

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 43/2018-T**

**Tema: IRS – Arbitragem voluntária; Pessoa Colectiva.**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Rui Duarte Morais e Manuel Pires, designados para formarem Tribunal Arbitral no Centro de Arbitragem Administrativa, na seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 01 de Abril de 2018, A..., NIPC..., com domicílio fiscal na Rua..., n.º..., R/C, ...-... Coimbra, 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), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos:
  - i. Actos tributários de liquidação de IRS n.º 2017..., no valor de € 104.373,54, e de juros compensatórios n.º 2017..., no valor de € 14.411,14, relativos ao ano de 2014 e demonstração de acerto de contas n.º 2017..., com saldo apurado a pagar de € 85.046,16;
  - ii. Actos tributários de liquidação de IRS n.º 2017..., no valor de € 179.661,46, e de juros compensatórios n.º 2017..., no valor de €

7.414,79, relativos ao ano de 2015 e demonstração de acerto de contas n.º 2017..., com saldo apurado a pagar de € 166.734,75.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, a ilegalidade da fundamentação dos actos tributários contestados, porquanto:
  - i. inexistente qualquer violação de lei por parte do Requerente;
  - ii. dever-se-á considerar legalmente impossível a eventual violação pelo Requerente do regime da arbitragem voluntária, pressuposta pela fundamentação dos actos contestados, determinar os efeitos fiscais defendidos pela AT;
  - iii. verifica-se ilegalidade dos actos contestados por dupla tributação.
3. No dia 02-02-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente procedeu à indicação de árbitro, tendo indicado o Exm.º Sr. Prof. Doutor Rui Morais, nos termos do artigo 11.º/2 do RJAT. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a Requerida indicou como árbitro o Exm.º Sr. Prof. Doutor Manuel Pires.
5. Os árbitros indicados pelas partes foram nomeados e aceitaram os respectivos encargos.
6. Na sequência do requerimento apresentado pelos árbitros designados pelas partes, foi designado árbitro-presidente, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o ora Relator, que, no prazo aplicável, também aceitou o encargo.
7. Em 09-04-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

8. 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 02-05-2018.
9. No dia 06-06-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo por impugnação.
10. 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.
11. Por despacho de 05-07-2018, foi o Requerente convidado a juntar documentação adicional, o que fez, tendo subsequentemente sido dado cumprimento ao contraditório que, no caso, se impunha.
12. 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.
13. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT, prazo este que, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, foi prorrogado por duas vezes.
14. 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. Factos dados como provados**

- 1- O Requerente é professor universitário na área do Direito e exerce um conjunto de outras actividades ligadas à sua formação jurídica, designadamente a de jurisconsulto e a de árbitro em litígios submetidos a jurisdição arbitral, em Portugal e no estrangeiro.
- 2- Essa actividade arbitral é exercida desde 2008, quando o Requerente cessou as funções que até então exerceu enquanto juiz do Tribunal Constitucional.
- 3- O Requerente é sócio da sociedade B..., Lda., com 1% do capital, cabendo os restantes 99% à sua mãe.
- 4- Nos anos de 2014 e 2015, o Requerente assinou todas as actas, facturas e outros documentos relativos à gestão e vida interna da sociedade.
- 5- A B..., Lda. forma um património completamente separado e independente do património do Requerente.
- 6- Nos anos de 2014 e 2015 a sociedade B..., Lda suportou, para além do mais os seguintes encargos:
  - a. Facturas de serviços prestados por jurisconsultos externos no âmbito da emissão de pareceres e de colaborações dadas ao Requerente em estudos;
  - b. Factura de serviços de secretariado jurídico em processo arbitral;
  - c. Factura pela aquisição de publicações jurídicas relacionadas com a arbitragem;
  - d. Facturas pela aquisição de viagens efectuadas pelo Requerente no quadro de procedimentos arbitrais, nomeadamente para audiências, reuniões.
- 7- O Requerente transmitiu a identificação da sociedade (denominação, número fiscal e de pessoa colectiva, IBAN), e as facturas correspondentes aos serviços em causa foram sempre emitidas pela sociedade e foi a esta que os centros de arbitragem efectuaram sempre os pagamentos respectivos.

- 8- Nunca foi entendido ou presumido, por qualquer interveniente ou interessado nos procedimentos ou processos arbitrais, que a nomeação para as arbitragens em causa recaiu sobre a pessoa colectiva B..., Lda., tendo os encargos e obrigações relativos a tais nomeações sido pessoalmente assumidos pelo Requerente.
- 9- Em nenhuma das arbitragens em que o Requerente interveio foi questionada a independência, imparcialidade ou o cumprimento de qualquer outro requisito deontológico do Requerente, seja por qualquer interveniente nos processos arbitrais seja por qualquer entidade terceira, nem foi levantado qualquer problema de falta de independência e imparcialidade do Requerente quer por este ser sócio da sociedade B..., Lda, quer pelo facto de a facturação dos serviços de arbitragem ocorrer na esfera da B..., Ld.<sup>a</sup>.
- 10- A Administração Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva ao Requerente ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2017... e OI2017... .
- 11- Nessa acção inspectiva foi elaborado Relatório da Inspecção Tributária, em que se refere, além do mais, o seguinte:

## **“II. 2 - Motivo, âmbito e incidência temporal**

*A presente acção inspetiva, de âmbito geral e de extensão aos anos de 2014 e 2015, surgiu na sequência de diligências inspetivas efetuadas, a coberto da ordem de serviço n.º OI2017... e despachos n.ºs ... e ..., a duas sociedades das quais o sujeito passivo em análise é sócio, a saber A... . Lda. NIF ... e B..., Lda, NIF..., no âmbito das quais se apurou que o contribuinte não declarou quer a totalidade dos rendimentos de prediais por si auferidos no ano de 2015, quer a totalidade dos rendimentos empresariais e profissionais por si obtidos nos anos de 2014 e 2015.*

## **II.3 - Outras situações**

### **II.3.1 - Enquadramento fiscal**

*O sujeito passivo encontra-se coletado em sede de IRS e de IVA pelo exercício das seguintes atividades:*

- *atividade principal com o código 6011 - jurisconsultos.*
- *atividade secundária com o código 6012 - professores da tabela de atividades do artigo 115º do CIRS,*
- *atividade secundária pelo CAE 090030 - criação artística e literária;*

*Para efeitos de IRS, categoria B, encontra-se enquadrado no Regime Simplificado de determinação do rendimento tributável e, em sede de IVA está enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral.*

### **III - Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria colectável (...)**

#### **III.2 - Rendimentos empresariais e profissionais não declarados - 2014 e 2015**

*Das diligências efetuadas junto da firma B.... Lda. NIF... constatou-se que esta sociedade reconheceu como rendimentos de IRC e base tributável de IVA dos anos de 2014 e 2015, várias faturas por si emitidas a vários clientes, nalgumas das quais procedeu à liquidação de IVA, relativas à prestação de serviços de arbitragem, conforme relação seguinte:*

Nº fatura	Data	Designação	Valor líquido €	IVA €	Valor ilíquido €
2/2014	28-01-2014	Arbitragem CCI, processo ...	61 141,17	14 062,47	75 203,64
3/2014	20-02-2014	Arbitragem CCI, processo ...	61 141,17	0,00	61 141,17
4/2014	10-02-2014	Processo arbitral nº ...	9 222,00	2 121,06	11 343,06

5/2014	10-02-2014	Processo arbitral nº ...	28 418,80	6 536,32	34 955,12
13/2014	29-08-2014	Ação Arbitral ...	5 000,00	1 150,00	6 150,00
14/2014	29-08-2014	Ação Arbitral ...	5 000,00	1 150,00	6 150,00
15/2014	29-08-2014	Procedimento cautelar arbitral ...	1 666,67	383,33	2 050,00
16/2014	29-08-2014	Procedimento cautelar arbitral ...	1 666,67	383,33	2 050,00
			<b>173 256,48</b>	<b>25 786,51</b>	<b>199 042,99</b>

Nº fatura	Data	Designação	Valor líquido €	IVA €	Valor ilíquido €
2/2015	10-02-2015	Arbitragem ...	6 000,00	1 380,00	7 380,00
5/2015	14-05-2015	Arbitragem ...	184 009,11	0,00	184 009,11
9/2015	14-05-2015	Arbitragem ...	184 009,11	0,00	184 009,11
10/2015	20-05-2015	Ação Arbitral ...	5 000,00	1 150,00	6.150,00
11/2015	20-05-2015	Ação Arbitral ...	5 000,00	1 150,00	6.150,00
TOTAL			<b>384 018,22</b>	<b>3 680,00</b>	<b>38 8439,82</b>

*Junta-se a título exemplificativo a fatura nº 9/2015 de 14-05-2015, no valor de € 184.009,11. vide anexo 2 fls 1.*

*Nas faturas onde não houve liquidação de IVA tal decorreu do facto de se tratarem de operações não localizadas em Portugal, não sendo as mesmas sujeitas a IVA em Portugal conforme artº 6º, nº 6, alínea a), a contrario, do CIVA.*

*Instado que foi um dos sócios desta sociedade, por sinal o contribuinte objeto da presente análise, a explicar a origem de tais rendimentos, o mesmo referiu tratarem-se de rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem em*

*litígios de âmbito nacional e internacional, para os quais foi nomeado como árbitro, pelas entidades competentes, o sócio A..., NIF..., o qual se encontra devidamente inscrito como árbitro nas listas de arbitragem voluntária junto da respetiva tutela nacional e internacional, tendo apresentado cópia de uma dessas nomeações. Vide Anexo 2. fls 2 e 3.*

*Verifica-se assim que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem efetuadas pelo sujeito passivo A..., enquanto árbitro Inscrito no Comité Nacional de Arbitragem e na sequência da sua nomeação em várias convenções de arbitragem nacionais e internacionais, foram faturados aos clientes, parte (s) em litígio no processo arbitral, e recebidos pela sociedade B..., Lda. da qual o sujeito passivo em análise é sócio, com uma quota de apenas 1% do capital social, sendo a sua mãe titular de uma quota de 99%.*

*Ora à face da lei quadro da arbitragem voluntária, Lei 63 de 14/12/2011, a intervenção em processos de arbitragem acontece por nomeação de um ou mais árbitros, que compõem o tribunal arbitral, os quais serão sempre pessoas singulares, conforme estipula o artº 9º, nº 1 desta lei 63 de 2011, regime jurídico da arbitragem voluntária, sendo a lei explícita no sentido de não ser admissível que pessoas coletivas sejam nomeadas árbitros, impondo o nº 3 deste mesmo preceito legal que os árbitros devem ser independentes e imparciais.*

*Esta imperiosidade do árbitro ser uma pessoa singular terá também justificação na impossibilidade ou difícil verificação da independência e imparcialidade, caso se trate de uma pessoa colectiva, já que, neste caso concreto, o sujeito passivo, árbitro, ao emitir as faturas em nome da sociedade está a agir em representação desta numa relação societária em que apenas tem 1% do poder de decisão, já que o outro sócio e gerente tem 99% deste mesmo poder decisório, o que se nos afigura ser incompatível com o preconizado neste regime jurídico.*

*Daí os árbitros serem sempre nomeados a título individual, de que é exemplo a nomeação constante do Anexo 2. fls 2 a 3.*

*Assim sendo, afigura-se-nos que os rendimentos decorrentes das prestações de serviços de arbitragem são em substância rendimentos a tributar na esfera pessoal do sujeito passivo e como tal tributáveis em sede de IRS como rendimentos da*

*categoria B, conforme artigos 3º e 18º do CIRS e não em sede de IRC, já que quem prestou estes serviços, tendo para o efeito sido nomeado, foi o sujeito passivo singular em análise.*

*Confrontado que foi o sujeito passivo com o facto de não ter englobado na sua declaração anual de rendimentos, relativamente aos anos em causa, os rendimentos obtidos com as prestações de serviços de arbitragem em que interveio como árbitro, o mesmo alegou em síntese, o seguinte:*

- Que os rendimentos em questão são proveitos da sociedade e não dele já que muito embora os árbitros tenham de ser pessoas singulares agiu em representação da empresa e foi ela que recebeu dos clientes os valores pela prestação de serviços de arbitragem;*
- Que deste facto não advém, a final, qualquer prejuízo para a receita tributária, porquanto os lucros ficam cativos na sua sociedade e quando forem distribuídos serão alvo de tributação em IRS;*
- Que o facto de ter apenas 1% do capital social se deveu a questões familiares e não eventual forma de evitar o regime de transferência fiscal do CIRC;*
- Que, no fundo, mais não fez do que fazem as sociedades de administradores de insolvência (que também são nomeados individualmente) e as sociedades de advogados, entre outras.*

*Quanto ao primeiro argumento, não se nos afigura que o mesmo deva ser considerado pois quem foi nomeado como árbitro foi o sujeito passivo, pessoa singular, e não a sociedade, pessoa colectiva, a qual nunca pode ser nomeada como árbitro, como antes referimos à face do nº 3 do art.º 9º da lei 63/2011, não se poderá aceitar que o árbitro A..., tenha agido, no específico contexto das arbitragens em que participou, a título individual, em representação da sociedade B... e não será pelo facto de ter sido esta a emitir as faturas relativas àquelas prestações de serviço e até a receber o valor das mesmas que se tenha de concluir que este sócio, árbitro, agiu aqui em representação da sociedade. Com efeito, independentemente da forma, certo é que se trataram em substância, e em nossa opinião, de rendimentos da esfera individual do sócio, sujeito passivo aqui em*

*análise, pois tais rendimentos decorrem de um serviço por si prestado a título individual para os quais foi nomeado individualmente. Vide Anexo 3, fls 1 a 3 - “declaração de disponibilidade, imparcialidade, independência e instruções bancárias”.*

*Quanto ao segundo argumento, igualmente se nos afigura não assistir razão ao contribuinte porquanto um facto é certo e indiscutível: caso os rendimentos em causa tivessem disso englobados em sede de IRS pelo seu beneficiário, pessoa singular em epígrafe, a taxa de tributação que sobre eles incidiria ultrapassaria os 48% (taxa mais elevada de IRS. cf. artº 68º CIRS), atenta a sobretaxa de IRS, então em vigor cf. artº 72º-A do CIRS, quando ao terem sido englobados nos rendimentos da pessoa colectiva B..., pessoa jurídica distinta da que foi nomeada árbitro e que prestou os serviços em causa, foram tributados apenas às taxas de 23% e 21%. respetivamente em 2014 e em 2015. E o facto de tais rendimentos ao terem ficado cativos na sociedade poderem vir no futuro a ser tributados em sede de IRS aquando da sua eventual distribuição não é de todo líquido e certo porquanto à data não se sabia, e ainda hoje não se sabe, se haverá distribuição de lucros pelos sócios, se haverá lucros para distribuir, se haverá eventual partilha da sociedade, se haverá algo para partilhar entre os sócios e caso haja se haverá lugar a qualquer tributação. Ou seja, nos momentos em causa, à data do facto gerador de IRS (fim dos períodos de tributação de 2014 e 2015) houve de facto prejuízo para a Fazenda Nacional decorrente da abissal diferença entre a receita tributária arrecadada via tributação de tais rendimentos em sede de IRC e a que seria arrecadada caso os mesmos tivessem sido como deviam, em nossa opinião, tributados em sede de IRS.*

*Quanto ao terceiro argumento, é certo que detendo o sócio em causa (aquele que a sofre rendimentos das atividades da lista a que se refere o artº 151º do CIRS) apenas 1% do capital social da sociedade B... (a que reconheceu como seus os rendimentos em causa), a mesma não ficará, à face do estipulado pelo artº 6º, nº4, do CIRC, enquadrada no regime da transparência fiscal, não sendo assim os rendimentos em causa tributados em sede de IRS por via da imputação a que se refere este comando legal, mas sim em IRC. Não colocando em causa o argumento*

*aduzido pelo contribuinte para a repartição do capital social desta sociedade, sempre se nos causa alguma perplexidade que o "motor" da atividade da sociedade, atento o objeto social da mesma, as atividades para as quais se encontra coletada e os rendimentos que de facto vem auferindo, detenha tão somente 1% do capital social da mesma, quando é ele quem exerce, de facto, as atividades realizadas pela empresa.*

*Quanto ao último argumento, não nos parece que será pelo facto de algumas sociedades (de administradores de insolvência, de advogados) assumirem como seus os rendimentos decorrentes de serviços prestados pelos seus sócios que a sociedade em causa, B..., Lda. possa igualmente assumir como seus os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem efetuadas por um dos seus sócios, o sujeito passivo em análise. Com efeito, e como antes referimos, se as sociedades de advogados podem exercer a sua atividade através dos seus sócios, advogados, a atividade de arbitragem é exclusiva das pessoas singulares pois, contrariamente à atividade de advocacia, assenta numa nomeação individual. Igualmente enquanto que a atividade das sociedades administradores de insolvência pode ser exercida através dos seus associados, administradores judiciais/insolvência, já que as listas de administradores judiciais existentes em cada comarca admitem que um determinado administrador judicial possa delas constar com a indicação de sócio de determinada sociedade de administradores judiciais, a atividade de arbitragem é exclusiva de pessoas singulares e assenta numa nomeação pura e simplesmente individual.*

*Por último acresce ainda que os rendimentos em causa, sendo da esfera pessoal e individual do contribuinte em análise, uma vez que decorrem de uma atividade para a qual é ele quem nomeado e mandatado, devem pelo mesmo ser assumidos e não por qualquer pessoa colectiva, porquanto ao decorrerem de uma atividade de cariz meramente individual fazem parte da esfera jurídica da pessoa individual que os praticou e não da pessoa coletiva de quem o mesmo é sócio. Com efeito, as pessoas coletivas ao verem-lhes sido reconhecida personalidade jurídica e tributária tornam-se centros de uma esfera jurídica própria e autónoma*

relativamente aos direitos e deveres intrínsecos aos seus membros/sócios, não tendo assim que assumir, no estrito plano tributário, rendimentos que não são seus. Deste modo, dados os factos e fundamentos expostos, é nossa opinião que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem serão de enquadrar na esfera individual do contribuinte em análise, como rendimentos da categoria B do CIRS, nos termos do disposto pelos artigos 3º e 18º, do CIRS, pelo que propomos o seu englobamento na esfera do mesmo.

### **III.3- Apuramento dos rendimentos não declarados em sede de IRS - categoria B**

Conforme supra referimos, foram recolhidas na contabilidade da empresa B..., Lda, NIPC..., várias faturas que apesar de terem sido emitidas em nome desta sociedade, respeitam a serviços de arbitragem prestados a título individual pelo sujeito passivo em análise, em vários processos de arbitragem em que o mesmo, após nomeação para o efeito, interveio nos anos de 2014 e 2015, vide Anexo 4, fls 1 a 10 e Anexo 5, fls 1 a 7, que ascenderem em 2014 ao valor líquido de € 173 256,48 e em 2015 ao valor líquido de € 384 018,22.

Destes rendimentos brutos da categoria B omitidos pelo contribuinte decorrem, atento o facto do mesmo se encontrar enquadrado no regime simplificado de tributação da categoria B do CIRS, a que se referem os artigos 28º e 31º do CIRS, os seguintes rendimentos líquidos:

Ano	Rendimentos brutos ( cat. B) omitidos €	Coeficiente - artº 31º	Rendimentos Líquidos (cat.B) omitidos €
2014	173 256,48	75%	129 942,36
2015	384 018,22	75%	288 013,67
Total	557 274,70		417 956,03

12-O Requerente não exerceu o seu direito de audição, que lhe foi facultado no procedimento inspectivo.

13-O procedimento inspectivo referido fundamentou, para além do mais, os seguintes actos tributários:

- i. Actos tributários de liquidação de IRS n.º 2017..., no valor de € 104.373,54, e de juros compensatórios n.º 2017..., no valor de €

- 14.411,14, relativos ao ano de 2014 e demonstração de acerto de contas n.º 2017..., com saldo apurado a pagar de € 85.046,16;
- ii. Actos tributários de liquidação de IRS n.º 2017..., no valor de € 179.661,46, e de juros compensatórios n.º 2017..., no valor de € 7.414,79, relativos ao ano de 2015 e demonstração de acerto de contas n.º 2017..., com saldo apurado a pagar de € 166.734,75.
- 14- O Requerente não procedeu ao pagamento voluntário dos montantes titulados pelos actos de liquidação referidos.
- 15- Por esse facto, foram instaurados os competentes processos de execução fiscal, que correm termos no Serviço de Finanças de Coimbra –... .
- 16- O Requerente requereu a suspensão daqueles autos executivos, mediante a comunicação da sua intenção de contestar por via judicial ou arbitral a legalidade das dívidas exequendas e a prestação de uma garantia bancária.

## **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 e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, “o (...) relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Em especial, os factos como provado no ponto 4 da matéria de facto está alegado nos pontos 19 e 20 do requerimento inicial, e está sustentado em documentação apresentada aí indicada, sendo que não foi impugnado pela AT nem é contrariado pelo RIT.

O facto dado como provado no ponto 6 da matéria de facto está alegado no ponto 16 do requerimento inicial e suportado nos documentos aí indicados, sendo que também não foi impugnado pela AT nem é contrariado pelo RIT.

O facto dado como provado no ponto 9 da matéria de facto é alegado pelo Requerente nos pontos 27 e ss. do seu requerimento inicial, e não foi impugnado pela AT, nem é contrariado pelo RIT, tratando-se de um facto negativo.

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**

### **i.**

Em causa no presente processo arbitral está a aferição da legalidade dos actos tributários que constituem o seu objecto, à luz dos fundamentos que lhes servem de suporte, tal como externalizados na fundamentação que lhes foi imprimida pela AT, uma vez que, como se refere no Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 01034/11, “É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.”.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Concretizando, em causa está assim, apurar se se encontram reunidos os pressupostos de facto e de direito necessários a considerar que se formou, nos anos de 2014 e 2015, na esfera jurídica do Requerente, o direito aos rendimentos sobre os quais foi liquidado imposto, ora é contestado.

Trata-se, em suma, de apurar se se encontra demonstrado, ou não, que o Requerente auferiu efectivamente os rendimentos em questão, sendo que, conforme se tem por pacífico, será à AT, nos termos do art.º 74.º/1 da LGT, que incumbirá o correspondente ónus da prova, com as decorrências daí derivadas.

Efectivamente, tem sido entendimento jurisprudencial reiterado que:

- “Sobre a administração tributária recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à liquidação adicional e sobre o sujeito passivo recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à anulação dessa liquidação – artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.” (Ac. do TCA-Norte de 15-11-2013, proferido no processo 00201/06.8BEPNF);
- “É a administração tributária que tem de provar os pressupostos legitimadores da sua actuação, sendo certo que lhe cabe o ónus de provar a factualidade que a levou a desconsiderar um custo contabilizado (no caso que a levou a afirmar determinada operação como simulada), factualidade que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte.” (Acórdão do TCA-Sul de 30-06-2009, proferido no processo 02475/08);
- “Pelo facto de o impugnante no processo de impugnação judicial surgir processualmente numa posição em que alega vícios de um acto tributário, não suporta um encargo de prova relativa a factos que não tinha de provar no procedimento tributário.” (Ac. do TCA-Norte de 27-11-2014, proferido no processo 00279/09.2BEPRT).

\*

## ii.

Antes de prosseguir, e a benefício da clareza de exposição, cumpre definir quais os concretos contornos da situação que se apresenta a juízo.

Em causa, conforme resulta da matéria de facto provada, está a prestação de serviços em processos de arbitragem voluntária, a entidades, nacionais e internacionais especificamente dedicadas à organização de tal actividade<sup>2</sup>.

Como contrapartida de tais serviços foram efectuados pagamentos, que a AT considerou terem sido feitos, no nome e por conta, do Requerente, constituindo rendimentos tributáveis na esfera deste.

Do quadro assim traçado, resulta desde logo a evidência de os rendimentos em questão terem uma fonte negocial (ou seja, resultaram de negócios jurídicos).

Evidente se assume, igualmente, que os negócios jurídicos se enquadram no tipo de prestação de serviços, tal como definido no art.º 1154.º do Código Civil.

Estas duas evidências, permitirão desde logo, julga-se, consolidar duas linhas orientadoras que não se poderão perder de vista na apreciação que se faça sobre o caso *sub iudice*.

A primeira delas é a de que, estando em questão rendimentos cuja causa radica em negócios jurídicos, a prova da imputação daqueles não poderá prescindir da prova da declaração negocial do sujeito a quem são imputados os rendimentos.

A segunda, é a de que, estando em causa contratos de prestação de serviços, não se poderá, a todo o tempo, deixar de ter presente, a fim de evitar qualquer confusão semanticamente induzida, que não existe, necessariamente, identidade entre a pessoa que executa *fisicamente* os serviços e a pessoa que juridicamente é parte no contrato de prestação de serviços.

Efectivamente, sendo, poder-se-á dizer que de forma notória, o grosso da actividade económica, incluindo a relativa a prestações de serviços, exercida por pessoas colectivas, será igualmente notório que estas *qua tale* são incapazes de prestar o que quer seja, socorrendo-se, necessariamente, de, na expressão do art.º 800.º do Código Civil, “*representantes legais e auxiliares*”, ou seja, de pessoas físicas que realizam o trabalho

---

<sup>2</sup> Conforme resulta dos autos, foram prestados serviços ao CAC da CCI e à ICC, bem como no âmbito de arbitragens relativas à propriedade industrial de produtos farmacêuticos, que não ocorreram sob a égide de qualquer uma daquelas duas organizações.

intelectual ou manual, cujo resultado a pessoa colectiva se obrigou a proporcionar<sup>3</sup> pela vinculação do contrato de prestação de serviços.

Deste modo, e exemplificando, embora um serviço de *pichelaria* possa ser executado por um determinado *picheleiro* em concreto, o serviço em causa pode ser da responsabilidade de uma outra pessoa singular ou colectiva, a quem tenha sido contratado.

Do quanto se vem de expor resultarão as seguintes conclusões que se podem ter, com a devida segurança, como desde já consolidadas, e que serão as seguintes:

- a) A de que, à luz das regras do ónus da prova, previamente enunciadas, assistirá à AT o encargo de demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável que, entre as entidades pagadoras dos serviços de arbitragem voluntária e o Requerente, foram realizados negócios jurídicos tendo por objecto a prestação de serviços de arbitragem por aquele; e
- b) Que tal conclusão não se pode retirar da simples constatação de que foi o Requerente quem executou os serviços em questão.

\*

### iii.

Posto isto, e retornando ao caso concreto, assinala-se que os elementos de prova recolhidos se podem sintetizar da seguinte forma:

- i. Pelo Requerente foram executados, em Portugal e no estrangeiro, na qualidade de árbitro em processos arbitrais, serviços de arbitragem voluntária;
- ii. No âmbito da execução de tais serviços, o Requerente assinou os formulários que lhe foram apresentados pelas entidades organizadoras das arbitragens, nos quais contam diversos compromissos inerentes às nomeações como árbitro, assumidos pessoalmente;
- iii. Para efeitos de facturação e pagamento dos serviços em questão, o Requerente indicou os dados fiscais e bancários da sociedade B..., da qual era sócio na proporção de 1%;

---

<sup>3</sup> Sendo certo a utilização de representantes legais e auxiliares, nos termos referidos, se pode dar, igualmente, no domínio singular, já que mesmo os empresários em nome individual poderão utilizar outras pessoas para

- iv. As facturas emitidas pela sociedade referida foram aceites e devidamente liquidadas pelas entidades a quem foram apresentadas.

Aos referidos dados de facto, soma-se um dado de Direito, especialmente relevado na fundamentação dos actos tributários em crise, que é o disposto no art.º 9.º/1 da Lei de Arbitragem Voluntária (LAV - Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro) que dispõe que:

*“Os árbitros devem ser pessoas singulares e plenamente capazes”.*

É, em suma, face a estes dados, e à luz das considerações precedentes que cumprirá, salvo melhor opinião, aferir da legalidade das liquidações contra as quais o ora Requerente se insurge.

\*

**iv.**

Começando por este último dado de índole legal, notar-se-á que o mesmo não terá, sob qualquer perspectiva o alcance que a AT perfunctoriamente lhe dá.

Com efeito, e como a leitura do RIT permite apreender, as correcções operadas assentaram, essencialmente, no teor de tal norma, com base no seguinte raciocínio de índole silogística:

- a) Os serviços de arbitragem voluntária apenas podem ser prestados por pessoas singulares e capazes;
- b) Estão em causa serviços de arbitragem voluntária;
- c) Logo, foram prestados por uma pessoa singular e capaz, e não por uma pessoa colectiva.

Ora, o silogismo em questão enferma, desde logo, de um vício evidente que decorre da circunstância, devidamente apontada pelo Requerente, de estarem em causa, também, serviços prestados no estrangeiro, aos quais não era aplicável a lei nacional, incluindo a LAV, pelo que ficou por demonstrar a aplicabilidade da primeira premissa a tais serviços.

Não obstante, tal deficiência até acabará por ser irrelevante, na medida em que, mesmo em relação aos serviços prestados ao abrigo da lei nacional, não se poderá ratificar o silogismo em questão.

---

realizar o trabalho intelectual ou manual cujo resultado se tenham obrigado a prestar.

Efectivamente, e desde logo, não resulta da norma da LAV em questão, que quem pretenda obter serviços de arbitragem voluntária os haja de contratar directamente aos árbitros que vão executar tais serviços.

Assim, e não indo mais longe, no caso deste CAAD, as partes nos processos arbitrais, incluindo a própria AT, não pagam os serviços de arbitragem de que usufruem aos árbitros que têm intervenção nos processos em que são partes, incluindo em casos, como o presente, em que no Tribunal arbitral integra árbitros designados pelas próprias partes.

Ou seja, e colocando as coisas de outro modo, não obstante contratarem e pagarem serviços e de arbitragem, as partes nos processos cometidos a tribunais arbitrais formados sob a égide do CAAD, não pagam os serviços em questão a pessoas “singulares e capazes”, mas ao próprio CAAD.

Esta constatação de facto, tem amparo na lei e evidencia a superficialidade da leitura feita pela AT da norma da LAV acima transcrita.

Com efeito, e como explica Manuel Pereira Barrocas<sup>4</sup>, “*Refere-se este preceito aos requisitos que o árbitro deverá possuir. (...) A lei afastou a hipótese, e bem, prevista noutras leis, de ser indicada uma entidade colectiva para funcionar como parte nomeante de uma pessoa singular para exercer efetivamente as funções de árbitro.*”

Ou seja: a norma em questão pretende, unicamente, referir-se aos requisitos que o árbitro deverá possuir, e afastar a hipótese, prevista noutras leis, de uma entidade colectiva (que não, no caso português, um centro de arbitragem institucionalizada regularmente constituído), funcionar como parte nomeante de uma pessoa singular para exercer as funções de árbitro, não estando, de modo algum em causa, a circunstância de os serviços de um determinado árbitro – pessoa singular e capaz – serem contratados por meio de uma pessoa colectiva, que, sob qualquer forma, conte com os seus serviços.

Assim, e retornando ao paradigma de um centro de arbitragem institucionalizada, como o CAAD, nada, no quadro do nosso ordenamento jurídico, e seguramente, e em concreto, o art.º 9.º/1 da LAV, condicionará a forma como um daqueles centros contrata e adquire os serviços dos árbitros que disponibiliza às partes nos processos arbitrais que

---

<sup>4</sup> “*Lei de arbitragem comentada*”, Almedina 2013.

decorram sob a sua égide, ou sob a forma de os remunerar, obviamente, desde que tal não contenda com as obrigações legais e deontológicas próprias dos árbitros.

Desta forma, e desde logo, o centro de arbitragem institucionalizada poderá pagar aos árbitros que realizem as arbitragens sob a sua égide mais ou menos do que as partes lhe paguem, ou até não lhes pagar<sup>5</sup>.

E, pagando, poderá pagar directamente a estes, ou a entidades (como sociedades de advogados, ou, no caso da arbitragem tributária, de revisores oficiais de contas, de contabilistas, ou de economistas) por intermédio das quais os árbitros em questão disponibilizem os seus serviços.

O caso das sociedades de advogados, de resto, é particularmente impressionante na matéria.

Com efeito, nos termos do art.º 214.º do EOA, “*Os sócios profissionais de indústria só podem exercer a actividade profissional de advogado numa única sociedade, não podendo exercer tal actividade fora desta, salvo se o contrato de sociedade dispuser em contrário ou for celebrado acordo escrito nesse sentido por todos os sócios.*”.

A este propósito, foi, inclusive, proferido acórdão pelo TR de Guimarães, no processo 808/06-2, datado de 17-05-2006, que refere o princípio de que “*O titular do crédito proveniente da actividade profissional dos advogados, exercida no âmbito de uma sociedade de advogados, é a própria sociedade, sendo esta quem pode reclamar a sua satisfação junto do devedor, e não os advogados, individualmente considerados, independentemente da forma como, posteriormente, venha a ser efectuada a repartição da receita obtida.*”.

Ora, pela menos em princípio, a actividade de arbitragem exercida por advogado dever-se-á ter por enquadrada na actividade de advogado, tal como definida no art.º 1.º, n.º 7 da Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto, que dispõe que “*Consideram-se actos próprios dos advogados e dos solicitadores os actos que, nos termos dos números anteriores, forem exercidos no interesse de terceiros e no âmbito de actividade profissional, sem prejuízo das competências próprias atribuídas às demais profissões ou actividades cujo acesso ou exercício é regulado por lei.*”.

---

<sup>5</sup> Sendo, inclusive, um facto notório que determinados centros de arbitragem de consumo, ou análogos, não pagam, ou limitam-se a pagar um valor simbólico ou a reembolsar despesas, aos árbitros.

Face ao exposto, em princípio e sempre ressalvadas ocorrências anómalas e excepcionais, os rendimentos provenientes do exercício da actividade de árbitro por advogados sócios de sociedades de advogados deverão, *ex lege*, ser considerados rendimentos da própria sociedade, a menos que o contrato de sociedade disponha, ou haja acordo de todos os sócios, noutra sentido, assim se esvaziando o argumento do RIT, segundo o qual, por a arbitragem ser uma actividade que tem de ser exercida por pessoa individual e capaz, os rendimentos daí decorrentes devem ser imputados à pessoa singular que a exerce.

De resto, e no limite, a AT pretende fazer da actividade de árbitro uma actividade regulamentada, excepcional em relação ao regime da livre prestação de serviços consagrado pelo Decreto-Lei n.º 92/2010, de 26 de Julho, que transpõe a Directiva n.º 2006/123/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de Dezembro, relativa aos serviços no mercado interno.

Este diploma estabelece os princípios e as regras necessárias para simplificar, no território nacional, o livre acesso e exercício à actividade de serviços com contrapartida económica.

Nesse sentido, para além do mais, são ali limitados os casos em que é possível exigir-se uma licença ou autorização para a prestação de serviços em território nacional, de forma, às licenças ou autorizações passem a ser exigidas apenas em situações excepcionais, em que imperiosas razões de interesse público assim o justifiquem.

De um ponto de vista subjectivo, o decreto-lei em questão “*aplica-se aos prestadores de serviços estabelecidos em território nacional ou noutros Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu*” (art.º 2.º/1), entendendo-se “*por «prestador de serviços» qualquer pessoa singular nacional de um Estado membro ou **pessoa colectiva estabelecida** em território nacional ou noutro Estado membro que ofereça ou que preste um serviço.*” (art.º 2.º/3).

De um ponto de vista objectivo, o referido decreto-lei “*aplica-se às actividades de serviços que se realizem mediante contraprestação económica e que sejam oferecidos ou prestados no território nacional*” (art.º 3.º/1) entendendo-se “*por «serviço» qualquer actividade económica não assalariada, prestada normalmente mediante remuneração*”

(art.º 3.º/2), o que inclui, inquestionavelmente, crê-se, a actividade de prestação de serviços de arbitragem voluntária.

Em conformidade, o decreto-lei em questão consagra o princípio de que “*Os prestadores de serviços podem livremente estabelecer-se e exercer a sua actividade em território nacional, nomeadamente **através da criação de sociedades**, sucursais, filiais, agências ou escritórios sem necessidade de qualquer permissão administrativa ou mera comunicação prévia, excepto nos casos em que a lei preveja tal permissão administrativa e a mesma possa ser estabelecida, nos termos e nas condições previstos no capítulo III.*”.

Neste capítulo III, refere-se que “*As permissões administrativas são actos ou contratos administrativos que visam possibilitar o acesso ou o exercício de uma actividade de serviços nos casos em que essa actividade não possa ser prestada livremente ou através de uma mera comunicação prévia e consubstanciam-se, designadamente, em licenças, autorizações, validações, autenticações, certificações, actos emitidos na sequência de comunicações prévias com prazo e registos.*” (art.º 8.º/1).

Mais se estabelece que “*A criação de um regime jurídico que estabeleça uma permissão administrativa para o acesso ou o exercício de uma actividade de serviços depende das seguintes condições:*

- a) O objectivo visado com essa permissão administrativa não possa ser alcançado através de um meio administrativo menos restritivo, nomeadamente um regime de mera comunicação prévia para o exercício da actividade em causa, com possibilidade de início imediato dessa actividade após o cumprimento dessa formalidade;*
- b) A sua existência e as suas formalidades se encontrem previstas na lei de forma clara e inequívoca;*
- c) Seja absolutamente indispensável a existência dessa permissão administrativa; e*
- d) A sua adopção se encontre justificada, de forma proporcional, por uma imperiosa razão de interesse público, na acepção do n.º 1 do artigo 30.º” (art.º 9.º).*

Ora, no nosso ordenamento jurídico apenas está reservada a permissão administrativa a promoção, com carácter institucionalizado, da realização de arbitragens voluntárias, nos termos do DL n.º 425/86, de 27 de Dezembro, e não, tanto quanto se consegue alcançar – e seguramente não por força do art.º 9.º/1 da LAV – a prestação de serviços de arbitragem voluntária.

Assim, e em suma, vigora no nosso ordenamento jurídico, desde logo por força do direito comunitário, um princípio de liberdade de prestação de serviços, que postula que “*Os prestadores de serviços podem livremente estabelecer-se e exercer a sua actividade em território nacional, nomeadamente através da criação de sociedades*”, que apenas excepcionalmente pode ser limitado, e que, no caso dos serviços de arbitragem voluntária, não se verifica que o tenha sido, estando, unicamente, condicionada a permissão administrativa a promoção, com carácter institucionalizado, da realização de arbitragens voluntárias, e vedada a indicação de uma entidade colectiva (que não um centro de arbitragem institucionalizada devidamente constituído) para funcionar como parte nomeante de uma pessoa singular para exercer as funções de árbitro.

É certo que, *in casu*, não estamos perante uma sociedade de advogados, nem se retira directamente do objecto da sociedade B... que integre o objecto social da mesma a prestação de serviços de arbitragem voluntária.

Não obstante, e sem prejuízo de tal não integrar, tanto quanto se alcança, a fundamentação do RIT, sempre se dirá que a liberdade de iniciativa acima apontada, legitimará o exercício da actividade em questão por não advogados, individualmente ou sob a forma societária, tal como aqueles o podem fazer, por um lado, e que, por outro, o art.º 6.º/4 do C.S. Comerciais dispõe expressamente que “*As cláusulas contratuais e as deliberações sociais que fixem à sociedade determinado objecto ou proíbam a prática de certos actos não limitam a capacidade da sociedade, mas constituem os órgãos da sociedade no dever de não excederem esse objecto ou de não praticarem esses actos.*”, de onde decorre que a prática por uma sociedade de actos de comércio que não estejam compreendidos no seu objecto, não são proibidos, nem, conseqüentemente, e *de per si*, ilícitos.

\*

v.

Aqui chegados, cumpre então apreciar se os factos reunidos pela AT, e que fundamentam as correcções por esta operadas, e contestadas pelo Requerente, são aptos a demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável que, entre as entidades pagadoras dos

serviços de arbitragem voluntária e o Requerente, foram realizados negócios jurídicos tendo por objecto a prestação de serviços de arbitragem por aquele.

Como se apontou já, julga-se que tal conclusão não se poderá retirar quer da circunstância de ter sido o Requerente a executar os serviços em questão, quer da prescrição normativa do art.º 9.º/1 da LAV.

Compulsada a matéria de facto, verifica-se que inexistente qualquer prova que demonstre a ocorrência, em qualquer dos casos *sub iudice*, de uma declaração expressa das partes, no sentido de os serviços de arbitragem terem sido contratados directamente à pessoa que os executou (no caso, o Requerente), ou a uma pessoa colectiva que dispusesse dos seus serviços (no caso, a B...).

Dito de outra forma, inexistente qualquer contrato escrito que titule o negócio, ou prova testemunhal directa, que identifique a parte prestadora (que, como se viu, não se identifica, necessariamente, com o executante) dos serviços de arbitragem contratados.

Em tal quadro, dispõe o art.º 217.º/1 do Código Civil, “*A declaração negocial pode ser expressa ou tácita: é expressa, quando feita por palavras, escrito ou qualquer outro meio directo de manifestação da vontade, e tácita, quando se deduz de factos que, com toda a probabilidade, a revelam.*”.

Será, portanto, à luz deste critério, que cumpre apurar se se encontra demonstrado que os negócios jurídicos que geraram os rendimentos que, pelos actos tributários objecto da presente acção arbitral, foram sujeitos a tributação na esfera do Requerente, se formaram entre este e as entidades que pagaram o preço dos serviços por ele executados.

Neste quadro, e sendo inquestionável e manifesto que os referidos serviços foram contratados, executados e pagos, a identidade do prestador dos serviços terá de se deduzir “*de factos que, com toda a probabilidade, a revelam*”.

Relevante, assim, para a apreciação da questão ora em causa, será a documentação assinada pelo Requerente e as comunicações trocadas entre este e as entidades pagadoras dos rendimentos em crise.

Compulsada tal documentação, e como também se apontou já, verifica-se que, por um lado, o Requerente assinou os formulários que lhe foram apresentados pelas entidades organizadoras das arbitragens, nos quais contam diversos compromissos inerentes às nomeações como árbitro, assumidos pessoalmente, e, por outro, que para efeitos de

facturação e pagamento dos serviços em questão, o Requerente indicou os dados fiscais e bancários da sociedade B..., tendo as facturas emitidas por esta sociedade sido aceites e devidamente liquidadas pelas entidades a quem foram apresentadas.

À luz da normalidade das coisas, caso fosse essa a única documentação disponível, considerar-se-ia o primeiro grupo de documentação como apto a revelar, com a probabilidade necessária, que a relação negocial se deu entre o Requerente e as entidades pagadoras dos rendimentos que ora lhe foram tributados pela AT.

Efectivamente, o Requerente assume perante tais entidades diversos compromissos a título pessoal, e, não obstante – o que não poderá deixar de se relevar – tratem-se tais casos de formulários pré-elaborados, verifica-se a existência de documentação assinada pelo Requerente, relativamente a um dos processos constantes da listagem de fls. 9 do RIT, designadamente relativamente à arbitragens realizada sob a égide da ICC, em que se faz referência a “*my fees*”/“*mis honorários*”.

Contudo, para além da documentação referida – que, note-se desde logo – não abrange a totalidade das situações geradoras dos rendimentos que, *in casu*, foram tributadas pela AT na esfera do Requerente, outra existe que altera a aptidão da documentação referida para revelar “*com toda a probabilidade*”, que os negócios jurídicos causais dos rendimentos em questão foram celebrados entre as entidades pagadoras daqueles e o Requerente.

Efectivamente, verifica-se que o Requerente, para efeitos do pagamento dos honorários relativos aos serviços de arbitragem que executou indicou os dados fiscais e bancários da sociedade B..., tendo as facturas emitidas por esta sociedade sido aceites e devidamente liquidadas pelas entidades a quem foram apresentadas.

Dever-se-á notar, também, que no caso relativo à ICC, acima referido, a indicação de tais dados se dá, não só previamente à realização das arbitragens, como, *inclusive*, concomitantemente com a apresentação das declarações onde o requerente assume os compromissos e obrigações pessoais, decorrentes da função que iria executar.

Ainda relativamente a estes casos, não se poderá também deixar de notar, que os formulários onde o Requerente indica os dados da B... para efeitos de facturação e pagamento, contém as menções: “*Incomplete or unclear forms may delay or prevent payments by the bank*”/“*Formularios incompletos o confusos poderan retrasar o impedir*”.

*pagos efectuados por el banco*”, indiciando que os elementos indicados nos formulários de pagamento são objecto de alguma sindicância, em termos de, sendo detectada alguma irregularidade, não ser realizado o pagamento.

Por fim, será ainda de relevar que as entidades pagadoras dos rendimentos em questão, são entidades que se dedicam à prestação de serviços jurídicos de elevada responsabilidade e nível técnico, pelo que, sempre à luz de um critério de normalidade, não será crível que as mesmas aceitassem facturas e as pagassem, que não fossem emitidas por entidades com quem tiveram vontade de contratar.

Dito de outro modo, nada se apurando em contrário, designadamente que se esteja perante casos de conluio, simulação ou de fraude, a aceitação e o pagamento das facturas pelas entidades que contrataram os serviços de arbitragem em causa, serão aptos a revelar “*com toda a probabilidade*”, que foi vontade daquelas entidades contratar com a entidade emitente das facturas.

Assim, vista e ponderada toda a factualidade que a este Tribunal foi possível apurar, ter-se-á de concluir que não se encontra demonstrado, para lá de qualquer dúvida razoável, que os serviços de arbitragem voluntária executados pelo Requerente, e geradores dos rendimentos tributados na sua esfera pelos actos tributários sob sindicância, foram contratados ao mesmo, e não à sociedade B..., motivo pelo qual, em obediência às regras relativas ao ónus da prova, e ao disposto no art.º 100.º/1 do CPPT, deverão aqueles actos tributários ser anulados.

\*

Aqui chegados, e *a outrance*, poder-se-ia questionar a legitimidade do Requerente para representar a B... nos negócios jurídicos em questão.

Relativamente a esta matéria, dever-se-á notar, desde logo, que tal circunstância não foi, em qualquer momento questionada pela AT, não integrando, conseqüentemente e salvo melhor opinião, os fundamentos das correcções operadas e ora contestadas pelo Requerente, motivo que, *de per si*, e face à jurisprudência do supra-citado Acórdão do STA de 23-09-2015, seria suficiente para não ser lícito validar aquelas correcções, face a uma eventual ilegitimidade do Requerente para vincular a sociedade.

Com efeito, do RIT, nesta matéria consta o seguinte:

- “A... (...) se encontra devidamente inscrito como árbitro nas listas de arbitragem voluntária junto da respetiva tutela nacional e internacional, tendo apresentado cópia de uma dessas nomeações”;
- “Daí os árbitros serem sempre nomeados a título individual”;
- “quem foi nomeado como árbitro foi o sujeito passivo, pessoa singular, e não a sociedade, pessoa colectiva”;
- “tais rendimentos decorrem de um serviço por si prestado a título individual para os quais foi nomeado individualmente”;
- “os rendimentos em causa, sendo da esfera pessoal e individual do contribuinte em análise, uma vez que decorrem de uma atividade para a qual é ele quem nomeado e mandatado, devem pelo mesmo ser assumidos e não por qualquer pessoa colectiva”

De nenhuma destas passagens do RIT, ou de quaisquer outras, crê-se, pode retirar que ali tenha sido formulada alguma objecção quanto aos termos e ao modo como o Requerente poderá ter agido em representação da sociedade B... .

De resto, tudo quanto *supra* se transcreveu do RIT é admitido pelo próprio Requerente, constando do Requerimento Inicial o seguinte:

- “Nunca foi contestado o facto de que quem foi nomeado e actuou como árbitro nas arbitragens subjacentes à fundamentação foi de facto o ora Requerente.”;
- “Nunca foi entendido ou presumido, por quem quer que seja, que a nomeação para as arbitragens em causa recaiu sobre a pessoa colectiva B..., Lda..”

Sem prejuízo, sempre se notará que o art.º 800.º do Código Civil refere que “*O devedor é responsável perante o credor pelos actos dos seus representantes legais ou das pessoas que utilize para o cumprimento da obrigação, como se tais actos fossem praticados pelo próprio devedor.*”.

Por outro lado, o art.º 260.º também do Código Civil, dispõe que “*Se uma pessoa dirigir em nome de outrem uma declaração a terceiro, pode este exigir que o representante, dentro de prazo razoável, faça prova dos seus poderes, sob pena de a declaração não produzir efeitos.*”.

Por fim, o art.º 268.º do mesmo Código refere que “*O negócio que uma pessoa, sem poderes de representação, celebre em nome de outrem é ineficaz em relação a este, se não for por ele ratificado.*”.

Face a tais normas, sempre estariam assegurados, crê-se, os efeitos jurídicos necessários à imputação dos rendimentos pagos pelas entidades contratantes dos serviços de arbitragem voluntária, à entidade a quem os contrataram.

Assim, e no que diz respeito à produção de efeitos relativamente às referidas entidades contratantes, às mesmas, tendo dúvidas da representatividade do Requerente para, ao indicar a sociedade B... como contraparte, fornecendo os seus dados fiscais e bancários e apresentando-lhe as facturas emitidas por aquela, assistia-lhes a faculdade de exigir prova dos poderes necessários, sob pena de não o fazendo se produzirem efeitos na sua esfera jurídica, conforme foi decidido no Ac. do Tribunal da Relação de Évora de 27-03-2014, proferido no processo 1196/10.9TBALR-A.E1, onde se pode ler que *“Se o destinatário da conduta não exigir a comprovação dos poderes de representação aceitou o representado a praticar o acto, o qual produz efeitos na sua esfera jurídica.”*

Por outro lado, no que diz respeito à produção de efeitos da actuação do Requerente na esfera da sociedade, ter-se-á de considerar que, pelo menos, ao emitir as facturas para pagamento, a B... terá, pelo menos tacitamente, ratificado a actuação do ora Requerente, em seu nome, sendo certo que, tendo utilizado a pessoa do Requerente no cumprimento da obrigação de disponibilizar um árbitro para execução dos serviços de arbitragem, se responsabilizou, perante os adquirentes de tais serviços, pelos actos praticados por aquele, nos termos do supra-referido art.º 800.º do Código Civil.

\*

O Requerente peticiona, por fim, o reconhecimento do direito a indemnização por custos sofridos com a garantia prestada.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do artigo 24.º do RJAT.

No mesmo preceito “o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.”<sup>6</sup>

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do artigo 171.º do CPPT.

Como se referiu na decisão proferida no Processo n.º 28/2013-T<sup>7</sup> “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este Tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

<sup>6</sup> Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

<sup>7</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, é manifesto que o erro que padece o acto de liquidação, supra declarado, é imputável à Entidade Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e o Requerente em nada contribuiu para que tal erro fosse praticado.

Tem, por isso, o Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, com referência ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra ainda pago.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito, o que só poderá ser efectuado em execução desta decisão.

\*

## C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

a) Anular os seguintes actos:

- i. Actos tributários de liquidação de IRS n.º 2017..., no valor de € 104.373,54, e de juros compensatórios n.º 2017..., no valor de € 14.411,14, relativos ao ano de 2014 e demonstração de acerto de contas n.º 2017 ..., com saldo apurado a pagar de € 85.046,16;
- ii. Actos tributários de liquidação de IRS n.º 2017..., no valor de € 179.661,46, e de juros compensatórios n.º 2017... no valor de €

7.414,79, relativos ao ano de 2015 e demonstração de acerto de contas n.º 2017..., com saldo apurado a pagar de € 166.734,75;

- b) Condenar a AT no pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida, a liquidar, se necessário, em execução de julgado, nos termos acima definidos.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 251.780,91, 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.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Rui Duarte Morais)

O Árbitro Vogal

(Manuel Pires – com declaração de voto)

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Para o devido julgamento neste processo são fundamentais as declarações “de aceitação, disponibilidade, imparcialidade e independência” do Requerente “e os documentos contendo indicação da sociedade de que este é sócio “como a entidade que facturaria os serviços de arbitragem e deveria receber o pagamento respectivo”. Nomeadamente, no caso de arbitragens internacionais, considerado, pelo mesmo Requerente. “uma parte substancial das arbitragens em causa dos autos” e “maioria das arbitragens em causa”, importam as *2012 Rules ICC Arbitrator Statement of Acceptance, Availability and Independence e Banking Instructions*. No *Statement*, no termo dos compromissos, assinado pelo árbitro, não se refere nunca a qualidade de representante (aliás, quanto aos outros documentos de aceitação, nunca foi revelado que fosse de modo diferente) e subscreve-se “*I accept that my fees and expenses*” (“aceito que os meus honorários e despesas”), depois de “*I agree to serve as arbitrator*”, seguindo-se a declaração de disponibilidade - onde se pode ler novamente *my fees* (“os meus honorários”) -, independência e imparcialidade, em que são repetidos, como na disponibilidade, os verbos na primeira pessoa do singular, relevando-se a não existência de relações contrárias à independência e imparcialidade (se fosse representante, poderiam existir tais relações com o representado, mas nada tendo sido incluído ou aludido no documento sobre essa possibilidade), seguindo-se a assinatura, sem qualquer menção de não actuar em nome próprio ou de se actuar em nome de outrem, o que se imporia, dado o modo como foi escrito o documento. No segundo escrito - *Banking instructions*», solicita-se *Personal Details name* (escreveu-se o nome de pessoa que subscreveu o *Statement e Account details*, se o titular da conta fosse diferente do indicado antes, e é aí que, pela primeira vez, se menciona a Sociedade *with tax number (for invoicing)*, com o respectivo endereço, bem como *bank details*. Em correspondência enviada e subscrita por quem assinou o *Statement*, são referidos, sem mais, *my nomination*

e a remessa da documentação. Factos não susceptíveis de dúvida, pois, 1) declaração em nome pessoal de aceitação do encargo, reforçada pela menção expressa de que os honorários (repetida) e despesas são do signatário; 2) noutra documento, sobre instruções bancárias, surge pela primeira vez a indicação de sociedade ( de que a pessoa que auferiu os honorários é sócia com a participação de 1% e que lhe presta serviços de apoio para o exercício de funções) para, sem qualquer outra menção receber e facturar, o que foi feito. Não há mais factos relevantes, importando sublinhar que *Statement* não é um documento sem importância, mas *Something that someone says or writes officially* (*Cambridge English Dictionary*) ou a *definite and clear expression of something in speech or writing* (*Oxford Dictionaries*), não sendo obviamente diminuída a sua importância por estar feita “em formulários pré-elaborados”, redigidos, aliás, de modo a não suscitar dificuldades e que não seriam certamente assinados, se houvesse algo considerado desconforme, ou, se possível, assinados, mas feita a correção, por adição ou eliminação. Dos factos indicados e mesmo que não fosse referida a titularidade dos honorários e despesas, não se pode retirar a “representação imprópria”, como inicialmente foi invocado no Requerimento inicial, sendo apenas posteriormente mencionadas pelo Requerente, no mesmo documento, a “representação” (por via mediata) e a actuação “por conta”, bem como, em alegações, a actuação “em nome e por conta da empresa”. A indicação da conta foi solicitada no quadro de “instruções bancárias”, em que se alertava para a necessidade de preenchimento correcto porque, de outro modo reflectir-se-ia no pagamento pelo banco e não qualquer outra consequência (*incomplete or nuclear forms may delay or prevent payments by the bank*), tendo sido adicionada, pelo signatário Requerente a indicação, para a facturação do nome da mencionada empresa. Que quem efectivamente prestou os serviços foi o Requerente é indiscutível. O que se discute é se foi ou não em nome próprio, se a contratação foi com o Requerente ou com outra pessoa, no caso a Sociedade. Ora, dado o escrito acima, nunca se refere, na documentação, a qualidade de representante ou que se actua em nome de outrem, e a primeira pessoa do singular, sem mais, foi sempre utilizada, menciona-se até, pelo menos em documentos disponíveis, que os honorários (com repetição) e as despesas são do signatário. O fornecimento dos dados fiscais e bancários, acrescentando-se a emissão de facturas, sem mais (e mesmo que se escrevesse algo mais, criaria sem dúvida, pelo menos, perplexidade, face ao conteúdo do outro documento

contendo os termos de compromisso como pessoais), não justifica a apresentação da sociedade como contraparte de o negócio jurídico relativo à arbitragem ser realizado com ela, de ela passar a ser à obrigada à actividade a ser realizada. Isto é, não envolve, ainda mais “com toda a probabilidade”, a sociedade como prestadora dos relativos serviços, não existindo quaisquer outras circunstâncias que a tal conduzam. Dos factos resulta “com toda a probabilidade”, mais a certeza, ter a relação sido estabelecida com o Requerente. Deste modo, não há lugar para dúvidas e, portanto, para se provar o contrário. De outra maneira, o que não é admissível, a representação, à celebração de negócio jurídico entre o prestatário e a sociedade emitente da factura e recebedora dos honorários seria titulada por documento - embora apresentado em simultâneo com o assinado pelo árbitro em nome próprio e previamente à arbitragem -, em que é apenas mencionada a conta bancária para o depósito da importância devida à pessoa que arbitrou - porque os honorários são dela, como afirmou noutro documento - e com indicações sobre a emissão da factura respectiva. A aceitar-se esta opinião, aceitar-se-ia a inversão total do que foi subscrito. O facto de as entidades prestatárias aceitarem as facturas e o modo de pagamento nada pode provar, ainda mais face aos elementos relevantes que têm vindo a ser mencionados. Aliás, os devedores, com as instruções do prestador de serviços e titular dos honorários estavam protegidos perante qualquer disputa sobre o pagamento e retirar da aceitação dessas instruções a existência de representação envolve um salto lógico-jurídico inaceitável, daí a inaplicabilidade de se colocar a possibilidade de exigir a prova dos poderes de representação por parte do prestatário. Do que se escreveu, de que resulta não ter sido apenas porque prestou os serviços, deriva o exercício por conta própria da arbitragem pelo Requerente, sendo consequentemente impossível este transferir o correspondente pressuposto da tributação, a situação de sujeito passivo para outra entidade, ainda que dela seja sócio e lhe preste serviços, no exercício da liberdade de organizar a sua actividade, mas que não pode ser transformada, nos termos indicados e sem mais, em sujeito dos actos que o mesmo pratica. Formou-se, pois, na esfera do Requerente, o direito aos rendimentos cuja tributação foi objecto de litígio. Deste modo, não se torna necessário apreciar detidamente a problemática de as pessoas colectivas podarem prestar serviços de arbitragem, embora obviamente exercitada por pessoas singulares, questão suscitada sem se deixar, porém, de relevar por quem a suscitou, termos do compromisso acima

mencionado, não o omitindo. Aliás, da disciplina portuguesa da arbitragem e das regras da CCI-2012 em causa e o mesmo se escreva das actuais em 2017- julga-se não se inferir tal admissibilidade, sem prejuízo de casos especiais que a lei possa estabelecer, e o argumento *magister dixit* não é consistente, pelo menos sem mais, importando sempre recordar *quandoque bonus dormita! Homerus*. Mas, mesmo que fosse aceite a possibilidade de a vinculação ser assumida pela pessoa colectiva - o que se escreve unicamente para espriar totalmente a opinião adoptada sobre a decisão proferida -, o caso sob julgamento estaria resolvido do modo acima longamente desenvolvido e fundamentado. E pela mesma razão a não necessidade também ocorre quanto à apreciação dos casos das sociedades de advogados (artigo 213º nº 5 da Lei nº145/2015) e das sociedades de administradores de insolvência (artigo 2º da Lei nº 54/2004), com as quais, aliás, a sociedade em causa não tem qualquer similitude, e ainda quanto à apreciação da legitimidade de actuação do Requerente como sócio e representante da sociedade. Contrariamente, a decisão considerou que alguém, que deve ser sujeito passivo, pode transferir a situação fiscal para outrem, nomeadamente para sociedade em que participe e que lhe preste serviços, mediante a mera indicação da conta bancária desse outrem, acrescentando que este emitirá a correspondente factura. Daí o nosso dissentimento.

15.02.2019

(Manuel Pires)