

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 788/2021-T**

**Tema: IRC - Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica-  
Arbitrabilidade - Incompetência dos Tribunais Arbitrais.**

## **SUMÁRIO:**

*O tribunal arbitral tributário é incompetente em razão da matéria, para apreciação de litígio que tenha por objecto a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica, que reveste a natureza jurídica de contribuição financeira.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I-RELATÓRIO**

1. A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., ..., (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2021-11-26, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 dos artigos 2.º, 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 10.º, n.ºs 1 e 2 todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante referido por RJAT*), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação adicional de IRC com referência aos anos de 2018 e 2019, respectivamente n.ºs 2021 ... e 201 ... e montantes de 25.886,86 € e 12.380,15 €, no valor global de 38.267,01 €.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2021-11-29, e notificado à Requerida nos termos legais, em 2021-11-30.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
4. Em, 2022-01-14 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugado do artigo 11º, nº3, alíneas a) e b) do RJAT, na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
5. O tribunal arbitral singular ficou constituído em 2022-02-01 de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2022-02-01 a Requerida apresentou em 2022-03-09 a sua resposta, tendo em 2022-03-09 procedido à junção do processo administrativo (PA).
7. Por despacho proferido em 2022-03-14 devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, foram as partes convidadas para, querendo, apresentarem alegações escritas e designada data para a prolação da decisão e sua notificação às partes.
8. Requerente e Requerida, apresentaram, respectivamente, em 2022-04-05 e 2022-04-06 alegações escritas onde, fundamentalmente reiteram e reforçam os argumentários constantes das suas peças processuais,

9.A fundamentar o seu pedido a Requerente invoca, em síntese, e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*);

9.1.A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica às actividades de importação, aquisição, transformação, produção e preparação, venda e exportação de toda a espécie de materiais produtos químicos e especialidades químico (*cfr., artigo 1º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.2. No final de 2019, a sociedade B... foi incorporada na Requerente por via de uma operação de fusão com efeitos a 01/01/2020, considerando-se extinta desde então (...), (*cfr., artigo 2º do pedido de pronúncia e documento n.º 1 com o mesmo junto*) ;

9.3.(...) o presente pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a liquidação adicional nº 2021 ..., referente a IRC de 2018, com imposto a pagar no montante € 25.866,86, bem como a liquidação adicional nº 2021 ... referente a IRC de 2019, com imposto a pagar no montante de € 12.380,15 (*cfr., artigos 6º e 7º do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 2 e 3 com o mesmo juntos*);

9.4.As referidas liquidações resultam do relatório de inspecção elaborado pela AT que considerou que a antecessora da requerente (B...) deduziu indevidamente os montantes que havia pago a título de Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (“CEIF”), (*cfr., artigos 8º e 9º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 4, com o mesmo junto*);

9.5. A AT em sede de inspecção, apurou que a B... pagou a título de CEIF € 101.733,52 e € 90.756,47, respeitantes, respectivamente, aos anos de 2018 e 2019 (*cfr, artigo 11º do pedido de pronúncia arbitral e relatório dos SIT*);

9.6. Afirma ainda a Requerente que no seu entender a alínea s) do nº 1 do art.23<sup>a</sup>-A do Código do IRC é inconstitucional por violação do princípio da igualdade previsto no art. 13º da Constituição da República (“CRP”) na vertente de universalidade e generalidade, ao impor um tratamento diferenciado e injustificado entre agentes económicos a operar no mesmo mercado e sujeitos a idêntico esforço contributivo para garantir a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (“SNS”), bem como na vertente de capacidade contributiva com consequente violação do princípio da tributação fundamentalmente pelo lucro real, como previsto no nº 2 do art. 104 da CRP; (*cf.*, artigos 14º e 15º do pedido de pronúncia arbitral);

9.7. A Requerente procedeu ainda a várias considerações, sobre o “Acordo” celebrado entre a “C...” e o Ministério da Saúde em 2012, e sobre a criação, regulação e objectivo da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (CEIF) através do artigo 168º da Lei nº 82-B/2014, de 31 de Dezembro (LEO 2015);

9.8. Refere ainda a Requerente que, para evitar uma dupla tributação a cargo das empresas da indústria farmacêutica, o artº 5º do regime da CEIF determina expressamente que estão isentas desta contribuição as empresas que adiram ao “acordo” que seja celebrado entre o Estado português e a indústria farmacêutica;

9.9. Acrescenta ainda a Requerente que da articulação do “Acordo” e o regime legal da “CEIF”, resulta uma idêntica finalidade, na base do cálculo, identidade subjectiva, e forma de quantificação;

9.10. Refere ainda a Requerente que a partir de 2018 a “CEIF” deixou de ser dedutível fiscalmente para efeitos do IRC, nos termos da alínea s) do nº 1 do artº 23º-A do Código do IRC;

9.12. Conclui a Requerente pela inconstitucionalidade material da alínea s) do nº 1 do artº 23º-A do Código do IRC, por violação do art. 13º e nº1 do artº 104º da CRP, peticionando a anulação das liquidações adicionais impugnadas de IRC de 2018 e 2019; com pedido de devolução do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios.

10. Como referido, em 2022-03-09 a Autoridade Tributária e Aduaneira, procedeu à junção da sua resposta, onde fundamentalmente remete para o processo administrativo (PA) de onde se destaca, sinteticamente, com utilidade e relevância para o que aqui importa, que;

10.1. As liquidações revidendas resultaram da inspeção efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) ao abrigo das ordens de serviços nº OI2020... e OI2021..., e que culminou com a elaboração do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) e correções aos períodos de 2018 e 2019, respetivamente € 101.733,52 e €90.756, (*cfr. artigo 8º da resposta e PA*);

10.2. A AT considerou que a B... deduziu indevidamente os montantes que havia pago a título de Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (“CEIF”), aprovada pelo artº 168º da Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro, e mantida em vigor para os anos em causa pelos artº 281º da Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro e artº 312º da Lei nº 71/2018, de 31 de Dezembro.

10.3. Procede ainda a AT à comparação dos regimes do “Acordo” e da “CEIF”, concluindo pela não verificação da identidade entre os mesmos, base de incidência e finalidade,

10.4. Reafirmando que as finalidades das contribuições em causa, quer tendo em conta a redação do “Acordo” referente ao ano de 2012, quer tendo em conta a redação do “Acordo” vigente nos anos de 2018 e 2019, não são idênticas.

10.5. E que tendo em conta a diferenciação dos regimes aplicáveis é perfeitamente justificável tendo em conta a diferença dos regimes onde se encontra regulada a obrigação de pagamento de cada uma dessas contribuições, e de resto, dos objetivos visados e obrigações previstas por estes diferentes instrumentos.

10.6. Conclui a AT que “deve o presente pedido de pronúncia arbitral julgado improcedente, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação e absolvendo-se em conformidade, a Requerida do pedido.”

11. O tribunal arbitral singular encontra-se regularmente constituído, nos termos do disposto nos artigos 2º, nº 1 alínea a), 5º e 6º do RJAT.

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, e estão devida e legalmente representadas (artigos 3º, 6º, e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT.

13. A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de noventa dias previsto no artigo 10º, nº1, do RJAT, de acordo com a remissão para o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

14. Não foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções, de que deva conhecer-se.

15. O processo não enferma de nulidades.

16. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **II-FUNDAMENTAÇÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

Perante os elementos aportados ao processo, da factualidade aceite pelas partes, e com relevo para a decisão, consideram-se como provados os seguintes factos;

a. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica às actividades de importação, aquisição, transformação, produção e preparação, venda e exportação de toda espécie de materiais, produtos químicos e especialidades químicas;

b. No final de 2019 a sociedade B... foi incorporada na Requerente por via de uma operação de fusão com efeitos a partir de 01/01/2020;

c. A Requerente (mais concretamente a sua antecessora B...) foi objecto de um procedimento inspectivo a coberto das ordens de serviço OI 2020... e OI 2021... de âmbito parcial, cujo objecto foi o controle da situação tributária, em sede de IRC, incidente nos anos de 2018 e 2019, na sequência do controle do acréscimo ao lucro tributável do encargo coma Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica.

d. Do Relatório Definitivo da Inspeção Tributária em que a AT manteve as correcções preconizadas no Projecto, retira-se, para além do mais, o seguinte, para o que aqui releva:

## *“II.OBJETIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA AÇÃO DE INSPEÇÃO*

### *II.1 CREDENCIAL E PERÍODO EM QUE OCORREU A AÇÃO DE INSPEÇÃO*

*“No cumprimento do determinado na ordem de serviços n.º OI2020... de 2020-10-22, com despacho de 2021-01-08, inerente ao ano de 2018 e na ordem de serviço n.º OI 2021... de 2021-03-15 com despacho de 2021-03-06 inerente ao ano de 2019, procedeu-se às ações de inspeção internas ao sujeito passivo (...)*

### *II.2 MOTIVO, ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL*

*As ordens de serviço foram abertas com âmbito parcial, nos termos do disposto no n.º 1, alínea b) do art.º 14 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), e decorrem do controle da situação tributária do contribuinte, em sede de IRC, incidente nos anos de 2018 e 2019, na sequência do controle do acréscimo ao lucro tributável do encargo com a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica nos exercícios de 2018 e 2019.”*

#### *“II.3.3. Obrigações declarativas*

##### *II.3.4.1. Quadro legal referente a Contribuição no sobre a Indústria Farmacêutica (CEIF)*

*A Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2015, criou no seu artigo 168.º a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica, com o objetivo de garantir a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde, na vertente de gastos com medicamentos”.*

*(...)*



*Face ao facto de o sujeito passivo suportar a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, importa avaliar se estes encargos são ou não aceites fiscalmente.*

*Conforme exposto do ponto II.3.4.1. Quadro legal referente a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (CEIF), a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro que aprovou o Orçamento do para o ano de 2018, aditou a °s) ao n.º 1, art.º 23-A do CIRC.*

*Na sequência da Lei do OE para o ano de 2018, passou a não ser dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica.*

*Assim sendo, confirma-se que o gasto inerente a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica, não deveria ter sido considerado dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável”;*

e. Em resultado do relatório dos SIT a AT emitiu as notas de liquidação números 2021 ..., referente esta ao exercício fiscal de 2018, no valor de 25.886,86 € e 2021 ..., relativa ao ano de 2019, no montante de 12.380,15 €;

f. A Requerente em 04/08/2021 procedeu ao pagamento das liquidações adicionais impugnadas identificadas supra;

g. A Requerente apresentou em 2021-11-26 pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD que deu origem ao presente processo.

## **A.2. Factos dados como não provados**

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

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como 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. artº 123º, nº 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

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. artº 596º do CPCivil, ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua íntima convicção, formando a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimentos das pessoas (cfr. artº 670º, nº 3 do CPCivil, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 42/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecida por lei (vg., força probatória dos documentos autêntico) (cfr. artigo 371º, nº 3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental carreada para os autos e o processo administrativo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, tendo em consideração como se escreveu no Acórdão do TCA-SUL de 26/06/2014, proferido no âmbito do processo 07148/12, *“o valor probatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Não se deram como provados nem como não provados as 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 supra consolidada.

## **B.DO DIREITO**

A Requerente vem pugnar pela inconstitucionalidade material da alínea s) do nº 1 do artigo 23º-A do Código do IRC, por alegada violação dos artigos 13º e nº 2 do artigo 104º da CRP, com consequências na ilegalidade dos correcções adicionais subjacentes.

Não estando aqui em causa a constitucionalidade ou a legalidade da contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (“CEIF”), em si própria, a pertinência da questão que subjaz reconduz-se em saber de estamos perante um imposto ou uma contribuição financeira, com inevitáveis consequências em sede de arbitralidade.

Sinalizando-se, todavia, e desde já, que este tribunal arbitral (à semelhança de outros tantos) subscreve posição de que a contribuição aqui em causa, bem como a “contribuição sobre o setor bancário”, e “contribuição sobre o setor energético”, assumem a natureza de “contribuições financeiras”, como *infra* se densificará.

O objecto do pedido, se bem se entende, é que sejam “(...) *anuladas as liquidações adicionais de IRS dos anos de 2018 e 2019, efetuadas em nome da B...*”, valendo por dizer que a Requerente insurge-se pelo facto de os custos decorrentes do pagamento de uma contribuição financeira (*in casu* a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica) não serem dedutíveis para o apuramento do lucro tributável em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, face ao disposto na alínea s) do nº 1, do artigo 23-A do IRC;

*“Artigo 23º-A- Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

- 1. Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação*  
(...)  
*s) A contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica”.*

Não se vislumbrando, como dito, para a apreciação - no caso presente - da necessidade de se proceder à exegese da “CEIF”, nas suas vertentes de origem, regime normativo e escopo, já não resiste, porém, o presente processo, a convocar a arbitrabilidade da pretensão da Requerente, face à circunstância de se estar perante uma “*contribuição financeira*”,

Convicção decorrente dos termos da vinculação à jurisdição arbitral por parte da AT, face ao disposto pela Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, não incluir a apreciação de pretensões relativas a contribuições financeiras, mas apenas a impostos, e da limitação de arbitrabilidade imposta pelo próprio RJAT.

Como se reiterará infra, *“No caso da CEIF, é manifesto que não se está perante uma “contribuição especial” enquadrável no conceito definido no nº 3 do artigo 4 da LGT, pois não assenta “na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade”, pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos “impostos” a que alude o artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011.”*

Por outro lado,

Não obstante a AT não tenha suscitado a questão da natureza jurídico-tributária da “CEIF”, com consequências no âmbito da sua arbitrabilidade, e da competência material do tribunal arbitral para apreciação de pretensões relativas a “*contribuições financeiras*”, no caso concreto da “CEIF”, é entendimento deste tribunal que oficiosamente da mesma deve o tribunal conhecer.

Com efeito,

A questão da competência material do tribunal arbitral, é de conhecimento oficioso, precede o de qualquer outra questão, conforme disposto no artigo 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1 do RJAT, segundo o qual o “*âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria*” sendo que a ausência de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, o que determina o dever de abstenção do conhecimento do mérito da causa e a absolvição do réu da instância, de conformidade ao estatuído no artigo 16º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e nos artigos 96º, alínea a), 97º, nº 1, 98º, 99º, 278º, nº 1, alínea a), 576º, nº 2 e o, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas c) e e) do RJAT.

Pois bem;

Concedendo-se que não há unanimidade entre a jurisprudência arbitral quanto a este segmento da arbitrabilidade de pretensões que tenham por base tributos que assumam a natureza de “contribuições financeiras”, antecipa-se desde já, que perfilha este tribunal da posição impeditiva de o tribunal arbitral das mesmas conhecer.

Para tanto socorrer-nos-emos, *data vénia*, e em substancial extensão, do que eloquentemente vem dito na parte que fez vencimento, do acórdão arbitral nº 115/2018-T, de 16 de Outubro de 2018.

“ *O artigo 124º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de*

*conflitos em matéria tributária, fixou como possível âmbito da arbitragem “os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária”*

*O Decreto-Lei n.º 10/2011 (RJAT), emitido ao abrigo da autorização legislativa, não estendeu o âmbito da jurisdição arbitral tributária a todo o tipo de litígios permitidos pela autorização legislativa, limitando a competência dos tribunais à “declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”, à “declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais” e à “apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior”.*

*A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, restringiu ainda mais o âmbito da arbitragem tributária, eliminando a possibilidade de recurso à arbitragem para declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando dêem origem à liquidação de qualquer tributo, e para apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação.*

*No entanto, o artigo 4.º, n.º1, do RJAT, ao estabelecer que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”, veio*

*admitir que fosse restringido o âmbito da arbitragem tributária de harmonia com a vinculação.*

*Foi em concretização deste desígnio legislativo que foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que definiu o “objecto da vinculação” e os “termos da vinculação” da seguinte forma:*

### ***Artigo 1.º***

#### ***Vinculação ao CAAD***

*Pela presente portaria, vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de Janeiro, no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:*

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

### ***Artigo 2.º***

#### ***Objecto da vinculação***

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro com excepção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de*

*recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais ou cuja resolução dependa da análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

### **Artigo 3º**

#### **Termos da vinculação**

*1. A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000.*

*2. Sem prejuízo dos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a vinculação dos serviços no artigo 1º, está sujeita às seguintes condições:*

- a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;*
- b) Nos litígios de valor igual ou superior a € 1 000 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.*

*3. Em caso de impossibilidade de designar árbitros com as características referidas no número anterior cabe ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do árbitro presidente.*



*Desta legislação e regulamentação – continua o acórdão arbitral que vimos citando - conclui-se que houve uma preocupação em limitar o âmbito da arbitragem tributária:*

*- na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos a liquidação de tributos (inclusivamente os praticados pelos contribuintes) e de fixação de valores patrimoniais que podem ser apreciados em processo de impugnação judicial e reconhecimento de direitos e interesse legítimos em matéria tributária.;*

*-no n.º 2 do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária e estabeleceu-se no artigo 4.,que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz a definição do âmbito da arbitrabilidade de litígios deveria ser efectuada por portaria;*

*- com a Lei n.º 64-B/2011, impôs-se que na portaria se indicassem o tipo e o valor máximo dos litígios, o que tem como corolário que nem todos os litígios abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT;*

*- a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, limitou a vinculação aos serviços da Administração Tributária estadual e aos tribunais “que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes seja cometida”, com várias excepções.*

*A intenção legislativa de restringir o âmbito da arbitragem tributária em relação ao que foi permitido pela autorização legislativa resulta com evidência destes diplomas e é explicada pelas justificadas dúvidas que, no início da arbitragem tributária, se suscitavam sobre o possível inadequado funcionamento de um meio inovador de resolução de litígios em matéria tributária (...)”*

Continuando o acórdão que vimos citando:

*“(...) o artigo 4º, nº, 1 do RJAT ao estabelecer que o âmbito da vinculação seria definido por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, atribuiu-lhes um poder discricionário, para definirem a amplitude da vinculação da forma como entendam que melhor prossegue o conjunto de interesses públicos cuja concretização está em caus, definição este que não pode dispensar, naturalmente, a avaliação da existência das condições de ordem material e humana necessárias para a implementação deste novo regime”.*

*“Neste contexto em que havia uma evidente intenção de restringir o âmbito inicial da arbitragem tributárias em relação à amplitude permitida pela lei de autorização legislativa, sendo consabido que a Constituição da República (CRP) e a Lei Geral Tributária (LGT) aludem a vários tipos de tributos, que designam como “impostos”, “taxas” e “contribuições financeiras” [artigos 165º, nº 1, alínea i) da CRP] e 3º, nºs 2 e 3 da LGT], a inclusão da palavra “impostos” na “apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes seja cometida” contrastando com a referência mais abrangente a “actos de liquidação de tributos” que foi usada na alínea a) do nº 4 do artigo 24º da Lei nº 3-B/2010 (autorização legislativa) para definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada expressão precisa que se pretendeu efectuar.*

*(...) utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que a legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar-se mais apropriada, com base em considerações de natureza doutrinal. A classificação dos tributos especiais, designadamente para apurar se devem ser ou não tratados constitucionalmente como impostos é, frequentemente, uma tarefa complexa (...)”*

Ainda do acórdão do tribunal supra identificado:

*“(...) Não há qualquer razão para crer, em termos de razoabilidade, que o legislador, que tem de se presumir que consagrou a solução mais acertada, tivesse optado por impor indagações com esse nível da dificuldade para definição dos tribunais arbitrais, em vez de optar pela identificação clara dos tributos a que pretendeu aludir através da designação que legislativamente foi considerada adequada.*

*Para além disso, nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9º, nº 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CEIF a designação de “contribuição” se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como “imposto” e não como uma das “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas a que aludem o artigo 165º, nº 1, alínea i) da*

*CRP e o artigo 3º, nº, 2 da LGT. A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correcta e não uma outra que o dissimule. quando se refere a “impostos”, está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera “impostos” (como sucede com as “contribuições especiais” que o nº 3 do artigo 4º da LGT identifica e expressamente considera “impostos”).E, paralelamente, aquele artigo 2º não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como “taxas” ou “contribuições financeiras a favor das entidades públicas” que não se enquadrem na definição das referidas “contribuições especiais”, mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir das suas características, devem ser considerados como impostos especiais designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.”*

*“(...) No caso da CEIF, é manifesto que não se estará perante uma “contribuição especial” enquadrável no conceito definido no nº 3 do artigo 4º da LGT, pois não assente “na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade”, pelo que não há suporte literal*

*mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos “impostos” a que alude o artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011.*

Retirando-se ainda do acórdão arbitral proferido no âmbito do processo nº 115/2018-T de 16/10/2018, sob a égide do CAAD;

*“(…) a interpretação correcta, alicerçada no teor literal deste artigo 2º e nas regras interpretativas que constam do nº 3 do artigo 9º do Código Civil, mas tendo também em conta “as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada” (artigo 9º, nº 1, do Código Civil), é a de que se pretendeu restringir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a litígios em que estejam em causa tributos legislativamente classificados como impostos ou explicitamente como tal considerados, com as excepções arroladas naquela norma.*

*“Pelo exposto, é de concluir que não se insere na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação de litígios que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas à CEIF.”*

Face ao supra exposto, relativamente ao âmbito da competência material do presente tribunal arbitral constituído sob a jurisdição do CAAD que, por força do disposto nos artigos 2º e 4º do RJTA e na Portaria nº 112-A/2011 apenas abrange as pretensões relativas a impostos administrados pela AT, e tendo em consideração a natureza de contribuição financeira da Contribuição Extraordinária da Indústria Farmacêutica, (CEIF), outra conclusão não se alcançará que não seja a incompetência em razão da matéria do presente tribunal arbitral para apreciação do litígio subjacente.

Acresce ainda, e adicionalmente que o processo arbitral nº 115/2015-T foi objecto de recurso para o Tribunal Constitucional tendo o Acórdão nº 545/2019 do Tribunal Constitucional, de 16 de Outubro de 2019, decidido o seguinte; *“Não julgar inconstitucional a norma que determina que o âmbito da jurisdição arbitral abrange pretensões relativas a impostos, não incluindo outros tributos cuja administração seja conferida por lei à Autoridade Tributária, decorrente do artigo 2º, alínea a) da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março.”*

Do que vem de dizer-se, concluir-se-á nos termos conjugados do artigo 4º, nº 1 do RJAT e do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011 de 22 de Março, que o tribunal é materialmente incompetente para apreciar do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576,º nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil *ex vi* artigo 2º alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Não desconhecendo este tribunal, como assinalado, a ausência de uniformidade de decisões no que tange à arbitrabilidade e incompetência dos tribunais arbitrais tributários para apreciação de pretensões que tenham a ver com contribuições financeiras, sempre se dá conta, sem qualquer carácter de exaustividade, de outros tantos que decidiram no mesmo sentido do presente; 347/2017-T; 115/2018-T; 123/2019-T; 182/2019-T; 248/2019-T; 847/2019-T.

Em todos os supra referidos processos, tendo por base a apreciação de pretensões relativas às mais diversas “contribuições financeiras”, foi decidida a incompetência do tribunal arbitral.

De realçar ainda, que a doutrina reconhecidamente idónea, tem vindo igualmente a posicionar-se no sentido de considerar materialmente incompetente o recurso à esfera arbitral para conhecimento de pretensões que tenham por objecto as contribuições financeiras: *“(…) o*

*tribunal arbitral deve abster-se de conhecer o pedido e, conseqüentemente, absolver a Administração Tributária da instância, caso julgue procedente a excepção de incompetência absoluta do tribunal arbitral o que sucederá, desde logo, sempre que o acto recorrível não caiba na estatuição das alíneas a) e b) do nº1 do artigo 2º do RJAT conjugadas com o artigo 2º da Portaria de Vinculação.”<sup>1</sup>*

Sendo de julgar procedente a excepção de incompetência material do tribunal, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no processo.

### **III-DECISÃO**

Em face do que vem de se expor, decide este Tribunal Arbitral Singular em conformidade com o disposto n artigo 16º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e dos artigos 278º, nº 1, alínea a), 576º, nº 2 e 577º, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* alíneas c) e d) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, declarar a incompetência absoluta deste Tribunal em razão da matéria, e, conseqüentemente, absolver a AT de presente instância, com custas do processo a cargo da Requerente.

### **IV-VALOR DO PROCESSO**

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovada pela Lei nº 46/2013, de 26 de Junho, 97º-A, nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 38.267,01 € (*trinta e oito mil duzentos sessenta e sete euros e um cêntimo*)

---

<sup>1</sup> Carla Castelo Trindade, in *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Almedina, 2016, página 396.

## V-CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante de custas em 1.836,00 €. (*mil oitocentos e trinta e seis euros*).

## NOTIFIQUE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[ A redacção da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas]

Vinte e dois de Julho de dois mil e vinte e dois

O árbitro

*j. coutinho pires*