

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 584/2016-T

Tema: IS- Propriedade Vertical; Verba 28.º da TGIS

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

A -PARTES .

CABEÇA DE CASAL DA HERANÇA DE A..., com o NIF..., doravante designados de Requerente ou sujeito passivo.

AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro) doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 19-12-2016, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 19-12-2016, conforme consta da respetiva ata.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como árbitro Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 30-11-2016 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular fica regularmente constituído em 19-12-2016.

Ambas as partes concordam com a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B – PEDIDO

1. Os Requerente, pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo: n.ºs:..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e, ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., referente ao ano de 2014, fixou uma coleta e imposto global a pagar de 10.365,70€ (dez mil trezentos e sessenta e cinco euros e setenta cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, em síntese, o seguinte:
- I. A Requerente requereu a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar o seguinte pedido de Pronuncia Arbitral, com vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto de Selo- verba 28-1 do RGIS no valor de € 10.365.70 (valor total do ano de 2011 e 2012) (Doc. n° 1), as quais se encontram em execução fiscal, com pagamentos e penhoras de valores, cujos valores penhorados ao contribuinte ainda não se encontram aplicados nos processos de execução fiscal, pese embora o contribuinte já se ter deslocado ao ... Serviço de Finanças de Lisboa, varias vezes, para que os valores penhorados fossem aplicados nos processos de execução fiscal. Até a data isso não aconteceu.
 - II. Pretende-se a anulação das liquidações, verba 28.1 do Regulamento do Imposto de Selo. Liquidação n° ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... todas as liquidações tem a data de 04-04-2014, referente ao ano de 2014.
 - III. Bem como a anulação das liquidações, verba 28.1 do Regulamento do Imposto de Selo. Liquidação n° ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., estas liquidações tem a data de 07-03-2014, e ferentes ao ano de 2011.
 - IV. Todas estas liquidações da verba 28.1 do Regulamento do Imposto de Selo são referentes ao prédio sito na Rua do ... n° ... a ... em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o n° ..., com a localização..., anos de 2011 e 2012.
 - V. A Requerente alega que é proprietária do prédio urbano sito na Rua do ... n° ... a
 - VI. O imóvel compreende varias frações, suscetíveis de utilização independente, sendo que 9 andares são propriedade da Requerente, respetivamente: R/C - Como VPT de € 37.700,00; 4E - Com o VPT de € 172.370,00; 4D - Como VPT de € 172.370,00; 3E - Como VPT de € 172.370,00; 3D - Como VPT de € 172.370,00; 2D - Como VPT de € 172.370,00; 2E - Como VPT de € 172.370,00; 1 D - Com o VPT de € 177.270,00; 1 E - Com o VPT de € 177.270,00.

- VII. Todas as divisões /andares suscetíveis de utilização independente tem os respetivos valores patrimoniais tributárias (VPT) terminados separadamente, nos termos do disposto no art.7.º n.º 2, al. b) do CIMI.
- VIII. O prédio, apesar de constituído em andares/ divisões suscetíveis de utilização independente, não se encontrava em 2011 e 2012 constituído em regime de propriedade horizontal.
- IX. O prédio em propriedade total, compreendendo, varies andares/ divisões suscetíveis de utilização independente, mas apenas nove frações são propriedade da Requerente, vê o seu VPT total ascender ao valor de € 1.426.460.00.
- X. Sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00.
- XI. Sobre as referidas 9 frações que constituem propriedade da Requite neste imóvel (relembre-se sobre as divisões R/C, 4E, 4D, 3E, 3D, 2D, 2E, 1D e 1E) a Autoridade Tributaria liquidou um imposto do selo, com referencia ao ano de 2011 e 2012, nos termos dos art. os 6.0, n." 1, al. f), subalínea i), constante da verba 28.1 da TGIS, na redação dada pelo art." 4.0 da Lei n." 55-A/2012, de 29 de Outubro, a taxa de 1 %.
- XII. A requerente não pagou as Liquidações supra indicadas.
- XIII. Dai essas liquidações terem-se convertido em processos de execução fiscal.
- XIV. Pela presente, a contribuinte pretende impugnar o ato de liquidação que determinou o calculo, que se tem por ilegal, para cada uma das 9 divisões do prédio já referidas, do montante de imposto do selo a pagar para todo o ano de 2011 e 2012.
- XV. O que se impugna, pois, pela presente ação, e a liquidação do Imposto do Selo para todo o ano de 2011 e 2012. E pretende que seja anulada a liquidação de Imposto do Selo, as liquidações emitidas (acima identificadas) deverão ser consideradas nulas, ao abrigo do art." 133.º, n." 2, alínea i) do CPA
- XVI. Termina a Requerente peticionando: a) A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação do Imposto do Selo *sub Júdice*, acima identificado, e a sua conseqüente anulação, com todas as conseqüências legais, por o mesmo violar o normativo constante da verba n." 28 da TGIS; b) A condenação da AT na devolução a contribuinte dos montantes pagos e penhorados nos processos de execução fiscal a que deram lugar as liquidações acima identificadas, a que deverão acrescer os juros

indemnizatórios a taxa legal de 4% desde a data dos pagamentos ou de execução da penhora, ate a data do efetivo e integral reembolso; c) A condenação da AT no pagamento das custas processuais e demais legal a que haja lugar.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
- I. A sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
 - II. Quanto à afectação habitacional, Os prédios urbanos podem ser, entre outros, habitacionais ou serviços, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI.
 - III. Logo, as liquidações de imposto de selo contestadas (2011 e 2012) foram emitidas de acordo com a informação que consta da caderneta predial do prédio, portanto, são válidas e não enfermam de qualquer ilegalidade.
 - IV. Quanto ao valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
 - V. À data a Requerente detinha a propriedade plena do prédio urbano em análise, avaliado nos termos do CIMI, no âmbito da avaliação geral aos prédios urbanos, descrito como «*prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente*», com valor patrimonial tributário (VP) superior a € 1.000.000,00.

- VI. Em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba n.º 28 à TGIS, com a alteração efetuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31/12 e cuja respetiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VP igual ou superior a € 1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, afetação habilitacional, procedeu a AT à notificação dos documentos de cobrança para o pagamento das liquidações em causa.
- VII. Dispõe o artigo 44º, n.º 5 do CIS, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 que, havendo lugar a liquidação, o imposto a que se refere a verba 28 da TGIS é pago, nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120º do CIMI, em três prestações nos meses de Abril, Julho e Novembro, conforme n.º 1, alínea c) do referido artigo 120º
- VIII. Ora, o que está aqui em causa são liquidações que resultam da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.
- IX. Quanto ao pagamento de juros indemnizatórios, a requerida sustenta, que o direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43º da LGT, derivado da anulação judicial de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse facto está afetado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração tributária.
- X. O erro que suporta o direito a juros indemnizatórios não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais.
- XI. Uma vez que, à data dos factos, a Administração tributária fez a aplicação da lei nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

4. Termina a Requerida sustentando pela legalidade dos atos de liquidação em sede imposto de Selo, e em termos de substância, não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

5. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, efetuou-se com base na prova documental, e tendo em conta os factos alegados.
6. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
7. A Requerente é proprietária do prédio urbano, não constituído em regime de propriedade horizontal, sito no na Rua do ... n.º ... a
8. O imóvel compreende varias frações, suscetíveis de utilização independente, sendo que 9 andares são propriedade da Requerente, respetivamente: R/C - Como VPT de€ 37.700.00; 4E - Com o VPT de €172.370,00; 4D - Como VPT de €172.370,00; 3E- Como VPT de€ 172.370,00; 3D - Como VPT de€ 172.370.00; 2D - Como VPT de€ 172.370,00; 2E - Como VPT de €172.370.00; 1 D - Com o VPT de € 177.270.00; 1 E - Com o VPT de € 177.270.00.
9. Todas as divisões /andares suscetíveis de utilização independente tem os respetivos valores patrimoniais tributárias (VPT) terminados separadamente, nos termos do disposto no art.7.º n.º 2, al. b) do CIMI.

10. O referido prédio urbano constitui um prédio em propriedade total com andares suscetíveis de utilização independente, com 9 andares ou divisões, com o valor patrimonial total € 1.426.460.00.
11. Das liquidações efetuadas consta a seguinte menção: Valor Patrimonial do prédio – Total sujeito a imposto € 1.426.460.00.
12. O valor patrimonial do imóvel é de € 1.426.460.00, e o valor das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel é de € 1.426.460.00€.
13. O valor patrimonial valor das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel na data das liquidações é de € 1.426.460.00€, sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional e com utilização independente tem um valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00.
14. A AT liquidou o imposto do selo previsto na verba n.º 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), na redação introduzida pelo art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, à taxa de 0,5% e 1%, considerando como "VPT – total sujeito a imposto", das liquidações de imposto do selo resultou uma coleta e imposto a pagar no valor global de 10.365,70€.
15. O Requerente não procedeu ao pagamento do imposto no valor de 10.365,70€, correspondentes a coleta e foi-lhe instaurada um processo de execução fiscal.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

16. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

17. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas a seguinte, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

I. A alegada pelo Requerente:

- i. A declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, ns.º, que fixou um imposto global a pagar de 10.365,70€ (dez mil trezentos e sessenta e cinco euros e setenta cêntimos).

II. A Alegada pela Requerida

- i. Por exceção, da manifesta caducidade do direito de ação e consequente extemporaneidade do pedido.

H- DA EXCEÇÃO, DA MANIFESTA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO E CONSEQUENTE EXTEMPORANEIDADE DO PEDIDO

18. Alega a Requerida que o pedido de constituição do Tribunal Arbitral é manifestamente extemporâneo.

- I. O prazo limite de pagamento das notas de cobrança, subjacentes à liquidação do imposto do selo-verba 28, do ano de 2011, ocorreu em 2014-04-30.
- II. O prazo limite de pagamento das notas de cobrança, subjacentes à liquidação do imposto do selo-verba 28, do ano de 2012, ocorreu em 2014-06-30.
- III. Assim, quer relativamente à liquidação de 2011 quer de 2012, há muito que tinha terminado o prazo de pedido de constituição do Tribunal Arbitral, previsto no art.º 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e este apenas o veio a ser apresentado em 2016-09-28.
- IV. Contudo, o Tribunal Arbitral não pode deixar de apreciar a verificação de todos os requisitos e todos os pressupostos do art.º 78.º da Lei Geral Tributário (LGT), sob pena de – o que seria absolutamente inadmissível –, a Requerente poder porventura ter utilizado o pedido de revisão oficiosa das liquidações de 2011 e 2012 com a única finalidade de, ultrapassados todos os prazos gratuitos e contenciosos, vir a conseguir processualmente e artificialmente a uma nova abertura de prazo de recurso arbitral.
- V. Atentemos a que a data limite de pagamento do imposto era 2014-04-30 (para o ano de 2011) e 2014-06-30 (para o ano de 2012) e que o pedido de revisão oficiosa da liquidação foi apresentado em 2016-03-01, ou seja, esgotados que estavam todos os prazos de reclamação gratuita, de recurso hierárquico e de impugnação judicial.
- VI. E a verdade é que, como passaremos a demonstrar, o pedido de revisão oficiosa da liquidação não é o meio adequado para obter a revisão das liquidações, nos termos e prazo em que foi formulado, e muito menos, pode ter a virtualidade de abrir um novo e último prazo de pedido de constituição do tribunal arbitral.
- VII. Ou seja, o pedido de revisão oficiosa não pode, em qualquer circunstância, e desde que, como é o caso, não estejam verificados os seus pressupostos, constituir um meio

com a potencialidade de abrir um novo prazo de apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

VIII. Quer isto dizer que a tempestividade do presente pedido de constituição do Tribunal Arbitral dependeria, sempre, de uma verificação dos requisitos e pressupostos de aplicabilidade do art.º 78.º da LGT, a que o douto Tribunal deve submeter o presente pedido, de modo a afastar a dúvida, legítima, de que o mesmo pedido foi apenas um meio tentado para abrir novo prazo de apresentação presente pedido. Ora,

IX. Como na sua petição nunca a Requerente se refere à possibilidade de ter havido no ato de liquidação do imposto a prática de qualquer injustiça grave ou notória, está desde logo excluída a possibilidade de a revisão do acto tributário poder eventualmente escudar-se na situação prevista nos n.ºs 4 e 5 da norma.

X. Do mesmo modo, em obediência ao mesmo dispositivo legal, não estamos face à aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, dado as presentes liquidações não respeitarem a auto liquidações, situações exclusivas a que a norma seria aplicável.

XI. Assim concluímos que o pedido de revisão oficiosa apenas poderá ter sido apresentado com fundamento no n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

XII. Aqui chegados, apenas temos duas possibilidades: ou a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (1.ª parte da norma), ou por iniciativa da Autoridade Tributária (AT) (2.ª parte do artigo).

XIII. Mas imediatamente concluímos, na presente situação, pela impossibilidade de revisão do ato tributário por iniciativa da AT, uma vez que, devendo o respetivo pedido ser formulado no prazo da reclamação graciosa, a verdade é que a Requerente não o apresentou nesse prazo.

XIV. Seria assim sempre inútil, e por isso não admitida pela lei (art.º 57.º, n.º 1, da LGT) a apreciação do pedido de revisão por iniciativa da Requerente (art.º 78.º, n.º 1, da LGT), dada a extemporaneidade do mesmo e a sua falta de fundamento por inexistência de qualquer erro imputável aos serviços.

XV. Estamos perante um prazo peremptório que, sendo ultrapassado, extingue o direito de praticar o ato. É este o caso em apreço.

19. Concedido prazo a Requerente para a apresentar resposta à exceção, fez-o nos seguintes termos:

- I. Em primeira mão, importa ter presente que, tal como resulta dos autos, a Requerente solicitou a AT a declaração de ilegalidade consequente anulação da liquidação de imposto de Selo -verba 28- 1 do RGIS dos anos de 2011 e 2012, cujo prazo limite de pagamento das notas de cobrança, subjacentes a liquidação de imposto de Selo do ano de 2011, ocorreu em 2014-04-30 e de 2012 ocorreu em 2014-06-30.
- II. Fê-lo no dia 01/03/2016, ao abrigo do artigo 78Q da Lei Geral Tributaria, através de um pedido de revisão oficiosa, por considerar ter havido uma injustiça grave ou notória, e um erro imputável aos Serviços da AT.
- III. A AT não tomou qualquer posição, tendo a Requerente concluído ter havido um indeferimento tácito, nos termos do artigo 57º nº 1 e 5 da LGT.
- IV. Nos termos do artigo 9SQ, n Q 1 e 2 alínea d) da LGT, a Requerente tem o direito de impugnar todos os atos lesivos dos seus direitos, podendo ser lesivos, o indeferimento tácito de um pedido de

- V. A impugnação tem como fundamento a ilegalidade da liquidação do imposto e o pedido de constituição arbitral foi apresentado nos noventa dias a contar da formação da presunção do indeferimento tácito, artigo 102.º n.º 1 d) do CPPT e artigo 10.º do RJAT - Dec. Lei 10/2011 de 20 de Janeiro.
- VI. Duvidas não se oferecem quanto a competência material do Tribunal Arbitral para conhecer o mérito do presente pedido, desde logo a luz da própria jurisprudência firmada no âmbito do CAAD
- VII. Efetivamente a apreciação das questões atinentes ao pedido de revisão oficiosa de atos de indeferimento desse pedido, previsto do artigo 78Q da LGT, inclui-se nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD - artigo 2.º do RJAT, contanto que através do ato de indeferimento, a AT proceda a uma apreciação de mérito, como sucede in casu.
- VIII. A luz do exposto, uma vez que, na presente situação, o ato de revisão tem por objeto um ato de liquidação, deve concluir-se que aquele (ato de revisão) cai inevitavelmente no âmbito da declaração graciosa, precisamente aquele a que a AT alude na sua contestação.
- IX. Todavia, e ainda que aquilo que até aqui se disse já permitiria informar as conclusões da AT, não se devera deixar de indagar o que pretende a lei obter através da parte final da alínea a) do artigo 2Q da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Marco, através da qual faz depender a apreciação de pretensões relativas a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação do prévio recurso a via administrativa, aludindo aos artigos 131.º a 133.º do CPPT.
- X. Mas a liquidação do ato tributário em apreciação não esta dependente do prévio recourse a via administrativa.

XI. O alcance desta interpretação tem em restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso a via administrativa foi utilizado, pois não se vê qualquer razão para restringir nos casos em que o pedido de revisão e efetuado nos termos do art.ºs 78Q da LGT.

XII. A falta de declaração graciosa não é obstáculo a apreciação pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD de pretensão de declaração de ilegalidade de atos que seja corolário da ilegalidade de atos de indeferimento de pedido de revisão oficiosa.

XIII. Assim sendo, deve concluir-se que fazer prevalecer o entendimento da AT equivalera a prevalência do formal sobre o substantivo, apenas permitida por uma leitura positivista do direito por aquela mobilizado, algo em que se não transige.

20. A este respeito cumpre decidir sobre a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Numa primeira linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, encontram-se limitados às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), cujo n.º 1, alínea a) decorre deterem os tribunais arbitrais competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de autoliquidação de tributos.

21. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º do RJAT estabelece que «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», em cujo se postula a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços - DGCI e DGAIEC - entidades fundidas na atual Autoridade Tributária e Aduaneira, com efeitos a 1.º de Janeiro de 2012.

22. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

23. Na alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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».

24. A referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de liquidação em sede), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efetuada.".

25. Está excluída da jurisdição arbitral, por não estar abrangida pelo art.º 2.º, n.º1 do RJAT, a apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que não comportam a apreciação da legalidade de atos de liquidação - Cfr decisões arbitrais proferidas, além de outros, nos processos n.º73/2012-TCAAD e 210/2013-TCAAD.

26. Na verdade houve a preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de atos

administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, tal como decorre, desde logo, da diretriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo – Cfr alínea a) do n.º 4 do art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objetos possíveis do processo arbitral tributário “ *os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação*”, especificação que apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objetos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos atos que não comportem da legalidade de atos de liquidação.

27. As questões de determinação da competência dos tribunais são de conhecimento prioritário e de conhecimento oficioso e determinam a incompetência absoluta do tribunal em razão da matéria e da hierarquia, nos termos do art.º 13º do Código de Processo do Tribunal Administrativo e do art.º 578º do Código de Processo Civil por aplicação subsidiária, prevista no art.º 29º do RJAT.

28. Constitui uma exceção dilatória a incompetência, quer absoluta, quer relativa, do Tribunal Arbitral quanto à capacidade material de apreciação dos atos objeto da pretensão arbitral (art.º 577.º do CPC e art.º 2.º do RJAT).

29. A questão é, no caso e como se está a ver, determinar se se inclui nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a declaração de ilegalidade de atos de liquidação quando essa ilegalidade não foi apreciada pelo ato que indeferiu o pedido de revisão oficiosa¹.

¹ No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de ato de decisão de procedimento de revisão oficiosa de ato de liquidação ser a ação administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do ato de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, processo n.º 638/03; de 8-10-2003, processo n.º 870/03; de 15-10-2003, processo n.º 1021/03; de 24-3-2004, processo n.º 1588/03, de 6-11-2008, processo n.º 357/08. Adotando o entendimento de que o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar atos de indeferimento de reclamações graciosas que tenham apreciado a legalidade de atos de liquidação, podem ver-se os acórdãos do STA de 15-1-2003, processo n.º 1460/02; de 19-2-2003, processo n.º 1461/02; e de 29-2-2012, processo n.º 441/11.

30. Efetivamente a apreciação das questões atinentes ao pedido de revisão oficiosa de atos de indeferimento desse pedido, previstos no art. 78.º da LGT, inclui-se nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD - artigo 2.º, do RJAT.

31. O ato de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa do ato tributário constitui um ato administrativo à face da definição fornecida pelo art. 120.º do Código de Procedimento Administrativo [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no artigo 2.º, alínea d), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que, ao abrigo de normas de direito público, visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

32. Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um ato em matéria tributária pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário. Assim, aquele ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui um «ato administrativo em matéria tributária».

33. Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, infere-se a regra de que a impugnação de atos administrativos em matéria tributária pode ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou de ação administrativa especial conforme esses atos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação – sendo que, no conceito de «liquidação», em sentido lato, se englobam todos os atos que se reconduzem à aplicação de uma taxa a uma determinada matéria coletável e, por isso, também os atos de retenção na fonte, de autoliquidação e de pagamento por conta.

34. À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial, os atos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial quando comportem a apreciação

da legalidade destes mesmos atos de liquidação. Caso contrário, será aplicável a ação administrativa especial.

35. Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral por referência ao conteúdo do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa depende da análise do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

36. Ora, no caso concreto, o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é, originariamente, um ato silente, na medida em que foi apenas por efeito da passagem do tempo que se fisionou a existência de um indeferimento tácito.

37. Ulteriormente e já na pendência deste processo arbitral, é proferido ato expresso a indeferir o pedido formulado por extemporaneidade.

38. Ou seja: ainda que se pudesse presumir uma apreciação de mérito denegatória do pedido de anulação por ilegalidade, tal presunção foi afastada ou ilidida com a pronúncia expressa nos termos em que o foi.

39. Por isso é que o pedido de pronúncia arbitral formulado está fora do âmbito de competência material do CAAD estabelecida no RJAT e na Portaria (nº 112-A/2011, de 22-3) de vinculação à arbitragem da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

40. Efetivamente, este pedido só poderia ser decidido no âmbito de uma ação administrativa especial e não no âmbito do presente processo.

41. Por esta razão terá que se considerar que o presente tribunal é incompetente para decidir nos termos peticionados pela Requerente².

42. Na verdade e precisando melhor:

² Neste mesmo sentido, conferir o acórdão do Tribunal Arbitral, n.º 147/2014-T.

43. O âmbito da jurisdição arbitral tributária resulta, em primeira linha, do disposto no art. 2.º, n.º 1 do RJAT, que enuncia os critérios de determinação material da competência dos tribunais arbitrais nos seguintes termos:

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

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”.

44. Ora em face deste dispositivo, deve-se entender que a competência dos tribunais arbitrais *“restringe-se à atividade conexcionada com atos de liquidação de tributos, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT”* (Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária in Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2013, p. 105).

45. A apreciação da competência do tribunal arbitral envolve um juízo sobre a adequação ao caso *sub judice* do meio processual da ação administrativa especial ou do processo de impugnação judicial, em atenção ao disposto no art. 97.º do CPPT, que procede à definição dos respetivos campos de aplicação distinguindo a *“impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação”* (al. d) do n.º 1) e o *“recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de*

reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação” (al. p) do n.º 1), sendo que, nos termos do n.º 2 do art. 97.º, o “recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”.

46. Para concretizar tal distinção entre o âmbito de aplicação destes meios processuais, que, por força da al. a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT, possui relevo na definição da competência dos tribunais arbitrais tributários, constitui orientação jurisprudencial consolidada que *“a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (atualmente ação administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/ação administrativa especial”* (cfr. o acórdão do STA de 25.6.2009, proc. n.º 0194/09).

47. Desta forma, tendo presentes estes princípios básicos, para apurar a competência do tribunal arbitral cabe averiguar *o conteúdo do ato impugnado*, de modo a verificar se comportou a apreciação de um ato de liquidação.

48. Para o efeito, como resulta da expressão *“apreciação”* utilizada na alínea d) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, basta que, no ato em apreço, se tenha avaliado ou examinado a *“legalidade do ato de liquidação”*, mesmo que essa apreciação não seja o fundamento da decisão administrativa (Cfr., neste sentido, o *acórdão arbitral de 06/12/2013, proferido no processo n.º 117/2013-T*).

49. Do exposto resulta a conclusão óbvia de que, quer no caso de indeferimento tácito quer no caso de indeferimento expresso, a Administração Fiscal não apreciou a legalidade da liquidação.

50. Como nota final, assinale-se que não se desconhece certo entendimento jurisprudencial no sentido de que o indeferimento tácito equivale a uma pronúncia de mérito [cfr v.g., os Acs do STA proferidos nos processos n.ºs 306/09, de 8-7 e 1950/13, de 2-7].

51. O entendimento de que em causa está, mediatamente, no caso de indeferimento tácito de reclamação, recurso hierárquico e/ou revisão oficiosa, a legalidade do ato tributário será admissível, em tese geral, se concretamente se não verificar a extemporaneidade, por exemplo, da apresentação dos respetivos pedidos (reclamação, recurso ou revisão).

52. O que não é manifestamente o caso.

53. Ou seja: o ato que se encontra em causa e que constitui o objeto imediato do presente processo, é, conseqüente e indubitavelmente, a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

54. Como tal, considera-se, na esteira e com os fundamentos de anteriores decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral³, que não se insere no âmbito das competências arbitrais apreciar a legalidade ou ilegalidade de decisões de indeferimento, tácito ou expresso, de pedidos formulados ao abrigo do artigo 78.º, da LGT.

55. Destarte e em conclusão: é este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judicio*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-

³ Cfr., v.g., além doutros citados anteriormente, os Acs n.ºs 236/2013-T e 244/2013-T, in www.caad.org.pt

A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576º, n.ºs 1 e 2 do CPC *ex vi* artigo 2º, alínea e) do CPPT e artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576º, n.º2 e 577º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29º, nº1, alíneas a) e e) do RJAT.

56. O que deixa obviamente prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas nos autos.

J - DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material deduzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira e, em consequência, absolve a Requerida da instância;
- b) Julgar, em consequência, prejudicado o conhecimento das demais exceções e da questão de mérito.

Fixa-se o valor do processo em 10.365,70€ (dez mil trezentos e sessenta e cinco euros e setenta cêntimos) do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 918,00€ (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerente de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 2 de Março de 2017

O Árbitro

Dr. Paulo Ferreira Alves