

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1062/2024-T**

**Tema: Cumulação de pedidos; limite da competência dos Tribunais arbitrais colectivos.**

## **SUMÁRIO:**

**I** – A norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT é uma norma definidora da competência dos Tribunais arbitrais em matéria de cumulação de pedidos e difere – de forma que não pode deixar de se considerar deliberada – da norma sobre cumulação de pedidos do CPPT.

**II** – As normas do artigo 5.º do RJAT são normas definidoras da competência dos Tribunais arbitrais singulares e colectivos em função do valor.

**III** – Qualquer desrespeito de tais normas interfere com o princípio do juiz natural tal como definido pelo legislador para a jurisdição arbitral, pelo que não pode ser legitimado por razões de pragmatismo ou de avaliação relativa de garantias (tais que não se admitiriam tribunais arbitrais singulares a decidir causas de valor superior à da sua competência, mas se admitiriam tribunais arbitrais colectivos a decidir causas de valor inferior ao da sua competência).

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

1. No dia 23 de Setembro de 2024 A..., LDA, sociedade comercial com sede na Rua da ..., ...-... ..., contribuinte n.º ..., coletada no Serviço de Finanças de ... .. (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), 3.º, n.º 1, e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).
2. Pretendia que fossem “*anulados os atos de liquidação de IRC, IVA, retenção na fonte de IRS e respetivas liquidações de juros compensatórios sequentes às correções determinadas no RIT, por erro nos pressupostos de facto e de direito da tributação*”.

3. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 3 de Dezembro de 2024.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 20 de Fevereiro a AT apresentou resposta e protestou juntar o processo administrativo.
5. Em 11 de Março, foi proferido despacho cujo teor substantivo se reproduz:

*“Tendo em conta a norma delimitadora da competência dos Tribunais Arbitrais que consta do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, convida-se a Requerente a, no prazo de 10 dias, reequacionar o seu pedido de pronúncia arbitral, optando, se for caso disso, pelo(s) acto(s) tributário(s) que pretende ver sindicado(s) por este Tribunal Colectivo (cuja composição também é delimitada pelo disposto no artigo 5.º do RJAT), indicando as testemunhas e os factos sobre os quais, para esse efeito, se lhe afigure relevante que elas deponham.”*

6. A 25 de Março, em resposta ao antecedente despacho, veio a Requerente comunicar ao Tribunal, entre o mais, o seguinte:

*“pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral quanto à ilegalidade por vício de violação de lei - erro nos pressupostos de facto e de direito da tributação - dos atos de primeiro grau todos resultantes do procedimento de inspeção pasmados no RIT indicado, a saber:*

- i) Ilegalidade da liquidação de IRC e de juros compensatórios do ano de 2019, no montante de 29.583,16€;*
- ii) Ilegalidade da liquidação de retenções na fonte de IRS e de juros compensatórios do ano de 2019, no montante de 23.874,96€;*
- iii) Ilegalidade das liquidações mensais de IVA, inclusive as que dão lugar ao pagamento de imposto, e de juros compensatórios do ano de 2019, no montante de 28.611,72€;”.*

## **PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído face ao pedido da Requerente.

8. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.
9. O pedido de pronúncia arbitral foi tempestivo.
10. Em todo o caso, o pedido de pronúncia arbitral exorbita do âmbito das atribuições do presente Tribunal, como este sinalizou no despacho referido em 5., invocando as normas do n.º 1 do artigo 3.º e do artigo 5.º do RJAT.
11. Dispõe a primeira o seguinte:

*“1 - A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”*
12. Ora, como se referiu em 2. e 6., a Requerente pretendia a apreciação de uma *dose tripla* de impostos: *“atos de liquidação de IRC, IVA, retenção na fonte de IRS”*, que não dependem *“essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”*<sup>1</sup>.
13. A este respeito escreveu-se o seguinte na decisão do processo n.º 708/2022-T:

*“k) Resulta do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT que “[a] cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito” (destaques do Tribunal), norma que não sofreu qualquer alteração desde a aprovação deste diploma.*

*l) No caso dos autos, a Requerente fundava o pedido de anulação das liquidações de IRC e IVA (i) em vícios do procedimento inspetivo (e caso esse fosse o único fundamento a exceção de ilegal cumulação seria claramente improcedente em face da letra do citado artigo 3.º, n.º 1 do RJAT) mas também (ii) em erros sobre os pressupostos de facto e de direito que imputava às mencionas liquidações, que não eram coincidentes entre si; aliás, como resulta do relatório de inspeção inserido no processo administrativo instrutor, tirando o caso de uma diminuta correção em sede de IVA, os factos que deram origem às correções efetuadas pela AT em sede de IRC e de IVA são totalmente díspares,*

---

<sup>1</sup> Ainda que se pudesse admitir que as facturas da B... seriam potencialmente relevantes tanto para IRC como para IVA, tal só permitiria preencher o requisito *“das mesmas circunstâncias de facto”*, não o *“da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*. Em todo o caso, como se verá infra, 15.-17., sempre isso seria irrelevante.

*não se verificando sequer aquela circunstância corrente na prática de um determinado custo não ser fiscalmente aceite para efeitos de IRC, numa parte, e de IVA, noutra.*

*m) E, portanto, afigura-se a este Tribunal que a procedência daqueles pedidos de anulação de liquidações de IRC e de IVA não dependia da apreciação das mesmas circunstâncias de facto (como sucederia caso a questão fosse a de dedutibilidade dos mesmos gastos para efeitos de IRC e de IVA, que desse origem a liquidações adicionais de ambos os impostos), pelo que, ao abrigo do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, a cumulação era realmente inadmissível.*

*n) Não olvida este Tribunal que alguma doutrina e jurisprudência arbitral defendem que, sobretudo desde a alteração ao artigo 104.º do CPPT resultante da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro (do qual passou a constar que na impugnação judicial é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos desde que, cumulativamente “a) aos pedidos corresponda a mesma forma processual; e b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto OU O mesmo relatório de inspeção tributária, OU sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo”, deve ser feita uma interpretação atualista daquele artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.*

*o) Com efeito, as referidas alterações ao artigo 104.º do CPPT ocorridas em 2019 tornam, na letra da lei, a possibilidade de cumulação de pedidos mais ampla no processo de impugnação judicial face ao arbitral, o que poderia induzir o intérprete no sentido da mencionada interpretação atualista.*

*p) Sucede, contudo, que a mesma Lei .º 118/2019, de 17 de setembro, também alterou normas do RJAT (concretamente os seus artigos 16.º, 17.º e 27.º), mantendo intocado o artigo 3.º.*

*q) E, mais tarde, tanto a Lei 119/2019, de 18 de setembro, como a Lei 7/2021, de 26 de fevereiro, alteraram quer o RJAT quer o CPPT, deixando o artigo 3.º do RJAT nos mesmos exatos termos.*

*r) Ou seja, o legislador teve múltiplas oportunidades para uniformizar os requisitos de cumulação de pedidos patentes no RJAT e no CPPT, sem que o tenha feito.*

*s) Razão pela qual, fazendo boa aplicação dos cânones constantes dos n.os 2 e 3 do artigo 9.º do Código Civil, de acordo com os quais “2 - Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, se afigura a este Tribunal que, em sede arbitral, ainda que as liquidações adicionais impugnadas resultem do mesmo relatório de inspeção, exige-se um certo grau de identidade fáctica/das circunstâncias de facto – o que é dizer, da causa de pedir.\**

*t) Tal identidade fáctica não se verifica no caso dos autos, pelo que se decidiu neste Tribunal, em maioria, julgar procedente a invocada exceção de ilegal cumulação de pedidos e, em consequência, solicitar à Requerente que seleccionasse um dos pedidos (i.e., de anulação da liquidação de IRC ou das liquidações de IVA) para ser julgado na presente ação.”.*

14. Apesar de isso mesmo ter sido solicitado à Requerente nos presentes autos – por decisão unânime do Tribunal, acrescente-se, muito embora a dificuldade fosse inultrapassável (e daí os seus termos) –, veio esta a reiterar o seu propósito de fazer avaliar, em conjunto, a totalidade dos seus pedidos: sobre, repete-se, “*atos de liquidação de IRC, IVA, retenção na fonte de IRS*”.
15. Na verdade, com uma razão plausível: é que qualquer das liquidações impugnadas ficava, *por si só (e até em conjunto de duas, qualquer que ele fosse – IRC+IVA; IRC+IRS; ou IVA+IRS)*, dentro do limite que o artigo 5.º do RJAT (a outra norma para a qual o despacho transcrito em 5. chamou a atenção da Requerente) fixa para o recurso ao Tribunal singular<sup>2</sup>.
16. Quer dizer que a única forma de a Requerente transferir para um Tribunal arbitral colectivo a necessária competência dos Tribunais arbitrais singulares do CAAD para apreciar as liquidações que queria impugnar era justamente através da soma das três<sup>3</sup>.
17. Como tal *desaforamento dos Tribunais arbitrais singulares* é vedado pela norma do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, e como a competência do presente Tribunal não abrange nenhuma das liquidações (nem sequer qualquer soma de duas), tem este de se considerar incompetente em razão do valor e, consequentemente, absolver a AT da instância.

---

<sup>2</sup> Nos termos dos números 2 e 3 do artigo 5.º do RJAT, os processos arbitrais cabem necessariamente a Tribunais compostos por árbitros singulares se “*O valor do pedido de pronúncia não ultrapass(ar) duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo.*” e a Tribunais “*com intervenção do colectivo de três árbitros*” se o ultrapassar.

<sup>3</sup> Como o n.º 4 do artigo 6.º da Lei dos Tribunais Administrativos e Fiscais (aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro) estabelece que “*A alçada dos tribunais centrais administrativos corresponde à que se encontra estabelecida para os tribunais da Relação.*”, e como, segundo o n.º 1 do artigo 44.º da Lei da Organização do Sistema Judiciário (Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto), “*Em matéria cível, a alçada dos tribunais da Relação é de (euro) 30 000,00*”, só acima de 60.000 euros é que o presente Tribunal colectivo seria competente (como resultaria da cumulação dos três pedidos formulados: 29.583,16€ + 23.874,96€ + 28.611,72€ = 82.069,84€... se eles fossem cumuláveis).

### **III. DECISÃO**

Termos em que este Tribunal Colectivo delibera:

- a)* absolver a Requerida da instância quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de IRC, IVA e retenção na fonte de IRS impugnadas, por ter sido julgada procedente a excepção de ilegal cumulação de pedidos e nenhum desses pedidos permitir, por si só, a intervenção do Tribunal arbitral colectivo;
- b)* condenar a Requerente nas custas do processo.

### **IV. VALOR DO PROCESSO**

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e*), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 82.069,84 (quinhentos e oitenta e dois mil e sessenta e nove euros e oitenta e quatro cêntimos).

### **V. CUSTAS**

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 2.754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto nos seus artigos 3.º, n.º 2, e 4.º, bem como nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Maio de 2025

*A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.*

O Árbitro Presidente e relator

Victor Calvete

O Árbitro Adjunto

António Pragal Colaço

A Árbitro Adjunta

Maria da Graça Martins