

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 474/2014-T

**Tema:** IRS – Enquadramento de incentivos monetários como gratificações ou comissões; incompetência material do Tribunal Arbitral

## DECISÃO ARBITRAL

**REQUERENTE:** A, S.A., pessoa colectiva n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, com sede na Rua ... Lisboa

**REQUERIDA:** Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada AT) representada pela ... e pela ..., conforme despacho de designação do Director Geral da AT, de 21-7-2014.

### I – RELATÓRIO

1. A REQUERENTE apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, 3.º, 10.º e seguintes do RJAT e dos artigos 68.º e 99.º e seguintes do Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT), onde refere que o mesmo *tem por objecto:*

*A impugnação e anulação do acto tributário que consiste no despacho, com a epígrafe “Informação”, que responde ao pedido de informação vinculativa requerido pela ora Requerente, proferido pelo Senhor Director de Serviços do IRS, por subdelegação do respectivo Director-Geral.*

Vindo, a final, a Requerente a peticionar que este Tribunal Arbitral se **pronuncie**

- (i) Pela **anulação** do acto tributário, proferido pelo Senhor Director de Serviços do IRS, que consiste no despacho, com a epígrafe “Informação”, publicado a 13 de Abril de 2014;
- (ii) Pela **substituição** daquele acto por outro que declare que os rendimentos descritos se enquadram na Categoria A do IRS, nos termos da alínea g) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS.
2. A REQUERENTE apresentou Pedido de constituição do Tribunal Arbitral, a 09-07-2014, o qual aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 11-07-2014, levou à notificação da AT, em cumprimento do n.º 3 do art.º 10º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT).
  3. Tendo a REQUERENTE optado por não designar árbitro, ao abrigo do disposto no n.º1 do artigo 6º do RJAT, foi o signatário designado árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a 17-04-2014, nomeação que tempestivamente aceite foi notificada às partes que não se opuseram à referida designação.
  4. O Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 11-09-2014, conjugado o disposto na alínea c), do n.º 1, com o n.º 8 do artigo 11º, do RJAT, pelo que a 16-09-2014 foi notificada a AT para, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 artigo 17º do RJAT, apresentar Resposta e o correspondente processo administrativo;
  5. Em Resposta a AT, a 16-10-2014, vem apresentar defesa por excepção e impugnação, suscitando, quanto àquela, a incompetência material deste tribunal Arbitral, porquanto o objecto da pronúncia arbitral seria tendente à *anulação e substituição dum despacho proferido pela Senhora Directora de serviços de IRS no âmbito dum pedido de informação vinculativa apresentado pela Requerente (§8º).*

6. Tendo a 21-10-2014 sido marcada a reunião prevista no art.º 18º do RJAT, a mesma ocorreu a 03-11-2014, da qual se lavrou acta, onde consta a fixação da data de 06-03-2015 para prolação da decisão arbitral.
7. Tal como consignado na referida acta, veio a Requerente, a 11-11-2014 a pronunciar-se por escrito quanto às excepções;
8. O que suscitou nova pronúncia da AT, a 12-01-2015, quanto à verificação da já aduzida excepção de incompetência material deste Tribunal Arbitral.
9. O processo não enferma de quaisquer nulidades.

### **TERMOS EM QUE,**

Importa assim apreciar a excepção invocada da incompetência material deste Tribunal Arbitral, porquanto se for julgada procedente, consubstanciando uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.º 1 e 2, artigo 577º, alínea a) do CPC ex vi, artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, determinará a impossibilidade do conhecimento do pedido, cfr. 608º n.º 2 do CPC, sendo causa de absolvição da AT da instância, nos termos dos artigos 99º, n.º 1 e 278º n.º 1 ali. a) do CPC ex vi, art.º. 29º, n.º 1 alínea e) do RJAT.

### **II - MATÉRIA DE FACTO**

A matéria relevante, considerada provada, para apreciar a excepção invocada pela AT da incompetência material do tribunal é a seguinte:

1. A Requerente submeteu, em 24-01-2014, no Sistema de Informação e Gestão das Informações Vinculativas um pedido de informação vinculativa, com carácter urgente, ao qual foi atribuído o n.º ..., solicitando a emissão de informação vinculativa sobre o enquadramento tributário dos rendimentos que atribui aos colaboradores dos

estabelecimentos que comercializam os seus produtos ao cliente final como forma de promover a venda dos mesmos.

2. A informação vinculativa prestada – desfavorável à pretensão da requerente - foi sancionada por despacho, datado de 10-04-2014, da Senhora Directora de Serviços do IRS, por subdelegação, tendo a Requerente sido notificada, a 13 de Abril de 2014, do entendimento vertido quanto à qualificação jurídico-tributária dos factos em causa.

### **III – QUESTÕES PRÉVIAS**

A AT sustenta a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral. Para a sua apreciação importa perceber qual a posição das partes. Assim, temos:

#### **POSIÇÃO DA AT**

A AT sustenta a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral alegando, em síntese, e com relevo para a apreciação, o seguinte:

1. O pedido formulado, ao dirigir-se à anulação e à substituição do despacho proferido pela Senhora Directora de Serviços de IRS no âmbito do pedido de Informação Vinculativa da Requerente, está fora do âmbito da competência deste Tribunal Arbitral, conforme previsão do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, e, em segunda linha, da vinculação da AT àquela jurisdição, mediante a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Ao que acrescenta,
2. *A Requerente submeteu, em 24-01-2014, no Sistema de Informação e Gestão das Informações Vinculativas um pedido de informação vinculativa, com carácter urgente, ao qual foi atribuído o n.º ..., solicitando a emissão de informação vinculativa sobre o enquadramento tributário dos rendimentos que atribui aos colaboradores dos estabelecimentos que comercializam os seus produtos ao cliente final como forma de*

*promover a venda dos mesmos (conforme documento n.º 2 junto com a P.I. e PA ora junto, a fls. 9 a 22).*

3. *A informação vinculativa prestada foi sancionada por despacho, datado de 10-04-2014, da Senhora Directora de Serviços do IRS, por subdelegação, tendo a Requerente sido notificada do entendimento vertido quanto à qualificação jurídico-tributária dos factos em causa, conforme documento n.º 1 junto com a P.I. e PA a fls. 1 a 4.*
4. *Ora, o despacho proferido no âmbito do pedido de Informação Vinculativa apresentado pela Requerente não consubstancia um acto de liquidação de tributos, um acto de autoliquidação, um acto de retenção na fonte, nem um acto de pagamento por conta.*
5. *O despacho que a Requerente pretende ver anulado também não corresponde a um acto de fixação da matéria tributável, a um acto de determinação da matéria colectável, nem a um acto de fixação de valores patrimoniais.*
6. *Deste modo, o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral não se enquadra no que vem previsto no artigo 2.º n.º 1 do RJAT.*
7. *Efectivamente, o âmbito de competência dos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do disposto no RJAT, não contempla a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes à anulação e à substituição de despachos proferidos no âmbito de procedimento respeitante a pedidos de informações vinculativas.*
8. *Prossegue a AT concluindo que o Tribunal Arbitral constituído é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objecto do presente litígio, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1 e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT.*
9. *O que consubstancia uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.º 1 e 2, artigo 577º, alínea a) do CPC ex vi, artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.*

10. *O qual obsta ao conhecimento do pedido e a absolvição da instância da AT nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 278.º do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.*

## POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente vem opor-se à excepção da incompetência material do tribunal alegando, em síntese, e com relevo para a apreciação, o seguinte:

1. O disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT ao definirem o âmbito de competência material do Tribunal Arbitral foram formulados de forma “aberta” de forma a abarcar uma multiplicidade de actos da administração tributária de modo genérico e sem os enunciar taxativamente;
2. Pelo que o acto objecto de litígio caberá na categoria lata de actos tributários susceptíveis de pronúncia deste tribunal Arbitral, porquanto,
3. Poderá entender-se que a *impugnação e anulação do acto tributário que consiste no despacho, com a epígrafe “informação”, que responde ao pedido de informação vinculativa requerido pela ora Requerente, e proferido pelo Senhor Director de Serviços de IRS, por subdelegação do respectivo director-geral, pode ser qualificado como um acto “de fixação da matéria colectável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação de matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”*. Acrescentando,
4. *A tipificação do rendimento em categorias é um momento ontologicamente inerente a determinação da matéria colectável* (cfr. § 10 da resposta às excepções), para reafirmar que,
5. *O acto proferido pelo Senhor Director de Serviços de IRS, o qual declarou “(...) os referidos rendimentos constituem comissões tributadas em sede de IRS na categoria B”, constitui um acto de determinação da matéria colectável (...) (cfr. § 11 da resposta às excepções).*

6. Vindo a requerente, a referir por fim que *constituindo a informação vinculativa sub judice, porquanto acima se expôs, ao vincular os seus destinatários a enquadrar determinado rendimento em certa categoria, ao invés de outra, um “acto de determinação da matéria colectável”, a impugnação do enquadramento tributário nele assumido pela AT – cabe no âmbito da alínea b) do n.º 1, do art. 2.º, do RJAT (...) (cfr. § 16 da resposta às excepções).*

### **RESPOSTA DA AT À OPOSIÇÃO À EXCEPÇÃO**

A AT veio responder à oposição à excepção realizada pela Requerente, alegando, em síntese, e com relevo para a apreciação, o seguinte:

1. *O que se pretende é a declaração de ilegalidade da decisão da Administração Tributária que qualifica, para efeitos fiscais, determinado rendimento (...) a qual sendo prejudicial face ao “acto de liquidação” propriamente dito também não se confunde com o acto de fixação da matéria tributável (...) pois esta integra um conjunto de fases que haverão de culminar com a fixação de um valor: o valor da matéria colectável;*
2. *Ora, a decisão ora impugnada não apura qualquer rendimento líquido, não subtrai a um qualquer rendimento bruto as deduções específicas, não procede a qualquer englobamento de rendimentos, não deduz a quaisquer rendimentos o valor de qualquer abatimento, não apura qualquer quociente conjugal.*

*Prossegue a AT questionando:*

3. *Qual foi a matéria colectável determinada pelo despacho ora impugnado?*
4. *Que acção de subtracção (das deduções e de abatimentos a determinado valor de rendimento) contém esse despacho? Respondendo:*

5. *Aliás, nem a decisão que recaiu sobre a informação vinculativa o poderia conter, já que a mesma se reporta apenas à qualificação, para efeitos fiscais, de um rendimento,*
6. *Estando perante um acto administrativo sobre questão fiscal, que não integra os actos previstos na alínea a) e b) do nº 1 do artigo 2º do RJAT, fica afastada a competência dos tribunais arbitrais.*

#### IV - APRECIÇÃO DA QUESTÃO DA INCOMPETÊNCIA

1. Nos termos do nº 1 do artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

*a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*b) A declaração de ilegalidade de actos de 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;*

Importa assim, para apreciar a excepção da incompetência material deste tribunal arbitral, verificar se a questão em apreço é susceptível de ser apreciada ao abrigo deste preceito.  
Ora,

2. A REQUERENTE apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral referindo que o mesmo ***tem por objecto***:

*A impugnação e anulação do acto tributário que consiste no despacho, com a epígrafe “Informação”, que responde ao pedido de informação vinculativa requerido pela ora Requerente, proferido pelo Senhor Director de Serviços do IRS, por subdelegação do respectivo Director-Geral.*

3. Vindo, a final, a Requerente a peticionar que este Tribunal Arbitral ***se pronuncie***:

(i) Pela **anulação** do acto tributário, proferido pelo Senhor Director de Serviços do IRS, que consiste no despacho, com a epígrafe “Informação”, publicado a 13 de Abril de 2014;

(ii) Pela **substituição** daquele acto por outro que declare que os rendimentos descritos se enquadram na Categoria A do IRS, nos termos da alínea g) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS.

Apreciemos então o pedido ao abrigo de cada uma das alíneas do n.º 1 do art.º 2º do RJAT:

**Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT**

4. A apreciação do pedido nos termos desta alínea implicaria considerar que um despacho proferido no âmbito dum pedido de informação vinculativa pode constituir um acto de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; isto porque,
5. Ora, como claramente se intui, nenhum acto proferido no âmbito dum pedido de informação vinculativa pode integrar a categoria de *actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*;
6. Como o não integra o acto sindicado que *consiste no despacho, com a epígrafe “Informação”, que responde ao pedido de informação vinculativa requerido pela ora Requerente, proferido pelo Senhor Director de Serviços do IRS, por subdelegação do respectivo Director-Geral*.
7. Como ademais a Requerente assumiu porquanto na oposição à excepção deduzida pela AT vem procurar enquadrar o pedido de pronúncia deste tribunal arbitral ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º enquanto ***um acto de determinação da matéria colectável*** (cfr. § 11 e 16 da resposta às excepções).
8. Pelo que se conclui que a apreciação do pedido de **anulação** e subsequente pedido de **substituição** do despacho em causa – o acto proferido pelo Senhor Director de

*Serviços de IRS, por subdelegação do respectivo Director-Geral, com a epígrafe “Informação”, que responde ao pedido de informação vinculativa requerido pela ora Requerente, o qual declarou “(...) os referidos rendimentos constituem comissões tributadas em sede de IRS na categoria B” - , está fora do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.*

**Façamos agora idêntico enquadramento, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT:**

9. A apreciação do pedido nos termos desta alínea implicaria considerar que um despacho proferido no âmbito dum pedido de informação vinculativa que qualifica um dado rendimento numa dada categoria, em sede de IRS, consubstancia um acto de determinação da matéria colectável, como suscita a Requerente, em concreto:

*O acto proferido pelo Senhor Director de Serviços de IRS, o qual declarou “(...) os referidos rendimentos constituem comissões tributadas em sede de IRS na categoria B”, constitui **um acto de determinação da matéria colectável** (...) (cfr. § 11 da resposta às excepções).*

10. Ora, como claramente se intui, pese embora a argumentação da Requerente, de que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT ao definirem o âmbito de competência material do Tribunal Arbitral foram formulados de forma “aberta” abarcando uma multiplicidade de actos da administração tributária de modo genérico e sem os enunciar taxativamente, não assiste razão à Requerente porquanto o pedido de informação vinculativa não consubstancia um momento da vida do imposto que se insira na determinação da matéria colectável, dado que,
11. O referido condicionamento é feito numa fase anterior - a da *qualificação dos rendimentos em categorias* -, de acordo com as regras de incidência objectiva.

12. Como refere a Requerente – na sua oposição à excepção deduzida -, não houve, fruto da qualificação dos rendimentos, qualquer determinação da matéria colectável, como se extrai do seu § 12., nos seguintes termos:

*Resulta evidente que a resposta a esse pedido orientará – dado o seu carácter **vinculativo** – seja a conduta daquela, seja, reflexa, mas necessariamente, a conduta destes, pelo que o referido Despacho configura, desde já, um acto de determinação da matéria colectável - **excepto, naturalmente, se os contribuintes optarem por “desobedecer” à orientação vinculativa da AT, o que parece indesejável para todas as partes.***

13. Quando a Requerente afirma que “*configura (...) um acto de determinação da matéria colectável - **excepto (...) se***” tal confirma que a matéria colectável não é determinada por esse despacho, e só o será quando, em fase posterior, ele for seguido e aplicado.

14. Com efeito, a determinação da matéria colectável consubstancia um momento de cálculo na vida do imposto, enquanto o acto impugnado um momento de qualificação objectiva do imposto, situando-se num momento *ex-ante*.

15. Conforme referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, LGT Anotada Almedina, 2012, em anotação ao art.º 81º “1- **Avaliação e cálculo da matéria tributável**”:

§2 “Nos casos em que a determinação da matéria colectável<sup>1</sup> é possível com base em elementos objectivos (como contabilidade e respectiva documentação) não há lugar propriamente a uma **avaliação** da matéria colectável, mas sim ao seu **cálculo**, através da constatação desses elementos e operações matemáticas com base neles elaborados.”

---

<sup>1</sup> Note-se que os autores utilizam indistintamente os conceitos de matéria tributável de matéria colectável.

16. É dizer, a determinação da matéria colectável consubstancia um **cálculo** que parte dos elementos da contabilidade e respectiva documentação e se traduz em **operações matemáticas com base neles elaborados.**”
17. Ora a Requerente não refere tais operações de cálculo, pelo que tem este Tribunal de concluir que, como sustenta a Requerida, *a decisão ora impugnada não apura qualquer rendimento líquido, não subtrai a um qualquer rendimento bruto as deduções específicas, não procede a qualquer englobamento de rendimentos, não deduz a quaisquer rendimentos o valor de qualquer abatimento, não apura qualquer quociente conjugal.*
18. Aliás, como exposto pela Requerente no pedido de constituição do tribunal arbitral a § 74º pois aí se refere à **errónea qualificação dos identificados rendimentos;**
19. Para acrescentar, a § 77º, que a Requerente é parte legítima para requerer a anulação do acto posto em crise, por, sendo ilícito e se consubstanciar numa **errónea qualificação de rendimentos tributários;**
20. Vindo, a final, a Requerente a peticionar que este Tribunal Arbitral ***se pronuncie pela anulação do acto tributário, e pela substituição por outro que declare que os rendimentos descritos se enquadram na Categoria A do IRS, nos termos da alínea g) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS,*** alicerçando que o que pretende atacar é a qualificação dos rendimentos e não a sua quantificação.
21. Nestes termos, e como já referido, a determinação da matéria colectável consubstancia um momento de cálculo na vida do imposto, enquanto o acto impugnado um momento de qualificação objectiva do imposto, situando-se num momento *ex ante*, pelo que
22. A decisão ora impugnada - *o acto proferido pelo Senhor Director de Serviços de IRS, o qual declarou “(...) os referidos rendimentos constituem comissões tributadas em sede de IRS na categoria B”,* - não apura qualquer rendimento líquido, não subtrai a um qualquer rendimento bruto as deduções específicas, não procede a qualquer

englobamento de rendimentos, não deduz a quaisquer rendimentos o valor de qualquer abatimento, não apura qualquer quociente conjugal.

23. Em suma, não consubstancia um acto de determinação da matéria colectável.
24. Pelo que se conclui que a apreciação do pedido de *anulação* e subsequente pedido de *substituição* do despacho em causa – o acto proferido pelo Senhor Director de Serviços de IRS, por subdelegação do respectivo Director-Geral, com a epígrafe “*Informação*”, que responde ao pedido de informação vinculativa requerido pela ora Requerente, o qual declarou “(...) os referidos rendimentos constituem comissões tributadas em sede de IRS na categoria B” - , está fora do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

**Concluindo a apreciação da excepção da incompetência, nos termos do artigo 2.º do RJAT:**

25. A anulação dum despacho proferido pela DSIRS no âmbito dum pedido de informação vinculativa está fora do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais. Quando muito poderia ter sido suscitada a apreciação de actos previstos no art. 2º que eventualmente aplicassem o entendimento da informação vinculativa, mas por serem actos de um daqueles tipos.
26. Pelo que se conclui que este Tribunal arbitral é materialmente incompetente para conhecer o pedido.

**V - DECISÃO DA QUESTÃO DA INCOMPETÊNCIA**

Termos em que procede a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela AT, facto que determina a sua absolvição da instância, cf. previsto no art.º 99º, n.º 1 do CPC, ex vi, art.º. 29º, n.º 1 alínea e) do RJAT.

## **VI - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO**

A procedência da excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral tem como consequências a absolvição da AT da instância, ficando assim prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no processo, cf. previsto no art.º 608º, nº 2 do CPC, ex vi, art.º. 29º, nº 1 alínea e) do RJAT.

## **VII - DECISÃO**

Em face do que antecede, decide-se:

1. Julgar procedente a excepção da incompetência material deste tribunal para apreciar a questão objecto do litígio;
2. Julgar prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no processo;
3. Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **VIII - VALOR DO PROCESSO**

€ 30.000,01 (trinta mil euros e um cêntimo).

## **IX – CUSTAS**

Conforme o disposto Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixe-se as custas em 1836,00€.

Lisboa, 4 de Março de 2015

Texto elaborado em computador, nos termos do art.º 131º, n.º 5 do CPC, ex vi, art.º 29º n.º 1 alínea e) do RJAT, com verso em branco de cada folha, sendo a ortografia anterior ao último acordo ortográfico.

O Árbitro

Henrique Curado