

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 597/2019-T

Tema: Incompetência material do Tribunal Arbitral - reversão

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 12 de setembro de 2019, A..., contribuinte n.º..., residente na ..., ...-... ..., ..., doravante designado por “**Requerente**”, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista à impugnação das decisões da Direção de Finanças do ... da Autoridade Tributária e Aduaneira de reversão na qualidade de responsável subsidiário no processo de execução fiscal n.º ...2014... e processo de execução fiscal n.º ...2014... a correr termos no Serviço de Finanças do

2. O Requerente é representado, no âmbito dos presentes autos, pela sua mandatária Dr.ª B..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pelos juristas, Dr.ª C... e Dr. D... .

3. Verificada a regularidade formal do pedido, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, como árbitro, o signatário.

4. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído no dia 27 de novembro de 2019, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em

Lisboa, conforme comunicação da constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos presentes autos.

5. Depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou, a 6 de janeiro de 2020, a sua resposta, defendendo-se unicamente por exceção.

6. No dia 9 de janeiro de 2020, o presente Tribunal notificou a Requerente, para, em cumprimento do princípio do contraditório, se pronunciar sobre a exceção invocada pela Requerida, nada tendo a mesma dito a esse respeito.

7. O Tribunal, por despacho de 10 de fevereiro de 2020, constatando não existir necessidade de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade das partes corrigirem as respetivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários para prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo dos princípios de autonomia do Tribunal na condução do processo, da simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT, entendeu ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, devendo ser de dispensar igualmente a apresentação de alegações.

8. No despacho referido em 7. *supra*, o Tribunal fixou o dia 27 de março de 2020 para prolação da decisão final, e advertiu, por último, o Requerente que, até à data indicada, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, e comunicar tal pagamento ao CAAD.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

1. A Requerente sustenta o pedido de impugnação das decisões da Direção de Finanças do ... da Autoridade Tributária e Aduaneira de reversão na qualidade de responsável subsidiário no processo de execução fiscal n.º ...2014... e processo de execução fiscal n.º ...2014..., a correr termos no Serviço de Finanças do ..., no facto de não ser gerente de facto, mas tão só de direito da sociedade denominada “E..., Lda”, NIPC..., devedora originária.

2. Concluindo no sentido de que «[n]ão tendo provado o preenchimento do requisito do exercício efectivo da gerência do ora Requerente da sociedade executada, a Autoridade

Tributária e Aduaneira não pode legalmente concluir pela responsabilidade subsidiária do ora Requerente pelas dívidas tributárias constantes de ambos os processos de execução fiscal. Razão pela qual, a decisão de reversão em ambos os processos de execução fiscal sofrem de vício de ilegalidade».

3. Peticiona, a final, que as decisões de reversão das dívidas da sociedade devedora originária com referência aos processos de execução fiscal n.º ...2014... e ...2014... sejam «*declaradas revogadas e sem efeito, bem como ser arquivada a Reversão em ambos os processos supra indicados, no que toca ao requerente.*»

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

1. Inicia a Requerida a sua resposta, invocando a exceção «*da incompetência material do Tribunal Arbitral*», sustentando que «*(...) o que se constata é que o objeto dos presentes autos radica no facto de o ora Requerente pretender impugnar duas decisões de reversão efectuadas no âmbito dos processos de execução fiscal n.º ...2014... e ...2014... .*»

2. Mais refere a Requerida que «*esta jurisdição não se mostra competente para conhecer a pretensão do ora Requerente relativamente às decisões de reversão, proferidas no âmbito dos dois processos de execução fiscal, que pretende impugnar. Não estamos, pois, no que diz respeito ao pedido do Requerente, face a um acto tributário de liquidação, autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta, susceptível de ser apreciado por esta jurisdição arbitral*», ademais «*(...) a competência material prevista na referida norma sofre ainda limitações por força do estabelecido na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011 (Portaria de Vinculação), não constando do objecto da vinculação da AT aí delimitado a apreciação de as pretensões conexas com processos de execução fiscal.*»

3. Concluindo, a final, a Requerida, no sentido de que «*não pode o pedido arbitral ser conhecido pelo presente Tribunal, face à verificação de exceção dilatória que se traduz na incompetência do tribunal e prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar*

a absolvição da entidade requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT».

IV. SANEAMENTO

O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

V. MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que 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 distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (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. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral do Requerente e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. O Requerente foi sócio – gerente da sociedade “E..., Lda” durante o período que vai de 24/08/2007 (data da constituição da sociedade) até 23/04/2015 (data de cessação de funções de gerente e transmissão de quota). – facto não impugnado e documento junto ao pedido de pronuncia arbitral- ;

B. A sociedade Executada e devedora principal foi formada inicialmente pelo Requerente (técnico superior de segurança alimentar) e por outros 2 sócios igualmente gerentes: F... (também técnica superior de segurança alimentar) e G... – facto não impugnado e documento junto ao pedido de pronuncia arbitral- ;

C. A gerência de Direito da sociedade ficou estabelecida conjunta e obrigatoriamente aos três sócios gerentes, sendo que a gestão corrente e diária da empresa era exercida somente pelo sócio – gerente G... . – facto não impugnado - ;

D. O Requerente e a sócia – gerente F... exerceram somente as funções de técnicos superiores de segurança alimentar. – facto não impugnado - ;

E. Em 04/08/2008, o sócio – gerente G... reforça a sua posição de sócio e a forma de obrigar passa a exigir apenas a intervenção conjunta de 2 sócios. – facto não impugnado e documento não numerado junto ao pedido de pronuncia arbitral- ;

F. Em 23/04/2009, o capital social da sociedade passa a ser detido apenas por 2 sócios; o Requerente e o G... (ambos gerentes) e a forma de obrigar passa apenas a exigir a intervenção de um dos gerentes. – facto não impugnado e documento não numerado junto ao pedido de pronuncia arbitral- ;

G. Também em 23/04/2009 a sede da sociedade passou para a residência do sócio – gerente G... . – facto não impugnado e documento não numerado junto ao pedido de pronuncia arbitral- ;

H. Esta situação manteve-se até 23/04/2015, data em que o Requerente deixou de ser sócio – gerente e cessou qualquer vínculo entre o Requerente a sociedade “E..., Lda”. – cfr. facto não impugnado - ;

I. Durante o período em que o Requerente fez parte da gerência da sociedade “E..., Lda” (de 24/08/2007 até 23/04/2015), este nunca exerceu de facto qualquer poder ou competência

de gerente, nomeadamente nunca assinou qualquer cheque ou meio de pagamento, não recebeu ou enviou qualquer carta ou comunicação eletrónica, não teve passwords de acesso a emails e plataformas oficiais incluindo do Portal das Finanças, nem sequer teve acesso ao software de facturação e bases de dados em geral. – cfr. facto não impugnado - ;

J. O Requerente, licenciado em Engenharia Alimentar, apenas exercia as funções de consultoria de segurança alimentar junto dos clientes da sociedade. – cfr. facto não impugnado - ;

K. Toda a gerência de facto da sociedade coube ao sócio – gerente G..., pois não tinha qualquer habilitação académica na área da Engenharia Alimentar e, por isso, não estava apto a exercer qualquer função técnica. – cfr. facto não impugnado - ;

L. À data da cessação de funções de gerente, o Requerente nunca foi informado pelo outro sócio e gerente de facto G... de que haveria algum montante de imposto em dívida à Autoridade Tributária e Aduaneira. – cfr. facto não impugnado - ;

M. Aliás, a razão mais determinante para a total desvinculação à sociedade do Requerente foi a total ausência de informação e prestação de contas sobre a empresa por parte do G..., apesar das insistências do ora Requerente. – cfr. facto não impugnado - ;

N. O Requerente foi notificado para exercer a audição prévia de reversão fiscal no âmbito dos processos de execução fiscal acima identificados. – cfr. facto não impugnado - ;

O. O Requerente apresentou requerimento defesa em sede de audiência prévia ...– cfr. facto não impugnado - ;

P. O Requerente foi citado, através dos Ofícios n.º ... e ... ambos de 02/08/2019, da Decisão de Reversão proferida pela Direção de Finanças do ..., no âmbito dos processos de execução fiscal n.º ...2014... e ...2014..., respetivamente, com fundamento na presunção legal de culpa do gerente de facto, nos termos do art.º 24º n.º 1 alínea b) da LGT. – cfr. facto não impugnado e documento junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

Q. No dia 12 de setembro de 2019 a Requerente apresentou, junto do CAAD, o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

b. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS.

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, 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 tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, 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 foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

VI- DO DIREITO

1. A Requerida na Resposta que apresentou, suscitou a exceção da «*(in)competência material do Tribunal Arbitral para apreciar a pretensão do Requerente*», referindo que « (...) *o que se constata é que o objecto dos presentes autos radica no facto de o ora Requerente pretender impugnar duas decisões de reversão efectuadas no âmbito dos processos de execução fiscal n.ºs ...2014... e ...2014...*».

2. Com efeito, esclarece a Requerida que «(...) *de acordo com a vontade expressa do legislador, no n.º 1 do artigo 2º do RJAT “fixam-se, com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral”.*

E o rigor dessa fixação exprime-se através da enumeração taxativa da competência desta jurisdição, a saber:

- *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamentos por conta, e*

- *Pretensões relativas à 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.»*

3. Sustenta a Requerida que «(...) esta jurisdição não se mostra competente para conhecer a pretensão do ora Requerente relativamente às decisões de reversão, proferidas no âmbito de dois processos de execução fiscal, que pretende impugnar. », porquanto «[n]ão estamos, pois, no que diz respeito ao pedido do Requerente, face a um acto tributário de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta, susceptível de ser apreciado por esta jurisdição arbitral. »

4. Aduz, ainda, a Requerida que «[a] cresce que, a competência material prevista na referida norma sofre ainda limitações por força do estabelecido na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março de 2011 (Portaria de Vinculação), não constando do objecto da vinculação da AT aí delimitado a apreciação de as pretensões conexas com processos de execução fiscal. Cumprindo salientar que, atenta a natureza voluntária e convencional da arbitragem (aqui entendida no seu sentido lato, uma vez que a competência material dos tribunais da arbitragem resulta de regulamentação de natureza pública efectuada no RJAT), nos termos supra explanados, o intérprete não pode ampliar o objecto fixado pelo legislador no que concerne à vinculação da AT à jurisdição arbitral.»

5. Continua referindo que «[i]sto porque, ao fixar-se nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e no artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, o legislador está a dispor sobre interesses gerais, delimitando previamente a defesa do interesse público na vertente da indisponibilidade dos créditos tributários», concluindo no sentido de que «(...) atento o exposto, não pode o pedido arbitral ser conhecido pelo presente Tribunal, face à verificação de excepção dilatória que se traduz na incompetência do tribunal e prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da entidade requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. »

6. A Requerente, embora notificada para o efeito, não se pronunciou sobre a excepção invocada pela Requerida, a quem, desde já, se refere que assiste toda a razão.

Pois, vejamos,

7. O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) procedeu à introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril [Lei de Orçamento de Estado para 2010].

8. Com efeito, a arbitragem em matéria tributária fixa *«com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral. Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria coletável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.»* - vide preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

9. A competência dos tribunais arbitrais encontra previsão no artigo 2.º do referido diploma legal, do qual resulta que:

«1 - 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;

c) (Revogada.)

2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.»

(Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

10. O âmbito da jurisdição arbitral tributária, como refere a decisão arbitral proferida no processo n.º 669/2015-T, *«ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (alínea a).»*

11. Significa isto que, o tribunal arbitral – sem fazer alusão à questão da vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos do RJAT e à Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março¹, por não ter manifesto interesse para a matéria em causa nos presentes autos – apenas tem competência, ao abrigo do RJAT, para apreciar a declaração de ilegalidade de:

- a) Liquidação de tributos;
- b) Autoliquidação;
- c) Retenção na fonte;
- d) Pagamento por conta;
- e) De atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- f) De atos de determinação da matéria coletável e
- g) de atos de fixação de valores patrimoniais;

¹ Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de Abril (adiante Portaria), o Governo, pelos Ministros de Estado e das Finanças e Justiça, vinculou os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade, resultante da fusão de diversos organismos.

Nesta Portaria, estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa. – transcrito, com a devida vénia, da decisão arbitral proferida no processo n.º 669/2015-T

12. Na verdade, a competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT é taxativa, razão pela qual não é o mesmo competente para decidir questões relacionadas com a legalidade ou não de reversões de dívidas, no âmbito de processos de execução fiscal, contra os responsáveis subsidiários, mas tão só a ilegalidade de atos imediatamente acima indicados.

13. Ora, o pedido formulado pelo Requerente prende-se com a impugnação das decisões de reversão contra si, no âmbito dos processos de execução fiscal identificados *supra*, e não com a declaração de ilegalidade de um qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT.

14. A reversão fiscal é um mecanismo que consiste no chamamento do responsável subsidiário à execução fiscal face à insuficiência do património por parte do devedor originário, e efetiva-se pela reversão do processo de execução fiscal. – cfr. artigo 23.º da Lei Geral Tributária - .

15. Este mecanismo evita a instauração de um novo processo executivo, que se traduz numa alteração subjetiva de instância, através do chamamento, de alguém que não é o devedor originário que se encontra presente no título executivo.

16. Segundo Joaquim Freitas da Rocha², « [a] reversão consiste assim num acto, levado a efeito pela Administração tributária mediante despacho, através do qual se verifica, nos termos da lei, uma alteração subjectiva da instância. »

17. Mais refere aquele Autor com interesse « [q]uestão que, neste contexto, poderá levantar alguns problemas é a de saber como poderá a pessoa contra a qual a execução reverte (o novo executado= reagir a tal despacho, designadamente nos casos em que ele entenda que a reversão não poderá ter lugar porque, por exemplo, ainda não está totalmente executado o património do devedor originário. Aqui, em abstracto, duas situações serão possíveis:

² In “Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3.ª Edição, Coimbra Editora, pág. 301

- ou, se entende que a pessoa em causa poderá reagir a tal despacho mediante uma oposição à execução fiscal, argumentando que é parte ilegítima na execução [art. 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT];

- ou se entende que o meio de reação adequado é a reclamação para o tribunal tributário prevista no art. 276.º do CPPT.»

18. Na verdade, a reação contra um eventual despacho de reversão ilegal deverá ser dirigida ao órgão de execução fiscal, no âmbito do qual foi o mesmo proferido,

19. ... e não ao tribunal arbitral constituído junto do CAAD, por falta de competência deste para apreciar tal ilegalidade, nos termos do artigo 2.º do RJAT.

20. Sem esquecer a possibilidade de reclamação/impugnação judicial por parte do gerente/revertido, quanto à liquidação do imposto devido, o que também não é o caso.

21. Face ao exposto, é este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e e) do RJAT.

VII. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide-se julgar procedente a exceção dilatória de incompetência deste Tribunal em razão da matéria invocada pela Requerida e, em consequência, absolver a Requerida da instância.

VIII. VALOR DO PROCESSO:

Fixa-se o valor do processo em € 5.369,31 (cinco mil, trezentos e sessenta e nove euros e trinta e um cêntimos), 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.

IX. CUSTAS:

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 612,00 (seiscentos e doze euros).

Notifique-se.

Lisboa, 28 de fevereiro de 2020.

O Árbitro

Jorge Carita