

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 39/2017-T**

**Tema:** IRC - Competência do Tribunal Arbitral - Pedido de revisão oficiosa. Tributações autónomas. Pagamentos especiais por conta (PEC). Nº 21 do artigo 88º do Código do IRC (redacção da Lei 7-A/2016, de 30.03). Acórdão do Tribunal Constitucional nº 267/2017 de 31.05.2017.

## **Decisão Arbitral**

### **Partes**

**Requerente:** A...– SGPS, S.A., NIPC..., com sede na ..., nº..., ... –...Lisboa.

**Requerida:** AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

## **I. RELATÓRIO**

- a) Em 13 de Janeiro de 2017 a Requerente entregou no CAAD um pedido de pronúncia arbitral (PPA) solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

### **O PEDIDO**

- b) A Requerente pede a anulação das decisões da Autoridade Tributária, com data 16.09.2016, que lhe indeferiram os pedidos de revisão oficiosa de autoliquidações de IRC que tomaram o nº .../16 - exercício de 2011 e o nº.../16 – exercício de 2012 (ambos abertos em 16.03.2016) e em consequência que se determine a anulação das autoliquidações, com a consequente restituição do montante global de € 7.125,00 (sete mil cento e vinte e cinco euros), correspondente a € 6.125,00 (seis mil cento e vinte e cinco euros) relativamente ao ano de 2011 e a € 1.000,00 (mil euros) relativamente ao

ano de 2012, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios nos termos previstos no artigo 43.º da LGT e no artigo 61º do CPPT.

- c) Peticiona ainda que *“qualquer aplicação da norma – nº 21 do artigo 88º do CIRC -, que implique uma interpretação da mesma no sentido da não dedutibilidade dos pagamentos especiais por conta nas tributações autónomas seja considerada inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade previsto no nº 3 do artigo 103º da CRP”*.

### **A CAUSA DE PEDIR**

- d) A Requerente, uma vez que apurou em 2011, uma coleta total de IRC de 45.993,15 € (quarenta e cinco mil novecentos e noventa e três euros e quinze cêntimos), correspondente a tributações autónomas e existindo um montante total de PEC suscetíveis de dedução nesse período de 6.125,00 € (seis mil cento e vinte cinco euros), propugna que seja deduzido até à concorrência da referida coleta total.
- e) E relativamente ao ano de 2012, tendo a Requerente apurado uma coleta total de IRC de euros 30.424,93 (trinta mil, quatrocentos e vinte e quatro euros e noventa e três cêntimos), correspondente a tributações autónomas e existindo um montante total de PEC suscetíveis de dedução nesse período de euros 1.000 (mil euros) pretende que este último seja deduzido até à concorrência da referida coleta total.
- f) Considera que *“... deverá ser tido em conta que o nº 21º do artigo 88º do CIRC é, por inteiro, um novo preceito, que não existia previamente à Lei do Orçamento do Estado de 2016 e cuja aplicação terá de se limitar aos novos casos – conforme, neste sentido, a decisão arbitral proferida no âmbito do Proc.0 n.0 775/2015 pelos Srs. Árbitros Dr. José Baeta de Queiroz, Drª Eva Dias da Costa e Drª Filomena Oliveira”*.
- g) Tendo em conta que aceitar *“qualquer interpretação autêntica efetuada por força do nº 21 do artigo 88º do CIRC na parte que se reconduz à não dedutibilidade dos pagamentos especiais por conta nas tributações autónomas ofende, de forma manifesta, o princípio da não retroatividade na criação de impostos...”* uma vez que *“... implica a não aplicação do nº 1 do artigo 90º do CIRC que é a norma que determina como é feita a liquidação do IRC e portanto ao invés de se fazer a*

*liquidação do IRC de acordo com a norma em vigor no exercício em causa, está-se a aplicar uma lei nova e, portanto, a violar o princípio da legalidade tributária, vertido igualmente no n.º3 do artigo 103.º da CRP”.*

### **DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)**

- h) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 20-01-2017.
- i) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 06.03.2017. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- j) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 21.03.2017, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- k) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 21.03.2017 que aqui se dá por reproduzida.
- l) Logo em 21-03-2017 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 28.04.2017 juntando o Processo Administrativo (PA) composto por nove ficheiros informatizados, designados por PA1 com 28 laudas, PA2 com 28 laudas, PA3 com 21 laudas, PA4 com 12 laudas, PA5 com 26 laudas, PA 6 com 28 laudas, PA7 com 22 laudas, PA8 com 5 laudas e PA9 com 31 laudas.
- m) Não se realizou a reunião de partes do artigo 18º do RJAT tendo em conta a posição coincidente de ambas as partes. Por despacho de 28.04.2017 foi fixado prazo para apresentação de alegações escritas e sucessivas. Em 23.05.2017 a Requerente apresentou as alegações.
- n) Uma vez que a Requerida não apresentou contra-alegações no prazo conferido, entendeu o TAS, por despacho de 08 de Junho de 2017, com base no princípio da informalidade e da autonomia na condução do processo, formular novo convite a apresentá-las. Contra-alegou em 19.06.2017.

- o) Em 20.06.2017 a Requerente juntou ao processo um acórdão do Tribunal Constitucional com o nº 267/2017 que versa sobre a matéria aqui em causa. Por despacho desse mesmo dia foi notificada a Requerida para exercer o contraditório, o que veio a exercer por requerimento de 28.06.2017.
- p) A Requerente em alegações e a Requerida em contra-alegações pugnaram, respectivamente, pelas posições já assumidas no pedido de pronúncia e na resposta.

### PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- q) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- r) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos da alínea l) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- s) **Exceções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto da Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 13.01.2017 e as notificações das decisões que recaíram sobre os pedidos de revisão oficiosa terem sido recebidas em 18 de Outubro de 2016, conforme lauda 27 do PA5 e lauda 30 do PA9 (e artigo 2º do ppa, ainda que com um lapso de 1 dia). Aliás, a AT não colocou em crise a tempestividade de apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.
- t) A Requerida invocou a incompetência material do TAS decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa, o que infra será apreciado em primeiro lugar.

## SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE

- u) Quanto ao período de tributação de 2011 - a Requerente expressa que “... o montante pago a título de PEC e suscetível de dedução no período de 2011, pode e deve ser deduzido à coleta total do IRC formada pelas tributações autónomas referente ao mesmo período e atrás identificadas, pelo que ... considera ser-lhe devido pela AT um total de euros 6.125,00 (seis mil cento e vinte cinco euros), equivalente à dedução do montante de PEC pago até à concorrência da coleta (constituída integralmente, neste período, por tributação autónoma)” e nesta conformidade “... considera que deve ser reembolsada pela AT do imposto pago em excesso com referência ao período de tributação de 2011, no montante total de 6.125,00 € (seis mil cento e vinte cinco euros)”.
- v) Quanto ao período de tributação de 2012 – a Requerente expressa que “... à semelhança do entendimento da Requerente com referência ao período de tributação de 2011, deverão ser deduzidos até à concorrência da coleta total do IRC de 2012 (constituída integralmente neste período, por tributações autónomas), a qual ascendeu ao montante de Euro 30.424,93 (trinta mil, quatrocentos e vinte e quatro euros e noventa e três cêntimos), o montante de euros 1.000,00 (mil euros), relativos ao PEC que se encontrava disponível para dedução” e nesta conformidade “... considera que deve ser reembolsada pela AT do imposto pago em excesso com referência ao período de tributação de 2012, no montante total de euros 1.000,00 (mil euros)”.
- w) Considerada ainda a Requerente que as “tributações autónomas” “... em IRC integram o conceito de coleta total do IRC, apurada nos termos do artigo 90º e deverão as mesmas usufruir de igual tratamento, nomeadamente ao nível das deduções previstas no nº 2 daquele artigo”. “Neste sentido e uma vez que no entender da Requerente ficou salvaguardada a natureza da tributação autónoma para efeitos do IRC, cumpre destarte proceder à ponderação acerca da dedução de uma das componentes que configuram deduções à coleta deste imposto, em particular, a relativa aos PEC”.
- x) Quanto à dedução à colecta global de IRC dos PEC (considerando como colecta de IRC as colectas das tributações autónomas), refere que “atualmente, o regime de

*dedução do PEC com assento legal nos artigos 93 e 106º do Código do IRC, de acordo com a redação introduzida pela Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, cumula a possibilidade de dedução dos montantes pagos contra a coleta do IRC dentro de um determinado período de reporte com o reembolso, após a passagem desse período, apenas sujeito a um "requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade ...", pelo que "... parece claro à Requerente que o percurso do instituto do PEC representa, desde a sua criação, um momento de afastamento com a Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, ao qual se tem seguido um movimento de paulatina aproximação ao enquadramento original de efetivo "pagamento por conta", encetado pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro, e reforçado pelas alterações que lhe sucederam e que culminam na Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro", até porque "... para a jurisprudência nacional (conforme Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14 de outubro de 2008 e de 4 de fevereiro de 2016, nos processos n.º 2461/08 e n.º 9222/15, respetivamente) ficou claro que "o pagamento especial por conta instituído no Código do IRC (...) tem a sua inserção sistemática no capítulo relativo ao pagamento do imposto que a final for devido, a par do pagamento por conta, um e outro constituindo uma forma de antecipação do pagamento do tributo que a final venha a ser devido"*.

- y) *E conclui: "... defende, a Requerente, a integração das tributações autónomas no conceito da coleta total do IRC e solicita que os "créditos" oriundos dos adiantamentos do imposto a final que foram feitos a título de PEC, e que se encontram suscetíveis de dedução no período de 2011, sejam deduzidos às tributações autónomas por as mesmas constituírem uma parcela da coleta do imposto, como resulta do exposto e é reconhecido pelas Decisões do CAAD no âmbito dos processos nº 769/2014-T e nº 219/2015-T".*
- z) *Quanto ao aditamento do n.º 21º ao artigo 88º do CIRC, efetuado pela Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, expressa que deve "... ser tido em conta que o n.º 21º do artigo 88º do CIRC é, por inteiro, um novo preceito, que não existia previamente à LOE de 2016 e cuja aplicação terá de se limitar aos novos casos - conforme neste sentido a decisão arbitral proferida no âmbito do Processo nº 775/2015 pelos Srs.*

Árbitros Dr. José Baeta de Queiroz, Dr<sup>a</sup> Eva Dias da Costa e Dr<sup>a</sup> Filomena Oliveira”, uma vez que “conforme se pode facilmente constatar, o artigo 90º do CIRC não foi alterado e continua a referir-se à coleta do IRC”.

- aa) Concluindo que “qualquer interpretação autêntica efetuada por força do nº 21 do artigo 88º do CIRC na parte que se reconduz à não dedutibilidade dos pagamentos especiais por conta nas tributações autónomas ofende, de forma manifesta, o princípio da não retroatividade na criação de impostos, inconstitucionalidade que expressamente se vem desde já arguir”. “Na verdade, aceitar o carácter interpretativo do nº 21 do artigo 88º do CIRC implica a não aplicação do nº 1 do artigo 90º do CIRC que é a norma que determina como é feita a liquidação do IRC e, portanto, ao invés de se fazer a liquidação do IRC de acordo com a norma em vigor no exercício em causa, está-se a aplicar uma lei nova e, portanto, a violar o princípio da legalidade tributária, vertido igualmente no nº 3 do artigo 103º da CRP”.
- bb) Em alegações sustentou o que já tinha referido em sede de pedido de pronúncia arbitral, realçando o teor da decisão arbitral colectiva CAAD Processo 775/2015 presidida pelo Senhor Conselheiro Dr. José Baeta Queiroz que sufraga o seu ponto de vista.

## **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA**

### **Por excepção**

- cc) A Requerida invoca que o TAS é materialmente incompetente porque a Requerente impugna uma liquidação de IRC autoliquidada, sem que tenha sido precedida de uma reclamação graciosa. Defende, no fundo, uma interpretação literal do RJAT e da Portaria de vinculação da AT (artigo 62º da Resposta).
- dd) Expressa que “a ... Portaria (n.º 112-A/2011, de 22 de Março) define, no seu artigo 2.º, alínea a), que a AT se encontra vinculada às pretensões arbitrais que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, «com excepção das 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».*

- ee) E que, por isso, *“a sindicância de actos de autoliquidação de imposto apenas é admitida em sede arbitral se, em momento prévio, os mesmos tiverem sido impugnados administrativamente, nos termos do artigo 131º do CPPT”, uma vez que “ o artigo 2.º, alínea a), da mencionada Portaria exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral, «(...) 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»., sem que aí seja mencionado o mecanismo de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT)”*
- ff) *“Aliás, se assim não fosse, bastaria que o legislador houvesse reduzido a exclusão prevista no artigo (2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011) à expressão «que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa», nada mais distinguindo”.*
- gg) *“Existindo a referência expressa de prévio recurso à via administrativa nos termos, in casu, do artigo 131.º do CPPT, ou seja, mediante apresentação de reclamação graciosa necessária, independentemente dos seus fundamentos”.*
- hh) Adianta ainda que *“... o entendimento supra pugnado, de que os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, como sucede na situação sub judice, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, impõe-se igualmente por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT”.*

### **Por impugnação**

- ii) Relativamente à natureza das tributações autónomas em IRC refere *“... o carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspectos*

*material e temporal dos factos geradores, impõe, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC”. Acrescenta: “Na realidade, a integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspectos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respectivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes”. “E isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias colectáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC”.*

jj) Refere ainda: “... o montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efectuadas à parte do colecta do IRC com a qual exista uma correspondência directa, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime- regra do imposto.”

kk) E conclui, em sentido contrário ao propugnado pela Requerente: “... a delimitação do conteúdo da expressão utilizada pelo legislador no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, “montante apurado nos termos do número anterior”, e no n.º 1 do art.º 105.º do CIRC, “imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º” deve ser feita de forma a abranger apenas “... o montante do IRC calculado mediante a aplicação das taxas do art.º 87.º à matéria colectável determinada com base no lucro e nas taxas do art.º 87.º do Código”, ou seja, excluindo o IRC obtido das tributações autónomas referidas no artigo 88º do CIRC.

ll) Termina referindo que “... dissipando-se definitivamente a questão controvertida, o teor do artigo 133.º, o qual aditou o número 21 ao artigo 88.º do CIRC, com os efeitos previstos no artigo 135.º, ambos constantes da Lei do Orçamento de Estado para 2016, publicado a 30.03.2016, com entrada em vigor no dia seguinte, nos quais se preconiza, com carácter interpretativo, que «A liquidação das tributações autónomas em IRC é efectuada nos termos previstos do artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que

*resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.»*

- mm) Invoca em abono do seu ponto de vista várias decisões arbitrais, nomeadamente “... as proferidas no âmbito do processo n.º 745/2015-T e no processo n.º 780/2015-T, que acolheram a posição supra, igualmente considerando que se está perante uma lei verdadeiramente interpretativa, pelo que a interpretação autêntica feita não viola qualquer princípio constitucional”.
- nn) Quanto ao pedido de juros indemnizatórios refere que “... im procedendo o pedido principal, terá forçosamente que improceder o pedido de juros”, sendo certo que “...na situação em apreço nos autos, o seu cômputo sempre teria como termo inicial a data em que ocorreu a notificação da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa”.
- oo) Em contra-alegações manteve o já referido na resposta ao pedido de pronúncia arbitral.
- pp) Propugna pela manutenção na ordem jurídica dos actos tributários em causa por estarem em conformidade com a lei, com procedência da excepção aduzida e absolvição da instância ou se não proceder, com improcedência dos pedidos e sequente absolvição dos mesmos.

## II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Em primeiro lugar, cumpre apreciar a alegada excepção de incompetência do TAS tendo em conta que os actos imediatamente impugnados (decisões que indeferiram o pedido de revisão oficiosa) não resultaram de um procedimento de reclamação graciosa, mas sim de um procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte e fora do prazo de reclamação administrativa.

Depois, caso improceda a excepção aduzida, haverá que *verificar se se o novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC*, (mesmo que o TAS entenda que os PEC sempre seriam dedutíveis à soma das colectas do IRC liquidadas por aplicação das taxas de tributação autónoma, nos termos pugnados pela Requerente e segundo a jurisprudência arbitral que cita), *é verdadeiramente uma lei interpretativa*.

Quanto à matéria em apreciação, *brevitatis causae*, este TAS perfilha o entendimento de que antes da introdução do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, os PEC seriam dedutíveis à colecta do IRC (soma das várias colectas de IRC), quer se tratasse de colectas resultantes das aplicações das taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do CIRC, quer se tratasse de colecta resultante da aplicação das taxas gerais de IRC à matéria colectável resultante do apuramento do lucro tributável. *Isto por força da alínea d) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC.*

Para tanto, bastará uma mera interpretação declarativa da lei. A letra da lei é a base de toda a interpretação. O artigo 88.º do Código do IRC refere-se a “taxas” de tributação autónoma” (os n.º 14 e 15 do artigo não deixam dúvidas de que a epígrafe da norma é assertiva), ainda que aí se expresse sobre que realidades incidem as taxas “*ad valorem*” em abstracto, mas sem quantificação. A quantificação (determinação da matéria colectável) e a liquidação, ou seja, a operação de aplicação de uma taxa a uma matéria colectável, de onde resulta uma colecta de imposto, quer para apuramento da colecta de IRC resultante do lucro da actividade, quer para apuramento das diversas colectas de IRC resultantes da aplicação das diversas taxas de tributação autónoma, faz-se, em ambos os casos, através do procedimento do artigo 90.º n.º 1 do Código do IRC. E ao montante assim apurado, ou seja, à soma dessas diversas colectas de IRC, aplica-se (ou aplicava-se) depois o n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC.

Em 14 de Junho de 2016 este TAS, no processo CAAD 745/2016-T, decidiu no sentido que o “... *n.º 21 do artigo 88.º do CIRC* (redacção dada pela Lei do OE para 2016) *não permite a dedução dos PEC à colecta de IRC resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma, sendo uma lei verdadeiramente interpretativa*”.

No entanto o Tribunal Constitucional pelo acórdão 267/2017 de 31.05.2017 veio “**julgar inconstitucional, por violação da proibição de criação de impostos com natureza retroativa estatuída no artigo 103.º-3, da Constituição, a norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, na parte em que, por efeito do carácter meramente**

interpretativo que lhe atribui, determina que a norma do artigo 88º n.º 21 segunda parte, do Código do IRC, número este aditado pelo artigo 133º da citada lei - segundo a qual, ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC, não podem ser deduzidos os valores pagos a título de pagamento especial por conta nesse mesmo ano, se aplique aos anos fiscais anteriores a 2016”.

Os tribunais arbitrais fiscais só podem decidir segundo “*o direito constituído*”.

### **III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO**

Relativamente à matéria de facto 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 (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

#### **Factos provados**

1. Em 30.11.2012 a Requerente submeteu a declaração Modelo 22 do IRC, referente ao período de tributação de 2011 – **conforme artigo 44º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) e oitava lauda do PA9 junto pela Requerida com a resposta.**
2. De acordo com a informação disponibilizada no site da AT (Os seus serviços - Pagar - Documentos de Pagamento - IRC - Pagamentos Antecipados), o montante total dos Pagamentos Especiais por Conta (PEC) ainda passível de dedução no período de tributação de 2011, ascendia a euros 6.125,00 (seis mil, cento e vinte cinco euros) - **conforme artigo 45º do ppa e documento nº 5 junto com o ppa e ausência de impugnação deste facto pela AT.**
3. Nos períodos de tributação de 2007 a 2011 a Requerente não apurou coleta do IRC resultante do lucro tributável em qualquer um daqueles períodos, em função da qual fosse possível deduzir os PEC pagos, tendo autoliquidado a título de tributações autónomas euros 45.993,15, montante este que foi pago – **conforme artigos 47º a 49º do ppa, documentos nºs 6 a 11 juntos com o ppa e segunda lauda do PA9 junto pela Requerida com a resposta.**
4. Em 29.11.2013 a Requerente submeteu a declaração Modelo 22 do IRC, referente ao período de tributação de 2012 – **conforme artigo 56º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) e oitava lauda do PA5 junto pela Requerida com a resposta.**
5. Os PEC pagos em 2012 totalizaram euros 1.000,00 segundo a informação disponibilizada no site da AT (Os seus serviços-Pagar- Documentos de Pagamento-IRC-Pagamentos Antecipados) – **artigo 68º do ppa, documento nº 5 junto com o ppa e ausência de impugnação deste facto pela AT.**
6. De acordo com a informação disponibilizada na declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2012, não foi deduzido qualquer montante a título de PEC e o montante liquidado de tributações autónomas ascendeu a euros 30.424,93, que foi pago, inexistindo também neste ano colecta de IRC resultante do lucro da empresa – **conforme artigo 70º do ppa, documentos 6 a 11 juntos com o ppa e nona lauda do PA5 junto pela Requerida com a resposta.**
7. Em 16 de Março de 2016, na sequência de pedidos da Requerente, foram abertos procedimentos de revisão oficiosa de autoliquidações de IRC que tomaram o nº .../16 – a relativa ao exercício de 2011 e o nº .../16 – a relativa ao exercício de 2012

– conforme artigos 1º e 2º do ppa e primeiras laudas do PA1 e PA6 juntos pela **Requerida com a resposta.**

8. Em 18 de Outubro de 2016, após notificação para audição prévia, direito que não exerceu, foi a Requerente notificada das decisões de 23.09.2016 da Senhora Directora de Serviços do IRC que indeferiram os procedimentos referidos o número anterior, com o seguinte segmento essencial de fundamentação:

*“A alínea a) do no 1 do artigo 90º do CIRC estabelece que a liquidação do IRC tem por base a matéria coletável determinada nas declarações de rendimentos.*

*E o seu no 2 estatui sobre as possíveis deduções ao montante apurado na liquidação do IRC bem como o lugar que a cada uma compete na ordem de dedução.*

*Constata-se assim, que a liquidação do IRC prevista na supracitada norma a que são efetuadas as deduções à coleta não inclui a possibilidade de dedução das tributações autónomas.*

*As regras aplicáveis às tributações autónomas não devem ser contrárias ao espírito que as determinou.*

*E, por forma a respeitar esse desígnio que as consagrou, é necessário avaliar a intenção do legislador tendo em consideração todos os fatores.*

*Assim, visando a tributação autónoma reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução nos resultados fiscais das despesas sobre as quais incide e, ainda combater a evasão fiscal que este tipo de despesas, pela sua natureza potencia, não poderá através da dedução do PEC, permitir a limitação dessa redução de vantagem pretendida e determinada pelo legislador,*

*À semelhança das tributações autónomas, o PEC é também uma medida anti abuso, através da qual o legislador procura repartir por todos os contribuintes o dever da participação no pagamento do imposto.*

*O PEC é um pagamento antecipado de imposto.*

*Só existindo coleta é possível a sua dedução, a qual tem regras próprias, podendo ocorrer situações em que essa dedução não é possível, assumindo-se assim como uma coleta mínima.*

*O legislador impõe o pagamento das tributações autónomas, independentemente da existência de matéria coletável, ou não, para efeitos da IRC.*

*Aliás, quando ocorre uma situação de prejuízos, e, portanto, não se apura matéria coletável e conseqüente pagamento de imposto, essas tributações autónomas são inclusivamente agravadas.*

*Deste modo, seria contrário ao espírito do sistema permitir que, por força das deduções a que se refere o nº 2 do artigo 90º do CIRC, fosse retirado às tributações autónomas esse carácter anti abusivo que presidiu à sua implementação no sistema do IRC.*

*Ainda, e sem prejuízo do anteriormente exposto, cumpre sublinhar que tal entendimento foi recentemente objeto de consagração legislativa, pois o artigo 133º da Lei nº 7-A/2016 de 30 de março (LOE de 2016) aditou ao artigo 88º do CIRC o nº 21 com a seguinte redação: “a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado”, tendo esta norma natureza interpretativa nos termos do disposto do artigo 135º da referida Lei” – conforme artigo 2º do ppa, laudas 22, 23 e 27 do PA5 e laudas 20, 21e 25 do PA9 juntos pela Requerida com a resposta.*

9. Em 13 de Janeiro de 2017 a Requerente entregou CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

#### **Factos não provados**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

#### **IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR**

### **Da invocada incompetência material do TAS**

O elemento literal da norma é sempre o mais relevante, por ser delimitador da actividade interpretativa.

Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

A letra é um elemento irremovível da interpretação, ou um “*limite da busca do espírito*”.

*“Uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido”* (Larenz).

*“(…) há-de ser um sentido (uma motivação, um conjunto de objectivos) que caiba razoavelmente no sentido literal da declaração do legislador. Sob pena de, se isto não acontecer, se estar a criar uma nova norma, em vez de interpretar uma norma já existente”* (Hespanha).

A Requerida é no elemento literal da norma – alínea a) do artigo 2º da Portaria 112-A/2011, de 22.03) – que coloca o enfoque.

A equiparação da revisão oficiosa à reclamação graciosa obrigatória é apenas para os casos em que é deduzida no prazo da reclamação administrativa. Mas a revisão oficiosa é um meio complementar gracioso, sempre que o contribuinte dele lance mão, para além do prazo da reclamação administrativa, dentro do prazo do artigo 78º da LGT.

De facto, o legislador da Portaria 112-A/2011, de 22.03, não acrescentou à expressão “*nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, a expressão “*e do artigo 78º da Lei Geral Tributária*”.

Ou seja, considerar o intérprete que a lei tem uma leitura como se esta expressão estivesse expressamente contida na lei, é discutível face ao n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

Seja qual for a posição que se adopte, o que poderia aqui estar em causa, é tão-só a eventual incompetência do TAS quanto à apreciação da impugnação do acto primário (de autoliquidação), mas não a incompetência em sede de apreciação da decisão que recaiu sobre as revisões oficiosas, o que, em termos práticos, conduz à competência indirecta do TAS para declarar a ilegalidade do acto de autoliquidação.

\*\*\*

Para simplificação (e harmonização dentro da corrente que reputamos mais assertiva), vamos reproduzir, aderindo, a decisões já adoptadas no CAAD quanto à matéria aqui em discussão, em casos idênticos.

Refere-se no Acórdão do Tribunal Arbitral, proferido no Processo n.º 48/2012-T CAAD, de 6 de Julho de 2012, reproduzido no Acórdão do Tribunal Arbitral n.º 73/2012-T CAAD que alude a uma situação de “imposto retido na fonte”, mas que aqui tem idêntica aplicação, uma vez que se trata de impugnação de acto de autoliquidação de IRC (note-se que foi substituída a expressão “retenção na fonte” ou similar por autoliquidação):

“... discreteou-se no referido Acórdão do Tribunal Arbitral, proferido no Processo n.º 48/2012-T CAAD, de 6 de Julho de 2012, do seguinte jeito:

“4 – A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

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 artigo 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 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 artigo 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.

Na alínea a) do artigo 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 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».

A referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT, para cujos termos se remete.

Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (artigo 131.º, n.º 3, do CPPT) ..., se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

Mas, a impugnação directa do acto de autoliquidação só pode fazer-se sem prévia reclamação graciosa nos referidos casos em que o tiver sido efectuada «de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, como resulta do preceituado ... no artigo 131.º, n.º 3, do CPPT. No caso em apreço, não se está perante uma situação deste tipo, não sendo mesmo alegado que a Administração Tributária tivesse emitido orientações no sentido de a autoliquidação ter sido efectuada nos termos em que foi, pelo

que tem de concluir-se que a impugnação do acto de autoliquidação estava dependente de prévia reclamação graciosa.

Assim, não tendo havido prévia reclamação graciosa, a pretensão de declaração directa da ilegalidade do acto de autoliquidação (sem ser corolário da ilegalidade do acto de indeferimento da revisão oficiosa) está afastada da competência deste Tribunal Arbitral, por a Administração Tributária ter expressamente excluído tais pretensões do âmbito da sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Assim, não tendo havido prévia reclamação graciosa, a pretensão de declaração directa da ilegalidade do acto de autoliquidação (sem ser corolário da ilegalidade do acto de indeferimento da revisão oficiosa) está afastada da competência deste Tribunal Arbitral, por a Administração Tributária ter expressamente excluído tais pretensões do âmbito da sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Por isso, procede a excepção da incompetência no que concerne à pretensão da Requerente, interpretada como impugnação directa do acto de autoliquidação.

5 – No entanto, como se referiu, tem de ser apreciada também a questão da competência deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/06, o dever de proceder à revisão oficiosa de actos de liquidação constitui um reconhecimento, no âmbito do direito tributário, do dever de revogar de actos ilegais, que é corolário dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (artigo 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), 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 devido à face da lei (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11-5-2005, proferido no recurso n.º 319/05).

Porém, como se refere no mesmo acórdão, este dever «sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas foram arrecadadas, o que justifica que sejam estabelecidas limitações temporais».

A revisão do acto tributário «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». «No entanto, não é 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 (artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (artigo 78.º, n.ºs 1 e 6, da LGT)». «Essencialmente, o regime do artigo 78.º, quando o pedido de revisão 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 a um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto». «A esta luz, o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

Esta restrição dos poderes de revogação de actos no âmbito do procedimento de revisão do acto tributário, quando o pedido não é apresentado dentro dos prazos de impugnação judicial e reclamação graciosa de actos de liquidação de tributos, não é materialmente inconstitucional, designadamente à face do artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, pois a preclusão de direitos impugnatórios pelo seu não exercício tempestivo é justificada por razões de segurança jurídica, que também é um valor constitucional, de importância primacial, sendo corolário do princípio do Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa).

Por outro lado, a limitação dos poderes de revisão aos casos de erro imputável aos serviços, constitui uma solução equilibrada, apresentando-se como resultado de uma justa e adequada ponderação das actuações da Administração Tributária, censurável apenas nos casos em que praticou um erro a si mesma imputável, e do sujeito passivo do tributo, cuja situação deixa de merecer protecção jurídica ou merece menor protecção quando, por negligência sua, deixou passar os prazos de impugnação de actos.

Por isso, não é inconstitucional o regime de revisão do acto tributário previsto no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, ao limitar o fundamento de revisão ao erro imputável aos serviços, nos casos em que o pedido não é apresentado no prazo da reclamação administrativa, designadamente, no da reclamação graciosa dos actos de autoliquidação, previsto no artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

“Na apreciação das questões atinentes ao pedido de revisão oficiosa do acto de autoliquidação, importa, antes de mais, esclarecer se a apreciação de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo artigo 2.º do RJAT.

Neste artigo 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes actos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os «pedidos de revisão de actos tributários» e «os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação».

No entanto, 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 artigo 2.º do RJAT, numa mera interpretação declarativa, não restringe 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 artigos 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 artigo 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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 artigo 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 a Administração Tributária, através da 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.

Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação administrativa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa (Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 12-7 2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, processo n.º 565/07).

Conclui-se, assim, que não há obstáculo a que a declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação seja obtida, em processo arbitral, através da declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa”.

Uma vez que a Requerida invoca, também, que a tutela arbitral está aqui vedada quanto à apreciação da decisão que recaiu sobre a revisão oficiosa, porque não foi precedida de uma reclamação graciosa prévia e obrigatória, reproduz-se parte do Acórdão do Tribunal Arbitral nº 73/2012-T CAAD, a que aderimos (substituindo a expressão “retenção” ou equivalente por “autoliquidação”):

“7 – Passar-se-á a analisar a questão de saber se, em relação a pretensões de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação através da declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa, é exigível a reclamação graciosa prévia, pela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Como já se referiu, a referência feita nesta norma ao «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» deve interpretar-se como reportando-se apenas aos casos em que tal recurso, através da reclamação graciosa, (a que, como se referiu, é equiparável o pedido de revisão do acto tributário formulado dentro do prazo de reclamação administrativa) é imposto por aquelas normas do CPPT.

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, não sendo 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 (Como se entendeu no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/2006).

Para além disso, se hipoteticamente se pretendesse naquela Portaria, sem justificação plausível, afastar a jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa sem prévia reclamação graciosa (criando, assim, uma nova situação de reclamação graciosa necessária privativa desta

jurisdição arbitral), não se compreenderia a referência expressa que na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é feita aos «termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», pois, essa hipotética nova situação de reclamação graciosa necessária não seria exigida «nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Conclui-se assim, que a falta de reclamação graciosa não é obstáculo à apreciação pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte que seja corolário da ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa”.

Procederia, pois, a excepção da incompetência do TAS no que concerne à pretensão da Requerente, se fosse dirigida à impugnação directa dos actos de autoliquidação, o que não ocorreu, porquanto se diz textualmente na parte final do pedido de pronúncia:

*“Termos em que, face aos fundamentos supra expostos, se requer ...se digne dar como provada a presente ação arbitral e conseqüentemente **anular a decisão da Autoridade Tributária, de indeferimento expressa dos pedidos de revisão oficiosa do ato tributário, supra identificados em virtude de tal decisão se fundar em violação do disposto no artigo 90º do Código do IRC e em consequência determinar a anulação das autoliquidações referentes aos exercícios de 2011 e de 2012 com a conseqüente restituição do montante global de € 7.125,00 (sete mil cento e vinte e cinco euros), correspondente a € 6.125,00 (seis mil cento e vinte e cinco euros), relativamente ao ano de 2011 e a € 1.000,00 (mil euros), relativamente ao ano de 2012, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, previstos no artigo 43º da LGT e no artigo 61º do CPPT”.***

Improcede, pois, a excepção na parte a que alude à competência do TAS para apreciar a decisão que recaiu sobre os pedidos de revisão oficiosa.

**A colecta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º não tem um carácter unitário?**

Vamos seguir quanto a este aspecto o que foi decidido na decisão arbitral colectiva adoptada no processo CAAD n.º 673/2015-T, a propósito de um caso idêntico, à qual aderimos.

Alega a Requerida no artigo 98.º da resposta: “*o montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efectuadas à parte do colecta do IRC com a qual exista uma correspondência directa, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime-regra do imposto*”

Mas sem razão. Reproduzindo a decisão CAAD n.º 673/2015-T:

“Esta posição não tem fundamento consistente, nem é indicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira qualquer disposição legal que lhe forneça o mínimo de correspondência verbal necessário para admissibilidade de uma interpretação.

Designadamente, o artigo 105.º, n.º 1, do CIRC, ao dizer que «*os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido da dedução a que se refere a alínea d) do n.º 2 do mesmo artigo*», reporta-se à globalidade do imposto liquidado nos termos daquele n.º 1 do artigo 90.º,” ...

Por outro lado, ..., antes do novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, não existia qualquer disposição legal que estabelecesse a forma de liquidação das tributações autónomas, pelo que, sob pena de inconstitucionalidade por violação do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, derivada de falta de previsão legal de procedimento de liquidação, teria de se entender que elas eram liquidadas em conformidade com o preceituado no n.º 1 do artigo 90.º.

Assim, antes da Lei n.º 7-A/2016, as deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, que têm por alvo o «montante apurado nos termos do número anterior», aplicavam-se a esse único montante que de tal apuramento resultava, sempre que não se estivesse perante

uma das situações especialmente previstas nos n.ºs 4 e seguintes do mesmo artigo, que não têm aplicação no caso dos autos.

A dedução dos pagamentos especiais por conta a todo o valor apurado nos termos daquele artigo 90.º, n.º 1, alínea a), resultava também do teor explícito do artigo 93.º, n.º 1, do CIRC, na redacção anterior à Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ao estabelecer que «a dedução a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º é efectuada ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 120.º do próprio período de tributação a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto período de tributação seguinte, depois de efectuadas as deduções referidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 e com observância do n.º 7, ambos do artigo 90.º». (com a Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, a dedução das quantias pagas a título de pagamento especial por conta podem ser deduzidas até ao até ao 6.º período de tributação seguinte).

O montante apurado na declaração a que se refere o artigo 120.º inclui os montantes relativos a tributações autónomas, não havendo qualquer outra declaração específica para este efeito, nem antes nem depois da Lei n.º 7-A/2016.

Na verdade, as declarações previstas no artigo 120.º do CIRC são elaboradas num único modelo oficial aprovado por despacho do Ministro das Finanças, nos termos dos artigos 117.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2, do CIRC.

Assim, em face do preceituado na alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º e no n.º 1 do artigo 93.º do CIRC, até à Lei n.º 7-A/2016, nada no teor literal do CIRC obstava à dedução das quantias dos pagamentos especiais por conta à totalidade colecta de IRC que foi determinada nos termos daquele n.º 1 do artigo 90.º, inclusivamente a derivada de tributações autónomas, dentro do condicionalismo aí previsto.

Por outro lado, tendo o pagamento especial por conta a natureza de empréstimo forçado (neste sentido, pode ver-se CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 7.ª edição, página 541, acompanhado pelo Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos de 18-2-2009, processo n.º 0926/08, e de 13-5-2009, processo n.º 0927/08), que cria na esfera jurídica do sujeito passivo um crédito sobre a Administração Tributária, não se afigura irrazoável que ele seja tido em conta em situações em que se gera um crédito desta em relação ao contribuinte.

Ainda por outro lado, as tributações autónomas em sede de IRC, em face da crescente amplitude o legislador lhes tem vindo a atribuir, para serem compagináveis com o

princípio constitucional da tributação das empresas incidindo fundamentalmente sobre o seu rendimento real (artigo 104.º, n.º 2, da CRP), devem ser entendidas como formas indirectas de tributar rendimentos empresariais, através da tributação de certas despesas, como está ínsito na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ao aludir a «IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros». A estatística da Autoridade Tributária e Aduaneira que atrás se referiu, bem como o próprio caso em apreço, em que a Requerente teve prejuízos fiscais em 2012 e 2013 e em ambos apresenta apenas tributação autónomas de valor avultado, são elucidativos do problema de constitucionalidade que se coloca.

De qualquer forma, como se refere no acórdão do CAAD proferido no processo n.º 59/2014-T, as tributações autónomas em IRC, devem ser consideradas uma forma de tributação de rendimentos empresariais:

«A Exposição de Motivos que consta da Proposta de Lei n.º 46/VIII, que veio dar origem à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que ampliou enormemente as situações de tributações autónomas, não deixa margem para dúvidas de que se trata de uma amplificação consciente e pretendida das entorses previamente existentes, por se ter entendido que elas eram necessárias, em suma, para compensar outras distorções resultantes de significativa fraude e evasão fiscais e, assim, aumentar a equidade da repartição da carga fiscal entre cidadãos e empresas».

(...)

«as tributações autónomas incidentes directamente sobre certas despesas, no âmbito de impostos que originariamente incidiam apenas sobre rendimentos, são consideradas entorses do sistema de tributação directa do rendimento que se visava com o IRC, mas um valor que legislativamente se considerou ser mais relevante do que a coerência teórica dos impostos, como é a implementação da justiça fiscal, impôs uma opção por essas formas de tributação, por estarem em consonância com os princípios da equidade, eficiência e simplicidade.

(...)

Mas, esta tributação indirecta não deixa de ser efectuada no âmbito do IRC, como resulta da inclusão das tributações autónomas no respectivo Código, que tem como corolário a

aplicação das normas gerais próprias deste imposto, que não contendam com a sua especial forma de incidência.

Assim, se é certo que as tributações autónomas constituem uma forma diferente de fazer incidir impostos sobre as empresas, que poderia constar de regulamentação autónoma ou ser arrumada no Código do Imposto do Selo, também não deixa de ser certo que a opção legislativa por incluir tais tributações no CIRC revela uma intenção de considerar tais tributações como inseridas no IRC, o que se poderá justificar por serem uma forma indirecta, mas, na perspectiva legislativa, equitativa, simples e eficiente, de tributar rendimentos empresariais que escapam ao regime da tributação com directa incidência sobre rendimentos».

Aliás, é um facto que a imposição de qualquer despesa sem contrapartida a uma pessoa colectiva tem como corolário a um potencial decréscimo do seu rendimento, pelo que imposição de uma obrigação tributária unilateral, mesmo calculada com base em despesas realizadas, constitui uma forma de tributar indirectamente o seu rendimento. *(Não se pode esquecer, neste contexto da identificação da natureza de um tributo, que, levando a análise ao limite, como ensinava o saudoso Prof. Doutor SALDANHA SANCHES, «o destinatário do imposto é sempre a pessoa singular - a tributação da sociedade comercial é instrumental e a sua tributação é sempre um pagamento por conta do imposto que mais tarde vai ser suportado pelo titular do capital da sociedade»)*

O novo artigo 23.º-A do CIRC, introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ao dizer que «não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros», deixa entrever que, na perspectiva legislativa, o IRC e as tributações autónomas são impostos que incidem directa ou indirectamente sobre os lucros, pois é esse entendimento que pode justificar que se inclua a expressão «quaisquer outros impostos», que pressupõe que o IRC e as tributações autónomas também são impostos destes tipos.

Por isso, sendo as tributações autónomas previstas no CIRC, em última análise, formas de tributar o rendimento empresarial, não se vê que haja necessariamente incompatibilidade entre elas e as regras gerais que prevêem a forma de efectuar o pagamento de IRC”.

**Qual o regime de dedução dos PEC à colecta de IRC resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma, na vigência do nº 21 do artigo 88º do Código do IRC?**

A Requerida defende na resposta e no requerimento apresentado em 28.06.2017 (face à junção ao processo, pela Requerente do acórdão do Tribunal Constitucional ° 267/2017) que é irrelevante saber se o nº 21 do artigo 88º do CIRC (última redacção) tem ou não natureza interpretativa, uma vez que, os PEC não podem, sob pena de ilegalidade, ser dedutíveis à colecta das tributações autónomas. Como acima fica referido não seguimos essa linha de raciocínio.

Nos termos do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 267/2017 de 31 de Maio de 2017, este TAS terá que aderir ao decidido na Decisão Arbitral Colectiva tirada no Processo CAAD 775/2015-T que conclui:

*“Entendemos, pois, que o número 21 do artigo 88º do CIRC não tem carácter interpretativo no que respeita à questão em discussão, não se aplicando a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, nomeadamente, aos factos e liquidações sub judice”.*

Ora, resulta dos factos provados que as autoliquidações em causa se reportam aos anos de 2007 a 2012, situações que, não estavam consolidadas na ordem jurídica como se verifica neste caso em que não se discute a tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa.

É a própria AT que na decisão de indeferimento das revisões oficiosas que implicitamente reconhece isso mesmo:

- **Quanto às autoliquidações de 2011 (folhas 67 e 68 do PA9 junto pela AT com a resposta)**

*“Tem a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo entendido de forma reiterada e uniforme, que a intenção do legislador, consagrada no nº 2 do artigo 78º da LCT, foi a*

*de considerar que todos os erros na autoliquidação são de considerar imputáveis aos serviços, e como tal, são suscetíveis de revisão oficiosa no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o imposto ainda não tiver sido pago.*

*Nesta linha e de acordo com o disposto no nº 2 do artigo 78º da LCT, considera-se imputável aos serviços. para efeitos do no 1, o erro na autoliquidação, pelo que, não obstante o disposto no artigo 131º do CPPT, o contribuinte pode suscitar a apreciação oficiosa da ilegalidade cometida em autoliquidação no prazo de quatro anos, não podendo a Administração Fiscal demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados.*

*No presente caso, a autoliquidação de IRC do período de 2011, ocorreu com a entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 no dia 30.11.2012, à qual foi atribuída o no ..., pelo que tendo o presente pedido de revisão oficiosa sido entregue no Serviço de Finanças do Lisboa ... em 15.03.2016, considera-se o mesmo tempestivo porque apresentado no prazo e quatro anos após a autoliquidação”.*

- **Quanto às autoliquidações de 2012 (folhas 76 e 78 do PA5 junto pela AT com a resposta)**

*“Tem a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo entendido de forma reiterada e uniforme, que a intenção do legislador, consagrada no nº 2 do artigo 78º da LCT, foi a de considerar que todos os erros na autoliquidação são de considerar imputáveis aos serviços, e como tal, são suscetíveis de revisão oficiosa no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o imposto ainda não tiver sido pago.*

*Nesta linha e de acordo com o disposto no nº 2 do artigo 78º da LCT, considera-se imputável aos serviços. para efeitos do no 1, o erro na autoliquidação, pelo que, não obstante o disposto no artigo 131º do CPPT, o contribuinte pode suscitar a apreciação oficiosa da ilegalidade cometida em autoliquidação no prazo de quatro anos, não podendo a Administração Fiscal demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados.*

*No presente caso, a autoliquidação de IRC do período de 2012, ocorreu com a entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 no dia 29.11.2013, à qual foi atribuída o no ...-3,*

*pelo que tendo o presente pedido de revisão oficiosa sido entregue no Serviço de Finanças do Lisboa... em 15.03.2016, considera-se o mesmo tempestivo porque apresentado no prazo e quatro anos após a autoliquidação”.*

O julgamento do Tribunal Constitucional constante do acórdão nº 267/2017 de 31.05.2017 parece-nos claro:

*É “... inconstitucional, por violação da proibição de criação de impostos com natureza retroativa estatuída no artigo 103º-3, da Constituição, a norma do artigo 135º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, na parte em que, por efeito do carácter meramente interpretativo que lhe atribui, determina que a norma do artigo 88º nº 21 segunda parte, do Código do IRC, número este aditado pelo artigo 133º da citada lei - segundo a qual, ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC, não podem ser deduzidos os valores pagos a título de pagamento especial por conta nesse mesmo ano, se aplique aos anos fiscais anteriores a 2016”.*

Nesta conformidade só pode proceder o pedido de pronúncia arbitral tendente a obter a anulação das duas decisões adoptadas pela AT e pelas quais indeferiu os pedidos de revisão oficiosa das autoliquidações de IRC da Requerente dos anos de 2011 e de 2012. O que acarreta, indirectamente, que as autoliquidações em causa não estão em conformidade com a lei, devendo ser como tal consideradas e conseqüentemente anuladas.

### **Reembolso dos montantes correspondentes aos PEC e pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios**

A Requerente, muito embora não tenha apurado colecta de IRC resultante do lucro da empresa, logrou provar que pagou, por autoliquidação, os valores correspondentes às tributações autónomas e aos pagamentos especiais por conta, estes no valor de 7 125,00 euros.

Anulando-se, como se vai anular, as decisões que recaíram sobre os pedidos de revisão oficiosa, por desconformidade com a lei, afectados ficam os actos de autoliquidação de IRC, resultando que a Requerente tem direito ao reembolso do montante dos PEC que terá direito a abater ao cômputo do IRC resultante das tributações autónomas.

Pede ainda os juros indemnizatórios nos termos previstos no artigo 43º da LGT e do artigo 61º do CPPT.

A AT na resposta (artigo 171º) refere *“mesmo que fosse configurável a procedência do pedido quanto ao pagamento de juros ...o seu cômputo sempre teria como termo inicial a data em que ocorreu a notificação da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa”*.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos

aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

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

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

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da anulação das decisões que recaíram sobre os pedidos de revisão oficiosa (colocando-se em causa, indirectamente, a legalidade dos actos de autoliquidação), há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

## Artigo 43.º

### Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 - **São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:**

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c) **Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.**

4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 - No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

A ilegalidade das decisões adoptadas em sede de revisões officiosas das autoliquidações é imputável à Administração Tributária, que as indeferiu por sua iniciativa.

No presente caso é de aplicar o regime da alínea c) do nº 3 do artigo 43º da LGT, porquanto, entre a data em que o contribuinte efectuou os pedidos (16.03.2016) e a data em que lhe foram notificadas as decisões (18.10.2016) não decorreu “mais de um ano”.

No que concerne às autoliquidações, que foram efectuadas pela Requerente, é de entender que o erro que a afecta é imputável à Administração Tributária, como, aliás o reconheceu a AT na fundamentação dos actos de indeferimento das revisões officiosas e que atrás se expressaram.

No entanto, de acordo com Jorge Lopes de Sousa, em “Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais”, Áreas Editora, Lisboa, 2010, pág. 52:

*«Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta), bem como naqueles em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e há lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir um a decisão com pressupostos correctos».*

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, **desde 18-10-2016**, quanto à quantia de € 7 125,00 €.

Os juros indemnizatórios são devidos sobre as referidas quantias, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal), desde a data acima indicada e até à emissão da respectiva nota de crédito.

## V - DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos, decide-se:

1. Julgar improcedente a exceção de incompetência do TAS na parte em que se propugna pela falta de competência material para sindicar a decisão de indeferimento que recaiu sobre os pedidos de revisão oficiosa referidas no ponto 7. da matéria de facto provada.
2. Julgar procedente o pedido de pronúncia quanto à anulação dos despachos referidos em 8. da matéria de facto provada, pelos quais foram indeferidos os pedidos de revisão oficiosa indicados em 7. da matéria de facto provada, uma vez que o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC permite a dedução dos PEC à colecta de IRC resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma dos anos fiscais anteriores a 2016, como é o caso.
3. Anular as referidas decisões por não estarem em sintonia com o n.º 21 do artigo 88.º e alínea d) do n.º 2 do artigo 90.º, ambos do CIRC, conjugados com o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017 de 31 de Maio de 2017, o que acarreta, consequentemente, a ilegalidade das autoliquidações a que se alude nos pontos 1. a 6. da matéria de facto provada, que nesta conformidade também se anulam.
4. Julgar ainda procedentes os pedidos de reembolso do montante de 7 125,00 euros e de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados sobre este valor e contados desde 18.10.2016 e até emissão da respectiva nota de crédito.

**Valor do processo:** de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 7 125,00 euros.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

**Notifique.**

Lisboa, 30 de Junho de 2017

Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.