indicadas nas alíneas subseqüentes do mesmo artigo, e que para o caso não apresentam relevância.

A mesma Portaria, no seu artigo primeiro, como indica a AT, vincula:

“os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

a. A Direcção-Geral do Impostos (DGCI); e

b. A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC)”.

¹ Na redacção dada pela Lei n.º 64.-B/2011, de 30 de Dezembro.

²Excerto do Acórdão Arbitral, processo n.º 48/2012.

Assim, nos termos dos diplomas legais aplicáveis e indicados, apenas se encontram subjectivamente vinculados à jurisdição dos tribunais arbitrais, em matéria tributária, a funcionar no CAAD, a Autoridade Tributária e Aduaneira, enquanto sucessora dos seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

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

Objectivamente, a vinculação aos tribunais arbitrais, em matéria tributária, a funcionar no CAAD, como se disse supra, está delimitada nos termos do 2.º do RJAT, conjugado com o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

A este propósito, cumprirá ter presente que, como é do conhecimento geral, o contencioso tributário português parte ainda de uma matriz objectivista, estando estruturado, grosso modo, como um “*processo a um acto*” (tributário), sendo que, como decorre, desde logo, do artigo 2.º do RJAT, o contencioso arbitral tributário não se afasta da referida matriz. Ou seja, e em suma, o contencioso tributário, incluindo o arbitral, por norma e tal como acontece no caso em apreço, tem por objecto um acto tributário cuja legalidade cumpre sindicar, não visando a tutela plena, ou sequer limitada, de todo o tipo de relações jurídicas que se estabeleçam entre a administração tributária e os contribuintes.

Neste quadro, para aferir, então, da competência material dos tribunais arbitrais, em matéria tributária, a funcionar no CAAD, dever-se-á apurar se está em causa a apreciação da legalidade de algum ou alguns dos actos compreendidos na delimitação resultante da articulação dos artigos 2.º do RJAT e 2.º da Portaria 112-A/2011.

*

No presente caso, o Requerente assume que apresentou o pedido arbitral “*com vista à impugnação dos pagamentos por conta feitos (...) no âmbito do processo executivo fiscal n.º ...2009..., em que é executada a sociedade B..., NIPC...*”, embora tal desiderato não tenha correspondência directa no pedido, onde não é peticionada a anulação de qualquer acto, mas, meramente, que a AT seja condenada “*a restituir urgentemente ao Requerente/Cessionário a quantia de €234.696,00, acrescida das demais quantias que entretanto recebeu ao abrigo do processo executivo acima melhor identificado, por meio*

de transferência bancária a operar para a conta” por si indicada, sendo que, por outro lado, ainda no Requerimento inicial, o Requerente refere que “a presente acção destina-se à obtenção da prestação a cuja realização a AT se encontra obrigada e que se recusa a reconhecer”.

Posteriormente, em sede do exercício do seu direito ao contraditório, veio o Requerente afirmar que:

- o *“que está em causa são os excessos que foram feitos de pagamentos por conta exigidos à B..., SA, pela Fazenda Pública”;*
- *“A legalidade da dívida nunca foi alvo de discussão por parte do aqui Requerente, nem muito menos da B..., S.A.”;*
- *“a impugnação dos pagamentos por conta está expressamente incluída como matéria de apreciação pelos Tribunais Arbitrais.”;*
- *“o que aqui se discute não é a legalidade da dívida, mas sim e, reiterar-se, os excessos de pagamentos por conta efectuados pelo sujeito passivo B..., S.A.”.*

*

Ressalvado o respeito devido, inclusive à extensa carreira forense que o Requerente fez questão de trazer ao processo, parece aquele laborar nalguma confusão.

Com efeito, como se referiu atrás, e tem sido reiterada e repetidamente afirmado e reconhecido quer na doutrina quer na jurisprudência, o contencioso arbitral tributário foi criado como uma alternativa ao processo de impugnação judicial previsto no CPPT e que é, por natureza, fundamentalmente destinado à discussão da legalidade da dívida tributária, o que o Requerente expressamente reconhece não pretender.

É este carácter alternativo ao processo de impugnação judicial que explica que a al. a) do n.º 1 artigo 2.º do RJAT³ tenha uma redacção baseada na mesma alínea do mesmo número do artigo 97.º do CPPT, que dispõe que:

“1 - O processo judicial tributário compreende:

a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;”⁴.

³ Onde o Requerente sustenta a competência dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD para apreciar a sua pretensão (cfr. ponto 50º do seu Requerimento de exercício do contraditório).

Ambas as referidas normas têm reflexo no artigo 95.º/2/a) da LGT, que prescreve que:

“2 - Podem ser lesivos, nomeadamente:

a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;”⁵.

A própria LGT define o que entende por actos de pagamento por conta, no seu artigo 33.º, onde se pode ler:

“As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final.”

A impugnação destes pagamentos por conta, que podem ser objecto do processo de impugnação judicial e, paralelamente, de impugnação arbitral, é regulada no artigo 133.º do CPPT, aplicável ao contencioso tributário pela al. a) do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Daí que, desde logo, se fosse esse o caso, ou seja se estivéssemos perante a impugnação de um pagamento por conta compreendido nas previsões das als. a) dos n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, e do artigo 2.º do RJAT, sempre deveria o Requerente demonstrar os pressupostos do supra-referido artigo 133.º do CPPT, por força do disposto na al. a) do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

No entanto, não é sequer esse o caso, já que não está em causa a apreciação da legalidade de um acto de pagamento por conta, tal como pressuposto pelas als. a) dos n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, e do artigo 2.º do RJAT, e pelos artigos 133.º do CPPT e 95.º/2/a) da LGT.

Como esclarece o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa⁶:

“Pagamentos por conta do imposto devido a final são as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário (artigo 33.º da LGT).

Além destes pagamentos por conta, efectuados no período de formação do facto tributário, o CPPT prevê (...) a possibilidade de outros pagamentos por conta, efectuados após a

⁴ Sublinhado nosso.

⁵ Sublinhado nosso.

formação deste facto, mas antes da extracção da certidão de dívida, ou no decurso do processo de execução fiscal (...).

*É aos pagamentos por conta efectuados durante a formação do facto tributário que se refere este artigo 133.º*⁷.

Também Carla Castelo Trindade⁸, escreve, em anotação à al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que:

“também recorrendo à LGT, desta feita ao artigo 33.º, os actos de pagamento por conta serão os actos através dos quais os sujeitos passivos – e não já os substitutos tributários – procedem à entrega de imposto antecipado durante o período de formação do facto tributário.”

E, mais adiante⁹, prossegue a mesma autora:

“o CPPT prevê mais duas situações de pagamentos por conta que nos parecem estar fora do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais porquanto não se tratam de verdadeiros actos de pagamento por conta, tal como definidos pela LGT. (...)

Não são, porém, susceptíveis de recurso à arbitragem os falsos actos de pagamento por conta...”

Ora, no presente caso, é manifesto que não estamos perante qualquer um dos actos a que se refere o artigo 2.º do RJAT, *maxime*, de um acto de pagamento por conta, porquanto não está em causa qualquer entrega pecuniária antecipada efectuada no período de formação do facto tributário, mas antes pagamentos feitos no âmbito do processo de execução fiscal (portanto, necessariamente, após a formação do facto tributário), por conta da dívida exequenda, acto esse que, de resto, por identidade de razões e em função das normas atrás referidas, nunca poderia ser objecto de processo de impugnação judicial nos tribunais tributários judiciais.

Deste modo, e por não se verificarem os pressupostos plasmados no artigo 2.º do RJAT, conclui-se pela incompetência dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, para dirimir o presente litígio, o que obsta ao conhecimento das restantes questões colocadas nos autos.

⁶ “CPPT – Anotado e Comentado”, vol. I, Áreas Editora, 2006, p. 955.

⁷ Sublinhados nossos.

⁸ “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado”, Coimbra, 2016, pág. 64.

⁹ *Idem*, p. 66.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide ser este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para julgar o presente litígio, nos termos do artigo 2.º do RJAT e, em consequência, absolver a Requerida da instância e condenar o Requerente nas custas do processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 234.696,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força 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.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, uma vez que deu causa à acção, 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 6 de Dezembro de 2017

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Filipa Correia Pinto)

O Árbitro Vogal

(Carlos Lobo)