

Processo: 08131/14
Secção: CT- 2º JUÍZO
Data do Acórdão: 24-09-2015
Relator: CRISTINA FLORA
Descritores: IMPUGNAÇÃO DA DECISÃO ARBITRAL, PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DISPENSA DA INQUIRÇÃO DE TESTEMUNHAS
Sumário: I.Se a Impugnante foi ouvida antes da decisão de dispensa de prova testemunhal no âmbito da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, estamos perante a sua audição presencial que consubstancia exercício do direito ao contraditório previsto no art. 16.º, alínea a) do RJAT;

II.Apenas a absoluta falta de especificação de facto conduz à nulidade da decisão, e não a falta de justificação de alguns dos seus fundamentos, pois quer a insuficiência, quer a mediocridade da motivação apenas afecta o valor doutrinal da decisão arbitral, mas não conduz à sua nulidade.

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

PROCESSO N.º 08131/14

I. RELATÓRIO

G..... – COMÉRCIO, S.A. vem nos termos do disposto no art. 27.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), impugnar a decisão arbitral proferida no processo n.º ./2014-T, que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa.

A Impugnante apresentou as suas alegações, e formulou as seguintes conclusões:

« *(Imagem)* »

A IMPUGNADA apresentou contra-alegações e formulou as seguintes conclusões:

« *(Imagem)* »

Foram os autos a vista do Magistrado do Ministério Público.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, considerando que a tal nada obsta.

As questões invocadas pela Impugnante nas suas conclusões das alegações de recurso, que delimitam o objecto do mesmo, e que cumpre apreciar e decidir são as seguintes:

_ Nulidade da decisão arbitral por excesso de pronúncia [conclusões 1) a 13];

_ Nulidade da decisão arbitral por violação do princípio do contraditório [14 a 32];

_ Nulidade da decisão arbitral por não especificação dos fundamentos de facto [conclusões 33 a 44].

II. FUNDAMENTAÇÃO

1. Matéria de facto

A decisão recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

« *(Imagem)* »

2. Do Direito

O regime da arbitragem voluntária em direito tributário foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 10/11, de 20 de Janeiro, que regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (RJAT).

No que respeita aos fundamentos da impugnação da decisão arbitral, estabelece o art. 28.º, n.º 1, do RJAT que a decisão é impugnável com os seguintes fundamentos:

- “a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- b) Oposição dos fundamentos com a decisão;
- c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º.”

Trata-se de uma enumeração taxativa dos fundamentos de impugnação da decisão arbitral (neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, in Guia da Arbitragem Tributária, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, pp. 234 e ss; Acórdão do TCAS, de 21/05/2015, proc. n.º 08146/14, de 05/03/2015, proc. n.º 06526/13, de 05/03/2015, proc. n.º 05946/12, de 19/02/2015).

Por outro lado, os fundamentos previstos no n.º 1 do art. 28.º do RJAT correspondem às causas de nulidade da sentença previstas no art. 125.º, n.º 1 do CPPT: “[c]onstituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre

questões que não deva conhecer.”.

In casu, considerando as conclusões formuladas pela Impugnante, a presente Impugnação fundamenta-se nas alíneas a), c) 1.ª parte, e d) 1.ª parte do do art. 28.º do RJAT.

Apreciando.

Desde logo, invoca a Impugnante a nulidade da decisão arbitral por pronúncia indevida (ou excesso de pronúncia), nos termos da alínea c), do n.º 1 do art. 28.º do RJAT, [conclusões 1) a 13)].

Verifica-se excesso de pronúncia quando o tribunal decide uma questão que não havia sido chamado a resolver e que não é de conhecimento oficioso.

Há que sublinhar que o excesso de pronúncia refere-se a questões e não a argumentos, pois quanto a argumentos o tribunal não está limitado pelos invocados pelas partes, podendo utilizar os que entender, para apreciar questões que tenham sido suscitadas (nesse sentido, *vide*, Ac. do STA de 17/09/2014, proc. n.º 0936/14, e Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário- anotado e comentado*, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, p. 366).

Neste contexto, entende a Impugnante que a decisão arbitral considerou fundamentação diversa da subjacente ao acto tributário e matéria não alegada pela Impugnante. Entende que a indispensabilidade dos custos em causa, nos termos do art. 23.º do CIRC foram aferidos pela decisão arbitral com base em factos diferentes dos apresentados pela Autoridade Tributária (AT) para justificar a correcção impugnada.

Ora, no pedido de constituição do tribunal arbitral a Impugnante invocou que a correcção impugnada era ilegal, porquanto haveria uma divergência na aplicação ao caso concreto do requisito da indispensabilidade previsto no art. 23.º do CIRC, ou seja, a Impugnante não teria o mesmo entendimento que a AT no que diz respeito à aplicação daquele requisito ao caso concreto.

A este respeito a decisão arbitral equacionou como questão essencial a decidir a de aferir se os custos em causa são indispensáveis à luz do art. 23.º do CIRC, e sobre ela se pronunciou.

Assim sendo, a decisão arbitral pronunciou-se sobre a causa de pedir da Impugnante, pronunciou-se sobre a aplicabilidade ao caso concreto da indispensabilidade dos custos nos termos do

art. 23.º do CIRC.

Se eventualmente a decisão arbitral não tiver analisado este fundamento nos exactos recortes fácticos e jurídicos apresentados pela Impugnante, mas segundo uma outra perspectiva, ainda assim, não se poderá concluir pela pronúncia indevida, pois sempre estaremos perante a mesma causa de pedir (ilegalidade na interpretação do conceito de indispensabilidade – art. 23.º do CIRC).

Com efeito, se a decisão arbitral se pronuncia sobre uma causa de pedir dando-lhe um enquadramento de facto e de direito diverso do invocado pela Impugnante, então, estamos perante uma situação abrangida pelo erro de julgamento (vício de substância), e não por qualquer vício formal da decisão que possa ser sindicável pelo meio processual impugnação da decisão arbitral, nos termos do n.º 1 do art. 28.º do RJAT.

Deste modo, o invocado pela Impugnante implica o averiguar do acerto da decisão arbitral quanto ao enquadramento fáctico e jurídico adoptado, ou seja, importa aferir se o colectivo errou a entender a causa de pedir nos termos em que entendeu, o que não é admissível nesta sede.

Por outro lado, se eventualmente a decisão arbitral assentou em fundamento diverso daquele em que assentou o acto tributário, também neste caso poderá enfermar de erro de julgamento, pois tal como se escreveu no Ac. do STA de 01/06/2011, proc. n.º 058/11 “[s]ob pena de violação do princípio da separação de poderes e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos, o tribunal não pode decidir sobre a manutenção de actos que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária.”, o que significa que o invocado pela Impugnante a verificar-se consubstanciaria vício de substância (erro de julgamento), mas não de forma (pronúncia indevida), e assim sendo não é susceptível de ser sindicado em sede de impugnação da decisão arbitral, face ao carácter taxativo do art. 28.º, n.º 1 do RJAT.

Pelo exposto, não se verifica o fundamento de impugnação previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 28.º do RJAT.

Invoca ainda a Impugnante a nulidade da decisão por violação do princípio do contraditório [14 a 32].

Dispõe o artigo 16.º do RJAT sobre os princípios processuais do processo arbitral, designadamente sobre o princípio do contraditório:

“a) O contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo;”

Conforme resulta da alínea a) do art. 16.º do RJAT o contraditório é assegurado através da faculdade das partes se pronunciarem sobre questões de facto ou de direito suscitadas no processo.

Deste modo, não haverá violação do princípio do contraditório se à Impugnante tiver sido facultada a possibilidade de se pronunciar sobre as questões de facto ou de direito suscitadas no processo, podendo esta pronúncia se efectuar em qualquer momento do processo.

No caso em apreço está em causa a Impugnante vem invocar a violação do princípio do contraditório “em relação à questão da indispensabilidade dos juros pagos pela sociedade T....., mas também em relação à correcção efectuada pela AT à dedutibilidade fiscal dos juros pagos pela sociedade E.....”, porquanto tendo a Impugnante indicado prova testemunhal, a dispensa viola o princípio do contraditório.

Porém, a violação deste princípio manifestamente não se verifica.

Com efeito, conforme resulta do processo, em 30/05/2014 dá-se a primeira reunião do tribunal arbitral tal como previsto no art. 18.º do RJAT, no âmbito da qual a Impugnante foi ouvida sobre a tramitação do processo, e neste contexto, expressamente se pronunciou sobre a pertinência da produção de prova testemunhal. Exarou-se na respectiva acta da reunião que a Impugnante não prescindia da inquirição das testemunhas arroladas.

Ora, há que considerar que se tratou de uma verdadeira participação da Impugnante quanto a questão processual de saber se era ou não relevante a produção da prova testemunhal, sendo que apenas em momento posterior, designadamente, em 30/06/2014 é que é proferida decisão de dispensa da produção da prova testemunhal com o fundamento de que o que estava em causa é a interpretação dos factos e da lei aplicável ao caso concreto.

Portanto, é evidente que a Impugnante foi ouvida antes da decisão de dispensa de prova testemunhal no âmbito da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, e essa participação presencial

enquadra-se no exercício do direito ao contraditório previsto no art. 16.º, alínea a) do RJAT, ou seja, foi assegurado à Impugnante a pronuncia sobre esta questão.

Ora, o que parece suceder é que a Impugnante não se conforma é com aquela decisão substantiva tomada pelos árbitros, ou seja, questiona a legalidade do decidido face à sua perspectiva da importância da produção da prova testemunhal para a decisão da causa. Porém, trata-se de matéria que uma vez mais cabe no erro de julgamento, e nessa medida, não sindicável em sede de impugnação da decisão arbitral face ao carácter taxativo do art. 28.º do RJAT.

Pelo exposto, não se verifica a nulidade arguida.

Por fim, invoca a Impugnante a nulidade da decisão por não especificação dos fundamentos de facto [conclusões 33 a 44] (alínea a) do n.º 1 do art. 28.º do RJAT).

A propósito da nulidade da decisão por falta da especificação é esclarecedor o Acórdão do STA de 16/01/2013, proc. n.º 0343/12, no qual se sumariou que “I – As decisões judiciais estão sujeitas ao dever de fundamentação por força do disposto no artigo 158º do CPC, o que constitui, aliás, imperativo constitucional que decorre do n.º 1 do artigo 205.º da CRP. II – O art. 125.º do CPPT e o análogo art. 668.º, n.º 1, al. b), do CPC estipulam que é nula a sentença quando falte a especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, e estes preceitos são aplicáveis aos despachos judiciais por força do estipulado no n.º 3 do art. 666º do CPC. III – Se a decisão judicial de indeferimento do requerimento que a impugnante apresentou no processo de impugnação judicial – no sentido de que fosse determinado ao órgão de execução fiscal a suspensão do processo executivo face ao pedido formulado na petição inicial de impugnação de dispensa de prestação de garantia – é totalmente omissa quanto aos factos provados necessários à aplicação do direito, verifica-se omissão absoluta de julgamento em matéria de facto, que constitui uma nulidade que deve, aliás, ser conhecida oficiosamente pelo STA face ao disposto no n.º 3 do art. 729º do CPC.” (sublinhados nossos).

Mais se explicitou naquele acórdão, a respeito da questão, que “[e]sta especificação dos fundamentos da decisão judicial refere-se à sua motivação ou fundamentação no plano factual e jurídico e passa pela expressão e discriminação da matéria de facto considerada pertinente para apoiar a solução de direito, cumprindo, assim, uma dupla função: por um lado, impõe necessariamente ao juiz um momento de controlo crítico da lógica e da bondade da decisão; por outro, permite, pela via do recurso, o reexame da decisão por ele tomada. Razão por que a falta de julgamento dos factos necessários à decisão constitui, aliás, nulidade de conhecimento oficioso, em paralelo com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil, pois que – de acordo com o

acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-11-1996, proferido no recurso n.º 20805 – o n.º 1 do art. 144º do CPT (a que corresponde o actual art. 125.º do CPPT) e a alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC, ao exigirem a especificação dos fundamentos de facto da decisão, referem-se à fundamentação ou motivação da mesma, no plano factual, que não à fixação propriamente dita, ao julgamento dos factos necessários à mesma decisão, cuja falta constitui, ao contrário daquela, nulidade do conhecimento oficioso. No mesmo sentido, e a título meramente exemplificativo, os acórdãos desta Secção de 3-6-1992, de 20-2-2008, de 12-11-2008, de 12-01-2011, de 10-03-2011 e de 16-11-2011, proferidos nos recursos n.º 14284, n.º 903/07, n.º 546-08, n.º 638/10, n.º 716/10, e n.º 453/11, respectivamente.” (sublinhado nosso).

Por outro lado, deve distinguir-se entre falta absoluta de motivação e motivação deficiente, medíocre ou errada, também é certo e é jurisprudência assente que esta nulidade só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão (cfr. por todos, Ac. do STA de 04/03/2015, proc. n.º 01939/13).

A insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade (cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140.)

Por isso, como salienta Jorge Lopes de Sousa devam “considerar-se como falta absoluta de fundamentação os casos em que ela não tenha relação perceptível com o julgado ou seja ininteligível, situações em que se está perante uma mera aparência de fundamentação”, já que esta se destina “a esclarecer as partes, primordialmente a que tiver ficado vencida, sobre os motivos da decisão, não só para ficar convencida de que não tem razão, mas também porque o conhecimento daqueles é necessário ou, pelo menos, conveniente, para poder impugnar eficazmente a decisão em recurso ou arguir nulidades, designadamente a derivada de eventual contradição entre os fundamentos e a decisão”, e, por isso, “quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu deverá entender-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação” (cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, anotações 7 e 8 ao art. 125.º, pp. 357 a 361.)

Deste modo, a sentença deve estar minimamente motivada, pois caso seja omitida absolutamente a motivação de facto, então, estaremos perante a nulidade da sentença prevista no art. 123.º, n.º 2 do CPPT.

Conforme se escreveu no Acórdão do STA de 26/11/2014, proc. n.º 0913/14 “é jurisprudência assente que a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão. E que a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, que afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140, bem como os Acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 29.01.2014, recurso 1182/12, de 16.11.2011, recurso 584/11, de 1/09/2010, recurso 653/10, e de 07.12.2010, recurso 1075/09 todos, in www.dgsi.pt.”

Regressando ao caso dos autos, a Impugnante entende que se verifica a nulidade prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 28.º do RJAT, porquanto o acórdão impugnado não explica “quais os factos que a TA considerou como não tendo sido provados” e “se os depoimentos (aproveitamento da prova testemunhal do processo 85/2014) foram considerados, se foram valorados”, “não explicou por que razão considerou não provada a matéria alegada pela Impugnante”.

Ora, o invocado pela Impugnante situa-se no âmbito de uma insuficiência da fundamentação, ou seja, na sua perspectiva a decisão arbitral deveria ter-se pronunciado pormenorizadamente sobre todos os factos, sobre toda a prova feita, tendo sido absolutamente omissa quanto a alguns desses factos.

Sucedede que, tal como *supra* referido, apenas a absoluta falta de especificação de facto conduz à nulidade da decisão, e não a falta de justificação de alguns dos seus fundamentos, pois quer a insuficiência, quer a mediocridade da motivação apenas afecta o valor doutrinal da decisão arbitral, mas não conduz à sua nulidade.

Como já referimos, o invocado pela Impugnante não reveste contornos que possam sequer sustentar a nulidade da sentença por falta de especificação de facto, pois da análise da decisão arbitral resulta que não se verifica uma falta absoluta de motivação.

Com efeito, no ponto II.1. da decisão arbitral enunciam-se 12 “factos dados como provados” e no ponto II.2 refere-se expressamente a propósito da existência de factos não provados que “[c]om relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados”, e no ponto II.3. ainda que sinteticamente faz-se uma “fundamentação da matéria de facto provada e não provada”. Ademais, na parte III da decisão arbitral

reservada ao direito, motiva-se de igual modo a decisão fazendo apelo à matéria de facto vertida no ponto II.1. Ou seja, encontra-se suficientemente motivada a decisão.

Assim sendo, e sem mais considerações por desnecessárias, é manifesto que não se verifica a nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto da decisão, pelo que improcede a impugnação, quanto ao fundamento previsto na alínea a), do n.º 1, do art. 28.º do RJAT.

3. Sumário do acórdão

I. Se a Impugnante foi ouvida antes da decisão de dispensa de prova testemunhal no âmbito da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, estamos perante a sua audição presencial que consubstancia exercício do direito ao contraditório previsto no art. 16.º, alínea a) do RJAT;

II. Apenas a absoluta falta de especificação de facto conduz à nulidade da decisão, e não a falta de justificação de alguns dos seus fundamentos, pois quer a insuficiência, quer a mediocridade da motivação apenas afecta o valor doutrinal da decisão arbitral, mas não conduz à sua nulidade.

III. DECISÃO

Em face do exposto, acordam em conferência os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul, em **julgar improcedente a Impugnação da decisão arbitral.**

Custas pela Impugnante.

D.n.

Lisboa, 24 de Setembro de 2015.

Cristina Flora

Cremilde Abreu Miranda

Joaquim Condesso