

**Processo:** 09286/16  
**Secção:** CT  
**Data do Acórdão:** 28-04-2016  
**Relator:** ANABELA RUSSO  
**Descritores:** PRONÚNCIA INDEVIDA/CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS E A DECISÃO  
**Sumário:** I - Ainda que seja de admitir que o Regime Jurídico em Matéria Arbitral consagrou um elenco fechado de fundamentos de anulação – reconduzidos aos vícios de forma expressamente tipificados no artigo 28.º do mesmo Regime, correspondendo os três primeiros ali previstos aos vícios das sentenças dos Tribunais Tributários, nos termos do plasmado no artigo 125.º, n.º.1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do artigo 615.º n.º.1, do Código de Processo Civil - fundamentos há, como é o caso da “pronúncia indevida”, prevista no artigo 28.º al. c) daquele diploma, que não se bastam na sua densificação com uma mera equivalência aos primeiramente citados, sendo de relevar no seu seio, e para um eventual julgamento da sua verificação, um conjunto acrescido de situações ou circunstâncias - como o conhecimento de questões de que o tribunal pode conhecer mas ultrapassa determinados limites legais a nível decisório (por exemplo, condenando para além do pedido) e mesmo a pronúncia em situações em que o tribunal nem sequer podia decidir, por enfermar de vício na sua constituição ou por para essa pronúncia ser materialmente incompetente -, sob pena de o próprio regime legal estabelecido, na parte em que prevê os tipos de recurso e os seus fundamentos, ser de discutível constitucionalidade, face ao preceituado nos artigos 3.º, 20.º, 202.º e 203.º, 266.º da Constituição da República Portuguesa.  
II – Na falta de disposição legal que permita concluir em contrário, o âmbito do processo de impugnação judicial e dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos actos dos tipos referidos no artigo 2.º que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011, não competindo aos tribunais arbitrais definir os termos em que devem ser executados julgados anulatórios que sejam proferidos.  
III – Incorre no vício de “pronúncia indevida” o tribunal arbitral que, depois de identificar o pedido formulado com a declaração de ilegalidade do acto impugnado e excluir do seu âmbito a condenação da Administração Tributária no pagamento de uma quantia certa, profere decisão de condenação nesses termos.  
IV – Deve ser anulado o acórdão por “contradição entre os fundamentos e a decisão” se o tribunal arbitral, depois de ter adiantado um conjunto de razões de facto e direito que em seu entender justificam a conclusão de que é à administração tributária que compete dar “execução ao acórdão anulatório, determinando o montante a restituir aos Requerentes”, vem a condenar aquela mesma administração a restituir uma quantia certa e liquidada pela própria requerente.

**Aditamento:**

1

**Decisão Texto Integral:**

**A Autoridade Tributária e Aduaneira, inconformada com o acórdão do Tribunal Arbitral proferido no processo arbitral n.º.../2015-T, veio, ao abrigo do preceituado nos artigos 27.º e 28.º do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante apenas designado por RJAT), interpor Impugnação na parte em que a condenou «a restituir à Requerente a importância da liquidação na parte ora julgada ilegal, ou seja €559.725,59», rematando o seu articulado inicial com a formulação das seguintes conclusões:**

«a) Constitui objecto da presente impugnação o segmento decisório contido na alínea d) da decisão final proferida, em 2015-12-09, por Tribunal Arbitral Colectivo em matéria tributária constituído, sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), na sequência de pedido de pronúncia arbitral apresentado ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro, (doravante, apenas RJAT) e

que correu termos sob o n.º.../2015-T;

b) A impugnante foi notificada da dita decisão arbitral por comunicação electrónica datada de 2015-12-09, a qual, de acordo com as regras previstas para as notificações efectivadas por transmissão electrónica de dados [artigo 248.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º1, alínea e) do RJAT, [cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 01763/13, em 04-06-2014, pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário], considera-se efectuada em 2015-12-14;

c) Pelo que, atendendo a que o prazo de interposição de impugnação é de 15 dias (cfr. artigo 27.º, n.º1, do RJAT) e reveste natureza processual (cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2014-06-26, proferido no processo n.º07084/13), o seu termo apenas ocorre em 11 de Janeiro de 2016, pelo que a presente impugnação é tempestiva;

d) Atenta a conformação legal do direito de recurso de decisões arbitrais em matéria tributária efetuado no RJAT, a pretensão da ora Impugnante no presente recurso restringe-se à anulação, por motivos processuais, do segmento decisório constante da alínea d) da parte III do acórdão (DECISÃO), **porque a decisão padece, quanto ao segmento acima identificado, por um lado, de vício de pronúncia indevida, e, por outro, de vício de contradição entre os fundamentos e a decisão;**

e) Sendo que, quanto ao vício de pronúncia indevida, a decisão arbitral, quanto ao segmento decisório indicado, encontra-se ferida de nulidade, por duas ordens de razões: i) em primeiro lugar, por haver o segmento decisório constante da alínea d) excedido o pedido, conforme foi reformulado pela Requerente em sede de alegações, bem como aparentemente delimitado pelo Tribunal; bem como, ii) em segundo lugar, exceder o referido segmento decisório os poderes jurisdicionais do tribunal arbitral, de acordo com o recorte legal da competência material dos tribunais arbitrais constituídos em matéria tributária.

f) Em primeiro lugar, relativamente ao vício de **pronúncia indevida**, por o Tribunal ter decidido para além do que podia conhecer

(**condenação *ultra petitum***), tendo ambas as partes (Requerente e Requerida) e o próprio Tribunal entendido que o pedido formulado pela Requerente na petição arbitral consiste somente na declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do ato de autoliquidação - assim excluindo deste a condenação à restituição de uma qualquer quantia concreta, alegadamente indevidamente paga - a condenação da AT no acórdão arbitral à restituição de € 559.725,59, determina, então, que o Tribunal decidiu para além do que podia conhecer (condenação *ultra petitum*), atenta a reformulação do pedido referida;

**g)** Sendo que, a Requerente, somente em sede de pedido de pronúncia arbitral, veio quantificar o imposto indevidamente liquidado no montante total de € 559.725,59, em face da não relevação fiscal de 50% das perdas sofridas por efeito da mensuração ao justo valor de instrumentos financeiros, por aplicação da norma constante do n.º 3 do art.45.º do CIRC, na redacção aplicável (questão de mérito aqui não controvertida), pois tal quantificação não havia sido peticionada em sede de reclamação graciosa de autoliquidação, de cujo ato de indeferimento apresentou o pedido arbitral *sub judice* (factualmente, apenas foi submetida à apreciação dos serviços em sede de reclamação graciosa, a diferente relevação das perdas por mensuração ao justo valor nos campos 705 e 737 das declarações modelo 22 e no cálculo do lucro tributável individual e do grupo), pelo que nunca tal quantificação foi objeto de apreciação em sede de justiça administrativa e, portanto, por parte dos serviços competentes da Administração Tributária;

**h)** Ou seja, nunca tendo sido submetido à apreciação dos serviços da Administração Tributária a quantificação das consequências da decisão - especificamente apurar se houve imposto indevidamente pago e quanto, mormente em face de todas as outras condicionantes legais ao cálculo do imposto devido pelo grupo, o que a Requerente alega resultar na obrigação de restituição do montante de €559.725,59, nunca poderia advir da anulação em sede arbitral do indeferimento expresso da reclamação graciosa a determinação de um qualquer valor a restituir, mormente por desconhecimento de todo um conjunto de factores determinantes do cálculo do imposto devido pelo grupo, ergo, pela sociedade dominante;

**i)** Em conformidade, em sede de resposta, a ora Impugnante pugnou pela procedência da excepção de incompetência material do Tribunal

Arbitral para tal quantificação, não defendendo verificar-se a incompetência material do Tribunal para a apreciação da legalidade da autoliquidação reclamada, nomeadamente para decidir da legalidade da relevação em apenas metade das desvalorizações ocorridas em relação a instrumentos financeiros reconhecidos ao justo valor, mas, tão somente, que o segundo segmento do pedido, no qual a Requerente quantifica os efeitos da declaração de ilegalidade primeiramente peticionada -quantificação nunca apresentada à AT em sede de reclamação graciosa - excede os limites legais;

j) Aliás, como referido, a Requerente embora pugnando pela improcedência da excepção, **veio reformular em sede de alegações o alcance do peticionado** (cf. pontos 40º e 41º, bem como 124º e do pedido, a final, das alegações), **contendo-se na declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do acto de autoliquidação;**

k) O que mereceu a concordância expressa do Tribunal na sua apreciação da matéria de excepção, pois entendeu que o que a Requerente pretende ou peticiona (efeito jurídico) é claramente o que consta, não só do início ou intróito da petição inicial mas, e sobretudo, do final desse articulado sob a epígrafe "do pedido", que contém claramente a sobredita pretensão da Requerente: **a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do ato de autoliquidação**, razão pela qual, conseqüentemente entendeu que, sendo este o âmbito e o alcance do pedido, naturalmente que a competência material do Tribunal Arbitral é inquestionável à luz do artigo 2º, do RJAT e da Portaria nº112-A/2011, de 22 de marco.";

l) Deste modo, como já concluído, entendendo ambas as partes e o próprio Tribunal que o pedido formulado pela Requerente na petição consiste somente na declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do ato de autoliquidação, assim excluindo deste a condenação à restituição de uma qualquer quantia concreta, alegadamente indevidamente paga, temos que, ao condenar a AT à restituição de €559.725,59, o Tribunal decidiu para além do que podia conhecer (condenação *ultra petitem*), atenta a reformulação do pedido referida;

m) O que consubstancia vício de pronúncia indevida [cf. acórdão do

Tribunal Central Administrativo Sul de 2013-02-19 (processo n°05203/11)];

**n)** Por outro lado, ainda que assim não se entenda, e como identificado supra, noutra dimensão a decisão arbitral incorre ainda no vício de pronúncia indevida, pois, da situação descrita resulta que, quando proferiu o segmento decisório aqui impugnado, o Tribunal Arbitral excedeu a competência legalmente deferida ao tribunal para decidir, nos termos do art.2° do RJAT;

**o)** À cautela, quanto ao âmbito do conceito "*pronúncia indevida*", não pode senão entender-se que, ao abrigo do disposto na alínea c) do n°1 do artigo 28° do RJAT, o Tribunal *ad quem* pode apreciar da incompetência material do tribunal arbitral (ainda que sob o regime de recurso de cassação), o que se suporta nas regras e princípios gerais de direito, por via de uma interpretação literal, sistemática e teleológica (cf. neste sentido, a anotação do o Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no Comentário ao RJAT, ao artigo 28°, n°1 do RJAT);

**p)** Acresce que, a denegação da possibilidade de apreciação nesta sede da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na alínea c) do n°1 do artigo 28° do RJAT, consubstanciaria uma restrição substancial (e inconstitucional) da possibilidade de recurso nesta matéria, particularmente evidente por não ficarem salvaguardados no RJAT, em todos os casos, a possibilidade de impugnação da decisão arbitral junto dos tribunais estaduais com os fundamentos e nos termos previstos na Lei da Arbitragem Voluntária, mormente quando se está perante uma relação jurídica que decorre do exercício de poderes de autoridade, devendo neste casos reservar-se ao juiz estadual a possibilidade de uma última palavra;

**q)** Pelo que, considerar-se que o conceito "*pronúncia indevida*", previsto no artigo 28°, n°1, alínea c) do RJAT, não contém a situação de pronúncia em situações em que o tribunal nem sequer podia decidir, ofende, a par do princípio da legalidade [cf. artigos 3°, n°2, 202.° e 203.° da Constituição da República Portuguesa (CRP) e ainda o artigo e 266°, n°2, da CRP, no seu corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30°, n°2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT, também o direito de acesso à justiça consagrado no artigo 20° da CRP, pois neste contexto, cabendo ao

próprio tribunal arbitral a apreciação em primeira instância da sua própria competência, a exigência de recurso para um tribunal estadual torna-se mais premente, *maxime* atendendo à circunstância de, por um lado, (i) a vinculação da AT estar definida a priori na Portaria n°112-A/2011, e, por outro, (ii) esta nunca poder tomar a iniciativa de constituir ou repudiar a constituição do tribunal arbitral por sua vontade.

r) Nos mesmos termos, é inconstitucional o artigo 28º, n°1, alínea c) do RJAT, no qual se prevê que «*A decisão arbitral é impugnável com fundamento na pronúncia indevida*», quando interpretado no sentido de não admitir a impugnação da decisão arbitral com fundamento na incompetência material do tribunal arbitral para decidir nos termos previstos no RJAT e na Portaria n°112-A/2011, por violação do direito de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP), do princípio da legalidade (artigos 3º, n°2, 202º e 203º e do artigo 266º, n°2, da CRP), no seu corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30º, n°2, da LGT, que vinculam o legislador e toda a actividade da AT;

s) Posto isto, temos por assente que o Tribunal decidiu um reembolso que só deve ser determinado e quantificado pela AT, isto é, a condenação ao reembolso de € 559.725,59, (incluindo a necessária quantificação) não se contém nas competências próprias da jurisdição arbitral, pelo que ao pronunciar-se sobre questão que não devia conhecer, enferma a decisão do vício de pronúncia indevida;

t) Nomeadamente, o Tribunal não poderia julgar ser devido tal montante sem apurar os factos atinentes a tal pedido, somente parcialmente alegados nos referidos art.100º e 101º do pedido de pronúncia arbitral;

u) Nestes termos, tomando uma decisão de procedência da acção arbitral (o que aqui não se discute), o Tribunal, face às competências que lhe estão cometidas no n°1 do artigo 2º do RJAT e da vinculação operada nos termos da Portaria n°112-A/2011, de 22 de Março, *ex vi* artigo 4º do RJAT, apenas podia julgar o primeiro pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e parcial da autoliquidação, por erro na aplicação da norma do art.45º, n°3 do CIRC às perdas aí em causa, no **demais, efetuando uma declaração genérica a quantificar em sede de execução da decisão;**

**v) Em suma, não cabia ao Tribunal arbitral decidir sobre a quantificação das consequências da declaração da ilegalidade da desconsideração em 50% das perdas respeitantes a instrumentos financeiros contabilizados ao justo valor, pois tal pedido extravasa a competência da jurisdição arbitral tributária;**

w) A competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º1 do artigo 2.º do RJAT e da vinculação operada nos termos da Portaria n.º112-A/2011, de 22 de Março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT, como tal, inexistente qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, isto, ainda que constituíssem consequência, a nível de execução, da declaração de ilegalidade de actos de liquidação;

x) A incompetência material do Tribunal para a apreciação da parte do pedido identificada supra consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao conhecimento desse pedido e conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º1, alínea e) do RJAT e constitui fundamento para impugnação da decisão, de acordo com o previsto nos arts.27.º e 28.º do RJAT;

y) Como tal, é manifesto que não se insere no âmbito destas competências a apreciação do pedido de reconhecimento de direitos subjacente à quantificação do cálculo do imposto a restituir por indevidamente pago pelo grupo, em face da relevação na totalidade de perdas sofridas pela sociedade dominante, como foi, *in casu*, efectuado pela então Requerente arbitral nos arts.100.º e 101.º e do pedido de pronúncia arbitral e reiterado, por remissão, a final;

z) Como decorre do previsto no artigo 24.º do RJAT, a definição dos actos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete, em primeira linha, à AT, com possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, como foi entendido nos acórdãos arbitrais proferidos

nos processos n.ºs 587/2014-T e 30/2015-T.

**aa)** Não podendo a AT conformar-se com o reiterado e total desrespeito pelo teor literal do RJAT, mormente do disposto no art.2º do Regime, bem como com o total atropelo dos princípios que o enformam.

**bb)** Entendendo que a situação descrita ofende o quadro constitucional vigente, nomeadamente a garantia do acesso à Justiça e os princípios da certeza e da segurança jurídicas, bem como o princípio da legalidade, o qual enforma a actividade administrativa, nomeadamente no seu corolário da indisponibilidade do crédito tributário.

**cc)** Caso assim não se entenda resultar do disposto no art.2º do RJAT, interpretando-o de forma diversa da aqui propugnada, sempre se dirá que tal interpretação será contrária à unidade da ordem jurídica e estará a violar os princípios da certeza e da segurança jurídica, sub princípios concretizadores do princípio do Estado de Direito Democrático, previsto no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa.

**dd)** Tal interpretação seria, de igual modo, materialmente inconstitucional por violar o princípio do acesso à justiça, da igualdade de tratamento, da tutela jurisdicional efectiva, previstos, desde logo, nos artigos 13º e 20º da CRP.

**ee)** E, bem assim, tal interpretação seria, de igual modo, materialmente inconstitucional por violar o princípio da legalidade, o qual enforma toda a actividade administrativa, e o seu corolário da indisponibilidade do crédito tributário, o que tudo expressamente se invoca, para efeitos de fiscalização concreta da constitucionalidade.

**ff)** Deste modo, e em suma, a tomada pelo Tribunal a quo do segmento da decisão que vem de se impugnar [alínea d)], fora do âmbito legal dos poderes jurisdicionais dos tribunais arbitrais, consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao conhecimento desse pedido e conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576º, nº2, 577º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT;



**gg)** Logo, verificando-se a incompetência do tribunal arbitral, é passível de anulação, ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT, por vício de pronúncia indevida;

**hh)** Ainda que assim não se entenda, a ora Impugnante não concorda, nem se pode conformar nos termos legais, com parte do segmento decisório identificado com a alínea d) do acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral Colectivo, acima transcrito e identificado, **porquanto entende que o mesmo padece do vício de oposição entre os fundamentos e a decisão** (cf. artigo 28.º, n.º 2, alínea b) do RJAT);

**ii)** Motivou o sentido vertido naquela decisão arbitral, a fundamentação subjacente à apreciação da excepção invocada pela AT, no sentido de, sem prejuízo de a Requerente indicar no "meio" da sua petição arbitral inicial que a eventual procedência da correcção em causa na esfera individual de uma das sociedades integrantes do RETGS, poder, a final, ter impacto na autoliquidação apresentada pelo Grupo e originar, alegadamente, um montante a reembolsar de € 559.725,59, o pedido formulado pela Requerente é tão somente *«a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do ato de autoliquidação.»* (na qual não consta pedido de reembolso de qualquer quantia); razão pela qual a excepção invocada pela AT, no sentido de aquele Tribunal é incompetente para conhecer do pedido de condenação em tal quantia, é improcedente;

**jj)** Todavia, **não obstante a fundamentação supra quanto à apreciação da excepção invocada pela AT** - na qual se delimitou o pedido formulado pela Requerente e, nessa medida, também a competência do Tribunal Arbitral - **a final, mais concretamente no segmento decisório vertido na referida alínea d), o Tribunal vem decidir em sentido claramente diverso daquele para o qual tal fundamentação apontam, pois que aí determina que «Condena a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente a importância da liquidação na parte ora julgada ilegal, ou seja, € 559.729,29»;**

**kk)** Há, pois, óbvia contradição **entre, o que foi a fundamentação**

**subjacente à apreciação da excepção invocada pela AT**, e que determinou a improcedência dessa mesma excepção quanto à incompetência do Tribunal para apreciação do pedido de condenação no reembolso de €559.725,59, **e a decisão final**, a qual não se limitou à procedência daquele pedido [cf. alíneas a) a c) do decisório], isto é, não se limitou a determinar a anulação parcial da liquidação, pois que veio ainda determinar a condenação da AT ao pagamento da quantia de

**II)** Pois que, num silogismo jurídico, os fundamentos de facto e de direito apontados conduzem, inevitavelmente, a uma decisão oposta à proferida, qual seja, a condenação da AT, apenas ao vertido nas alíneas a) a c) do decisório;

**mm)** Pelo que, nos termos expostos, deve ser julgada procedente a nulidade do segmento decisório do acórdão arbitral referente à alínea d), e atentos os poderes que cabem a este Tribunal, sendo procedente a impugnação da decisão arbitral, tal determina a anulação desta decisão e a conseqüente devolução do processo arbitral para proferir outra que tenha em consideração o decidido (regime de recurso de cassação), excepto se o presente Tribunal, nos termos do artigo 149º do CPTA *ex vi* artigo 27º, nº2 do RJAT, entenda dela poder conhecer (regime de recurso de substituição).

**Nestes termos, e nos mais de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve a presente impugnação ser julgada procedente e, conseqüentemente, ser anulada a parte da decisão arbitral impugnada, constante da alínea d) do decisório, com as conseqüências legais, com o que se fará Justiça!».**

**Admitida a Impugnação e notificada a Impugnada, “S., S.A.”, não foi por esta apresentada articulado de resposta.**

**O Exmo. Procurador-Geral Adjunto, junto deste Tribunal, notificado nos termos do disposto no artigo 146.º, n.º 1, do CPTA *ex vi* artigo 27.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, nada disse.**

**Colhidos os «Vistos» dos Exmos. Juizes Desembargadores Adjuntos, cumpre, agora, decidir.**

## **II – Objecto da Impugnação**

**Atentas as alegações vertidas na petição da presente Impugnação**

**da Decisão Arbitral e, em especial, as conclusões aí formuladas, conclui-se que as questões que importa responder são, no caso concreto, as seguintes:**

- Saber se o acórdão arbitral deve ser anulado, na parte em que condenou a Administração Tributária a restituir a quantia de € 559.725,29, por esta condenação não ter sido peticionada pela Impugnada no seu pedido de constituição do tribunal arbitral - nos termos em que a própria requerente conformou/interpretou esse pedido na resposta apresentada à excepção de incompetência material do tribunal arbitral suscitada pela Impugnante;

- Saber se o acórdão arbitral impugnado, na parte em que julgando procedente o pedido de restituição da quantia de € 559.725,50, condenou a Impugnante à sua restituição, é nulo por a matéria contida nesse pedido, e conseqüente condenação, extravasar o âmbito material da sua competência, nos termos em que a mesma se mostra legal e imperativamente delimitada nos artigos 2.º do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária e na Portaria n.º 112-a72011, de 22 de Março;

- Saber se a decisão de condenação da Administração Fiscal a restituir à Impugnada a quantia de € 559.725,50 está em frontal contradição com os fundamentos e a decisão que o Tribunal aduziu e proferiu no que concerne à excepção de incompetência em razão da matéria que a Impugnante suscitara na sua resposta - por ali ter decidido que o pedido formulado pela requerente se reconduzia exclusivamente à declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do acto de auto liquidação e com este fundamento indeferido a referida excepção.

### **III- Fundamentação de Facto**

**Na decisão impugnada ficou decidida a matéria de facto como se segue:**

**a.** A Requerente é uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) que está integrada num Grupo Fiscal, sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), do qual é a sociedade dominante.

**b.** No período de tributação em causa nos autos (2012) a Requerente procedeu à submissão da sua declaração individual de rendimentos, na qual apurou um lucro tributável de € 6.639.717,02, valor que influenciou o resultado global do Grupo que se fixou num lucro tributável de €11.330.140,41 e num montante de imposto a pagar de €739. 473,99.

**c.** A Requerente detém, desde 2007, uma participação financeira inferior a 5% (de 0,095%) no B., S.A..

**d.** Esta participação foi mensurada, no período de tributação do exercício de 2012, ao justo valor através de resultados.

**e.** Na vigência do Plano Oficial de Contabilidade (POC), até 31 de Dezembro de 2009, a participação encontrava-se registada contabilisticamente, nas demonstrações financeiras da Requerente, ao custo de aquisição (€81.998.932), deduzido das desvalorizações que reflectiam as sucessivas reduções do valor de mercado.

**f.** Com a aprovação pelo Decreto-Lei nº158/2009, de 13 de Junho, do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que veio suceder ao POC e que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010, a Requerente procedeu ao registo da referida participação, nos termos da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 27.

**g.** Esta NCRF define como critério de mensuração para os instrumentos financeiros que revistam a forma de investimentos em instrumentos de capital próprio com cotação divulgada publicamente o critério do justo valor com as eventuais valorizações e desvalorizações de justo valor reconhecidas directamente no resultado do período.

**h.** Com a transição para o SNC, e de acordo com a NCRF 3, a Requerente reconheceu em capitais próprios o efeito decorrente do reconhecimento ao justo valor da participação no B. a 31 de Dezembro de 2010, i. e., reconheceu uma perda no montante de € 54.537.180,20.

**i.** Por esta razão, e uma vez que tinha registada uma variação patrimonial negativa correspondente à diferença entre o valor de aquisição da participação e a sua cotação oficial, a requerente relevou a mesma nos respectivos capitais próprios.

**j.** O valor de € 5.453.718,02 inscrito na sua declaração de rendimentos, no campo 705 - variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto nos nºs 1, 5 e 6 do artº5º do Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho) corresponde a 1/5 de 50% do ajustamento decorrente da aplicação retrospectiva do método do justo valor no montante global de € 54.537.180,20.

**k.** Tendo existido, durante o exercício de 2012, uma nova variação negativa da cotação da participação em causa, face ao seu valor à data de 31 de Dezembro de 2011, a Requerente considerou como fiscalmente dedutível apenas 50% da respectiva perda contabilizada, a qual foi de €2.069.654,48, procedendo ao acréscimo ao lucro tributável, no campo 737 do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos do montante de € 1.034.827,24.

**l.** A Requerente optou, quer quanto ao ajustamento de transição, quer quanto ao gasto gerado por aplicação do justo valor relativos à participação supra mencionada, por relevá-los, para efeitos fiscais, em apenas metade do seu valor, por aplicação do entendimento da AT vertido na Ficha Doutrinária emitida no Processo nº39/2011, com Despacho do Director-geral dos Impostos, segundo a qual as perdas resultante da aplicação do justo valor apenas devem ser consideradas em 50% para efeitos do apuramento do lucro tributável.

**m.** A requerente entende que este procedimento não corresponde ao que a lei estabelece e por isso apresentou, atempadamente, Reclamação Graciosa do ato de autoliquidação de IRC.

**n.** Tal Reclamação foi indeferida por Ofício da Direcção de Finanças de ... nº..., datado de 6 de Janeiro de 2015, com base no entendimento de que é aplicável, no caso, a limitação prevista no nº3 do artigo 45º do Código do IRC à dedutibilidade dos gastos decorrentes da aplicação do justo valor.

**o.** E sustenta a AT esta sua posição na Ficha Doutrinária - Processo nº39/2011, que estabelece o enquadramento fiscal da perda apurada por SGPS em resultado da aplicação do modelo do justo valor.

**p.** Destaca a AT dessa Ficha Doutrinária o disposto no seu ponto 5, que refere que *"sendo as reduções de justo valor destas partes de capital qualificadas como perda deverão ser consideradas nos termos do referido artigo 45º nº3, do CIRC, em 50% do seu apresenta desta forma uma orientação genérica que permite clarificar aquele artigo."*

**q.** Concluindo pois que as perdas resultantes da mensuração ao justo valor dos instrumentos de capital próprio previstas na alínea a) nº9 do artigo 18º do Código do IRC concorrem em apenas 50% para determinação do lucro tributável, por aplicação do nº3 do artigo 45º do

Código do IRC.

**Mais ficou consignado**, a título de «**Factos não provados**» que: «*Não há, com interesse para a decisão, outros factos, provados e/ou não provados*» e que o Tribunal fundou «*a sua apreciação e decisão da matéria de facto supra, na análise crítica de toda a documentação incorporada nos autos e nos processo administrativo instrutor.*

*Assinale-se que em termos de quadro factual estrito não se surpreendem divergências nas posições das partes.*

*A essência do litígio é tão só e apenas na aplicação e interpretação da Lei e do Direito».*

#### **IV – Fundamentação de Direito**

Conforme resulta das conclusões da petição inicial, **o inconformismo da Impugnante com o acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral Colectivo reconduz-se exclusivamente ao segmento da decisão em que é condenada a restituir à Impugnada a quantia de € 559.725,59, tendo invocado como fundamento da sua pretensão anulatória, a existência de vício de pronúncia indevida e de contradição da decisão com os fundamentos**, os quais, adianta, constituem fundamento de pedido de anulação a formular através de Impugnação judicial a intentar neste Tribunal.

**Relativamente ao enquadramento legal efectuado pela Impugnante, quer quanto aos fundamentos da pretensão, quer quanto ao meio e Tribunal próprios a esse controlo de legalidade, não temos dúvidas quanto ao seu acerto.**

Efectivamente, **constituindo objecto da presente Impugnação Judicial a decisão final proferida em processo arbitral (n.º .../2015-T), na sequência de pedido de pronúncia arbitral apresentado ao abrigo do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, RJAT) e resultando deste diploma, nos termos conjugados dos artigos 27.º n.º 1 e 28.º n.º 1, als. a) e c), que a decisão arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo em sede de impugnação judicial com fundamento em existência de oposição dos fundamentos com a decisão e pronúncia indevida, forçoso é reconhecer-se que nada há a censurar em abstracto à Impugnante quanto ao pedido e fundamentos aduzidos e ao meio processual de que lançou mão para os ver reconhecidos.**

Donde, neste contexto, o que importa é decidir se às questões enunciadas no ponto II deste acórdão, ou pelo menos a uma delas, deve ser dada resposta positiva, do que decorrerá o deferimento da pretensão da Impugnante [tendo sempre presente que, uma eventual decisão de procedência da pretensão anulatória se repercutirá unicamente na parte do acórdão que vem questionado, ou seja, na parte em que ficou decidido «**d) Condena a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente a importância da liquidação na parte ora julgada ilegal, ou seja, € 559.725,59;**»], ou se, pelo contrário, por não assistir razão à Administração Tributária, deve o acórdão impugnado ser integralmente

mantido na ordem jurídica,

Posto isto, e num necessário – e breve, por não controvertido – enquadramento da situação *sub judicie*, limitado ao que assume relevo para as questões que nos cumpre apreciar, começamos por salientar que constituiu **objecto do processo arbitral o acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada relativamente ao acto de auto-liquidação de IRC respeitante ao ano de 2012.**

**Nessa reclamação, a ora Impugnada pedira à Administração Fiscal se dignasse aceitar:**

*- «(i) a não aplicação da norma do artigo norma artigo 45.º n.º 3 do Código de IRC em vigor à data dos factos (2012) às perdas decorrentes da aplicação do modelo do justo valor nas situações previstas no artigo 19.º n.º 9 al. a) do código de IRC, como é o caso da participação no B.;*

*e conseqüentemente*

*(ii) Declaração Modelo 22 de substituição para o período de 2012, nos termos seguintes:*

*-Inclusão no campo 705 do quadro 07, do valor de 10.907.436,04 € em vez do valor de 5.453.718,02 € na parte relativa ao ajustamento de transição exposto supra;*

*-Anulação do valor acrescido no campo 737 do quadro 07 ascendendo a 1.034.827,24 €;*

*- Correção do valor do lucro tributável individual para 151.171,76 €;*

*- Correção do valor do lucro tributável do Grupo para 4.841.595,15 €.».*

**Tendo esta sua pretensão sido indeferida, recorreu a ora Impugnada ao Centro de Arbitragem Administrativa, requerendo a constituição de Tribunal Arbitral e a sua pronúncia sobre o acto controvertido, pedindo que fosse admitido o pedido de pronúncia arbitral e que o Tribunal concluísse, «a final pela declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa (...) e, bem assim, pela ilegalidade do acto de autoliquidação de IRC relativo ao período de 2012, com todos os demais efeitos legais, designadamente a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do imposto pago em excesso (no montante de € 559.725,59) e dos correspondentes juros indemnizatórios.».**

**Admitido o pedido, constituído o Tribunal Arbitral e notificada a Administração Tributária para responder, veio esta, para o que ora se mostra pertinente, suscitar a questão da incompetência material daquele Tribunal, alegando, em resumo nosso, que um eventual reembolso em resultado de uma hipotética anulação da decisão de indeferimento expresso e a quantificação do valor a reembolsar constituem actos da exclusiva competência da Administração**

**Tributária, a realizar em eventual execução de acórdão anulatório, sindicáveis, estando as partes em desacordo, em sede de execução de julgado, e nunca matéria a decidir pelo Tribunal Arbitral** por incompetente para o efeito à luz do exposto e do disposto no artigo 2.º do RJAT e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Na sequência dessa arguição, **esclareceu a então Requerente, na pronúncia que aduziu quanto à exceção, em súmula, que o pedido que formulou não é aquele que a Administração Tributária identifica na sua resposta e, conseqüentemente, que a exceção devia ser julgada improcedente.**

**É, pois, neste contexto, que no acórdão impugnado, o Tribunal vem a conhecer da referida exceção, nos seguintes termos:**

**«A exceção: incompetência material do Tribunal Arbitral**

Como exceção ou questão prévia, suscita a AT a questão da (in)competência material do Tribunal Arbitral alegando que o pedido extravasa as competência dos Tribunais Arbitrais constituídos no âmbito do CAAD à luz do disposto no artigo 2º, do RJAT.

Alega a AT de substancial a fundamentar a exceção que “(...) é manifesto que não se insere no âmbito destas competências a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado nos arts.100º e 101º e reiterado no pedido de pronúncia arbitral, a final, pois que inexistente qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, ainda que constituíssem consequência, a nível de execução, da declaração de ilegalidade de atos de liquidação.  
h) Como decorre do previsto no artigo 24.º do RJAT, a definição dos atos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete, em primeira linha, à AT, com possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Neste sentido, assim já foi entendido pelo acórdão arbitral de 2015-01-15, proferido no processo n.º 587/2014-T (cfr. págs. 3 a 6 do mesmo).

i) A incompetência material do Tribunal para a apreciação do pedido identificado supra consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT (...)”

A Requerida apresentou resposta escrita à exceção em execução de despacho nesse sentido proferido oportunamente pelo Tribunal, defendendo a improcedência da exceção porquanto, e também em substância, o pedido formulado não é o que a AT pretende na medida em que o pedido não é o que a AT alega.



Vejamos:

A AT declara que a *Requerente* peticiona (arts 100º e 101º, da petição inicial) que, “(...) por alegadamente ter sido indevidamente aplicado o n.º 3 do artigo 45.º do CIRC, «deverá a autoliquidação de IRC aqui em apreço ser alterada em conformidade incluindo no campo 705 a título de ajustamento de transição por aplicação, retrospectiva do justo valor o montante de €10.907.436,04 (ao invés de «5.453.718,02) sendo eliminado o montante de € 1.034.654,48 acrescido no campo 737, sendo, conseqüentemente o seu lucro tributável individual corrigido para €151.171,76 e o lucro tributável do Grupo corrigido para €4.841.595,15”.

O pedido define-se, em termos processuais, como a pretensão do autor da ação, o direito para que ele solicita ou requer a tutela judicial e o modo por que intenta obter essa tutela (a providencial judiciária requerida, o efeito jurídico pretendido (cfr., v.g., artigos 186º, 552º-1/e) e 581º-3. Cfr ainda Manuel de Andrade, **Noções Elementares de Processo Civil**, Coimbra Editora/1976, pg 111).

Ora à luz do exposto e sem necessidade de outras considerações, fácil será concluir que o que a Requerente pretende ou peticiona (efeito jurídico) é claramente o que consta, não só do início ou intróito da petição inicial mas, e sobretudo, do final desse articulado sob a epígrafe “do pedido” e contendo claramente a sobredita pretensão da Requerente: a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do ato de autoliquidação.

E sendo este o âmbito ou o alcance do pedido, naturalmente que a competência material do Tribunal Arbitral é inquestionável à luz do artigo 2º, do RJAT e da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março.

Improcede assim a exceção de incompetência material suscitada pela AT.

Este Tribunal é assim materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º1, alínea a), e 30.º, n.º1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.». (sublinhado do nossa autoria).

**Prosseguindo na sua decisão, o Tribunal Arbitral apreciou do mérito da pretensão por referência à causa de pedir explanada no articulado inicial, concluindo, nos seguintes termos:**

### **«III- DECISÃO**

Face a tudo que antecede, o tribunal considera totalmente procedente o pedido da Requerente e, em consequência:

a) Julga procedentes os pedidos de declaração da ilegalidade dos atos de indeferimento da reclamação graciosa e liquidação de IRC, relativa ao ano de 2012, nos termos peticionados;

b) Anula, na parte respetiva, a referida liquidação;

c) Julga procedente o pedido de restituição da quantia paga correspondente à liquidação na parte anulada;

**d) Condena a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente a importância da liquidação na parte ora julgada ilegal, ou seja, € 559.725,59;**

e) Julga procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios sobre a sobredita importância e condena a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, calculados sobre a quantia a restituir, desde a data em que ocorreu o pagamento até à do processamento da nota de crédito, em que devem ser incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT), às taxas legais que vigorarem até ao pagamento, nos termos do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem) e

f) Condena a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do presente processo.» (*negrito de nossa autoria*).

É, este, em nosso entender, o circunstancialismo relevante para apreciar das questões suscitadas.

Antes, porém, de enfrentarmos as questões que concretamente nos foram colocadas e as decidirmos por referência ao quadro legal aplicável, fazemos notar que a relevância que demos neste enquadramento quanto aos distintos pedidos formulados em sede de reclamação graciosa e em sede arbitral teve somente em vista a total compreensão do quadro definido pelas partes nos seus articulados para efeito das questões que nos foram concretamente colocadas - pronúncia indevida e oposição dos fundamentos com a decisão -, e não uma qualquer pronúncia quanto à admissibilidade ou não de um Tribunal arbitral se pronunciar, em sede de pronúncia arbitral **sobre pedidos que lhe tenham sido formulados** e que não tenham sido formulados perante a Administração Fiscal em sede de reclamação graciosa, uma vez que, em nosso entender, a opção realizada pelo Tribunal, nessas circunstâncias, não pode ser sindicada por este Tribunal Central por nos estar vedado apreciar de eventuais erros de julgamento.

Ou seja, **o que está em causa, e através do circunstancialismo descrito pretendemos apurar, é se, como diz a Impugnante, tendo o Tribunal Arbitral - chamado a pronunciar-se sobre a sua (in) competência material para apreciar de um dos pedidos formulados, a saber, de condenação da AT a restituir a quantia de € 559, 725, 59, pago a título de imposto - interpretado e delimitado o pedido formulado no articulado inicial como reconduzindo-se exclusivamente a uma declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa, e com esse fundamento firmado a sua competência à luz do artigo 2.º do RJAT, podia, posteriormente, condenar a Administração Fiscal naquele pedido (condenação na restituição do referido valor).**

Para a Impugnante, já o dissemos, é evidente que não, enfermando a

decisão nesta parte de pronúncia indevida - porque excedeu o pedido que lhe foi formulado e as competências materiais que legalmente lhe estão atribuídas – e de contradição entre os fundamentos e a decisão, ao julgar improcedente a exceção de incompetência material com fundamento em que *esse pedido* não foi colocado ao Tribunal e, posteriormente, conhecer e decidir desse mesmo pedido.

Vejam, pois, o que se nos oferece dizer.

Como é sabido, constitui jurisprudência dominante nos nossos tribunais, que os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos Tribunais arbitrais para os Tribunais Centrais Administrativos consistem na impugnação de tal decisão, consagrada no artigo 27.º do RJAT, com os fundamentos que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no artigo 28.º do mesmo Regime, correspondendo os três primeiros ali previstos aos vícios das sentenças dos Tribunais Tributários, nos termos do plasmado no artigo 125.º, n.º.1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do art.º.615.º n.º.1, do Código de Processo Civil.

No entanto, **quanto ao fundamento “*pronúncia indevida*”, a jurisprudência, com apoio na doutrina que de forma mais exaustiva se tem debruçado sobre a análise do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária, não tem deixado de alertar para o facto de que «o conceito de “*pronúncia indevida*”, utilizado na alínea c) d o n.º 1 do artigo 28.º do RJAT, é diferente e potencialmente mais abrangente do que conceito de pronúncia sobre “*questões que não podia tomar conhecimento*” ou “*questões que não deva conhecer*” que é utilizado no artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC e no artigo 125.º do CPPT», devendo entender-se como aí estando abrangido tanto o conhecimento de questões de que o tribunal não podia conhecer (violação da regra do artigo 608.º, n.º 2, 2.ª parte, do CPC, - o tribunal não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras) como o conhecimento de questões de que se pode conhecer «*mas ultrapassando quaisquer limites legais a nível decisório (por exemplo, condenando para além do pedido) e mesmo a pronúncia em situações em que o tribunal nem sequer podia decidir, por enfermar de vício na sua constituição.*».**

Como refere o autor citado, «Será eventualmente com uma interpretação deste tipo que se poderá compreender que não se indiquem no âmbito de uma enumeração taxativa dos fundamentos de impugnação das decisões arbitrais os vícios manifestamente mais graves de que estas decisões podem enfermar, que têm a ver com a regularidade da constituição do tribunal arbitral e a competência para decidir», que constituem vícios típicos da decisão arbitral expressamente indicados no artigo 46.º, n.º 2, da LAV2012: «a sentença se pronunciou sobre um litígio não abrangido pela convenção de arbitragem ou contém decisões que ultrapassem o âmbito desta.»

Assim, sendo de presumir que o legislador consagrou a solução mais

*acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), parece que se deverão considerar como situações de “pronúncia indevida” aquelas em que o tribunal excedeu a sua competência ou a sua composição é irregular, para além daquelas em que a decisão for proferida para além do prazo máximo aplicável, cujo decurso extingue o poder jurisdicional.».* (1)

**Em suma, ainda que seja de admitir que o RJAT pretendeu consagrar um elenco fechado de fundamentos de anulação e que a enunciação dos vícios aí referidos corresponda, em geral, aos vícios que tradicionalmente o ordenamento jurídico-processual português atribui a sanção mais grave (nulidade), fundamentos há, como é o caso da “*pronúncia indevida*” prevista no artigo 28.º al. c) daquele diploma, que não se bastam, na sua densificação, com uma mera equivalência àqueles primeiramente citados, sendo de relevar no seu seio e para um eventual julgamento da sua verificação um conjunto acrescido de situações ou circunstâncias como as que a doutrina citada vem mencionando e a jurisprudência (ainda que de forma mais tímida) vem relevando (2), sob pena de o próprio regime legal estabelecido, na parte em que prevê os tipos de recurso e os seus fundamentos, ser de discutível constitucionalidade, face ao preceituado nos artigos 3.º, 20.º, 202.º e 203.º, 266.º da Constituição da República Portuguesa.**

**Quanto ao fundamento “*contradição entre os fundamentos e a decisão*”, a sua densificação no controlo da decisão arbitral em sede de impugnação judicial não tem assumido particularidade digna de relevo, mantendo-se o entendimento, há muito firmado na doutrina e na jurisprudência, de que ela se consubstancia na *contradição entre os pressupostos atendidos no processo lógico - dedutivo e a decisão em que aqueles deviam culminar*. Isto é, verificar-se-á *contradição entre os fundamentos e a decisão sempre que a conclusão extraída pelo julgador for totalmente divergente (oposta) àquela a que necessariamente conduziria o raciocínio que imediatamente a antecedeu*. (3)**

**Tendo presente o circunstancialismo supra evidenciado e o enquadramento legal, doutrinal e jurisprudencial ora realizado, não temos dúvidas em afirmar que a todas as questões enunciadas no ponto II deste acórdão deve ser dada resposta positiva.**

**Assim:**

**- O acórdão arbitral deve ser anulado, na parte em que condenou a Administração Tributária a restituir à ora Impugnada a quantia de € 559.725,29, porquanto: (i) não obstante ser certo que esse pedido estava literalmente contido no pedido formulado no pedido de pronúncia arbitral, a própria requerente esclareceu na resposta à arguição da**

excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral, que essa não era a sua pretensão nestes autos, já que o que efectivamente pretendia era a anulação do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa e do acto de auto-liquidação que estava na base daquela; **(ii)** porque a própria Requerente não deixa margem para dúvidas quanto ao sentido da posição assumida na resposta dada e anteriormente referida, ao finalizar as suas alegações pela forma seguinte «**termos em que se conclui, como no requerimento inicial, pedindo a declaração de anulabilidade do acto sobre o qual se solicita a pronúncia deste Tribunal, concluindo-se a final pela declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa supra citado e, bem assim, pela ilegalidade do acto de liquidação do IRC acima identificado relativo ao período de 2012.**»; **(iii)** o Tribunal Arbitral, conhecendo da excepção de incompetência em razão da matéria, firmou a mesma, isto é, julgou-se competente com base no entendimento de que estava apenas em causa (pedido) a declaração de ilegalidade daqueles actos e não quaisquer actos de quantificação do pedido de devolução ou operações materiais resultantes daquela declaração.

Não temos, pois, insista-se, dúvida alguma, face ao exposto, em concluir que não podia o Tribunal Arbitral, no contexto de facto e direito exposto, condenar, a final, a Administração Tributária a “**restituir à Requerente a importância da liquidação na parte ora julgada ilegal, ou seja, € 559.725,59**” (alínea d) da decisão), por extravasar completamente o pedido conformado pela Impugnada, julgando-se, assim, verificado o vício de pronúncia indevida e, conseqüentemente, preenchidos os pressupostos legais determinantes de anulação do acórdão arbitral nessa parte.

**- O acórdão arbitral deve ser anulado na parte em que condenou a Administração Tributária a pagar à Impugnada a quantia de € 559.725,50, por a matéria contida nesse pedido, e conseqüente condenação, extravasar o âmbito material da sua competência, nos termos em que a mesma se mostra legal e imperativamente delimitada nos artigos 2.º do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, porquanto:**

**(i)** nos termos conjugados do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT e 2.º da Portaria de Vinculação, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como dos actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de determinação da matéria colectável e de fixação de valores patrimoniais;

**(ii)** por força do preceituado nos artigos 2.º e 3.º da Portaria de Vinculação, os tribunais arbitrais não são competentes para apreciar 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 graciosa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT; a actos de determinação da matéria colectável e de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; a

direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; à classificação pautal, origem e valor aduaneiro, aos contingentes pautais ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação aduaneira;

**(iii)** por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1 da Portaria de Vinculação, os tribunais arbitrais só são competentes para processos com valor máximo de 10 milhões de euros, devendo o árbitro presidente, nos litígios de valor igual ou superior a 500 mil euros, já ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal e, nos litígios de valor igual ou superior a 1 milhão de euros, já ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal;

**(iv)** Resulta dos autos, mormente dos factos provados e dos autos de reclamação graciosa nestes integrados, que a Administração Tributária antes da presente Impugnação de Decisão Arbitral, isto é, em sede de reclamação graciosa, não foi confrontada, nem emitiu pronúncia quanto a qualquer quantificação resultante de uma eventual anulação, o que impede a integração desta parte do seu objecto – reconhecimento de direito subjacente a quantificação do cálculo do imposto a restituir por indevidamente pago - na competência do Tribunal Arbitral, por violação dos artigos 2.º do RJAT e artigos 2.º e 3.º da Portaria de Vinculação.

**Note-se, aliás, que no que concerne a esta parte da nossa decisão, subscrevemos integralmente a jurisprudência arbitral publicada nesta matéria, que aqui chamámos à colação:**

*«Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como directriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».*

*O processo de impugnação judicial é um meio processual que tem por objecto um acto em matéria tributária, visando apreciar a sua legalidade e decidir se deve ser anulado ou ser declarada a sua nulidade ou inexistência, como decorre do artigo 124.º do CPPT.*

*Pela análise dos artigos 2.º e 10.º do RJAT, verifica-se que apenas se incluíram nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD questões da legalidade de actos de liquidação ou de actos de fixação da matéria tributável e actos de segundo grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, actos esses cuja apreciação se insere no âmbito dos processos de impugnação judicial, como resulta das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.*

*Isto é, constata-se que o legislador não implementou na autorização legislativa no que concerne à parte em que se previa a extensão das competências dos tribunais arbitrais a questões que são apreciadas nos tribunais tributários através de acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.*

*Mas, em sintonia com a intenção subjacente à autorização legislativa de criar um meio alternativo ao processo de impugnação judicial, deverá entender-se que, quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade de actos dos tipos referidos no seu artigo 2.º, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm as mesmas competências que têm os tribunais em processo de impugnação judicial, dentro dos limites definidos pela vinculação que a Autoridade Tributária e Aduaneira veio a fazer através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT.*

*Embora o processo de impugnação judicial tenha por objecto primacial a declaração de nulidade ou inexistência ou a anulação de actos dos tipos referidos, tem-se entendido pacificamente que nele podem ser proferidas condenações da Administração Tributária a pagar juros indemnizatórios e a indemnização por garantia indevida.*

*Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do acto, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios*

*surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu art. 24.º que «haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços», a seguir, na LGT, em cujo art. 43.º, n.º 1, se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do art. 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».*

*Assim, à semelhança do que sucede com os tribunais tributários em processo de impugnação judicial, este Tribunal Arbitral é competente para apreciar os pedidos de reembolso da quantia paga e de pagamento de juros indemnizatórios.*

*Também é inequívoco que nos processos de impugnação judicial é possível apreciar pedidos de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o art. 171.º do CPPT, estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».*

*Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.*

*O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário*



*passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*

*Mas, na falta de qualquer disposição legal que permita concluir em contrário, o âmbito do processo de impugnação judicial e dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos actos dos tipos referidos no artigo 2.º que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011, não podendo, designadamente, definir os termos em que devem ser executados julgados anulatórios que vierem a ser proferidos.*

*Na verdade, como bem refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, a competência para executar os julgados proferidos pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD cabe, em primeira linha à própria Autoridade Tributária e Aduaneira, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT ao dizer que «a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta...».*

*Por outro lado, a haver discordância entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e os sujeitos passivos sobre a forma de execução de julgados, são os tribunais tributários os competentes para a sua apreciação, já que não são atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências em processos de execução de julgados e os tribunais arbitrais dissolvem-se na sequência da decisão arbitral, como decorre do artigo 23.º do RJAT.» (4)*

- Por fim, **relativamente à questão de saber se o acórdão do Tribunal Arbitral deve ser anulado por enfermar de contradição entre os seus fundamentos e a decisão, a nossa resposta positiva assenta numa linha de raciocínio distinta da aduzida pela Impugnante já que, para nós, essa contradição não resulta tanto do facto de a decisão de condenação nesse pedido afrontar claramente os fundamentos e a decisão anteriormente proferida quanto á sua competência, mas, sim, do facto de na apreciação dos pedido formulados o Tribunal Arbitral, após ter deixado consignada a sua competência para conhecer do pedido de reembolso enquanto consequência da anulação do acto e para condenar a Administração ao pagamento de juros indemnizatórios, ter ressalvado que competia à**

**Administração apurar o valor certo dessa restituição, estando, pois, a condenação da Administração Tributária à restituição de um valor apurado exclusivamente pela Impugnante em frontal oposição com aquela fundamentação, nos termos que *infra* se transcrevem:**

*«O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».*

*Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.*

**No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade parcial do ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”, na parte correspondente à correção que foi considerada ilegal.**

*No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do acto é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, na medida em foi com base em instruções suas que enfermam de ilegalidade, como se viu, que a contribuinte e ora Requerente, procedeu à autoliquidação de IRC.*

*Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.*

*Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que foi paga indevidamente.*

**Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir aos Requerentes e calcular os**

*respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).».*

**Verificam-se, assim, nos termos expostos, todos os fundamentos da presente Impugnação da Decisão Arbitral que, em conformidade, se julgará procedente.**

## **V – Decisão**

**Termos em que, acordam os juízes que integram a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, julgando procedente a presente Impugnação de Decisão Arbitral, em revogar o acórdão arbitral proferido no processo n.º 231/2015-T, na parte em que condenou a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à requerente a quantia de € 559.725,59 (alínea d) do segmento decisório).**

**Custas pela Impugnada.**

**Registe e notifique.**

\*\*\*\*\*

**Lisboa, 28 de Abril de 2016**

\_\_\_\_\_ (Anabela Russo)

\_\_\_\_\_  
(Lurdes Toscano)

\_\_\_\_\_  
(Ana Pinhol)

(1) Jorge Lopes de Sousa, *Guia de Arbitragem Tributária*, Almedina, pags. 234 e segs.

(2) Cfr., Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 4-6-2015, processo n.º 8233/14, integralmente disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

(3) Neste sentido e mantendo posição reiterada do nosso Supremo Tribunal, os recentes Acórdãos de 29-5-2013 e de 5-6-2013 (respectivamente, processos n.ºs 842/13 e 1315/12), ambos disponíveis para consulta in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), e que de forma reiterada são convocados em acórdãos proferidos por este Tribunal Central no âmbito de processos de Impugnação de Decisão Arbitral, disponíveis para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

(4) Cfr. Acórdão do Tribunal Arbitral de 15-1-2015, proferido no processo n.º 587/204-T, integralmente disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.