

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 359/2017-T

Tema: Competência do Tribunal Arbitral - Métodos indirectos - Excepção dilatória.

Decisão Arbitral

1. Relatório

A..., LDA.”, doravante designada por “A..., Lda.” ou “Requerente”, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º, 3.º e 10.º do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”). Invocou ainda os art.ºs 68.º e 99.º e ss. do CPPT. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), e o Pedido é a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, com a consequente anulação dos mesmos, em cumulação de pedidos nos termos do art.º 3.º, n.º 1 do RJAT.

Pretende, pois, a Requerente a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos - a saber, IRC e IVA - nos termos do art.º 2.º, n.º 1 al. a) do RJAT. Liquidações que têm por base um procedimento inspectivo de que resultou a fixação da matéria tributável por métodos indirectos, que se referem aos exercícios de 2013, 2014 e 2015 e que conduziram à fixação da matéria tributável em IRC e do imposto em falta em IVA.

As demonstrações de liquidação de IRC e liquidações adicionais de IVA foram acompanhadas, respectivamente, de demonstrações de acertos de contas e de correcções, e a Requerente pagou os montantes apurados, sem prejuízo do seu direito de defesa, no âmbito do qual vem agora pedir a anulação dos actos de liquidação em crise e a

consequente devolução das quantias pagas e dos juros liquidados.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e notificado à AT em 12-06-2017.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 26-07-2017 as partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar (*cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico).

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 10-08-2017.

Uma vez notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, suscitando a excepção decorrente de não ter sido apresentado pedido de revisão da matéria tributável, que entende ser *condição de procedibilidade* da impugnação judicial fundada em erro na quantificação ou nos pressupostos da avaliação indirecta. Defende que fica assim impedido o conhecimento do mérito, devendo ser determinada a absolvição da instância. Pugna depois pela improcedência do Pedido também por impugnação.

Notificada pelo Tribunal para se pronunciar sobre a matéria da excepção suscitada pela AT, veio a Requerente responder, alegando que a excepção não tem fundamento por do facto de não ter sido apresentado pedido de revisão, o que reconhece, não decorrer que fique impossibilitado o conhecimento de outros vícios. Designadamente do vício de falta de fundamentação, como ali expõe. E defende que já havia invocado tal vício no Pedido.

Por Despacho de 18-10-2017 decidiu o Tribunal dispensar a produção de prova testemunhal bem como a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, e que o processo prosseguisse com alegações.

Ambas as partes apresentaram alegações, nas quais reafirmam e desenvolvem o que já antes haviam afirmado, acrescentando a AT nas suas a excepção da *falta de competência ou de jurisdição para o pedido*, do Tribunal.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é abstractamente competente, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (*cf.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Processo não enferma de nulidades e importa apreciar, desde logo, a matéria de excepção.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- As liquidações impugnadas têm todas, na sua base, um procedimento inspectivo, referente às ordens de Serviço n.ºs OI2016..., OI2016... e OI2016..., a que corresponde o relatório final de inspecção tributária (doravante “RIT”) junto pela Requerente como doc. n.º 20.

- Do RIT resultou a decisão de se proceder à fixação por métodos indirectos da matéria tributável de IRC e do IVA em falta, como segue:

(i) IRC, ano de exercício – matéria tributável fixada

2013 - € 1.590,79; 2014 - € 1.745,74; 2015 - € 2.847,26.

(ii) IVA, ano – imposto em falta

2013 – 2.087,36; 2014 – 2.050,80; 2015 – 2.314,95.

- A Requerente não apresentou pedido de revisão da matéria tributável.

Quanto ao mais, remete-se para a fundamentação da matéria de facto.

2.2. Factos não provados

Não existem factos com relevo para a decisão a proferir que devam considerar-se como não provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos com o Pedido e no Processo Administrativo, bem como nas posições manifestadas pelas partes, não existindo controvérsia quanto aos mesmos.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC¹).

3. Matéria de Direito

Nos termos do art.º 608.º, n.º 1 do CPC “(...) *a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.*”² Assim passamos a apreciar.

3.1. Excepção de incompetência do Tribunal Arbitral

3.1.1. Da competência em razão da matéria

Como ponto prévio a este respeito especificamente, refira-se que entende o Tribunal Arbitral verificar-se caso de manifesta desnecessidade de contraditório, nos termos do art.º 3.º, n.º 3 do CPC e, ainda, ao abrigo do princípio da livre condução do processo arbitral (*cf.* art.º 19.º do RJAT).

Da competência do tribunal, como pressuposto processual que é, depende a possibilidade e o dever do juiz de se pronunciar sobre a procedência ou improcedência do pedido. Os pressupostos processuais condicionam todo o poder-dever de apreciação do mérito da

¹Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

² Vejam-se ainda os art.ºs 89.º, n.º 4 do CPTA e 278.º, n.º 1 do CPC.

acção. Assim, “*Para que possa decidir sobre o mérito ou fundo da questão requer-se que o tribunal, perante o qual a acção foi proposta, seja competente.*”³

Estabelece o art.º 13.º do ETAF⁴, quanto ao conhecimento da competência e do âmbito da jurisdição, que “*O âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria”.*

Dispõe, por sua vez, o CPC - art.º 96.º, al. a) - que a infracção das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, e quanto ao respectivo regime de arguição - art.º 97.º, n.º 1 - que a mesma pode ser arguida pelas partes e deve ser suscitada oficiosamente pelo Tribunal.

A incompetência absoluta do tribunal constitui excepção dilatória (*cf.* art.º 577.º, al. a) do CPC). As excepções dilatórias obstam a que o Tribunal conheça do mérito da causa, conduzem à absolvição da instância⁵ (*cf.* art.º 576.º, n.º 2) e são de conhecimento oficioso (*cf.* art.º 578.º).

A AT em sede de alegações veio, de todo o modo e ainda que com alguma indefinição conceptual, invocar esta excepção.

O Tribunal Arbitral, refira-se, tem competência para decidir sobre a sua própria competência. É o “princípio da competência da competência do Tribunal Arbitral” (na sua vertente positiva), desde há muito reconhecido como regra em matéria de arbitragem.⁶ Diferentemente do Centro de arbitragem institucionalizada, que não tem interferência nas decisões dos casos submetidos a cada Tribunal Arbitral.⁷

³V. Antunes Varela *et al.*, “Manual de Processo Civil”, Coimbra Editora, 2.ª Ed., 1985, p. 195

⁴Aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT.

⁵Ou à remessa do processo para outro Tribunal.

⁶V. Mariana França Gouveia, “Curso de Resolução Alternativa de Litígios”, Almedina, 3.ª Edição, 2014, p.

183

⁷*ibidem*, p. 125

A arbitragem tributária, como arbitragem institucionalizada que é, reveste-se de especificidades próprias. Desde logo a que decorre de, não obstante a sua natureza de arbitragem, tratar de direitos (créditos) indisponíveis. Assim, o respeito pelo Princípio da indisponibilidade, aplicável à AT, conduziu a que o legislador - *cf.* art.º 4.º do RJAT - tivesse sido exigente ao ponto de determinar que a comum convenção de arbitragem sofresse aqui adaptações e, assim, que a AT se vinculasse à via da arbitragem, previamente, por Portaria.

De onde decorre que a competência do presente Tribunal Arbitral se afere pelo disposto a este respeito no RJAT em conjugação com o disposto na Portaria de vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). Portaria através da qual uma das partes, a AT, veio previamente vincular-se à jurisdição dos Tribunais Arbitrais a funcionar sob a égide do CAAD. À qual decidiu assim submeter-se, nos termos e condições que aí definiu.

Ora, se por um lado no RJAT a competência dos Tribunais Arbitrais é estabelecida nos termos do seu art.º 2.º, n.º 1, por outro, nos termos do art.º 2.º da referida Portaria, a AT recortou (excluindo) daquela delimitação de competência a apreciação das pretensões relativas a determinadas situações, a que não aceitou vincular-se.

Incluem-se nesse “recorte” precisamente, *cf.* al. b) do art.º 2.º da Portaria de vinculação, as *“Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”*.

Não se incluindo pois - na auto-vinculação da AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais - apreciações por estes de pretensões dos Sujeitos Passivos relativas a actos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, como é o caso.

Sendo o Pedido da Requerente o de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos que têm por base um procedimento inspectivo do qual resultou a fixação da matéria tributável por métodos indirectos, e sendo, por isso, os actos de liquidação em crise directamente determinados pela decisão de fixação da matéria tributável por métodos

indiretos, a apreciação da pretensão solicitada ao presente Tribunal Arbitral extravasa - nos termos conjugados dos art.ºs 2.º, n.º 1 do RJAT e 2.º, al. b) da Portaria - o âmbito da competência material do mesmo.

É este o nosso entendimento. E é este, de resto, o entendimento que vem sendo firmado na Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais.⁸

Verifica-se pois a excepção dilatória de incompetência absoluta, que obsta ao conhecimento do mérito e conduz à absolvição da instância (tudo *cf.* dispositivos normativos percorridos *supra*).

Refira-se ainda que, mesmo que se aderisse (o que não fazemos) ao entendimento no sentido de que a al. b) do art.º 2.º da Portaria de vinculação não afasta a arbitrabilidade dos actos de liquidação que tenham na sua base o recurso a métodos indirectos⁹, - e para que se pudesse considerar como admissível, no âmbito desse entendimento a que não aderimos, o conhecimento do mérito do Pedido pelo Tribunal Arbitral - sempre teria que verificar-se cumprido (contrariamente ao que sucedeu no caso) o pressuposto processual do prévio recurso ao procedimento de revisão, *cf.* art.ºs 91.º e 86.º, n.º 5 da LGT. Pois que a causa de pedir tal como configurada pela Requerente se reporta, no entender deste Tribunal, aos vícios do acto de liquidação aos quais se aplica esse pressuposto processual, a saber, erro nos pressupostos de utilização e na quantificação dos métodos indirectos. Com efeito, apesar de a Requerente, em resposta à excepção invocada pela AT, alegar que invocara também o vício de falta de fundamentação, entende este Tribunal que a mesma o não arvorou em sede de causa de pedir (*v.* o teor do Pedido de Pronúncia Arbitral, e em particular os seus artigos 8.º e 14.º). Mais, ainda que se entendesse tê-lo feito, tal vício não se verifica no caso. Conclusão a que se chega seja pela análise do RIT (e em face do art.º 77.º, n.º 4 da LGT), seja porque a Requerente revela não desconhecer o *iter cognoscitivo* e

⁸V. também, no mesmo sentido, Jorge Lopes de Sousa em comentário ao RJAT, *in* “Guia da Arbitragem Tributária”, Coord. Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 2.ª Ed., Almedina, 2017, p. 125.

⁹ *v.* Carla Castelo Trindade, “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, Almedina, reimpressão 2016, p. 108 e ss.

valorativo seguido pela AT (e tendo em conta a Jurisprudência firmada a este último respeito).

3.2. Exceção decorrente de não ter sido apresentado pedido de revisão da matéria tributável

Embora tenha ficado prejudicado o conhecimento desta última exceção, invocada pela AT na sua Resposta, entendemos apreciá-la brevemente como ficou exposto no final do ponto anterior, dada a sua potencial conexão com a exceção ali apreciada. Para ali se remetendo.

4. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente a exceção dilatória da incompetência absoluta do Tribunal, em razão da matéria e, em consequência
- b) Determinar a absolvição da Requerida AT do Pedido.

5. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em **€ 10.836,90**.

6. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido, e na Tabela I anexa ao mesmo, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00**, a cargo da Requerente.

Aos 17 de Dezembro de 2017

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)