

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 668/2014-T

Tema: IVA – Pedido de Revisão Oficiosa; Indeferimento Tácito; Tempestividade.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Maria Forte Vaz e Nina Aguiar, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 09 de Setembro de 2014, A... - INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE CRÉDITO, SA, com sede na Rua, nº ... PORTO, titular do Número Único de Identificação de Pessoa Colectiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial do Porto, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentou, relativo às seguintes liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado, no valor total de € 800.188,65:
 - i. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 5.085,20, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 771,28;

- ii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 7.795,58, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 1.155,88;
- iii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 1.951,43, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 282,93;
- iv. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 6.325,53, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 894,24;
- v. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 12.138,30, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 1.678,74;
- vi. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 7.793,93 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 1.051,43;
- vii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de €11.043,65 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de €1.449,90;
- viii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 16.545,05 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 2.121,39;
- ix. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de €11.267,91 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor €1.402,78;
- x. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 4.626,35 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor € 561,75;
- xi. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 24.437,31 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de €2.886,95;

- xii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 607.365,33 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 69.555,81.
2. Termina o Requerente pedindo a anulação do indeferimento tácito que se formou sobre o pedido de revisão oficiosa e a consequente revogação dos actos tributários supra identificados.
 3. No dia 08-09-2014, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 22-10-2014, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 07-11-2014.
 7. No dia 11-12-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
 8. Notificado para o efeito, o Requerente respondeu à matéria de excepção contida na resposta da Requerida.
 9. A 09-02-2015 foi proferido despacho pelo Tribunal arbitral, que, considerando a possibilidade de apreciar officiosamente a tempestividade da presente lide, dando

cumprimento ao disposto nas alíneas a), b), c) e f) do art.º 16.º do RJAT, notificou as partes para, querendo, se pronunciarem por escrito, sobre a questão enunciada.

10. O Requerente exerceu a faculdade concedida, pronunciando-se sobre as questões oficiosamente suscitadas.

11. A 23-03-2015 foi proferido despacho pelo Tribunal arbitral, que, considerando estarem disponíveis todos os elementos necessários a prolação da decisão final, fixou o prazo para apresentação da mesma em 30 dias.

12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados para efeitos da presente decisão

1- Em 2010-08-18, a B... - Instituição Financeira de Crédito, S.A. (posteriormente incorporada no Requerente) apresentou reclamação graciosa das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios resultantes da Inspeção Tributária movida pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária (actual UGC), referentes ao ano de 2006, no valor total de €804.605,67, a seguir identificadas:

- i. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 5.085,20, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 771,28;
- ii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 7.795,58, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 1.155,88;
- iii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 1.951,43, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 282,935;
- iv. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 6.325,53, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 894,24;
- v. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período..., no valor de € 12.138,30, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 1.678,74;
- vi. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 7.793,93 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 1.051,43;
- vii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período..., no valor de €11.043,65 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de €1.449,90;
- viii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período, no valor de € 16.545,05 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 2.121,39;
- ix. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de €11.267,91 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor €1.402,78;
- x. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 4.626,35 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor € 561,75;

xi. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 24.437,31 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de €2.886,95;

xii. Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período ..., no valor de € 607.365,33 e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º ... no valor de € 69.555,81.

2- Essa reclamação graciosa foi parcialmente deferida por despacho do Exmo. Senhor Director da UGC, de 2012-10-31, tendo-se procedido à anulação de € 4.417,02 do imposto liquidado.

3- Na referida reclamação graciosa, foram suscitadas as seguintes questões, relativas aos seguintes temas:

Tema	Reclamação Graciosa
Pro-rata da actividade	<input type="checkbox"/> Erro de facto no apuramento do pro-rata <input type="checkbox"/> Violação do art. 68.º-A da LGT <input type="checkbox"/> Violação do art. 23.º do CIVA <input type="checkbox"/> Violação da Directiva do IVA <input type="checkbox"/> Violação do art. 77.º
Indemnizações	<input type="checkbox"/> Inexistência de facto tributário <input type="checkbox"/> Violação de lei
Regularizações de IVA	<input type="checkbox"/> Violação do art. 78.º do CIVA <input type="checkbox"/> Violação do art. 72.º da LGT e art. 341 do CC

4- Em 2013-02-25, a Requerente apresentou impugnação judicial das liquidações e do deferimento parcial da reclamação graciosa, a qual se encontra pendente de decisão no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, processo n.º .../13.....

5- Nesta impugnação judicial são levantadas as seguintes questões, relativas aos seguintes temas:

Tema	Impugnação judicial
Pro-rata da	<input type="checkbox"/> Erro de facto no apuramento do pro-rata

actividade	<input type="checkbox"/> Violação do art. 68.º-A da LGT <input type="checkbox"/> Violação do art. 23.º do CIVA <input type="checkbox"/> Violação da Directiva do IVA
Indemnizações	<input type="checkbox"/> Inexistência de facto tributário <input type="checkbox"/> Violação de lei
Regularizações de IVA	<input type="checkbox"/> Violação do art. 78.º do CIVA <input type="checkbox"/> Violação do art. 72.º da LGT e art. 341 do CC

6- Em 2014-02-07, o Requerente dirigiu ao Director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pedido de revisão oficiosa (autuado sob o n.º .../RO/.../14) das mesmas liquidações adicionais e de juros compensatórios referidas em 1.

7- No referido pedido de revisão oficiosa foram levantadas as seguintes questões, relativas aos seguintes temas:

Tema	Pedido de revisão oficiosa de acto tributário
Pro-rata da actividade	<input type="checkbox"/> Erro de facto no apuramento do pro-rata <input type="checkbox"/> Violação do art. 68.º-A da LGT (aplicação retroactiva de instruções genéricas) <input type="checkbox"/> Violação do art. 23.º do CIVA <input type="checkbox"/> Violação da Directiva do IVA (neutralidade do imposto) <input type="checkbox"/> Violação do art. 77.º (falta de fundamentação em matéria de concessão de crédito)
Indemnizações	<input type="checkbox"/> Inexistência de facto tributário <input type="checkbox"/> Violação de lei (perda de receita para o Estado não é fundamento)
Regularizações de IVA	<input type="checkbox"/> Violação do art. 78.º do CIVA <input type="checkbox"/> Violação do art. 72.º da LGT e art. 341 do CC (limitação dos meios de prova legalmente admissíveis)

8- Em 2014-09-09 o Requerente apresentou no CAAD pedido de pronúncia arbitral, visando o indeferimento tácito que entendeu, entretanto, formado, bem como as liquidações referidas em 1.

9- No pedido de pronúncia arbitral, são suscitadas as seguintes questões:

Tema	Pedido de pronúncia arbitral
Pro-rata da actividade	<input type="checkbox"/> Erro de facto no apuramento do pro-rata <input type="checkbox"/> Aceitação do método de cálculo da Requerente na inspecção de 2010 <input type="checkbox"/> Violação do art. 23.º do CIVA <input type="checkbox"/> Violação da Directiva do IVA <input type="checkbox"/> Violação do art. 77.º da LGT <input type="checkbox"/> Incumprimento do ónus da prova <input type="checkbox"/> Violação do art. 68.º-A da LGT
Indemnizações	<input type="checkbox"/> Inexistência de facto tributário <input type="checkbox"/> Violação da Directiva do IVA <input type="checkbox"/> Incumprimento do ónus da prova (art. 74.º da LGT) <input type="checkbox"/> Violação do princípio da verdade material (art. 55.º da LGT) <input type="checkbox"/> Violação do procedimento de normas anti-abuso (art. 38.º da LGT) <input type="checkbox"/> Violação do dever de fundamentação (art. 77.º da LGT)
Regularizações de IVA	<input type="checkbox"/> Violação do art. 78.º do CIVA <input type="checkbox"/> Inconstitucionalidade do art. 78.º do CIVA na interpretação dada pela AT (violação do princípio da legalidade) <input type="checkbox"/> Violação do art. 72.º da LGT e art. 341 do CC

10- Em 29.09.2014 o Requerente foi notificado, pelo Ofício n.º ... de 26.09.2014, da “decisão de Arquivamento” por indeferimento liminar do procedimento de revisão oficiosa apresentado, na sequência da Informação n.º ...-.../2014 de 29.08.2014, com Parecer do Coordenador da Equipa de Assistência - IVA em 05.09.2014 e

sancionado por Despacho da Exma. Chefe de Divisão da Divisão de Gestão e Assistência tributária da UGC, por subdelegação de competências, em 25.09.2014.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Os factos acima enunciados, relevantes para a presente decisão, resultam da documentação disponível no processo.

B. DO DIREITO

Dispõe o artigo 10.º/1 do RJAT que:

“1 — O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”

Já o artigo 101.º do CPPT, dispõe que:

“1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;

- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.”

No presente caso, a tempestividade da presente acção arbitral vem reportada ao, invocado pela Requerente, indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IVA do ano de 2006, acima indicadas, por si apresentado em 07-02-2014.

Assim, nos termos conjugados da al. a) do artigo 16.º do RJAT, e da al. d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, a presente acção será tempestiva se apresentada no prazo de 3 meses, contados da “Formação da presunção de indeferimento tácito”.

Deste modo, para aferir da tempestividade da presente lide, é necessário apurar, desde logo, se, e, eventualmente, quando, é que ocorreu a formação da presunção de indeferimento tácito da pretensão de revisão oficiosa do acto tributário, formulada pelo Requerente.

Vejamos então.

*

Como explica o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa¹, “*O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas.*”.

Não se tem dúvidas, assim, que a presunção de indeferimento tácito é uma consequência da “*inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas*”, inércia essa aferida pela não prolação de decisão sobre tais pretensões, no prazo que, legalmente lhe seja conferido para tal.

Ou seja, e em suma, a presunção de indeferimento tácito decorre da violação do dever legal de decidir que assiste à AT.

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa², “*A criação de um dever legal de decidir tem como finalidade possibilitar*

¹ “CPPT Anotado e Comentado”, I Vol., Áreas Editora, 2006, p. 772.

² “Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”, 4.ª Edição, 2012, Encontro de Escrita, pág. 466, nota 4.

a formação de um acto tácito de indeferimento, que depende da existência de tal dever, e a previsão da formação de um acto deste tipo tem como única justificação possibilitar a sua impugnação contenciosa”.

O mesmo entendimento tem António Lima Guerreiro, referindo que *“Quando não há dever de decisão, não pode formar-se presunção de indeferimento tácito para efeitos de impugnação ou recurso contencioso, já que não se podem extrair quaisquer efeitos legais do silêncio da Administração sobre a matéria discutida. Põe-se, assim, a questão de definir, uma vez afastado o meio da impugnação ou recurso contencioso com base em presunção de indeferimento tácito, quais os efeitos resultantes do incumprimento do dever de resposta, quando este não estiver associado a um dever de decisão procedimental. O incumprimento do dever de resposta previsto no número 1 apenas pode originar responsabilidade disciplinar dos funcionários e, eventualmente, responsabilidade civil extracontratual da Administração Tributária, caso se provem os respectivos requisitos legais (...)”*.³

Considera-se, assim, que *“Só se forma acto tácito de indeferimento quando a entidade a quem a pretensão foi dirigida tenha competência para dela conhecer e se verifiquem todos os pressupostos procedimentais subjectivos e objectivos.”*⁴

Entre estes pressupostos, evidentemente, encontra-se a verificação, em concreto, do dever legal de decidir, pelo que *“A formação do indeferimento tácito pressupõe que o órgão da Administração a quem foi dirigida a pretensão tenha o dever legal de decidir.”*⁵, e *“A falta do dever legal de decidir leva a que o administrado não tenha a faculdade de presumir indeferida a pretensão após o decurso do prazo da pronúncia.”*⁶

Face ao que vem de se expor, conclui-se então que para apurar se, no caso, se deu a formação da presunção de indeferimento tácito da pretensão de revisão oficiosa do acto tributário, formulada pelo Requerente, torna-se necessário averiguar se, em concreto, à AT assistia, ou não, o dever de decidir a referida pretensão.

*

³ *“Lei Geral Tributária Anotada”*, 2000, Editora Rei dos Livros, pág. 257 e seguintes, nota 2.

⁴ Ac. do STA de 12-11-2014, proferido no processo 01154/14, disponível para consulta em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção específica de proveniência.

⁵ Ac. do STA de 28-04-2005, proferido no processo 01406/04.

No presente caso, verifica-se que o Requerente havia apresentado, em 31-10-2012, reclamação graciosa relativamente a todas as liquidações abrangidas pelo pedido de revisão oficiosa e que, subsequentemente, e compreendendo as mesmas liquidações, em 25-02-2013, deu entrada, no Tribunal competente, de pedido de impugnação judicial, processo este que se encontrava pendente, quer aquando da apresentação do pedido de revisão oficiosa do acto tributário, formulada pelo Requerente, e que este considera tacitamente indeferido, quer aquando da data em que tal indeferimento tácito, na perspectiva daquele, se terá formado.

Ora, dispõe o artigo 68.º do CPPT que:

“Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.”

Por sua vez, o artigo 111.º/4 do mesmo Código, dispõe que:

“Caso, posteriormente à receção da petição de impugnação, seja apresentada reclamação graciosa relativamente ao mesmo ato e com diverso fundamento, deve esta ser apensa à impugnação judicial, sendo igualmente considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.”

Como refere o supra-citado Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, em anotação à primeira destas normas:

“O n.º 2 deste artigo, ao proibir a dedução de reclamação graciosa quando já tiver sido instaurada impugnação judicial com o mesmo fundamento está em sintonia com o preceituado nos n.ºs 3 e 4 do art. 111.º deste Código.

Do conjunto destas disposições resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o procedimento administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial, excepto através da forma e no prazo previstos neste mesmo processo, que é a possibilidade de revogação nos termos e prazo indicados no art. 111.º, n.º 1 e 112.º deste Código.

Como se refere no n.º 2 deste art. 68.º, a proibição de instauração de reclamação graciosa apenas abrange a que tenha fundamento idêntico ao da impugnação judicial, pelo que é

⁶ Ac. do STA de 03-11-2005, proferido no processo 0637/05.

possível apresentar reclamação graciosa, na pendência de impugnação judicial, desde que seja invocado outro fundamento.

No entanto, mesmo neste caso, mantém-se a preferência pelo processo judicial, pois a reclamação graciosa não é apreciada pela administração tributária, sendo o tribunal que apreciará as questões nela suscitadas, no âmbito do processo de impugnação judicial, a que a reclamação graciosa é apensa”⁷.

Prosseguindo com o mesmo Autor, em anotação ao segundo dos normativos transcritos:

“Nos n.ºs 3 a 5 deste artigo prevê-se a apensação ao processo de impugnação judicial das reclamações graciosas ou recursos hierárquicos relativos ao acto tributário impugnado, independentemente de terem sido apresentados antes ou depois da recepção da petição de impugnação e de terem ou não fundamento idêntico ao desta impugnação.

Como resulta dos n.ºs 3 e 5 deste artigo, o processo de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico é apenso no estado em que se encontrar e, por isso, mesmo que já esteja findo. Assim, será o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico, no âmbito do processo de impugnação judicial.

Há, pois, uma preferência absoluta do meio judicial de impugnação sobre os meios administrativos, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial, excepto da forma e no prazo previstos neste mesmo processo, que é a possibilidade de revogação nos termos e prazo indicados no art. 111.º, n.º 1 e 112.º deste Código.”⁸.

Ou seja, face às normas em questão, e louvando-nos na doutrina transcrita, não se considera passível de dúvida relevante que, estando pendente impugnação judicial:

- Não poderá ser apresentada reclamação graciosa com os mesmos fundamentos, em causa naquele processo jurisdicional;
- Poderá ser apresentada reclamação graciosa, desde que com fundamentos distintos dos que estejam em causa naquele mesmo processo jurisdicional.

⁷ *Op. cit.*, p. 546.

⁸ *Idem*, p. 809.

Mais se entende, nos mesmos termos, que, em ambas as situações descritas, está legalmente vedado à AT proferir qualquer decisão sobre a reclamação graciosa, devendo aquela, no primeiro caso, simplesmente ignorar a reclamação apresentada, e, no segundo caso, remetê-la ao Tribunal onde esteja pendente a impugnação⁹.

Deste modo, e em suma, afigura-se que, estando pendente impugnação judicial relativamente a determinados actos tributários, não assistirá à AT o dever de decidir reclamações graciosas que lhe sejam apresentadas, relativamente a tais actos, verificando-se, justamente, o oposto, ou seja, sendo legalmente proibido àquela Autoridade pronunciar-se sobre as pretensões que, naquele âmbito, lhe sejam presentes.

*

Posto tudo isto, cumpre notar que no caso *sub iudice*, não estamos perante uma reclamação graciosa, mas perante um pedido de revisão oficiosa de actos tributários, objecto de processo de impugnação judicial pendente.

Entende-se, contudo, não existirem quaisquer motivos, antes pelo contrário, para que tal circunstância justifique um entendimento distinto do que vem de se expor.

Com efeito, e ainda como refere o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, “À face do presente diploma e da LGT há identidade, quanto ao âmbito do procedimento, entre este meio de reclamação graciosa e o que no art.º 78.º, n.º 1, deste último diploma se denomina «revisão dos actos tributários» por iniciativa do contribuinte”¹⁰

Assim, e no que diz, concretamente, respeito à proibição de apresentação de reclamação graciosa na pendência de impugnação judicial, “A mesma proibição deverá aplicar-se, por analogia, aos pedidos de revisão do acto tributário, com fundamento idêntico ao invocado em impugnação judicial, pois também em relação àquele tipo de meio procedimental de apreciação da legalidade do acto tributário valem as razões que justificam aquela preferência absoluta do processo judicial.”¹¹.

Não haverá, assim, dúvidas da existência de uma preferência absoluta da via judicial em relação às vias graciosas de impugnação (incluindo o pedido de revisão

⁹ Sendo certo que, de um ponto de vista prático, será sempre este o encaminhamento a dar à reclamação apresentada, na medida em que, existindo um mínimo de dúvidas relativamente à repetição, ou não, do fundamento, deverá ser o Tribunal a decidir.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 543.

oficiosa), nem de que “*Esta constatação permite concluir, por evidente analogia, que a apensação deverá também ocorrer quando estiver pendente um pedido de revisão do acto tributário, apresentado nos termos do art. 78.º da LGT, nos casos em que ele não se fundamente em factos supervenientes em relação ao acto impugnado. Na verdade, os pedidos de revisão, para além de poderem ter por fundamento factos que não foram considerados na liquidação (situação em que a liquidação não enfermará de qualquer vício, pois foi elaborada com base nos factos que deveriam ser considerados), podem ter também por fundamento qualquer ilegalidade da liquidação, como se prevê expressamente no n.º 1 daquele art. 78.º da LGT. Nestes casos em que no pedido de revisão forem imputados vícios à liquidação que também é o objecto do processo de impugnação judicial, valerão inteiramente as razões que justificam a apensação das reclamações gratuitas e respectivos recursos hierárquicos, pelo que se justificará a aplicação analógica do regime previsto nestes n.ºs 3 a 5 do art. 111.º*”¹².

Entende-se, assim, em conclusão, que, também para efeitos da preferência da via judicial de impugnação, relativamente às vias gratuitas, subjacente ao regime legal corporizado nos artigos 68.º e 111.º do CPPT, deverá o pedido de revisão oficiosa ser equiparado à reclamação gratuita.

*

Aqui chegados, é possível concluir, já, que, no caso, não assistia à AT o dever legal de decidir o pedido de revisão oficiosa das liquidações já atrás identificadas, em causa no presente processo arbitral.

Com efeito, estando pendente impugnação judicial tendo por objecto tais liquidações, e mesmo sendo levantadas questões distintas das suscitadas naquele processo judicial, a AT estava, na realidade, proibida de decidir a pretensão do ora Requerente, devendo, sendo aquele o caso, limitar-se a remeter o correspondente pedido ao Tribunal onde estava pendente o processo de impugnação judicial.

Assim, não se tendo formado indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações já atrás identificadas, em causa no presente processo arbitral, por ausência do

¹¹ *Op. cit.*, p. 546.

¹² *Op. cit.*, pp. 807 e s.

dever legal de o decidir haverá que julgar intempestiva a presente lide, com a conseqüente absolvição da Requerida da instância¹³.

*

Não obstem ao que vem de expor as considerações tecidas pelo Requerente, ao abrigo do contraditório legalmente imposto.

Com efeito, ao contrário do que alega aquele, não se considera que esteja “*o Tribunal a sanar, sem qualquer fundamento legal, a ilegalidade cometida pela Autoridade Tributária no processo de revisão oficiosa.*”. Com efeito, e desde logo, considerando-se que a AT não tinha dever legal de decidir, não se consumará a ilegalidade a que o Requerente alude. Por outro lado, estando em causa uma decisão que incide sobre a relação processual (absolvição do réu da instância), não se produzem quaisquer efeitos sobre a relação material controvertida.

Do mesmo modo, e ao contrário do que alega o Requerente, considera-se que este não “*se limitou a fazer uso, nos prazos legais, do poder de reagir contra o silêncio ilegal a Autoridade Tributária*”, uma vez que se considera que o silêncio da AT não só não foi ilegal, como era legalmente imposto, já que o único comportamento que lhe era legalmente imposto¹⁴, é a remessa do pedido de revisão oficiosa, para o Tribunal onde pende a impugnação judicial.

Refere, ainda, o Requerente que “*No máximo, o Tribunal poderia defender a tese de que, por inexistir dever legal de decisão, inexistia também dever legal de pronúncia, circunstância em que o silêncio da Autoridade Tributária – ainda que eterno – seria insindicável. Mas, mesmo nesta hipótese absurda, a questão que se poria não seria a da intempestividade da reacção da Requerente, mas a da falta de objecto do litígio, por não ter sido praticado qualquer acto (tácito ou expresso) sobre o qual pudesse incidir o presente processo.*”.

Também aqui, ressalvado o respeito em que a afirmação transcrita claudica, se entende não assistir razão ao Requerente. Com efeito, entendendo-se que a única actuação legalmente exigível à AT (no caso de lhe terem sido apresentadas questões distintas

¹³ Cfr., por todos, neste sentido, e no do conhecimento oficioso das questões relativas à tempestividade de lide, o Ac. do STA de 27-05-2009, proferido no processo 076/09.

daquelas sobre que incide a impugnação judicial¹⁵), seria a remessa do pedido de revisão oficiosa ao Tribunal Tributário onde penda a impugnação judicial, naturalmente que estarão disponíveis no contencioso tributário os meios processuais próprios a lograr esse desiderato. Entre tais meios não se inclui, natural e seguramente, a presente acção arbitral.

Por outro lado, também não assistirá razão à Requerente, quando afirma que “*a questão que se poria não seria a da intempestividade da reacção da Requerente, mas a da falta de objecto do litígio*”. Com efeito, e desde logo, tal apenas seria sustentável se o objecto da presente acção arbitral fosse unicamente o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. Contudo, não é esse o caso¹⁶, uma vez que, conforme o próprio Requerente o reconhece, estão em causa nos presentes autos, mediatamente, os actos de liquidação de IVA, do ano de 2006, já anteriormente identificados.

Por outro lado, e em todo caso, independentemente de poder verificar-se falta de objecto do litígio, o certo é que, face ao disposto na al. a) do n.º 10.º do RJAT, sempre a acção desfaleceria no que concerne à tempestividade, já que, na ausência de indeferimento tácito, o prazo para o exercício do direito de acção, não registou o seu termo inicial, sendo certo que “*A intempestividade de meio impugnatório usado pelo interessado implica a não pronúncia do tribunal no tocante às questões que tenham sido suscitadas na petição inicial, ainda que de conhecimento oficioso, na exacta medida em que a lide impugnatória não chega a ter o seu início.*”¹⁷.

Não se aplicará aqui, obviamente, a jurisprudência citada pelo Requerente¹⁸, desde logo porquanto não é proferido dentro do regime legal do RJAT, que enquadra a presente decisão. Depois, porquanto o acórdão citado é proferido no quadro do contencioso administrativo, e não do contencioso tributário, *maxime* das disposições dos artigos 68.º e 111.º do CPPT, que estão igualmente subjacentes à presente decisão. Por fim, porquanto a

¹⁴ E, salvo melhor entendimento, continuará, por via do meio processual próprio, a ser.

¹⁵ Noutro caso, ou seja, de as questões serem as mesmas, nem se porá a questão do silêncio ou da respectiva sindicância, já que as questões suscitadas estarão a ser tratadas em sede judicial.

¹⁶ Sendo certo que, se o fosse, não seria competente a jurisdição arbitral, já que, conforme tem sido consensualmente reconhecido na jurisprudência do CAAD, os Tribunais arbitrais formados neste centro apenas serão materialmente competentes para o julgamento de acções em que, havendo indeferimento tácito, estejam igualmente em questão (ainda que de forma mediata), algum dos actos a que se refere o artigo 2.º do RJAT, *maxime*, e no caso, actos de liquidação.

¹⁷ Cfr. Ac. do STA de 21-12-2012, proferido no processo n.º 0210/12. No mesmo sentido, p. ex., o Ac. do mesmo Tribunal de 28-11-2012, proferido no processo 01038/12.

¹⁸ Acórdão do STA de 31-03-2004, proferido no processo n.º 046256.

situação nos autos é distinta daquela julgada no aresto brandido pelo Requerente, nomeadamente por nos presentes autos, ao contrário do que se passa naquele acórdão, estar em causa a pendência de processo de impugnação judicial relativamente aos mesmos actos tributários de liquidação.

*

Por todo o exposto, e face ao decidido, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelas partes.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar intempestiva (quanto ao pressuposto indeferimento tácito) e extemporânea (quanto aos actos de liquidação que constituem o seu objecto mediato) a presente lide, absolvendo a AT da instância, e condenando-se, conseqüentemente, o Requerente nas custas do processo, no montante de €11.628,00, por a ele haver dado causa.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €800.188,65, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €11.628,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, uma vez que o mesma deu causa à presente acção arbitral, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

21 de Abril de 2015

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Maria Forte Vaz)

O Árbitro Vogal

(Nina Aguiar)

