

COORDENAÇÃO

João Taborda da Gama

CADERNOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA 2013

Ana Afonso de Almeida

António Castro Caldas

António Fernandes de Oliveira

António Queiroz Martins

Bruno Santiago

Catarina Breia

Cláudia Reis Duarte

Fernando Carreira de Araújo

Filipe Moura

Inês Frutuoso de Melo

Jaime Carvalho Esteves

João Espanha

Leendert Verschoor

Miguel Teixeira de Abreu

Patrícia Matos

Paulo Mendonça

Rui Rocha

Samuel Fernandes de Almeida

Tânia Carvalhais Pereira

Tiago Machado Graça

Tiago Soares Cardoso

Tomás Cantista Tavares

Arbitrabilidade do Regime dos Preços de Transferência: Breve Análise da Decisão Arbitral n.º 76/2012-T

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA¹

Resumo: O presente artigo assume como objecto central a análise dos termos e estrutura argumentativa das partes (Requerida e Requerente) no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T, de 29 de Outubro de 2012, em que o Tribunal Arbitral se pronunciou, pela primeira vez, no sentido da arbitrabilidade das pretensões relativas à aplicação do regime dos preços de transferência. A decisão arbitral, contestada pela autoridade tributária e aduaneira com fundamento na alegada “equivalência ou proximidade material” entre o regime dos preços de transferência e o regime dos métodos indirectos, partiu da interpretação literal da alínea b) do artigo 2.º Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (que apenas exclui da arbitragem tributária as pretensões relativas à aplicação de métodos indirectos), e concluiu pela qualificação da mesma norma como uma norma excepcional, logo insusceptível de aplicação analógica. A jurisprudência firmada no Processo Arbitral n.º 76/2012-T foi entretanto acolhida e reiterada no Processo Arbitral n.º 55/2012-T, de 24 de Dezembro de 2012, e no Processo Arbitral n.º 91/2012-T, de 21 de Janeiro de 2013.

Palavras-chave: preços de transferência; métodos indirectos; arbitragem tributária.

Abstract: This article aims to analyze the arguments presented by the Tax Authorities and the taxpayer in the extent of the Arbitral Process no. 76/2012-T, of 29

¹ Advogada.

October 2012, in which the Arbitral Court decided, for the first time, that tax disputes relating to the implementation of the transfer pricing regime can be solved through arbitration. This decision, which is rejected by the Portuguese Tax Authorities with basis in the alleged “similarity” between transfer pricing and indirect methods regimes, results from the strict interpretation of the paragraph b) of article 2 of the Order no. 112-A/2011, of 22 March 2011 (in which only tax disputes relating to the implementation of the indirect methods are expressly excluded from arbitrage). The Arbitral Court also qualifies the above mentioned rule as an exceptional rule, which means that it cannot be analogically applicable. Reference is also made to the arbitral decision no. 55/2012-T, of 24 December 2012, and the Arbitral Decision no. 91/2012-T, of 21 January 2013, that followed the Arbitral Decision no. 76/2012-T jurisprudence.

Keywords: transfer pricing; indirect methods; domestic tax arbitration.

Índice: 1. Enquadramento geral: regime de preços de transferência 2. Âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais 3. Processo Arbitral n.º 76/2012-T 3.1. Argumentação da Requerida – AT 3.2. Argumentação do Requerente 4. Decisão arbitral 5. Breves considerações 5.1. Natureza e âmbito das normas de exclusão da vinculação da AT 5.2. Fundamento da exclusão de vinculação da AT 5.3. Da alegada “equivalência ou proximidade de regimes”

1. Enquadramento geral: regime dos preços de transferência

O regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, directriz fundamental do comércio internacional, em torno do qual se foi firmando um amplo consenso. A adopção deste regime tem em vista a prossecução de dois objectivos fundamentais: a garantia da paridade no tratamento fiscal de empresas integradas em grupos empresariais² e de empresas independentes, por um lado, e a prevenção e combate a certas práticas de evasão fiscal, corrosivas da base tributável dos Estados, por outro. A análise e desenvolvimento das regras sobre a aplica-

² Vulgo empresas relacionadas.

ção dos preços de transferência vem sendo assumida, a nível internacional, pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, cujos relatórios, continuamente actualizados, são amplamente seguidos pelos Estados-membros, quer ao nível da respectiva legislação interna, como da celebração de acordos internacionais para eliminar a dupla tributação internacional (ADT's).

Em termos necessariamente simplistas, “preço de transferência” corresponde ao preço dos bens e serviços facturados a uma subsidiária ou a outra empresa do grupo. O preço praticado entre entidades relacionadas, não sendo negociado em mercado livre, pode afastar-se do preço que, em condições normais de mercado, seria praticado entre entidades independentes, em circunstâncias e para transacções substancialmente idênticas. O “abuso clássico na utilização do preço de transferência decorre precisamente do facto de, através da política de preços praticados pelo/s contribuinte/s se proceder a uma transferência indirecta de lucros de uns para outros, de modo a obter uma redução da carga fiscal global”³.

Em Portugal, o regime jurídico dos preços de transferência encontra-se previsto na secção relativa às correcções para efeitos de determinação da matéria colectável, mais precisamente no artigo 63.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)⁴, que impõe, em traços largos, que nas operações comerciais e financeiras realizadas entre um sujeito passivo de IRC e qualquer outra entidade com a qual esteja numa situação de relação especial sejam acordados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que seriam normalmente acordados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. O que entender por “relação especial”, “termos e condições

³ Francisco de Sousa da Câmara (Lisboa, 1999) “A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT”, versão pdf disponível in <http://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>. Cf. ainda, Relatórios da OCDE sobre os preços de transferência disponíveis in www.oecd.org, Alberto Xavier (Coimbra, 2009) Direito Tributário Internacional, reimpressão 2.ª edição, Almedina, 430 e segs., Miguel Teixeira de Abreu (Lisboa, 1990) “Preços de Transferência no Contexto Internacional”, Fisco n.º 18, 10, J.J. Amaral Tomás (1991) Os preços de transferência, Fisco n.º 29, 23 e segs., e Maria Teresa Barbot Veiga de Faria (Lisboa, 1993) “Preços de Transferência – Problemática Geral”, Ministério das Finanças, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, 437 e segs.

⁴ Que corresponde ao anterior artigo 58.º do CIRC, na versão anterior à renumeração operada pelo DL n.º 159/2009, de 13 de Julho.

substancialmente idênticas às normalmente praticadas entre entidades independentes” e “operações comparáveis” convoca juízos de índole marcadamente subjectiva que o legislador procurou, em certa medida, “objectivar”. Para o efeito, foi expressamente definido, no mesmo normativo legal⁵, que duas entidades se encontram numa situação de relação especial quando uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se presume nos casos elencados no n.º 4 do artigo 63.º do CIRC. A determinação dos termos e condições que se entendem ser normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes deve ser feita ao abrigo de um dos métodos legalmente previstos no n.º 3 do artigo 63.º do CIRC. Neste âmbito, o sujeito passivo deve adoptar o método que, em cada caso, se mostre mais apto a assegurar um elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações efectuadas entre as entidades relacionadas e outras operações substancialmente idênticas, realizadas entre entidades independentes, em situações normais de mercado. Neste âmbito, devem ser tidas em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco. Em qualquer caso, a necessidade de uma apreciação casuística não importa que a escolha do método concretamente aplicável seja deixada na inteira disponibilidade do contribuinte, devendo antes ser feita de entre o elenco de métodos previstos no n.º 3 do artigo 63.º do CIRC e regulamentados pela Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro. O artigo 63.º do CIRC prevê, ainda, um conjunto de obrigações acessórias que balizam a aplicação do regime dos preços de transferência, designadamente a obrigação de declaração das operações realizadas com entidades relacionadas⁶ e de organização de um detalhado processo de documentação fiscal⁷.

Com um maior ou menor grau de “objectivação”, a aplicação do regime dos preços de transferência, tal como foi gizado no CIRC, não pode dei-

⁵ Cf. artigo 63.º n.º 4 do CIRC.

⁶ Cf. artigo 63.º n.º 7 do CIRC.

⁷ Cf. artigo 63.º n.º 6 do CIRC.

nar de convocar a ponderação de elementos marcadamente subjectivos, sob pena de inadequação à realidade material concreta que lhe está subjacente. Como expresso no preâmbulo da Portaria n.º 1446-C/2001, “as regras sobre preços de transferência não permitem actuar com o rigor e a precisão próprios de uma ciência exacta, porquanto a fiabilidade dos resultados obtidos com a aplicação das metodologias preconizadas para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente aceites ou praticados numa operação comparável entre partes independentes depende, em grande medida, de análises complexas e elaboradas, em que entra um grande número de variáveis, da disponibilidade e facilidade de recolha de dados comparáveis externos e do maior ou menor apelo a critérios de índole subjectiva e aos pressupostos básicos assumidos”. Concluindo que se trata de “uma disciplina em contínua evolução e a carecer de constantes aperfeiçoamentos induzidos pela experiência e pela necessidade de acompanhar as formas inovadoras como as empresas reestruturam os seus negócios, num ambiente de globalização”.

Em face do exposto, o regime dos preços de transferência apresenta um elevado potencial de litigiosidade. Com a entrada em vigor do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem tributária (RJAT), colocou-se a questão de saber se as pretensões relativas à apreciação da legalidade das correcções da matéria colectável ao abrigo do regime dos preços de transferência seriam, ou não, passíveis de submissão aos Tribunais Arbitrais, matéria objecto central do presente artigo.

2. Âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais

A competência dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD está limitada, por um lado, às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e numa segunda linha, pelos termos em que a autoridade tributária e aduaneira (AT) se vinculou àquela jurisdição, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março⁸ (Portaria de Vinculação). No n.º 1 do artigo 2.º

⁸ Nesse sentido Processo Arbitral n.º 48/2012-T, de 06-07-2012, disponível in www.caad.org.pt.

do RJAT prevê-se a arbitrabilidade de todas as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais. Ao abrigo do artigo 4.º do RJAT, os Ministros responsáveis pelas áreas da Justiça e das Finanças previram, no artigo 2.º da Portaria de Vinculação, uma vinculação “genérica” da AT à arbitragem tributária, cujo âmbito havia sido definido no artigo 2.º do RJAT, de que excluíram, expressamente, as pretensões relativas:

- à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT);
- a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
- à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado-membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

A natureza jurídica da delimitação “negativa” da vinculação da AT à arbitragem tributária expressa no artigo 2.º da Portaria de Vinculação, assim como o respectivo âmbito, foram já objecto de apreciação arbitral em vários arestos^{9/10}, de entre os quais o Processo Arbitral n.º 76/2012-T, de 29-10-2012.

⁹ Ao abrigo do princípio da competência da competência.

¹⁰ Cf. Processos Arbitrais n.º 8/2011-T, de 23-02-2012; n.º 19/2011-T, de 29-03-2012; n.º 24/2011-T, de 04-04-2012; n.º 2/2012-T, de 24-04-2012; n.º 10/2011-T, de 04-05-2012; n.º 4/2012-T, de 25-05-2012; n.º 5/2012-T, de 24-05-2012; n.º 23/2012-T, de 18-06-2012; n.º 54/2012-T, de 23-07-2012; n.º 39/2012-T, de 24-09-2012; n.º 83/2012-T, de 14-11-2012, e n.º 98/2012-T, de 20-11-2012, todos disponíveis in www.caad.org.pt.

3. Processo Arbitral n.º 76/2012-T

No Processo Arbitral n.º 76/2012-T, o Tribunal Arbitral foi chamado a pronunciar-se, entre outras questões, sobre a natureza e o âmbito da exclusão de vinculação da AT à arbitragem tributária prevista na alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação. O normativo em apreço excluiu do âmbito de vinculação da AT, e consequentemente da competência dos Tribunais Arbitrais¹¹, a apreciação da legalidade de pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão. Ao abrigo do mesmo normativo legal a AT invocou a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral, com fundamento na alegada falta de vinculação prévia da AT quando estivessem em causa pretensões relativas à apreciação da legalidade de correcções da matéria colectável efectuadas ao abrigo do regime dos preços de transferência. Com efeito, argumentou a AT, em abono da sua tese, a existência de uma “equivalência ou proximidade material” entre o regime dos preços de transferência¹² e a determinação da matéria tributável por métodos indirectos¹³, este último expressamente excluído do âmbito da vinculação da AT à arbitragem tributária, nos termos da alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação acima referida.

O presente artigo assume, por isso, por objecto central, a análise dos termos e estrutura argumentativa das partes (Requerida e Requerente) e do Tribunal Arbitral, com o objectivo de contribuir para uma análise mais aprofundada da natureza e do âmbito da exclusão da vinculação “genérica” da AT à arbitragem tributária e, consequentemente, do próprio âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais Tributários.

¹¹ Por ausência de vinculação prévia.

¹² Cf. artigo 63.º e segs. do CIRC.

¹³ Cf. artigo 57.º e segs. do CIRC.

3.1. Argumentação da Requerida – AT

Em sede de resposta ao pedido de pronúncia arbitral¹⁴, a AT suscitou a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral com fundamento na alegada ausência de vinculação da AT à arbitragem tributária sempre que estivessem causa litígios relativos à correcção da matéria colectável ao abrigo do regime de preços de transferência. No sentido da inarbitrabilidade destes litígios, a AT invocou, em síntese, a “equivalência ou proximidade material” do regime dos preços de transferência e do regime de determinação da matéria colectável por métodos indirectos. Na opinião da AT, expressa no âmbito do processo arbitral acima referido, tal como “os métodos indirectos previstos nos arts. 81.º e seguintes da LGT, também a determinação dos preços de transferência é efectuada a partir de elementos de que a administração tributária disponha, assente em critérios que embora tendencialmente objectivos pressupõem uma ampla margem de discricionariedade técnica na sua aplicação”¹⁵. Mais argumentou que seria esta “ampla margem de discricionariedade no tratamento de dados com vista à determinação do preço de transferência para cálculo do lucro tributável que ocorreria se tivessem sido praticadas pelo contribuinte as condições normais de mercado praticadas por entidades independentes, que justifica o especial cuidado no dever de fundamentação destas correcções, tal como se encontra consignado no n.º 3 do artigo 77.º da LGT, à semelhança do que sucede com os métodos indirectos”¹⁶. Concluindo que a exclusão do âmbito da vinculação da AT quando esteja em causa a apreciação da legalidade das correcções à matéria colectável por aplicação do regime dos preços de transferência, tal como a aplicação dos métodos indirectos, “residirá no facto de as mesmas não respeitarem a correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de estrita imposição legal, envolvendo, por consequência, alguma margem de discricionariedade técnica da administração tributária e, eventualmente, uma complexidade que não se coaduna

¹⁴ Cujá estrutura argumentativa foi reproduzida na decisão arbitral em apreço. Cf. Decisão arbitral pág. 7 e segs. e artigo 17.º do RJAT.

¹⁵ Cf. págs. 7-8 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

¹⁶ Cf. pág. 8 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

com a celeridade típica do processo arbitral”¹⁷. A AT argumentou ainda, em resumo, que a apreciação de um diferendo de elevada complexidade técnica, como o que respeita às correcções efectuadas ao abrigo do regime dos preços de transferência, não se coadunaria com o princípio da celeridade conatural ao processo arbitral tributário, podendo pôr em causa o pleno exercício do contraditório e o princípio de investigação por impulso do próprio Tribunal, o que, em sua opinião, prejudicaria a descoberta da verdade material e a conformidade legal das situações jurídico-tributárias. Mais alegou a AT que ao “excluir da jurisdição arbitral as matérias consignadas na alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, foi afastada a sua sujeição à regra geral da irrecorribilidade das decisões arbitrais, salvaguardando-se, assim, a possibilidade de recurso, quer em matéria de facto, quer em matéria de direito, nos termos gerais, que no que concerne às correcções efectuadas ao abrigo dos preços de transferência, à semelhança do que sucede com a determinação da matéria tributável através de métodos indirectos, se apresentaria “especialmente atentatória do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva” por, alegadamente, privar o Estado de defender “o interesse público, consubstanciado nas correcções efectuadas ao abrigo dos preços de transferência, através de um segundo nível de controlo jurisdicional da decisão arbitral que venha a ser proferida, especialmente no que concerne à matéria de facto, mas também no que importa às questões de direito”¹⁸.

Em síntese, a AT defendeu, no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T, que as razões que, alegadamente, haviam justificado a exclusão da jurisdição dos tribunais arbitrais dos métodos indirectos se aplicariam, nos mesmos termos, ao regime dos preços de transferência, sob pena de violação dos princípios da celeridade, igualdade e equidade no acesso à justiça. Pelo que, na opinião da AT, a alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação deveria ser interpretada no sentido da “exclusão da arbitragem tributária das correcções efectuadas ao abrigo do regime dos preços de transferência”, tendo por consequência a não vinculação da AT à jurisdição arbitral em matéria tributária relativamente à apreciação desses mesmos actos.

¹⁷ Cf. pág. 8 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

¹⁸ Cf. pág. 9 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

3.2. Argumentação do Requerente

Em sentido diametralmente oposto, o Requerente apresentou, em resposta à excepção de incompetência do Tribunal Arbitral alegada pela AT¹⁹, argumentos vários no sentido da arbitrabilidade dos litígios relativos à correcção da matéria colectável por aplicação do regime dos preços de transferência, apelando, desde logo, aos argumentos literal e sistemático. No entender do Requerente, a Portaria de Vinculação não excluiu, podendo fazê-lo, os actos de aplicação do regime dos preços de transferência do âmbito de vinculação da AT à arbitragem tributária. Tal exclusão não teria, igualmente, o mínimo de correspondência na letra da Lei de Autorização Legislativa²⁰ ou no RJAT. No que respeita ao argumento sistemático, alegou o Requerente, em abono da sua tese, que o regime de preços de transferência se encontra previsto no artigo 63.º do CIRC que abre a Subsecção I (Correcções para efeitos de determinação da matéria colectável), da Secção VI (Disposições comuns e diversas), do Capítulo III (Determinação da matéria colectável), enquanto a determinação do lucro tributável por métodos indirectos é tratada numa secção autónoma, e anterior (Secção V), do mesmo Capítulo, tendo, por isso, um tratamento legislativo autónomo.

Em termos substanciais, o Requerente alegou, em síntese, que o regime de preços de transferência não se confundiria com a aplicação de métodos indirectos, uma vez que enquanto a aplicação de métodos indirectos se justificaria quando se mostrasse inviável a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, havendo incumprimento, pelo contribuinte, dos respectivos deveres acessórios, a aplicação do regime de preços de transferência pressupunha a existência de documentação aturada e não dependia de qualquer incumprimento por parte contribuinte. Mais defendeu o Requerente que o “regime de preços de transferência não constitua uma forma de avaliação indirecta, sendo que um e outro não podem em caso algum ser reconduzidos à mesma categoria tipológica (...)

¹⁹ Igualmente reproduzida na decisão arbitral em apreço.

²⁰ Cf. artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010, e que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

[uma vez que] na aplicação do regime de preços de transferência há uma actuação vinculada e não pode haver discricionariedade”²¹.

Em contraponto com a argumentação da AT no âmbito do mesmo processo arbitral, o Requerente defendeu, ainda, que “uma das vantagens que desde sempre foi apontada à criação de Tribunais Arbitrais seria a especialização e a possibilidade – hoje consagrada na lei – de nomeação de árbitros licenciados em Economia ou Gestão nas questões de maior complexidade e que exijam um conhecimento específico de áreas não jurídicas, e o âmbito de aplicação por excelência desta possibilidade serão as questões de preços de transferência”²². Mais referiu que os princípios da celeridade, contraditório e verdade material eram princípios comuns aos Tribunais Arbitrais e aos Tribunais Tributários, encontrando-se expressamente previstos no artigo 16.º do RJAT.

Tudo assente, o Requerente concluiu pela competência do Tribunal Arbitral para apreciar da legalidade de correcções à matéria colectável por aplicação do regime dos preços de transferência.

4. Decisão arbitral

No âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T, o colectivo de árbitros constituído pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), o Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo e o Dr. António Alberto Franco (árbitros adjuntos), começou por apreciar a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral invocada pela AT (Requerida), tendo concluído pela respectiva improcedência. A fundamentação da decisão arbitral em apreço²³, especialmente desenvolvida, importou a ponderação individualizada de cada um dos argumentos das partes, num percurso argumentativo que apela aos cânones hermenêuticos tradicionais²⁴. Partindo do elemento

²¹ Cf. pág. 11 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

²² Cf. pág. 11 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

²³ Quanto às exigências de fundamentação da decisão arbitral cf., entre outros, os Processos Arbitrais n.º 8/2011-T, de 23-02-2012, n.º 18/2012-T, de 04-07-2012 e n.º 30/2012-T, 01-08-2012, todos disponíveis in www.caad.org.pt.

²⁴ Cf. artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT).

literal, e na ausência de uma exclusão expressa do âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais das pretensões relativas à correcção da matéria colectável por aplicação do regime dos preços de transferência, o Tribunal Arbitral começou por não reconhecer suporte normativo expresso à pretensão da AT, que não encontraria o mínimo de correspondência na letra da lei²⁵. Assim sendo, apenas por recurso à analogia tal pretensão seria admissível. Ora, no caso em apreço, o Tribunal Arbitral considerou que tal integração analógica não seria justificada, porquanto o artigo 2.º da Portaria de Vinculação “não comporta qualquer lacuna de regulamentação, pois, no seu corpo abrangem-se todas as situações em que há competência dos Tribunais Arbitrais à face do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que não são excepcionadas. E, por isso, se nas excepções não vem indicada a não vinculação da autoridade tributária e aduaneira quando esteja em causa a apreciação da legalidade de actos que façam aplicação do regime de preços de transferência, a situação terá forçosamente de considerar-se abrangida pela regra do corpo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011”²⁶. A conclusão pelo carácter excepcional da exclusão de vinculação da AT prevista na alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação importaria ainda, de acordo com um princípio geral da interpretação jurídica, a impossibilidade de integração analógica, uma vez que “*as normas excepcionais não comportam aplicação analógica*” (artigo 11.º do Código Civil), (...) [e] o intérprete não pode transformar em excepção algo que normativamente se incluiu no âmbito de aplicação do regime regra”²⁷.

No entender do Tribunal Arbitral a pretensão da Requerida de incluir no âmbito das exclusões à vinculação genérica da AT todas as pretensões em que estivesse em causa a apreciação de questões técnicas estaria, igualmente, desprovida de base legal, sendo, aliás, contrária à intenção expressa do legislador do RJAT de incluir no âmbito da jurisdição arbitral a apreciação das pretensões relativas à fixação de valores patrimoniais, em que há um campo claro para aplicação de elementos de ordem subjectiva. De referir, igualmente, nesta sede, a recusa, pelo Tribunal Arbitral, da perti-

²⁵ Cf. artigo 9.º do Código Civil (CC).

²⁶ Cf. pág. 10 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

²⁷ Cf. pág. 13 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

nência do apelo ao conceito “discricionariedade técnica”, que reputou de “ultrapassado e inadequado”²⁸. Neste âmbito, o Tribunal Arbitral refutou, igualmente, o argumento de que a opção pela exclusão expressa do âmbito da jurisdição arbitral das questões relativas à determinação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos estaria na existência de uma ampla margem de subjectividade na respectiva aplicação, defendendo, em contraponto, que tal justificação deveria ser encontrada no facto de se prever, no âmbito do procedimento tributário, um procedimento especial com características essencialmente semelhantes às que enformam os Tribunais Arbitrais colectivos no âmbito da arbitragem tributária – o pedido de revisão da matéria tributável –, em que é indicado um perito pelo contribuinte e outro pela administração tributária e há intervenção de um terceiro perito independente, cooptado pelas partes²⁹.

No que concerne ao argumento relativo à exigência de uma “especial” competência técnica para a apreciação de questões relativas à aplicação do regime de preços de transferência, o Tribunal Arbitral foi peremptório na resposta negativa, uma vez que todos os árbitros em matéria tributária são, por exigência legal, juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário (ou licenciados em economia ou gestão, quando as questões exijam um conhecimento especializado de outras áreas)³⁰, sendo possível, tal como o é nos Tribunais Tributários, requerer a realização de prova pericial e/ou pareceres técnicos³¹; em face do que concluiu que os árbitros constantes da lista do CAAD apresentam todas as garantias de competência técnica para a apreciação de questões relativas à aplicação do regime de preços de transferência.

O argumento da pretensa incompatibilidade entre o princípio da celeridade, conatural à arbitragem tributária, e a apreciação, em sede arbitral, das questões relativas a preços de transferência não mereceu, igualmente, acolhimento. Com efeito, o Tribunal Arbitral começou por referir que, em

²⁸ Cf. pág. 14 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

²⁹ Cf. artigos 91.º a 93.º da LGT.

³⁰ Cf. artigo 7.º, n.ºs 2 e 3, do RJAT.

³¹ Por aplicação subsidiária do artigo 116.º do CPPT, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

sede arbitral, dispõe de um “prazo de *seis*³² meses, prorrogável até *doze* meses (nos termos do artigo 21.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT), para decidir as questões desse tipo que lhe sejam apresentadas, enquanto essas mesmas questões, juntamente com todas as outras que relevem para a decisão de cada procedimento tributário, nomeadamente em reclamações gratuitas, têm de ser decididas em apenas *quatro* meses”³³, ou 60 dias quando sejam objecto de recurso hierárquico³⁴. Em face do que concluiu que, na perspectiva do legislador, os 6 meses previstos no RJAT constituem um período de tempo suficiente para a resolução dos litígios em que estejam em causa correcções para efeitos de determinação da matéria colectável por aplicação do regime dos preços de transferência.

No que respeita ao argumento da alegada violação do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, que a restrição do recurso prevista no RJAT alegadamente punha em causa, o Tribunal Arbitral lembrou que a restrição ao recurso que vigora no RJAT está em evidente sintonia com a directriz que consta da alínea h) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e que a regra geral da irrecorribilidade das decisões arbitrais tem subjacente uma “intenção de celeridade”³⁵. O objectivo de política legislativa subjacente a esta solução normativa, e que abstractamente, em si mesma, não pode ser considerada favorável ou prejudicial ao sujeito passivo ou à AT, quando comparada com o regime que vigora nos Tribunais Tributários, é o da celeridade. Concorde-se ou não com a opção legislativa que vingou no RJAT em matéria de recursos, como decidiu o Tribunal Arbitral no aresto em apreço, “o certo é que é inequívoco que se pretendeu adoptar tal solução, pelo que, num Estado de Direito, o intérprete tem de acatar tal regra, não podendo sobrepor aos critérios legislativos as soluções que ele próprio adoptaria se, em vez de ser um mero intérprete da lei, fosse ele o legislador. (...) Por outro lado, trata-se de uma opção legislativa que

³² Todos os sublinhados constam do original da decisão arbitral disponível *in* www.caad.org.pt.

³³ Por imposição do artigo 57.º, n.º 1, da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que reduziu o prazo de seis meses anteriormente previsto na mesma norma e no artigo 36.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

³⁴ Cf. artigo 66.º, n.º 5, do CPPT.

³⁵ Cf. pág. 15 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

é constitucionalmente admissível, pois o direito à reapreciação das decisões jurisdicionais apenas poderá considerar-se necessário para assegurar a tutela judicial efectiva quando estiverem em causa direitos fundamentais dos cidadãos”³⁶. Concluindo, em consonância, que o “direito de acesso aos tribunais e à tutela judicial efectiva não implica que exista sempre a garantia de um duplo grau de jurisdição, pelo que não são inconstitucionais as normas que o afastam quando as decisões não afectam direitos fundamentais dos administrados”. Mais entendeu que o que a “Constituição garante em matéria de contencioso de actos da administração praticados ao abrigo dos seus poderes de direito público de autotutela declarativa é um direito reconhecido *aos administrados* que sejam por ele lesados e não à administração (artigo 268.º, n.º 4, da CRP) que, no nosso sistema de administração executiva, os pratica e pode coercivamente executar sem recurso aos tribunais”³⁷.

No que concerne à alegada violação do princípio da igualdade, o Tribunal Arbitral entendeu ser patente que não se pode afirmar, como fez a Requerida, que as mesmas razões que levaram o legislador a excluir da jurisdição dos Tribunais Arbitrais as matérias sujeitas a uma apreciação indiciária e presuntiva se aplicam, também, ao regime dos preços de transferência uma vez que, “por um lado, nem foi o *legislador* que excluiu a determinação da matéria colectável por métodos indirectos do âmbito da jurisdição arbitral, mas sim a própria *administração*, através de Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (...) Por outro lado, como se disse, a única explicação aceitável para excluir actos de determinação da matéria colectável através de métodos indirectos da jurisdição arbitral, é o facto de se prever já um procedimento especial para a revisão de tais actos, com estrutura idêntica à dos tribunais arbitrais, o que não se verifica em relação aos actos que aplicam o regime dos preços de transferência”. Concluindo que não se está perante situações essencialmente idênticas, como pressupõe a violação do princípio da igualdade.

³⁶ Cf. pág. 17 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

³⁷ Cf. págs. 17-18 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 76/2012-T.

A jurisprudência firmada no aresto em preço foi posteriormente reiterada nos Processos Arbitrais n.º 55/2012-T, de 24-12-2012³⁸, e n.º 91/2012-T, de 21-01-2013³⁹.

5. Breves considerações

Referidos os argumentos das partes e a decisão do Tribunal Arbitral, tecerei considerações breves sobre o entendimento expresso acerca da na-

³⁸ No Processo Arbitral n.º 55/2012-T, a AT suscitou a questão prévia da incompetência dos Tribunais Arbitrais para a apreciação das regras sobre preços de transferência com fundamento em dois argumentos adicionais que não havia aduzido no Processo Arbitral n.º 76/2012-T, a saber: a alegada violação da proibição do recurso à equidade previsto no n.º 2 do artigo 2.º do RJAT e a eventual colisão com as obrigações assumidas pelo Estado Português aquando da assinatura da Convenção da UE sobre Arbitragem em matéria de Preços de Transferência de 23-07-1990. Estes argumentos “adicionais” aduzidos pela AT não mereceram, igualmente, acolhimento por parte do Tribunal Arbitral por entender que a “correta aplicação das normas sobre preços de transferência não implica a formulação de juízos de equidade, designadamente o afastamento das regras normativamente emitidas para a sua substituição pelas regras que o intérprete julgue mais justas e adequadas, mas sim a aplicação de regras definidas no art. 63.º do CIRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro” (pág. 10). Mais decidiu, o mesmo Tribunal que a “existência de uma margem de subjectividade na interpretação e aplicação deste regime, que existe sempre, em maior ou menor medida, em face da multiplicidade de critérios interpretativos de aplicação conjugada arrolados no artigo 9.º, n.ºs 1 a 3 do Código Civil, não implica o afastamento dos critérios normativos definidos legislativamente. Por outro lado, a obrigação de julgamento de acordo com o direito constituído e o afastamento da equidade que no artigo 2.º, n.º 2, do RJAT se impõem aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não são privativas dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, pois os tribunais tributários também «estão sujeitos à lei» (artigo 203.º da CRP e artigo 2.º do ETAF), não podendo julgar segundo a equidade quando não houver uma lei especial que lhes permita o seu uso”. Concluindo que “a tese da autoridade tributária e aduaneira de que a aplicação do regime de preços de transferência exige fazer apelo à equidade, teria como consequência que nenhum Tribunal poderia apreciar tais questões, o que não é admissível à face da CRP” (pág. 11). No que respeita à alegada violação das obrigações internacionais do Estado Português, o Tribunal Arbitral decidiu que “a existência de convenções internacionais em matéria de preços de transferência não afasta a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, como não afasta a dos tribunais tributários, para a apreciação das questões a elas atinentes, pois as normas internacionais fazem parte do bloco de legalidade que rege tal matéria, sendo aplicadas como quaisquer outras normas, com respeito pela hierarquia normativa que resulta do artigo 8.º da CRP”.

³⁹ Que podem ser consultados *in* www.caad.org.pt.

tureza jurídica, âmbito e justificação das normas de exclusão de vinculação da AT à arbitragem tributária, previstas no artigo 2.º da Portaria de Vinculação, e respectivas implicações na prática quotidiana de aplicação do regime da arbitragem tributária.

5.1. Natureza e âmbito das normas de exclusão de vinculação da AT

No Processo Arbitral n.º 76/2012-T, partindo da pronúncia sobre o âmbito da exclusão da vinculação da AT à arbitragem tributária prevista na alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, o Tribunal Arbitral firmou um entendimento válido para as demais alíneas do mesmo normativo legal, no sentido da qualificação das exclusões à vinculação “genérica” da AT à arbitragem tributária, como normas excepcionais, com consequências não despidiendas. Desde logo, sendo qualificadas como normas excepcionais, as exclusões à vinculação “genérica” da AT à arbitragem tributária serão insusceptíveis de integração analógica, em conformidade com um princípio geral de interpretação jurídica expresso no artigo 11.º do Código Civil e reiterado no n.º 4 do artigo 11.º da LGT⁴⁰. Mais se refira que, em conformidade com o brocardo latino *leges exceptionem a lege continent strictae subsunt interpretationi*⁴¹, e não obstante a ausência de unanimidade neste âmbito, os nossos tribunais superiores já defenderam uma interpretação estrita ou mínima e, em alguns casos, restritiva das normas excepcionais. O STJ, a título de exemplo, defendeu, num aresto de 28-03-1995, que sendo as normas excepcionais “aquelas que consagram, para certos casos, soluções contrárias à norma geral, ou que regulam determinados comportamentos de modo oposto àquele por que seriam regulados se a norma excepcional não existisse”, para além de não admitirem integração analógica, também “não admitem a interpretação extensiva”⁴². Mais mo-

⁴⁰ As normas relativas às garantias dos contribuintes (meios de defesa) integram o âmbito da reserva relativa de competência da Assembleia da República em matéria tributária, prevista no artigo 165.º n.º 1 alínea i) da Constituição da República Portuguesa (CRP).

⁴¹ Que significa, em tradução livre, que são de interpretação estrita (isto é, mínima) as leis que contêm excepção à lei/regra geral.

⁴² BMJ n.º 445, ano 1995, p. 412, sumário disponível *in* www.doci.pt.

derado e expressando uma corrente que se entende ser hoje a maioritária, o STA vem considerando que as normas fiscais, incluindo as normas que estabelecem isenções, entendidas como normas excepcionais, não podem ser integradas analogicamente, mas podem ser objecto de interpretação extensiva⁴³. Todavia, o mesmo STA, num aresto de 2002, defendeu que “Ainda que as normas excepcionais possam ser interpretadas extensivamente, por regra estão sujeitas a uma interpretação estrita ou mínima, que não tem de ser restritiva”⁴⁴. A questão da fronteira entre a interpretação extensiva e a integração analógica reveste-se, por isso, de particular acuidade no âmbito do direito tributário. Na opinião de DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, a «analogia, em geral, refere-se ao procedimento de aplicação das normas jurídicas que consiste na aplicação das normas retiradas da regulamentação legal de uma certa situação de facto, a outra situação de facto que parece essencialmente igual, mas diferente nos pormenores, e que não aparece expressamente contemplada naquelas normas. O procedimento de aplicação analógica assenta na determinação da “mesma razão” (“*eadem ratio*”) existente nos casos em análise. Identidade de razão que só é possível determinar caso a caso»⁴⁵. Para os mesmos autores, mais do que a afirmação de um princípio estamos perante uma directriz concreta ao intérprete que deriva do princípio constitucional da legalidade. A “proibição da analogia parece, portanto, essencial para preservação das liberdades individuais, cujas eventuais restrições devem ter apenas directamente na lei os seus fundamentos e limitações, bem como da própria economia de mercado em que a segurança jurídica é essencial para a expansão da livre iniciativa estruturada na planificação empresarial”⁴⁶. A proibição de integração de lacunas no domínio dos elementos essenciais

⁴³ Cf. Acórdãos do STA de 15-12-1993, proferido no recurso n.º 16105, publicado in AP-DR de 20-05-1996, pág. 4457; e de 23-11-2011, processo n.º 592/11, disponível in www.dgsi.pt.

⁴⁴ Cf. Neste sentido, refira-se o acórdão do STA de 03-04-2002, disponível in <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2cb74aac9a0e8f6780256bb2003cba35?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁴⁵ Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (Coimbra, 2012) Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª edição, Almedina, 122.

⁴⁶ Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (Coimbra, 2012), 123.

dos impostos, prevista no n.º 4 do artigo 11.º da LGT, é justificada à luz do princípio constitucional da legalidade fiscal. Nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS “a disciplina dos elementos essenciais dos impostos da lei (parlamentar) obstará a que o legislador deixasse para o aplicador das leis – a administração tributária ou o juiz – qualquer possibilidade de colmatar lacunas, seja através do recurso à analogia, seja a qualquer outro modo de preenchimento de lacunas. Estas, caso se verifiquem hão-de considerar-se como domínios que o legislador não quis disciplinar, isto é como lacunas políticas e não como lacunas jurídicas”⁴⁷. O mesmo autor contesta, todavia, uma “rejeição absoluta da integração do direito fiscal essencial, propondo uma adequada e equilibrada ponderação dos bens jurídico-constitucionais em presença. Bens jurídicos que são, de um lado, o princípio da legalidade fiscal, a exigir a segurança jurídica e, de outro lado, o princípio da igualdade fiscal, a reclamar justiça e equidade”⁴⁸.

Entre a interpretação e aplicação analógica parece haver, mais que uma diferença qualitativa, uma diferença meramente quantitativa, uma vez que, enquanto a primeira estende o significado dos conceitos para além do respectivo sentido literal – encontrando um, ainda, mínimo de correspondência na letra da lei –, a segunda estende os conceitos a uma situação de facto não expressamente regulados pela norma em apreço. A delimitação da fronteira entre interpretação extensiva e integração analógica, assim como a delimitação do que, no âmbito fiscal, está vedado a esta última, carecem de desenvolvimentos que não cabem, todavia, no objecto presente artigo, podendo a jurisprudência arbitral, também neste âmbito, dar um contributo substancial.

A qualificação das exclusões à vinculação “genérica” da AT à arbitragem tributária como normas excepcionais coloca-nos, ainda, perante a questão de saber se, na ausência da exclusão expressa na Portaria de Vinculação, todas as pretensões previstas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT são directamente arbitráveis, ainda que, para efeitos de impugnação judicial, junto dos

⁴⁷ José Casalta Nabais (Coimbra, 2010), 214-215. Cf. também José de Oliveira Ascensão (Lisboa, 1997) “Interpretação de leis. Integração de lacunas. Aplicação do princípio da analogia”, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 57 – III, 913-941, e Norberto Bobbio (São Paulo, 1995) O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito, Ícone, 112 e segs.

⁴⁸ José Casalta Nabais (2010), 215.

Tribunais Tributários, se exija o esgotamento dos meios gratuitos de reacção. Esta questão é especialmente pertinente no que respeita à exigência de apresentação (prévia e necessária) de um pedido de segunda avaliação em sede de IMI, uma vez que o argumento da “intenção legislativa” de redução da litigiosidade em sede judicial invocado para o efeito de imposição de recurso prévio necessário à via gratuita não parece acolher, em sede arbitral, igual relevância prática. Poder-se-ia, eventualmente, argumentar que tendo o procedimento gratuito de segunda avaliação características semelhantes às que enformam o processo arbitral, o legislador poderá não ter sentido necessidade de, neste âmbito, prever a necessidade de recurso prévio à via gratuita⁴⁹. Esta questão não foi, até ao presente, objecto de apreciação arbitral, que se aguarda com expectativa.

5.2. Fundamento da exclusão de vinculação da AT

No Processo Arbitral n.º 76/2012-T, o Tribunal Arbitral considerou que o fundamento de política legislativa que justificou a exclusão de vinculação da AT à arbitragem tributária, quando esteja em causa a apreciação de pretensões relativas à aplicação de métodos indirectos, deveria ser encontrado no facto de, no procedimento tributário, o legislador ter previsto um procedimento gratuito especial, com características semelhantes às que enformam o processo arbitral – a saber o pedido de revisão da matéria tributável, previsto nos artigos 91.º a 93.º da LGT-, e não na complexidade ou discricionariedade técnica alegadamente associada à respectiva apreciação. O pedido de revisão da matéria tributável é um meio de tutela administrativa prévia, específica e obrigatória à abertura da via contenciosa⁵⁰, que se justifica em face do carácter excepcional da avaliação indirecta⁵¹. A avaliação indirecta apenas é legalmente admissível nos casos de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável do contribuinte, em virtude da inexistência, insuficiência, irregularidade ou

falsidade da respectiva contabilidade⁵². Neste âmbito, o legislador nacional entendeu que a apreciação dos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, assim como a respectiva quantificação, deveria ser, numa primeira fase, cometida a peritos, um designado pela AT e outro pelo contribuinte, podendo haver igualmente lugar à nomeação de um perito independente⁵³. Funcionando como “um processo de partes”, o diálogo de carácter técnico entre peritos não se restringe à apreciação do *quantum* da obrigação tributária, podendo igualmente abranger a apreciação dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos⁵⁴, tendo em vista a obtenção de um acordo quanto a esse *quantum*. Em face do exposto, e atentos no regime aplicável, resulta clara a natureza gratuita do pedido de revisão da matéria colectável, ainda que o procedimento em apreço seja dotado de características semelhantes às que enformam o processo arbitral colectivo, com o exercício da opção de escolha de árbitro⁵⁵. Na opinião de Francisco de Sousa da Câmara, o pedido de revisão da matéria colectável previsto no artigo 91.º da LGT está “a meio caminho entre a arbitragem e a peritagem. Só decidindo por acordo é que os peritos das partes podem compor o diferendo que opunha as partes. Em caso de insucesso, a administração decide só, apesar de então as posições daqueles peritos se elevarem a pareceres fundamentados que devem ser considerados na resolução do litígio”⁵⁶. Na ausência de acordo fica aberta a via contenciosa, condicionada ao recurso prévio obrigatório a um meio administrativo próprio – o pedido de revisão. A previsão de uma via gratuita como condição prévia necessária para a abertura da via contenciosa, e mais recentemente, da via arbitral, não é um exclusivo do regime dos métodos indirectos⁵⁷, encontrando-se igualmente prevista nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por

⁵² Cf. artigos 87.º e 88.º da LGT.

⁵³ De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 92.º da LGT, o “procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da AT, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação”.

⁵⁴ Cf. artigo 92.º da LGT.

⁵⁵ Cf. artigos 6.º n.º 2 alínea b) e 11.º n.º 2 do RJAT.

⁵⁶ Cf. Francisco de Sousa da Câmara (1999), 23, nota 82. Cf. artigo 92.º n.º 6.

⁵⁷ Cf. artigos 86.º n.ºs 3 e 4 da LGT e 100.º do CPPT.

⁴⁹ Cf. artigo 76.º do Código do IMI e artigo 2.º n.º 2 alínea b) e artigo 10.º n.º 1 alínea b), ambos do RJAT.

⁵⁰ Cf. artigo 86.º n.ºs 3 e 4 da LGT.

⁵¹ Cf. artigos 81.º n.º 1 e 85.º n.º 1 da LGT.

conta⁵⁸. Esta opção legislativa é plenamente justificável em face da substituição da intervenção da AT no acto de liquidação do imposto, seja pelo próprio contribuinte no caso de autoliquidação, seja por um substituto tributário, como acontece nos casos de retenção na fonte, e do objectivo de redução da litigiosidade⁵⁹. Contrariamente à determinação da matéria tributável por métodos indirectos e à impugnação contenciosa ou arbitral dos actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, no que respeita à determinação da matéria colectável por aplicação do regime dos preços de transferência, o legislador nacional não considerou ser necessária a previsão de uma via graciosa específica, prévia e necessária para a abertura da via contenciosa, seja judicial ou arbitral, uma vez que, estando em causa correcções em sede de IRC, um imposto autoliquidado, a imposição do recurso prévio à via graciosa já estaria, eventualmente, prevista nos termos do artigo 131.º do CPPT, para o qual remete a alínea a) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação. De referir, todavia, que de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, quando o fundamento da pretensão do contribuinte for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação

⁵⁸ Cf. artigos 131.º a 133.º do CPPT e artigo 2.º alínea a) da Portaria de Vinculação.

⁵⁹ Em face do exposto, poder-se-ia colocar a questão da arbitrabilidade da decisão do procedimento de revisão acima referido. Esta questão ficou, todavia, prejudicada pela exclusão expressa da decisão do procedimento de revisão do âmbito de vinculação da AT à arbitragem tributária prevista na alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação. Da letra do mesmo preceito normativo não resulta, todavia, expressa, a exclusão do âmbito de vinculação da AT à arbitragem do eventual ato de liquidação emitido em momento posterior à decisão do pedido de revisão. Esta questão foi objecto de apreciação no âmbito do Processo Arbitral n.º 17/2012-T, de 14-05-2012, disponível *in* www.caad.org.pt. Neste aresto o Tribunal Arbitral decidiu no sentido de se julgar incompetente para apreciar da legalidade do ato de liquidação subsequente à decisão do pedido de revisão porquanto, em seu entender, e no caso em apreço nos autos, o acto de liquidação do imposto seria “a consequência directa da decisão do procedimento de revisão, que constitui seu fundamento e que está excluída desta jurisdição. Tal ato de liquidação, substantivamente, nada acrescenta, limitando-se a materializar a decisão do procedimento, a concretizar o valor de imposto que deriva aritmeticamente desta decisão e a externá-la, para que esta possa produzir os efeitos jurídicos da relação jurídico-tributária constituída”. Neste âmbito poder-se-á, *a contrario*, colocar a questão da arbitrabilidade do ato de liquidação subsequente (emitido após a decisão do procedimento de revisão) com fundamento em vícios próprios do ato, o que não foi objecto de apreciação do Processo Arbitral n.º 17/2012-T.

prévia. Os Tribunais Arbitrais foram já chamados a pronunciar-se sobre o âmbito da remissão prevista na alínea a) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação. No Processo Arbitral n.º 48/2012-T, o Tribunal Arbitral entendeu que a “referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (artigo 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do artigo 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada”⁶⁰.

A justificação da exclusão de vinculação da AT à arbitragem tributária sempre que esteja em causa a apreciação de pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão, não resulta expressa do preâmbulo da correspondente Portaria de Vinculação. Todavia, dos trabalhos preparatórios do RJAT parece resultar que tal exclusão tem subjacente uma certa cautela ou prudência legislativa, no sentido de, numa primeira fase de implementação de um regime francamente inovador, sem paralelo nos ordenamentos jurídicos da mesma família, deixar de fora do âmbito da arbitragem tributária a apreciação de pretensões em que pudesse ser observável uma maior “distância entre a norma e o facto”. Esta opção não terá, em face da letra do RJAT e da Portaria de Vinculação, sido transposta para as correcções à matéria colectável por aplicação do regime dos preços de transferência, atentos no facto de, por um lado, a respectiva aplicação, regra geral, não pôr em causa a fiabilidade ou regularidade das declarações e contabilidade do contribuinte, prevendo apenas a correcção do preço de uma operação ou série de ope-

⁶⁰ Decisão arbitral disponível *in* www.caad.org.pt.

rações entre empresas relacionadas e, por outro, a respectiva aplicação se encontrar hoje francamente regulamentada, seja no CIRC como na Portaria n.º 1446-C/2001, e desenvolvida nos Relatórios da OCDE, que funcionam como um subsídio hermenêutico essencial. Em qualquer caso, independentemente do apelo ao argumento histórico e psicológico, do sucesso de uma eventual reconstrução do pensamento legislativo e da margem de discricionariedade legalmente reconhecida à AT, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso⁶¹.

5.3. Da alegada “equivalência ou proximidade de regimes”

No âmbito do Processo Arbitral objecto de análise no presente artigo, o Tribunal Arbitral não se pronunciou desenvolvidamente sobre a alegada “equivalência ou proximidade material” do regime dos preços de transferência e do regime de determinação da matéria colectável por métodos indirectos, que ficou prejudicada pela consideração da inadmissibilidade de aplicação analógica de normas excepcionais que, mesmo que pudesse ser admitida, em abstracto, não seria, na opinião do mesmo Tribunal, aplicável ao caso concreto *sub judice* por não considerar estar perante uma lacuna, no sentido jurídico do termo. No plano doutrinário, e do que nos foi possível apurar, os métodos indirectos e os preços de transferência são, tradicionalmente, objecto de análise autónoma. Em sentido contrário, Francisco de Sousa da Câmara propôs uma análise conjunta dos dois regimes, no quadro da, então, recente aprovação da LGT, começando por se questionar sobre a existência de pontos de contacto entre os dois regimes em apreço. Neste âmbito, o mesmo autor concluiu que “métodos indirectos e preços de transferência” consubstanciariam realidades “verdadeiramente distintas”, uma vez que no «âmbito das situações que pretendemos abordar, as correcções efectuadas pela administração são, como regra, motivadas por comportamentos dos contribuintes totalmente diferentes, num e noutro caso. Aliás, tanto as normas jurídicas que regulam a matéria dos “métodos indiciários” e os “preços de transferência”, como a experiência e a vasta

⁶¹ Cf. artigo 9.º n.º 2 do CC e artigo 11.º da LGT.

jurisprudência sobre a matéria nos ensinam a identificar paradigmas de cada uma das situações»⁶². Para Francisco de Sousa da Câmara, no “seio empresarial verifica-se que a «pequena/média» empresa tem sido o grande alvo das correcções fixadas com base em métodos indirectos, ao passo que o alvo predilecto das correcções por via dos mecanismos previstos para o combate a manipulações de preços tem sido a grande empresa/MNE, o que se explica em face da dimensão e estrutura organizacional e societária das sociedades”⁶³.

No plano legislativo, e em sede de IRC, os métodos indirectos aparecem regulados na Secção V (Determinação do lucro tributável por métodos indirectos), enquanto o regime de preços de transferência se encontra previsto na Subsecção I (Correcções para efeitos de determinação da matéria colectável), da Secção VI (Disposições comuns e diversas), ambas Secções do Capítulo III (Determinação da matéria colectável) do CIRC. Assim, enquanto os métodos indirectos relevam para efeitos de determinação do lucro tributável, por não se ter revelado possível uma avaliação directa e exacta do lucro tributável, a aplicação dos preços de transferência fica restringida às correcções dos preços das operações ou séries de operações realizadas entre as entidades relacionadas, para efeitos de determinação da matéria colectável. As expressões “matéria tributável” e “matéria colectável” possuem sentido e alcance distintos, ainda que o legislador as utilize indiferentemente, praticamente como sinónimos, em várias situações, como acontece nos artigos 91.º, 92.º e 94.º da LGT⁶⁴, a propósito do pedido de revisão já nosso conhecido. Na pureza dos conceitos, “matéria tributável”, que em sede de IRC é referida como “lucro tributável”⁶⁵, abrange uma realidade mais lata do que a “matéria colectável”⁶⁶. Como mais ampla e intensa é, igualmente, a intervenção da AT aquando da aplicação de métodos indirectos de avaliação, que importa a

⁶² Cf. Francisco de Sousa da Câmara (1999), 1-2.

⁶³ Cf. Francisco de Sousa da Câmara (1999), 2.

⁶⁴ Na epígrafe do artigo 91.º da LGT, em cuja epígrafe se refere “Pedido de revisão da matéria colectável” e nos seus n.ºs 8, 14 e 15 se alude à “matéria tributável”, com o mesmo alcance; no artigo 92.º refere-se em “matéria colectável” no n.º 1, e em “matéria tributável” nos n.ºs 4, 5 e 6; já no artigo 94.º emprega-se a expressão “matéria tributável” no n.º 1 e “matéria colectável” no n.º 3.

⁶⁵ Cf. artigo 17.º do CIRC.

⁶⁶ Cf. artigo 15.º, n.º 1, do CIRC, relevando neste âmbito os abatimentos e deduções, benefícios fiscais e prejuízos fiscais que devam ser considerados.

desconsideração da “matéria tributável”, constituída pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade, seja porque o contribuinte não dispõe de contabilidade organizada, seja porque a mesma não se revelou fiável, regular ou verdadeira. Neste caso a AT procede à determinação da matéria tributável do sujeito passivo em causa através de indícios, presunções ou outros elementos de que disponha. Ainda que igualmente exigente do ponto de vista da fundamentação da respectiva aplicação, o regime dos preços de transferência não pressupõe, nem importa, a impossibilidade de determinar a matéria tributável ou a matéria colectável de forma exacta com base na contabilidade, ou qualquer incumprimento por parte do contribuinte. Pressupõe, apenas, a constatação fundamentada de que o preço dos bens e/ou serviços negociados entre entidades relacionadas se afasta do preço que seria praticado entre entidades independentes, em circunstâncias e para operações substancialmente idênticas, o que importa a respectiva correcção em conformidade com esse “preço normal de mercado”. Por definição, este regime apenas será aplicável no quadro de entidades relacionadas, enquanto o regime de determinação da matéria tributável por métodos indirectos é passível de aplicação generalizada à globalidade dos contribuintes.

No Processo Arbitral n.º 55/2012-T, o Tribunal Arbitral abordou expressamente a questão da alegada equivalência ou proximidade de regimes, concluindo que “o regime de preços de transferência não consubstancia aplicação de métodos indirectos, pois não se visa com tal regime a «determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha»”⁶⁷.

Por último, cumpre referir que, ainda que os regimes em apreço encontrem fundamento comum num imperativo de combate a certas práticas de evasão fiscal, que corroem a base tributável dos Estados, enquanto o regime dos preços de transferência tem como paradigma um “princípio positivo” de promoção e garantia da plena concorrência, a aplicação de métodos indirectos surge associada a uma conotação sancionatória do incumprimento da obrigação de manutenção de uma contabilidade aturada, verdadeira e fiável.

⁶⁷ Cf. pág. 12 da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 55/2012-T.