

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 603/2014 -T

Tema: IRC; tributações autónomas; dedução de benefícios fiscais; competência material do Tribunal Arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 603/2014 -T

Tema: IRC; tributações autónomas; dedução de benefícios fiscais; competência material do Tribunal Arbitral.

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro presidente), Manuel Pires e Ricardo Rodrigues Pereira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 1 de agosto de 2014, a sociedade comercial **A... – ..., SGPS, S. A., NIPC...**, com sede na Avenida ..., n.º ..., Lisboa (doravante, *Requerente*), 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 e a anulação do ato de indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa que apresentou relativamente ao ato de autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2010 e, bem assim, a declaração de ilegalidade parcial e a consequente anulação daquele mesmo ato de autoliquidação de IRC, na parte em que reflete «*a não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma de*

incentivos fiscais em sede de IRC disponíveis para o efeito, que originou um montante de imposto indevidamente liquidado no exercício de 2010 no valor de € 95.145,83».

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

A Requerente juntou 13 (treze) documentos e arrolou 2 (duas) testemunhas, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

No essencial e em breve síntese, a Requerente alegou o seguinte:

Na qualidade de sociedade dominante do Grupo B..., sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, a Requerente procedeu tempestivamente à apresentação da sua declaração agregada de IRC Modelo 22, referente ao exercício de 2010, tendo nesse momento procedido à autoliquidação das tributações autónomas em IRC desse mesmo ano.

Acontece que no respeitante ao imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma em IRC, o sistema informático da AT revela anomalias consubstanciadas no assinalar de divergências (“erros”) que impedem que a Requerente inscreva o valor relativo às referidas taxas de tributação autónoma em IRC deduzido, dentro da coleta de IRC resultante da aplicação destas taxas, do montante do benefício fiscal reconhecido a uma das empresas do Grupo B..., a C... – ..., S. A., ao abrigo do SIFIDE, na modalidade de crédito de imposto dedutível à coleta de IRC, no valor de € 165.913,90, o que resultou num excesso de imposto pago por referência ao exercício fiscal de 2010.

Assim, a declaração Modelo 22 do IRC e respetiva articulação com a programação do sistema informático da AT impedem que o Grupo B... deduza à coleta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 356 do quadro 10 da declaração Modelo 22, o benefício fiscal de dedução à coleta de IRC, atribuído a uma das sociedades integrantes do mesmo Grupo (a C..., S. A.).

Relativamente à referida empresa C..., S. A., a AT não apura, nem apurou o respetivo lucro tributável por métodos indiretos, sendo ainda que esta não é e não era então devedora ao Estado e à Segurança Social de quaisquer impostos ou contribuições.

Sequentemente, a Requerente apresentou, junto da Unidade dos Grandes Contribuintes, um pedido de revisão oficiosa da referida autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2010, a qual foi parcialmente indeferida. Efetivamente, na decorrência desse pedido de

revisão oficiosa, a AT retificou o resultado ilegal imposto pela programação do seu sistema informático relativamente à dedução de incentivos fiscais em IRC a uma outra das suas componentes – a coleta produzida pela taxa de derrama estadual –, em consequência do qual € 70.768,07 do referido incentivo de € 165.913,90 está já aplicado (deduzido) à coleta da derrama estadual de 2010.

Sobram, assim, para aplicação (dedução) à coleta das tributações autónomas em IRC, € 95.145,83, aplicação esta recusada pela AT.

Tendo em conta a esmagadora jurisprudência arbitral que qualifica as tributações autónomas como IRC, a Requerente nada vê na lei que afaste o abate daquele incentivo fiscal também à parte da coleta de IRC produzida pelas tributações autónomas.

Noutra ordem de considerações, uma vez que entende que pagou imposto em montante superior ao legalmente devido, a Requerente reclama não só o reembolso do que pagou a mais, mas também o pagamento de juros indemnizatórios.

Aqueles juros indemnizatórios devem, no entender da Requerente, ser calculados à taxa legal sobre o montante de imposto indevidamente pago, no valor total de € 95.145,83, contados quanto a € 90.979,65 desde a data desse pagamento em excesso de imposto, ou seja, desde 9 de setembro de 2011, e contados quanto aos restantes € 4.166,18 desde o termo do prazo para o reembolso oficioso do imposto, ou seja, desde 1 de setembro de 2011, até ao integral reembolso dos referidos montantes.

Em síntese conclusiva, a Requerente alega que quer o indeferimento parcial do predito pedido de revisão oficiosa, quer a autoliquidação de IRC (incluindo as suas taxas de tributação autónoma) relativa ao exercício de 2010, padecem de vício material de violação de lei, uma vez que não deve ser impedida a dedução à parte da coleta de IRC correspondente às taxas de tributação autónoma do benefício fiscal em IRC, na modalidade de dedução á coleta, que é o SIFIDE.

Nessa medida, entende a Requerente que deve:

«a) ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento do pedido de revisão oficiosa na medida em que recusou a anulação da parte ilegal (...) da autoliquidação de IRC na parte produzida pelas taxas de tributação autónoma, do exercício de 2010, com isso violando o princípio da legalidade;

b) ser declarada a ilegalidade parcial desta autoliquidação (e ser conseqüentemente anulada), na parte correspondente ao montante de € 95.145,83;

c) ser, conseqüentemente, reconhecido o direito ao reembolso deste montante e, bem assim, o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento de imposto indevidamente liquidado, contados desde 9 de setembro de 2011 quanto a € 90.979,65 e contados desde 1 de setembro de 2011 quanto aos restantes € 4.166,18.»

A Requerente remata o pedido de pronúncia arbitral com a formulação do seguinte pedido: «... deve ser declarada a ilegalidade do indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa supra melhor identificado e, bem assim, a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC, incluindo taxas de tributação autónoma, do grupo fiscal B..., relativa ao exercício de 2010, no que respeita ao montante de taxas de tributação autónoma em IRC de € 95.145,83, com a sua conseqüente anulação nesta parte, atenta a manifesta ilegalidade da liquidação nesta parte, com todas as conseqüências legais, designadamente o reembolso à Requerente desta quantia, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 9 de setembro de 2011 quanto a € 90.979,65 e contados desde 1 de setembro de 2011 quanto aos restantes € 4.166,18, até integral reembolso.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 5 de agosto de 2014.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do art. 6.º e da alínea *a)* do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo o Dr. José Poças Falcão (árbitro presidente), o Prof. Doutor Manuel Pires e o Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (árbitros vogais), que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 19 de setembro de 2014, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas *b)* e *c)* do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 6 de outubro de 2014.

6. No dia 11 de novembro de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual, para além de haver deduzido a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, com a sua consequente absolvição da instância, impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente e concluiu pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, nem requereu a produção de quaisquer outras provas. Na mesma ocasião, a Requerida juntou aos autos o respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua contestação:

A AT começou por deduzir a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido formulado pela Requerente, atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

No entender da Requerida, na situação *subjudice* impunha-se a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT. Porquanto, atenta a redação conferida à alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, constata-se que o legislador optou por restringir o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, tenham sido precedidas, obrigatoriamente, da reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT.

Mais afirma a Requerida que esse entendimento por si perfilhado impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação de poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), bem como da legalidade (artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários previsto no artigo 30.º, n.º 2, da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

Nesta parametria, a Requerida peticiona a final o seguinte: «*Deve o Tribunal declarar que se encontra verificada a exceção de incompetência absoluta por violação das regras de competência material, devendo a Requerida ser absolvida da instância nos termos do*

disposto nos artigos 2.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, artigos 96.º, al. a), 99.º, n.º 1, al. a) e 577.º, al. a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT».

Por impugnação, a AT veio dizer que, compulsadas as normas legais que regem o SIFIDE, resulta que os montantes em que se traduz esse incentivo fiscal são deduzidos *“aos montantes apurados nos termos do artigo 83.º do Código do IRC, até à sua concorrência”* e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas elegíveis para o efeito. Na falta ou insuficiência de coleta, apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzida no exercício em que forem realizadas *“poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato”*.

Ora, a coleta a que se referia o artigo 83.º do CIRC, atual artigo 90.º, quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte, é apurada com base na matéria coletável que conste nessa liquidação/autoliquidação, sendo que o crédito em que se traduz o SIFIDE é deduzido, e apenas, à coleta assim apurada.

Por outro lado, as tributações autónomas são determinadas de forma autónoma e distinta do apuramento levado a efeitos nos termos do artigo 90.º do CIRC, sendo que essas tributações tributam despesa e não rendimento, ou seja, são impostos que penalizam determinados encargos incorridos pelas empresas e apuram-se de modo totalmente independente do IRC. Nessa medida, seria contrário ao espírito do sistema permitir que, por via das deduções a que se refere o n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, fosse retirado ou desvirtuado o carácter antiabusivo que presidiu à implementação das tributações autónomas no sistema do IRC.

Assim, não devem as tributações autónomas ser consideradas para efeitos das deduções referidas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC.

Constitui, assim, entendimento da Requerida que o pedido de anulação parcial do ato de autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2010, formulado pela Requerente, deve ser julgado improcedente.

Uma vez que deve improceder o pedido principal, terá que improceder o pedido de juros indemnizatórios. No entanto, mesmo que fosse configurável a procedência do pedido de pagamento de juros indemnizatórios, o seu cômputo sempre teria como termo inicial a data

em que ocorreu a notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, nunca, as datas indicadas pela Requerente.

7. Em 13 de novembro de 2014, foi proferido despacho a determinar a notificação da Requerente para, em 10 (dez) dias, vir aos autos pronunciar-se relativamente à matéria de exceção alegada pela Requerida.

Nessa sequência, em 19 de novembro de 2014, a Requerente juntou aos autos a sua pronúncia escrita relativamente à exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, na qual pugnou pela respetiva improcedência.

8. Em 19 de fevereiro de 2015, foi proferido despacho no qual, além do mais, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente e a produção de alegações.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

A Requerida invoca a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo, para cujo conhecimento e decisão se torna, porém, necessário fixar previamente a matéria de facto provada e não provada, o que se passa a fazer, após o que se decidirá.

Não há outras exceções ou questões prévias de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT e art. 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito. Nesta parametria, tendo em consideração, nomeadamente, as posições assumidas pelas partes, a prova documental produzida e o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades – o Grupo B... – sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto e regulado nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC – *cf.* artigo 14.º da petição inicial (factualidade aceite por acordo).
2. A Requerente entregou no dia 31 de maio de 2011 a sua declaração agregada de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2010, tendo, nesse momento, procedido à autoliquidação do referido imposto – *cf.* artigo 15.º da petição inicial e documento n.º 1 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).
3. Os valores de IRC, incluindo tributações autónomas, e da respetiva derrama, autoliquidados – no montante total de € 90.979,65 –, encontram-se pagos – *cf.* artigo 16.º da petição inicial e documento n.º 4 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).
4. No ano de 2010, a sociedade comercial “C... – ..., S. A.”, NIPC ..., com sede na Herdade ..., ..., ..., integrava o Grupo B... – *cf.* artigo 18.º da petição inicial (factualidade aceite por acordo).
5. A Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial (SIFIDE) emitiu uma declaração escrita, datada de ... de ... de 2011, na qual recomendou a atribuição à empresa “C... – ..., S. A.” de um crédito fiscal de € 165.913,90, em virtude de

aquela ter realizado atividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D) nos anos de 2008, 2009 e 2010, com despesas elegíveis – *cf.* artigo 18.º da petição inicial e documento n.º 5 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

6. Na referida declaração agregada de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2010, a Requerente não conseguiu inscrever o valor relativo às taxas de tributação autónoma em IRC, deduzido, dentro do montante da coleta de IRC resultante dessas taxas, do montante do benefício fiscal reconhecido à empresa “C... – ..., S. A.”, ao abrigo do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), na modalidade de crédito de imposto dedutível à coleta de IRC, no valor de € 165.913,90 – *cf.* artigo 18.º da petição inicial e documento n.º 5 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

7. A factualidade referida no ponto anterior ficou a dever-se ao sistema informático da AT, o qual impediu que fosse deduzida à coleta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração Modelo 22, o mencionado benefício fiscal de dedução à coleta de IRC, atribuído à empresa “C... – ..., S. A.” – *cf.* artigo 25.º da petição inicial (factualidade aceite por acordo).

8. Relativamente ao exercício de 2010, o lucro tributável da empresa “C... – ..., S. A.” foi apurado por via da apresentação da declaração de IRC Modelo 22 – *cf.* artigo 22.º da petição inicial e documento n.º 6 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

9. Em maio de 2011, a empresa “C... – ..., S. A.” tinha a sua situação tributária regularizada, pois não era devedora perante a Fazenda Pública de quaisquer impostos ou prestações tributárias e respetivos juros, o mesmo sucedendo com a sua situação contributiva perante a Segurança Social – *cf.* artigo 23.º da petição inicial e documentos n.ºs 7 e 8 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

10. Em 30 de abril de 2014, a Requerente remeteu, por correio registado (conforme registo dos CTT n.º RD...PT) com aviso de receção, à Unidade dos Grandes Contribuintes, da AT, um pedido de revisão oficiosa do ato tributário de autoliquidação respeitante ao exercício de 2010, que rematou da seguinte forma [*cf.* artigo 3.º da petição inicial, documento n.º 2 junto à petição inicial e PA junto aos autos (ficheiros PA1.pdf e PA2.pdf) (factualidade aceite por acordo)]:

«...[requer]a revisão oficiosa do acto de autoliquidação de IRC, incluindo a sua sobretaxa “derrama estadual”, do exercício de 2010, (...), atenta a manifesta ilegalidade, no que respeita a um valor de € 70.768,07, e bem assim a revisão oficiosa da autoliquidação das tributações autónomas em IRC do mesmo exercício e pelo mesmo motivo (dedução de crédito fiscal a título de SIFIDE), atenta a manifesta ilegalidade no que respeita a um valor de € 90.979,65, num total de € 165.913,90, com as demais consequências legais, designadamente a restituição à Requerente desta quantia indevidamente paga acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 9 de setembro de 2011 quanto a € 90.979,65 e desde 1 de setembro de 2011 quanto a € 74.934,25, até integral reembolso.»

11. A Requerente foi notificada pelo ofício n.º ..., de 06.06.2014, da Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, da AT, remetido por correio registado (conforme registo dos CTT n.º RM...PT), do projeto de decisão do predito pedido de revisão oficiosa – ao qual foi atribuído pelos respetivos serviços da AT o n.º .../RO/UGC/2014 – e para exercer, querendo, o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita – cf.documento n.º 11 junto à petição inicial e PA junto aos autos (ficheiro PA2.pdf) (factualidade aceite por acordo).

12.O mencionado projeto de decisão dá-se aqui por inteiramente reproduzido, constando do mesmo, além do mais, o seguinte [cf.documento n.º 11 junto à petição inicial e PA junto aos autos (ficheiro PA2.pdf)]:

«10. (...) pretende a requerente que seja revista a autoliquidação [de IRC] a que procedeu com referência ao período de tributação de 2010, através da consideração como dedutível à colecta da derrama estadual e à colecta das tributações autónomas do crédito fiscal relativo ao SIFIDE atribuído à empresa do grupo C..., SA, no montante de € 165.913,90, cuja aceitabilidade não foi admitida pelo programa informático da AT inerente ao tratamento da declaração periódica de rendimentos, modelo 22.

(...)

12. Começamos, então, por analisar a primeira das deduções requeridas.

(...)

14. Assim, (...) será de admitir o alegado erro praticado na autoliquidação, configurando-o como um erro imputável aos serviços, e nessa sequência a obrigação de a AT, nos

termos dos números 1 e 2 do artigo 78.º da LGT, proceder à revisão oficiosa do acto tributário de autoliquidação, considerando dedutível à colecta da derrama estadual o montante de € 70.768,07 a título de crédito fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais à I&D Empresarial (SIFIDE), com todas as consequências legais.

15. No tocante à consideração da dedução do benefício fiscal em questão à colecta das tributações autónomas, não cremos que a situação se possa entender nos mesmos termos.

(...)

18. Não obstante a inserção sistemática no Código do IRC e a inexistência de qualquer relação jurídico tributária distinta relativamente ao IRC, face à identidade dos sujeitos activo e passivo da relação tributária e do destinatário da receita (Estado), a colecta da tributação autónoma gerada pelas despesas a ela submetida não deve ser considerada para efeitos da determinação do montante até ao qual a dedução relativa ao crédito de imposto no âmbito do SIFIDE pode ocorrer.

19. Aos contribuintes, com referência às despesas sujeitas a tributação autónoma, está legalmente conferida a opção de as considerarem fiscalmente não dedutíveis, não as submetendo, dessa forma, à tributação autónoma, ou, de as considerarem relevantes para efeitos de determinação do lucro tributável, suportando, neste caso, a tributação em causa.

20. A desconsideração como custo fiscal das despesas submetidas à tributação autónoma ou o pagamento desta têm como finalidade afastar actuações abusivas, por estarem em causa gastos facilmente desviados para consumos particulares, sempre podendo os contribuintes provar o seu carácter empresarial e nesse âmbito torna-los como componentes negativas na determinação do lucro tributável e não submete-los à tributação autónoma.

21. A intenção legislativa na tributação em causa é sempre a de incentivar as empresas a reduzirem o mais possível os gastos com as despesas a ela sujeitas, objectivo que seria claramente contrariado, senão mesmo incentivado, com a possibilidade de a essa tributação serem deduzidos benefícios fiscais.

(...)

23. Não obstante o título a que as tributações autónomas são devidas seja IRC, há, porém, que ter em atenção o tipo de factos tributários que estão na sua base, ou seja, as realidades que se pretendem sujeitar a essa tributação, e que permitem um apuramento da tributação de uma forma completamente independente do IRC.

24. A operação de liquidação subjacente às tributações autónomas em nada influencia nem é influenciada pela liquidação do IRC.

25. Não é a agregação para efeitos de cobrança que vai ditar a possibilidade de dedução de benefícios fiscais.

26. Aliás, a tributação autónoma podia ser determinada e cobrada à medida em que as despesas a ela sujeitas fossem sendo realizadas, em alternativa ao seu apuramento no final de cada período tributário, como ocorre actualmente.

(...)

28. Não pode, pois, de modo algum, ser acolhido o entendimento da requerente.

29. Pese embora a tributação autónoma esteja formalmente inserida no Código do IRC e a respectiva liquidação seja efectuada no âmbito deste imposto, está-se perante uma tributação materialmente distinta. Enquanto a primeira incide, a título excepcional, sobre a realização de certas despesas, o IRC incide sobre os rendimentos respeitantes a determinado período de tributação.

30. Enquanto realidade cedular conexas com a despesa, as quantias pagas a título de tributação autónoma em nada influenciam a importância a apurar na estreita sede do imposto sobre o rendimento, no âmbito do qual é possível fazer actuar os benefícios fiscais, tomados sempre como medidas excepcionais à tributação regra.

§V. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com tudo o anteriormente exposto, (...) parece-nos ser de deferir parcialmente o pedido inserto nos autos (...), com todas as consequências legais, aceitando-se como dedutível à colecta da derrama estadual o benefício fiscal relativo ao SIFIDE, no montante de € 70.768,07.»

12. Em 16.06.2014, a Requerente remeteu a sua pronúncia escrita sobre o referido projeto de decisão, por correio registado (conforme registo dos CTT n.º RD ... PT) com

aviso de receção, à Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, da AT – cf.documento n.º 12 junto à petição inicial e PA junto aos autos (ficheiro PA2.pdf) (factualidade aceite por acordo).

13. O mencionado pedido de revisão oficiosa foi parcialmente deferido por despacho proferido, por subdelegação, pela Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, da AT, datado de 25.06.2014, dando-se aqui por inteiramente reproduzida a respetiva decisão, da qual consta, além do mais, o seguinte [cf.documento n.º 3 junto à petição inicial e PA junto aos autos (ficheiro PA2.pdf)]:

«6. Assim, compulsado o teor da petição inicial, bem como o requerimento através do qual foi manifestado o direito de participação, mantêm-se os fundamentos de facto e de direito que suportaram a decisão anteriormente projectada, a qual, conseqüentemente, se deve converter em definitiva, considerando dedutível à colecta da derrama estadual o montante de € 70.768,07, a título de crédito fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais à I&D Empresarial (SIFIDE).

§II. CONCLUSÃO

Em conformidade com o anteriormente exposto e compulsados todos os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior “Projeto de decisão” e as peças processuais carreadas pela Contribuinte, aqui Requerente, nomeadamente a petição inicial e o seu requerimento de direito de audição, (...), parece-nos ser de deferir parcialmente o pedido de revisão oficiosa do acto tributário de autoliquidação [de IRC] de 2010 inserto nos autos, (...), com todas as suas conseqüências legais.»

14. O deferimento parcial daquele pedido de revisão oficiosa foi notificado à Requerente pelo officio n.º ... da Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, da AT, de 26.06.2014, remetido por correio registado (conforme registo dos CTT n.º RM ... PT) – cf.artigo 4.º da petição inicial, documento n.º 3 junto à petição inicial e PA junto aos autos (ficheiro PA2.pdf) (factualidade aceite por acordo).

15. A Requerente foi notificada daquele deferimento parcial em 27.06.2014 – cf. artigo 4.º da petição inicial e documento n.º 3 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

16. Relativamente ao mencionado benefício fiscal reconhecido à empresa “C... – ..., S. A.” decorrente do SIFIDE, no total de € 165.913,90, ainda pode ser deduzido fiscalmente o montante de € 95.145,83 – *cf.* artigo 20.º da petição inicial, documento n.º 3 junto à petição inicial e PA junto aos autos (ficheiro PA2.pdf) (factualidade aceite por acordo).

17. Em 1 de agosto de 2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo – *cf.* sistema informático de gestão processual do CAAD.

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nas afirmações feitas nos articulados, nos pontos indicados, em que não foi posta em causa a respetiva aderência à realidade, nos documentos juntos aos autos, referenciados em relação a cada um dos pontos, cuja correspondência à realidade não foi questionada e no processo administrativo junto aos autos.

*

III.2. DE DIREITO

As questões a apreciar e decidir são as seguintes:

- i) A exceção de incompetência material do tribunal arbitral;
- ii) A dedução de benefícios fiscais à coleta das tributações autónomas em IRC.

*

III.2.1. DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

A Requerida, na sua Resposta, alega que atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, verifica-se a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo.

Constitui entendimento da Requerida que, atenta a redação conferida à alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, o legislador restringiu o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, tenham sido precedidas, obrigatoriamente, da reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT. Assim, na situação *subjudice*, impunha-se a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT. Mais alega a Requerida que o entendimento por si propugnado, ou seja, que os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, como sucede na situação *subjudice*, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do disposto no artigo 131.º do CPPT, impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação de poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), bem como da legalidade (artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários previsto no artigo 30.º, n.º 2, da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT. Cumpre apreciar e decidir.

À semelhança do já decidido noutras decisões proferidas por tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD (*cf.*, por exemplo as decisões de 09/11/2012 e de 22/04/2014 proferidas, respetivamente, no processo n.º 51/2012-T e no processo n.º 236/2013-T) – não se desconhecendo, contudo, a existência de entendimentos contrários (*cf.*, por exemplo, as decisões de 23/20/2012, de 06/12/2013 e de 28/03/2014 proferidas, respetivamente, no processo n.º 73/2012-T, no processo n.º 117/2013-T e no processo n.º 245/2013-T) – também nós entendemos que não deve considerar-se incluída no leque de competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação.

A competência dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD é, desde logo, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o qual estatui o seguinte:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade 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.*

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é ainda limitada pelos termos em que a Administração Tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, atento o disposto no artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, o qual estabelece o seguinte:

1 - A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Assim, a resolução da questão da competência dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD depende essencialmente dos termos daquela vinculação da Administração Tributária, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável no artigo 2.º n.º 1 do RJAT, se ela não tiver cabimento nessa vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por estes tribunais arbitrais. Isto é, a competência dos Tribunais Arbitrais está sujeita a dois filtros: o Decreto Lei e a Portaria mencionados daí a competência estar disciplinada em dois círculos, um maior delimitado por aquele Decreto Lei, e um menor, pela Portaria, não bastando, pois, considerar o disposto no Decreto Lei que efetivamente é legalmente restringido pela Portaria em virtude da possibilidade nele estabelecida. (artigo. 4.º n.º 1)

Deste modo, no caso concreto, temos de voltar a nossa atenção para o artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, norma da qual decorre o seguinte:

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior [DGCI e DGAIEC, hoje AT] vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) *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;*

Para a determinação da competência do tribunal arbitral para apreciar e decidir o presente processo, importa realçar e interpretar o seguinte segmento da norma vinda de citar: *recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Na prossecução dessa atividade interpretativa temos, pois, na situação *subjudice*, de atentar no disposto no artigo 131.º do CPPT, na redacção ora pertinente, o qual reza assim:

1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente máximo do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

2 - Em caso de indeferimento expreso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.

3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento 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 prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º.

No caso concreto, é peticionada a declaração de ilegalidade e a anulação do ato de indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa que a Requerente apresentou relativamente ao ato de autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2010 e, bem

assim, a declaração de ilegalidade e a anulação parcial daquele mesmo ato de autoliquidação de IRC, na parte em que reflete «a não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma de incentivos fiscais em sede de IRC disponíveis para o efeito, que originou um montante de imposto indevidamente liquidado no exercício de 2010 no valor de € 95.145,83».

Como resulta da matéria de facto provada, a Requerente não apresentou qualquer reclamação graciosa.

No entanto, como também resulta da matéria de facto provada, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2010, o qual foi parcialmente indeferido.

Assim, tendo em vista dilucidar a questão da competência deste tribunal arbitral, importa verificar se a declaração de ilegalidade e subsequente anulação de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, está abrangida pelo âmbito de competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, tal qual ele é delimitado pelo artigo 2.º do RJAT.

Como se escreveu no acórdão do processo n.º 51/2012 – T:

“Não cuidando, por ora, de apreciar o problema à luz da natureza do processo arbitral, em tese, duas interpretações são admissíveis, a saber:

a) ao remeter para os artigos 131º e 132º CPPT, a AT pretendeu apenas impedir que o contribuinte ficasse habilitado a reagir directamente, junto da jurisdição arbitral, contra actos de retenção na fonte, entre outros, sem necessidade de exame prévio por parte da AT, abrindo assim a porta à equiparação, para efeitos de impugnabilidade, do procedimento de revisão oficiosa ao procedimento de reclamação graciosa”. E adiante:

“Não se descure que esta tese traduz uma visão ampla da vinculação da AT à jurisdição arbitral, que contrasta com a segunda tese, segundo a qual:

b) ao remeter para os artigos 131º e 132º CPPT, a AT pretendeu efectivamente remeter para a regime aí previsto, portanto exigindo como condição da sua vinculação à pronúncia arbitral em sede de impugnação da ilegalidade de actos de retenção na fonte, entre outros, a precedência de procedimento próprio de reclamação graciosa.

Salvo melhor opinião, entende o Tribunal que não assiste razão à tese da REQUERENTE [a primeira], o que a seguir se demonstrará.

Desde logo, por a segunda tese considerada ser a mais consentânea com a natureza voluntária e convencional da arbitragem.

Pode o pedido de revisão ser alternativo à reclamação, pode ser complementar, pode até no procedimento de revisão ter-se apreciado a pretensão do contribuinte, mas considerando a natureza voluntária da arbitragem, a interpretação adoptada não poderá, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação. Só não seria assim se a sua posição implicasse a frustração total do objectivo pretendido com a instituição da arbitragem tributária, o que não é o caso.

Note-se, sob este ângulo, que o Tribunal não se pronuncia sobre a construção doutrinária em que assenta a equiparação do procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, ao procedimento de reclamação graciosa, para efeitos de impugnação judicial. Simplesmente, entende que do princípio da consagração do procedimento arbitral enquanto meio de resolução de litígios fiscais alternativo ao processo de impugnação judicial, não decorre automaticamente a extensão da vinculação da AT a todas as situações em que, doutrinaria e/ou jurisprudencialmente for considerada admissível essa impugnação.

Em suma, o âmbito da vinculação da AT circunscreve-se aos termos em que se encontra expressa na Portaria n.º 112-A/2011, que, no caso subjudício, é o regime previsto no artigo 132º CPPT, que exige reclamação graciosa prévia, ainda que, para efeitos da impugnabilidade do acto, a doutrina prevalente e determinada corrente dos tribunais judiciais tributários possa admitir em alternativa a revisão oficiosa prévia. Com efeito, a equiparação dos tribunais arbitrais tributários àqueles está limitada pela natureza voluntária da adesão da AT à jurisdição arbitral.¹”

E imediatamente a seguir:

“Concretizando o que acaba de se concluir:

¹ Dependendo da natureza do ato impugnado, a submissão voluntária da ATA à arbitragem constitui uma restrição ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário consagrado no artigo 30º, n.º2, LGT.

Peticionada judicialmente a declaração de ilegalidade de acto tributário (retenção na fonte de IRC)² não precedido tal pedido de reclamação graciosa para o órgão periférico regional competente da AT no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo de pagamento do respectivo imposto, a falta deste pressuposto acarreta a incompetência material do Tribunal (estadual ou arbitral) para apreciação do pedido.

Tal incompetência material é reforçada no caso da arbitragem tributária porquanto a simples leitura do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, portaria publicada conforme o disposto no artigo 4.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, impõe expressamente o citado procedimento administrativo prévio como forma de abrir a via arbitral para apreciação do litígio.

Afigura-se deste modo inquestionável a incompetência em razão da matéria (e não do meio processual) do Tribunal Arbitral Tributário.

E esta conclusão não é alterada ainda que o pedido formulado (declaração de ilegalidade do acto tributário de retenção indevida) pudesse ser encarado sob o prisma da impugnação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do IRC retido na fonte, com a diferença apenas que a incompetência material do TA decorreria, nessa altura, da circunstância de não estar uma tal pronúncia arbitral compreendida no elenco previsto no artigo 2º-1, do RJAT (DL 10/2011)”. E mais adiante:

«Ora se é certo o contribuinte que não tenha apresentado tempestiva reclamação graciosa não estar, *ipso facto*, impedido de pedir a revisão do acto de retenção ao abrigo do artigo 78º, da LGT, dentro do condicionalismo aí previsto, e impugnar judicialmente a decisão que indefira o pedido de revisão (artigo 95º2/d), da LGT) (JORGE DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário – II Volume, Áreas Editora – 6ª Ed./2011, pág. 422), também não parece questionável afirmar que “ (...) a Administração Tributária apenas se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais se o pedido de declaração de ilegalidade de acto de retenção na fonte tiver sido precedido de recurso à via administrativa, isto é, de reclamação graciosa (...). Por isso, se o sujeito passivo quiser optar pela via arbitral, terá sempre de fazer uso da reclamação graciosa (...)” (idem, ibidem, pág. 420).

² Ou, eventualmente e noutra perspectiva, de impugnação judicial do acto de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de IRC retido na fonte.

Sendo eventualmente aceitável a interpretação de que o recurso à via administrativa nos termos dos arts.131º a 133, do CPPT, possa ser entendido como reportado aos casos em que tal recurso é obrigatório (Cf. artigo 131º-3, a contrario e 132º-6, do CPPT), a verdade é que, em sede arbitral, a AT definiu os termos da sua vinculação subordinando-a ao preenchimento da condição de prévia reclamação graciosa relativa ao acto tributário sindicando.

Como já foi afirmado pelo STA (Ac. nº 0402/06, de 12-7-2006 – Relator: Jorge de Sousa³) “ (...) A formulação de pedido de revisão oficiosa do acto tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do art.º 152.º do CPT (ou 132.º do CPPT), pois esta é necessária apenas para efeitos de dedução de impugnação judicial (...) ” (sublinhado nosso).

Concluindo: a arbitrabilidade de litígio relativo às pretensões a que alude o artigo 2º (objecto de vinculação) da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, só é reconhecida se, previamente, tiver sido apresentada reclamação graciosa (e não em qualquer outra sede, designadamente em processo de revisão de acto tributário, que, constituindo garantia disponível dos contribuintes, tem, no entanto, especificidades próprias⁴).

É certo que a REQUERENTE suscita, como questão prévia, a verificação dos pressupostos da revisão oficiosa e que não foram reconhecidos pela AT (Cf. supra, arts. 22º e ss., do requerimento de constituição do Tribunal Arbitral).

Ora a verdade é que tal apreciação extravasa, por um lado e como se viu, o âmbito da competência material do Tribunal Arbitral e, por outro, revela-se irrelevante ou, noutra perspectiva, prejudicada pelo entendimento de que revisão oficiosa da liquidação ou

³ Cf. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/OpenDatabase>

⁴ “ (...) A revisão é sempre efectuada pela entidade que praticou o acto (art.º 78.º, n.º 1, da L.G.T.) (...) Trata-se de um regime diferente do previsto para a reclamação graciosa, regulada nos arts. 68.º a 77.º do C.P.P.T., pois nesta o pedido de anulação do acto tributário é, em regra, decidido pelo dirigente do órgão periférico regional da administração tributária ou pelo dirigente máximo do serviço, só o sendo pelo dirigente do órgão periférico local nos casos de manifesta simplicidade (arts. 73.º, n.º 4, e 75.º deste Código), independentemente de estes serem ou não os autores dos actos reclamados (...).constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses actos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração (...) ” (Cf. Ac. citado)

retenção⁵ (por iniciativa do contribuinte) e reclamação graciosa, são procedimentos de natureza diversa⁶ e não equivalentes para efeito de impugnação do acto de retenção na fonte.

Não é, designadamente, indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos pois, “(...) em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e há direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à emissão da nota de crédito (arts. 43º-1, da LGT e 61º-3, do CPPT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (não a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º-3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (arts. 78º-1 e 6 da LGT). (...) Essencialmente, o regime do artigo 78º, da LGT, quando o pedido é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação e não um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto (...).”⁷

Pode, por outro lado, afirmar-se que, na revisão a apreciação é feita pelo autor do ato, enquanto na reclamação é feita, no seu regime geral, pelo superior hierárquico – e, portanto, com acrescidas garantias por parte da Administração de que a matéria é apreciado devidamente antes de ser submetido ao Tribunal (seja Tribunal Arbitral seja Tribunal Tributário estadual).

É certo que, em ambos os casos, há apreciação prévia pela Administração Fiscal, mas os cuidados que esta tem para uma análise mais “severa”, de modo a poder confirmar ou corrigir o que foi decidido, têm maior possibilidade de suceder – aliás, também para o contribuinte (se ele escolheu a revisão, *sibiimputat*) – na reclamação do que na revisão.

⁵ O dever de proceder à revisão oficiosa de actos de liquidação constitui o reconhecimento, no âmbito tributário, do dever de revogar actos ilegais, dever que é um corolário dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, princípios que a Administração Tributária tem de observar na globalidade da sua actividade e que impõem, como regra, que sejam oficiosamente corrigidos todos os **erros** das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria legalmente devido (Cf. Ac. do STA de 12-6-2006 (Processo nº 402/06) e de 11-5-2005 (Processo nº 319/05) e arts. 266º-2, da Constituição e 55º, da LGT].

⁶ Cf. nota 10

Logo não é indiferente e, portanto, também nesta perspectiva, não é aceitável a equivalência para efeitos de cumprimento do pressuposto previsto nos artigos 131.º a 133.º, do CPPT e 2.º-a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

De todo o modo – reafirma-se – não cabe no âmbito de competências dos Tribunais Arbitrais Tributários sindicar actos de indeferimento de pedido de revisão de acto tributário.”

Concluimos, pois, estarem excluídos do âmbito da aplicação do art. 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT os casos em que não foi previamente utilizada a reclamação prevista nos arts. 131.º a 133.º do CPPT. Aliás é bem explícita a mesma conclusão também na decisão proferida no mencionado processo n.º 236/2013-T do CAAD:

“A alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112 – A/2011, ao introduzir a exceção referida, repondo assim o campo de arbitragem, contém uma expressão ampla (o “recurso à via administrativa”) e uma concretização imediata restritiva e taxativa (operada “nos termos dos art.º s 131.º a 133.º do Código de Procedimento Administrativo”). O texto normativo não permite pois encontrar nele um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa, com a possibilidade de, em qualquer uma das três situações nele referidas (autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta), se poder prescindir do recurso à reclamação graciosa, *strictusensu*, para arbitragem da pretensão tributária, ainda que sobre ela tenha havido um qualquer ato de segundo grau e, portanto, se tenha verificado, *in casu*, uma reapreciação do ato tributário sindicado pela AT, na sequência de pedido de revisão oficiosa formulado pelo sujeito passivo.

E tal conclusão é alcançada independentemente e sem prejuízo da posição que se adote sobre a equiparação de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, ao procedimento de reclamação graciosa, para efeitos de impugnação judicial. Isto pela referida clareza da disposição de vinculação, atenta a dupla negação nela constante: determinados atos não se incluem no objeto da vinculação (sujeição), exceto se precedidos de reclamação graciosa (“precedido de... nos termos dos...”, diz-nos a lei). Face a tão cristalina formulação, não se vê como pode o intérprete alcançar conclusão diversa, em

⁷ Cf. Ac. do STA de 11-5-2005, citado na nota anterior.

especial para alargar o âmbito de sujeição da AT a uma opção do sujeito passivo, sujeição essa que o legislador pretendeu que fosse em concreto delimitada por vontade da própria AT, uma clara reserva da Administração em matéria de autovinculação.

No caso da Portaria de vinculação, podemos falar de uma declaração de vinculação unilateral com carácter restritivo a interpretar nos seus estritos termos. Isto porque a Portaria de vinculação introduz, expressamente, uma condição prévia (consistente na reclamação graciosa relativa ao ato tributário sindicado), nos termos das disposições legais especificamente indicadas para acesso à arbitragem arbitrária. Acolhe-se assim a decisão constante do acórdão arbitral proferido no Processo n.º 51/2012 – T, de 2012-11-09, que entendeu que “considerando a natureza voluntária da arbitragem” entendeu que a interpretação da vinculação da AT “não poderá, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação. Só não seria assim, se a sua posição implicasse a frustração total do objetivo pretendido com a instituição da arbitragem tributária, o que não é o caso”, realçando-se que então, como agora, “o Tribunal não se pronuncia sobre a construção doutrinária em que assenta a equiparação do procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, ao procedimento de reclamação graciosa, para efeitos de impugnação judicial. Simplesmente, entende que do princípio da consagração do procedimento arbitral enquanto meio de resolução de litígios fiscais alternativo ao processo de impugnação judicial, não decorre automaticamente a extensão da vinculação da AT a todas as situações em que, doutrinária e/ou jurisprudencialmente for considerada admissível essa impugnação.”>>

E mais adiante:

“ Concluindo, não se reconhece que seja possível submeter à arbitragem do litígio relativo às pretensões a que alude o artigo 2.º (objeto de vinculação) da Portaria n.º112-A/2011, de 22 de março, que não haja sido precedido de reclamação graciosa, por esta já não ser viável, pelo que se afigura inquestionável a incompetência, em razão da matéria, deste Tribunal Arbitral Tributário.

Tratando-se de uma vinculação unilateral que implica uma renúncia ao foro comum – os tribunais tributários – a declaração seria sempre de interpretar literalmente, ou seja, estritamente, como todos os atos de renúncia, o que corresponde a um princípio geral de direito, afluído, por exemplo, no art.º 237.º do Código Civil.

Em conclusão:

Estamos perante uma reserva da administração como resulta da regulamentação antes referida.

A reserva da administração significa que o poder judicial (através dos tribunais comuns ou de tribunais arbitrais) deve respeitar estritamente as decisões da Administração. Neste caso trata-se de interpretar uma portaria (ato administrativo genérico) onde a Administração (representada pelo Ministro da Justiça e pelo Ministro das Finanças) decide vincular-se à jurisdição arbitral tributária, nos termos antes referidos.

Não estamos, neste caso, perante uma simples interpretação de uma norma regulamentar (contida numa portaria). Trata-se sim da interpretação de uma manifestação de vontade, embora manifestada em termos de disposição genérica. Pelo que, neste caso, deverão ser respeitados os poderes e deveres da Administração, tal como resultam da regulamentação que conduziu à autovinculação nos seus estritos termos.

O artigo 9.º do Código Civil estabelece, no n.º 2, que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei o mínimo de correspondência verbal.

O n.º 3 deste artigo estabelece que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Este número afasta a possibilidade de interpretação corretiva, pois incluir aí o artigo 78.º da Lei Geral Tributária, um diploma completamente diferente, constitui uma evidente interpretação corretiva.

No mesmo sentido, vãos os artigos 236.º, 237.º e 238.º do Código Civil, bem como a decisão arbitral de 9-11-2011 proferida no Proc.º n.º 51/2012-T:

“Pode o pedido de revisão ser alternativo à reclamação, pode ser complementar, pode até no procedimento de revisão ter-se apreciado a pretensão do contribuinte mas considerando a natureza voluntária da arbitragem, a interpretação adoptada não poderá, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação. Só não seria assim se a sua posição implicasse a frustração total do objectivo pretendido com a instituição da arbitragem tributária, o que não é o caso.”>>

Assim da vinculação da AT à arbitragem foram expressamente excecionadas as pretensões relativas às declarações de ilegalidade de autoliquidação que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT.

Ora, no caso, não pode obviamente dizer-se que ocorreu o recurso prévio à via administrativa nos termos dos mencionados artigos e, sendo a sobredita portaria equivalente, de algum modo, à convenção arbitral, não pode convolar-se a expressão “via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT” [que traduz a vontade da AT, designadamente, os termos em que se pretendeu vincular] na expressão “via administrativa” sem qualquer outra especificação ou limitação. Só poderia não ser assim, como se transcreveu acima, se esta posição implicasse a frustração total do objectivo pretendido com a instituição da arbitragem tributária, o que não é o caso. Não cabe, pois, ao intérprete ampliar a competência do Tribunal Arbitral, face aos termos claros estabelecidos, com total observância da lei, pela entidade que tinha o poder de fixar os limites da sua vinculação. E nem se diga que está a ser aplicado o brocardo *in claris non fitinterpretatio* porque para se chegar à conclusão, fez-se interpretação atendendo aos respectivos elementos.

Nestes termos, é julgada procedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo.

DECISÃO

Na sequência e em consequência do exposto é decidido:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido objeto deste litígio, absolvendo da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Em face da ora declarada incompetência material, considerar prejudicada não só a apreciação do mérito do pedido como a das demais questões suscitadas no processo.

VALOR DO PROCESSO:

Em conformidade com o disposto nos arts. 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT, 12.º do RJAT (DL 10/2011) e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de € 95.145,83 (noventa e cinco mil cento e quarenta e cinco euros e oitenta e três cêntimos).

*

CUSTAS:

Nos termos da Tabela I do RCPAT, no montante de € 2.754,00 (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros) calculadas em função do sobredito valor do pedido (arts. 6º, n.º 2, alínea a) e 22.º, n.º4, do RJAT e 4.º, n.º1, do RCPAT) a cargo da REQUERENTE. Notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa e CAAD, 20 de Março de 2015.

Os árbitros,

(José Poças Falcão)



(Manuel Pires)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

[vencido nos termos da declaração de voto que junta]

VOTO DE VENCIDO

A minha discordância quanto à decisão de julgar procedente a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo, radica nas razões que passo a enunciar.

1. A competência dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD é, primordialmente, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o qual estatui o seguinte:

«1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- c) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- d) A declaração de ilegalidade 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.»*

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é ainda limitada pelos termos em que a Administração Tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, atento o disposto no artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, o qual estabelece o seguinte:

«1 - A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.»

Assim, a resolução da questão da competência dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD depende essencialmente dos termos daquela vinculação da Administração Tributária, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável no artigo 2.º do RJAT, se ela não tiver cabimento nessa vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por estes tribunais arbitrais.

Deste modo, no caso concreto, temos de voltar a nossa atenção para o artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, norma da qual decorre o seguinte:

«Os serviços e organismos referidos no artigo anterior [DGCI e DGAIEC] vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- b) *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;»*

Para a determinação da competência do tribunal arbitral para apreciar e decidir o presente processo, temos, pois, na situação *subjudice*, de atentar no disposto no artigo 131.º do CPPT, o qual reza assim:

«1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente máximo do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

2 - Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.

3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento 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 prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º.»

Atento o teor das normas vindas de citar, temos então que o «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» deve ser interpretado como referindo-se aos casos em que o recurso à via administrativa é obrigatório, o qual deve ser efetivado através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado no artigo 131.º do CPPT, para cujos termos ali se remete.

2. No caso concreto, como resulta da matéria de facto provada, a Requerente não apresentou qualquer reclamação graciosa. Porém, como também resulta da matéria de facto provada, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2010, o qual foi parcialmente indeferido.

Assim, a fim de resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral, importa verificar se a declaração de ilegalidade e subsequente anulação de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário (atos de segundo grau), previstos no artigo 78.º da LGT, está abrangida pelo âmbito de competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, tal qual ele é delimitado pelo artigo 2.º do RJAT.

Como bem se afirma na decisão proferida no processo n.º 117/2013-T do CAAD: *«...a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.*

A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do

art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.

Aliás, foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências 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», o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.»

Nesta parametria, não estão excluídos do âmbito de aplicação da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo grau.

3. Desta forma, a referência expressa que se faz na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ao artigo 131.º do CPPT, não pode ser interpretada como significando o afastamento da possibilidade de apreciação, pelos tribunais arbitrais a funcionarem no CAAD, de pedidos de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação.

Como bem se explicita na decisão proferida no processo n.º 117/2013-T do CAAD: «... a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as

circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

Quanto a correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta «um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) o que só impedirá que se adoptem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa.

Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, nem mesmo interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretendia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer. Na interpretação extensiva «é a própria valoração da norma (o seu “espírito”) que leva a descobrir a necessidade de estender o texto desta à hipótese que ela não abrange», «a força expansiva da própria valoração legal é capaz de levar o dispositivo da norma a cobrir hipóteses do mesmo tipo não cobertas pelo texto».

A interpretação extensiva, assim, é imposta pela coerência valorativa e axiológica do sistema jurídico, erigida pelo artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil em critério interpretativo primordial pela via da imposição da observância do princípio da unidade do sistema jurídico.»

Ainda como referido na mesma decisão: «É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.

Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a

circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária.

Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária encontra-se no n.º 3, do artigo 131.º do CPPT (...). Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.

Ora, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa.»

4. Por outro lado, afigura-se meridianamente claro que não houve a intenção legislativa de impedir que os contribuintes deduzam pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

Assim, assegurando a revisão do ato tributário «a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

E, por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adoptada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente «recurso à via

administrativa», que potencialmente referencia também a revisão do acto tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente expreso, exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adopção da interpretação que consagre a solução mais acertada.»

5. Noutra parametria, não se pode falar em «*natureza voluntária e convencional*» para caracterizar este tipo de arbitragem, pois tal afigura-se contrário à sua efetiva natureza jurídica. Nessa medida, não tem aqui cabimento a aplicação das regras interpretativas das declarações de vontade, uma vez que não se está perante uma verdadeira convenção de arbitragem entre os contribuintes e a AT, ou seja, perante uma arbitragem *voluntária e convencional*.

Efetivamente, não se pode dizer que houve propriamente uma adesão da AT à arbitragem tributária e não podemos qualificar a Portaria n.º 112-A/2011 como uma espécie de proposta contratual dirigida ao conjunto dos contribuintes e que, a ser aceite por um contribuinte concreto e individualizado, geraria a conclusão de um verdadeiro compromisso arbitral.

Ademais, a arbitragem tributária consubstancia um regime legal (vinculativo para a AT) de resolução de litígios tributários, alternativo ao processo judicial tributário, devendo, nessa medida, estar sujeito às regras de interpretação da lei, por força do disposto no n.º 1 do artigo 11.º da LGT e no artigo 9.º do Código Civil.

Por isso, para se poder seguir na esteira da posição que obteve vencimento neste processo, seria necessário determinar, por via da interpretação da lei – com necessário apelo à respetiva *ratio legis* (fundamental para a resolução das dúvidas hermenêuticas geradas pela aplicação da lei) –, por que razão teria querido o legislador subtrair à competência material dos tribunais arbitrais os casos em que houve recurso à revisão oficiosa estando em causa erros na autoliquidação. Por outras palavras, esta tese só convenceria se lograsse esclarecer por que razão o legislador impôs o recurso prévio à “*via administrativa*” e que, atenta essa razão e por causa dela, o procedimento de revisão oficiosa não valeria como tal. O que, salvo o devido respeito, não se vislumbra que aconteça.

6. Em conclusão, a alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a



atos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

Nestes termos, decidiria, portanto, no sentido da competência material deste Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo e, conseqüentemente, julgaria improcedente a invocada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral e, logo, conheceria do mérito do pedido.

Lisboa, 20 de março de 2015.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)