

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 602/2016-T

Tema: IRC - Competência do Tribunal Arbitral - Dedução das tributações autónomas ao pagamento especial por conta.

Decisão Arbitral

1. Relatório

A..., SA, com sede social na Avenida ..., n.º..., ...-... Lisboa, com o número de pessoa colectiva (NIPC)..., doravante designado como “Requerente”, veio nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 alínea a), e 13.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral, com intervenção de árbitro singular, para apreciação da legalidade da decisão da Autoridade Tributária, de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa com os n.ºs ...2016... e ...2016... e, conseqüente, acto de autoliquidação de IRC referente aos exercícios de 2011 e 2012, na medida correspondente à não dedução à parte da colecta de IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do pagamento especial por conta efectuado em sede de IRC, no montante total de € 6.670,26.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 17-10-2016.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 30-11-2016, não tendo as Partes manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.

Em 19-10-2016, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º 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 ficou constituído em 19-12-2016.

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes argumentos:

- a)* A Requerente apresentou no dia 15 de Março de 2016, os pedidos de revisão oficiosa do acto tributário de autoliquidação de IRC, referentes aos períodos de 2011 e 2012;
- b)* A revisão do acto tributário pode ser desencadeada por iniciativa da AT, após o termo dos prazos gerais de relação graciosa ou impugnação judicial do acto tributário da liquidação que, eventualmente, coubessem do acto a rever;
- c)* A doutrina e a jurisprudência nomeadamente o Supremo Tribunal Administrativo (STA), têm-se pronunciado afirmando que, mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada a pedido do contribuinte, caso em que a AT tem o dever de a efectuar desde que se verifiquem os respectivos pressupostos legais;
- d)* Resulta claramente da lei – artigos 43.º, n.º 2 e 78.º, n.º 1 e 2 todos da LGT – que qualquer erro na autoliquidação, para efeitos de revisão do acto tributário, será imputável aos serviços, considerando ser este o caso subjacente, sendo inequívoca a existência de erro na autoliquidação;
- e)* O Acórdão do STA de 12 Dezembro de 2011, proferido no recurso n.º 26233 reconheceu que existindo um erro de liquidação, é à AT que é imputável esse erro;
- f)* Fazendo referência ao exposto por Jorge Lopes de Sousa enquanto relator do Acórdão 0532/07, de 28 de Novembro e no regime do Código de Processo Tributário, de harmonia com o disposto no seu artigo 94.º, n.º 2 na redação dada pelo Decreto-lei n.º 74/95, de 10 de Março, conclui que, em todos os casos de autoliquidação, esmo que não tenha deduzido reclamação graciosa, nos termos do artigo 131.º do CPPT, o contribuinte pode pedir revisão oficiosa, dentro do prazo legal de quatro anos ou a todo o tempo, se o pagamento não tiver sido efectuado;

- g)* Concluindo que estão manifestamente verificados os pressupostos processuais previstos nos n.ºs 1 e 4 do artigo 78.º da LGT, sendo os pedidos de revisão oficiosa apresentados tempestivos e devidamente fundamentados nos termos legais;
- h)* Quanto à matéria de facto refere que:
- i.* Submeteu a declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2011 a 30 de Novembro de 2012;
 - ii.* O montante de Pagamentos Especiais por Conta (PEC) passível de dedução no período de tributação de 2011, ascendia a €2.689,48, não tendo apurado colecta “stricto sensu”, neste período de tributação;
 - iii.* Na declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2011, o montante liquidado a título de tributações autónomas ascendeu a €25.940,73
 - iv.* O montante de Pagamentos Especiais por Conta (PEC) passível de dedução no período de tributação de 2012, ascendia a €2.689,48;
 - v.* Atendendo ao disposto no artigo 90.º do código do IRC e nas normas tributárias que regulam cada uma das deduções previstas no n.º 2 daquele artigo, o montante relativo aos “créditos fiscais” decorrentes dos PECs efectuados deverão ser deduzidos à colecta de imposto do IRC, a qual engloba, na totalidade, a colecta do IRC “stricto sensu”, a derrama estadual e as tributações autónomas.
 - vi.* Submeteu a declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2012 a 29 de Novembro de 2013;
 - vii.* O montante de Pagamentos Especiais por Conta (PEC) passível de dedução no período de tributação de 2012, ascendia a €3.980,78, tendo o montante pago a título de tributações autónomas ascendido a €17.948,86;
 - viii.* O montante referido de €3.980,78 deverá ser deduzido até à concorrência da colecta total do IRC, associado ao período de 2012;
- i)* De acordo com a sequência de dedução prevista no n.º 2 do artigo 90.º do código do IRC entende ser justificada a dedução e/ou a compensação dos montantes pagos à AT a título de PEC contra a colecta total do IRC, ainda que a mesma seja, em dado período, apenas composta por tributações autónomas, como aliás é o caso;

- j)* Actualmente, o regime de dedução do PEC com assento legal nos artigos 93.º e 106.º do código IRC de acordo com a redação pela Lei n.º 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;
- k)* É indiscutível que ambos - PECs e pagamentos por conta – partilham a natureza de pagamento por conta o que, à luz do princípio constitucional da tributação pelo lucro real equivale a afirmar, como desde logo o fazem aqueles autores [Saldanha Sanches e André Matos] que “(...) o pagamento por conta não possa exceder o imposto devido (...)”, devendo haver lugar ao “(...) reembolso integral dos montantes em que o exceder”;
- l)* Pugna-se pela constitucionalidade do PEC, sujeito, no entanto, a uma interpretação conforme a CRP, ou seja, no que para o caso em apreço interessa, apela-se a uma interpretação à luz do princípio da tributação pelo rendimento real, vertido no art 104.º, n.º 2 da CRP;
- m)* As tributações autónomas devem ser integradas no conceito da coleta total do IRC e os “créditos” oriundos dos adiantamentos do imposto a final que foram feitos a título de PEC, e que se encontram suscetíveis de dedução nos períodos de 2011 e 2012, sejam deduzidos às tributações autónomas, por as mesmas constituírem uma parcela da colecta do imposto, como resulta do exposto e é reconhecido pelas decisões do CAAD no âmbito dos processos n.º 769/2014-T e 219/2015-T;
- n)* O n.º 21 do art. 88.º 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.
- o)* Ao conferir-se o alcance de norma interpretativa ao n.º 21 do art. 88.º do código IRC, coloca-se em causa a proibição de retroactivos que está consagrado no n.º 3 do art. 103.º da CRP.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronuncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa e por impugnação, alegando em síntese que:

Relativamente à exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronuncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa:

- a)* A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Orçamento de Estado para 2010), contemplou, no seu artigo 124.º, uma autorização legislativa relativa à arbitragem em matéria tributária prevendo-se que a mesma deverá constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo consagradas no CPPT;
- b)* No uso de tal autorização legislativa, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT);
- c)* Nos termos do artigo 2.º do aludido diploma, sob a epígrafe “Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável”, determina-se que a competência dos tribunais arbitrais compreende, designadamente (cf. alínea a) a apreciação e a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.
- d)* Todavia, por força do disposto pelo n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, «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»;
- e)* A aludida 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 exceção 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»;
- f)* Acontece que a pretensão se mostra formulada sem que esse acto de autoliquidação tenha sido procedido de impugnação administrativa “nos termos dos artigos 131.º a

133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que determina, inelutavelmente, fique afastada a sua apreciação em sede arbitral;

- g)* Ou seja, da redação conferida ao citado preceito legal, constata-se que o legislador optou por restringir o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação/autoliquidação, tenham sido precedidas da reclamação prevista no artigo 131.º do CPPT;
- h)* Efetivamente, atenta a natureza voluntária e convencional da arbitragem (aqui entendida no seu sentido lato, uma vez que a competência material dos tribunais arbitrais resulta de regulamentação de natureza pública efetuada no RJAT), nos termos supra explanados, o intérprete não pode ampliar o objeto fixado pelo legislador no que concerne à vinculação da AT à jurisdição arbitral;
- i)* Igual entendimento foi perfilhado no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 51/2012T;
- j)* Com efeito, a jurisprudência tem provido o entendimento, que não se questiona, de que, atenta a natureza administrativa do procedimento revisão oficiosa, é passível a sua equiparação ao disposto no artigo 131.º a 133.º do CPPT para efeito de subsequente impugnação da respetiva decisão de indeferimento;
- k)* Todavia, tal equiparação está legalmente vedada em sede arbitral, estando excluída da competência material dos tribunais arbitrais a apreciação de 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 do artigo 131.º a 133.º do CPPT, aí não se incluído, como é bom de ver, o procedimento de revisão oficiosa gizado artigo 78.º da LGT;
- l)* Ora, se o legislador não previu, no artigo 2.º daquela Portaria, o procedimento de revisão oficiosa como equiparável ao recurso à via administrativa, maxime à reclamação graciosa, para efeitos de aceder ao pedido de pronúncia arbitral, foi, certamente, porque não o pretendeu fazer;
- m)* Por força do estatuído no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte, 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;

- n)* A confirmar este entendimento estão as decisões proferidas no CAAD nos processos n.º 48/2012-T, 51/2012-T, 73/2012-T, 236/2013-T, 603/2014-T, 669/2015-T – todas julgadas a favor da Requerida.

Por Impugnação:

- a)* As considerações tecidas a este respeito revelam que a figura das tributações autónomas tem sido instrumentalizada para a prossecução de objectivos diversos, que abarcam desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude –, através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos respectivos beneficiários –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” (cfr. n.º 11 do art.º 88.º CIRC) ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos (cfr. n.º 13 do mesmo preceito);
- b)* Salienta-se 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;
- c)* Na realidade, a integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista³, 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;
- d)* 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;

- e)* Em reforço da posição defendida, a Requerente socorre-se dos acórdãos proferidos no CAAD, no âmbito dos processos n.ºs 769/2014-T e 219/2015-T;
- f)* importa determinar se as deduções previstas no n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC estão compreendidas nas áreas de conflito que resultam da aplicação do regime geral do IRC à disciplina das “tributações autónomas;
- g)* Resulta como evidente que 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, 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, i. e., tendo como base o lucro 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;
- h)* 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;
- i)* A posição defendida pela AT tem um apoio explícito no disposto no n.º 5 do art.º 90.º do CIRC – através do qual o legislador fornece uma indicação clara de que o montante do imposto liquidado, ao qual são efectuadas as deduções referidas no n.º 2 do mesmo artigo, não inclui o montante correspondente às tributações autónomas –, ao estatuir que as deduções que são imputadas aos sócios ou membros de entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal estabelecido no art.º6.º (entidades que estão sujeitas ao pagamento das tributações autónomas, por força do art.º12.º) são «deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo»;
- j)* A natureza jurídica do PEC, revelada pela sua configuração como «instrumento ou garantia de pagamento do tributo por conta do qual é exigido, e não como imposição

a se», bem como pela função que lhe está associada no combate à evasão e fraude fiscais, liga indissociavelmente este pagamento ao montante do IRC apurado sobre a matéria colectável determinada com base no lucro (capítulo III do Código);

- k)* À presente data já foi a questão decidida sido alvo de vários acórdãos arbitrais, in casu, entre outros, o Processo n.º 113/2015-T; Processo n.º 535/2015-T; Processo n.º 639/2015-T; Processo n.º 535/2015-T; Processo n.º 670/2015-T; Processo n.º 722/2015-T; Processo n.º 736/2015-T; Processo n.º 745/2015-T; Processo n.º 746/2015-T; Processo n.º 750/2015-T; Processo n.º 751/2015-T; Processo n.º 752/2015-T; Processo n.º 767/2015-T; Processo n.º 769/2015-T; Processo n.º 780/2015-T; Processo n.º 781/2015-T; Processo n.º 784/2015-T; Processo n.º 784/2015-T todas elas corroborando a tese pugnada pela Requerida;
- l)* Destaca-se o efeito interpretativo conferido pelo artigo 135.º constante da Lei do Orçamento de Estado para 2016, apelando à boa jurisprudência já exarada em diversos processos arbitrais;
- m)* Qualquer interpretação que não aplique a norma constante da Lei Orçamento de Estado para 2016, vertida no 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 efetuada 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.»
- n)* E que, por conseguinte, permita a dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do pagamento especial por conta efectuado em sede de IRC (PEC), é materialmente inconstitucional, por
- violação do princípio da legalidade, ínsito no art.º 103.º n.º 2 da CRP,
 - violação do princípio da separação dos poderes, plasmado no art.º 2 da CRP,
 - violação do princípio da protecção da confiança previsto no art.º 2.º da CRP,
 - violação do princípio da igualdade, na sua formulação positiva da capacidade contributiva, decorrente do art.º 13.º, n.º 2 e do 103.º, n.º 2 ambos da CRP

- o)* Quanto aos juros indemnizatórios peticionados pelo Requerente, improcedendo o pedido principal, terá forçosamente que improceder o pedido de juros -, não obstante, o seu cômputo sempre teria como termo inicial a data em que ocorreu a notificação da decisão que indeferiu o pedido de reclamação graciosa.

Pronunciou-se a Requerente sobre a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral, arguindo resumidamente que:

- a)* Existe jurisprudência do STA que vai no sentido de considerar que o pedido de revisão do acto tributário é um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária;
- b)* Os arestos em sede arbitral seguem agora unanimemente as teses que merecem vencimento, nomeadamente no Proc 117/2013 (ver também os Proc 203/2015, 843/2015T, 943/2015T e 670/2015T);
- c)* A melhor leitura da alínea a) do n.º 1 do art. 2 do RJAT é a de que se permite ao tribunal arbitral apreciar a eventual ilegalidade da própria liquidação, essa competência 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, concluindo-se pela improcedência da excepção.

Por despacho de 06-06-2017 foi dispensada a realização de reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações.

Ambas Requerente e Requerida apresentaram alegações

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a questão de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Questão da incompetência do tribunal arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulada na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa

A AT invoca a incompetência material do Tribunal Arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa.

Quanto a esta matéria constata-se jurisprudência arbitral contraditória.

Segue-se, contudo, o entendimento inicialmente proferido no âmbito do Proc 117/2013 e posteriormente acompanhado no âmbito dos processos 203/2015 e 670/2015.

Por todas, faz-se referência à decisão arbitral proferida no âmbito do Proc 203/2015 (atrás evidenciado), entendimento que se acompanha na íntegra ao referir que “*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».*

Ora, se é certo que no caso concreto não ocorreu prévia reclamação graciosa, a verdade é que o Requerente recorreu ao mecanismo da revisão oficiosa do ato de autoliquidação. Tendo em conta que, como vimos, a portaria de vinculação exclui expressamente do âmbito da arbitragem tributária os atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa prévia, obrigatória, nos termos previstos nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, importa analisar, antes de mais, se o indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no art. 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Na verdade, o art. 2.º do RJAT não se faz qualquer referência expressa a estes atos, ao contrário do que sucede na lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, na qual se faz menção expressa aos “pedidos de revisão de actos

tributários” e “aos actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação”.

Como se afirma no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 117/2015-T, 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.º1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato 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 nos casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efetuada através da ilegalidade de atos de segundo grau, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º1 do art. 10º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.”

A análise da questão da competência dos tribunais arbitrais em funcionamento junto do CAAD está particularmente bem desenvolvida e fundamentada neste Acórdão arbitral, ao qual se adere, sem necessidade de maiores desenvolvimentos.

Contudo, sempre se dirá, ainda, que foi neste sentido que o Governo, na Portaria de vinculação interpretou as competências dos tribunais arbitrais tributários, ao afastar

do seu âmbito de competência as pretensões relativas à declaração de ilegalidade dos 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 CPPT.

Assim sendo, é de concluir que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo. E, sendo assim, é nosso entendimento que a competência do tribunal arbitral abrange também os casos em que o ato de segundo grau seja, como no caso concreto, um ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, tanto mais que é entendimento do próprio STA (o que, aliás, é reconhecido pela AT na decisão de indeferimento proferida) que nos casos em que o pedido de revisão do ato tributário é efetuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a um Acresce que a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, do Código Civil. Resulta destes dispositivos legais que a interpretação da norma jurídica não pode cingir-se exclusivamente ao seu teor literal. É fundamental descortinar o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que a mesma surgiu e os objetivos que visa prosseguir.

Não se aceita, pois, a alegação da ATA nesta matéria. Quanto a correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta uma correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. Apenas estão vedadas interpretações que não tenham qualquer correspondência na letra da lei, o que não é o caso. Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação que atendendo aos demais elementos de interpretação, explicita de forma congruente e racional o alcance do teor literal e o pensamento do legislador que lhe está subjacente.

É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de atos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como justificação legítima o facto de relativamente à matéria em apreciação seja permitido uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada, evitando o contencioso judicial,

se possível, e dando a oportunidade da ATA revogar ou corrigir o ato. Ora tais propósitos são perfeitamente alcançados nom caso concreto com o pedido de revisão do ato tributário que deu origem ao ato de segundo grau, que consistiu no indeferimento de pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação.

Assim, não é defensável uma interpretação diferente da norma prevista no CPPT e da prevista em sede de arbitragem tributária, até porque a letra da norma contida na Portaria 112.º-A/2011, de 22 de Março, acaba por ser menos restritiva que a do CPPT, na medida em que não integra a expressão “obrigatoriamente” (vd. art. 131º, nº1 do CPPT), nem se refere a “reclamação graciosa” mas antes a expressão “via administrativa”. Daí que seja possível uma leitura da própria letra da lei que se contenha no sentido de que apenas está afastado do âmbito da jurisdição arbitral tributária o conhecimento de 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. Tal interpretação é, ainda, perfeitamente compatível com os termos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

À semelhança da jurisprudência vertida nos Acórdãos arbitrais proferidos nos processos 48/2012-T, 117/2013-T e 55/2015-T, entre outros, citados pela própria ATA é entendimento deste tribunal arbitral que o mesmo se encontra dotado de competência material para conhecer a matéria em questão e em discussão nos presentes autos. A propósito, citando o Acórdão 117/2013-T, conclui-se que “a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (art. 11º, n. 1, da LGT) e o artigo 9º, nº1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseados no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei» devendo, antes, reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada»

É de concluir, em sintonia com a jurisprudência arbitral supra citada que o artigo 2º, alínea a) da Portaria nº 112-A/2011 (Portaria de vinculação) devidamente interpretado com os princípios de interpretação da lei acima expostos e previstos no art. 9º do Código

Civil, aplicável às normas tributárias por força do disposto no artigo 11º, nº1 da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a atos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa”.

Porque se acompanha integralmente a argumentação acima citada, improcede a excepção de incompetência invocada pela Requerida.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- i.* A Requerente submeteu a declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2011, a 30 de Novembro de 2012;
- ii.* O montante de Pagamentos Especiais por Conta (PEC) passível de dedução no período de tributação de 2011, ascendeu a €2.689,48, não tendo sido apurada colecta “stricto sensu”, neste período de tributação;
- iii.* Na declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2011, o montante liquidado a título de tributações autónomas ascendeu a €25.940,73
- iv.* O montante de Pagamentos Especiais por Conta (PEC) passível de dedução no período de tributação de 2012, ascendeu a €2.689,48;
- v.* Atendendo ao disposto no artigo 90.º do código do IRC e nas normas tributárias que regulam cada uma das deduções previstas no n.º 2 daquele artigo, o montante relativo aos “créditos fiscais” decorrentes dos PECs efectuados deverão ser deduzidos à colecta de imposto do IRC, a qual engloba, na totalidade, a colecta do IRC “stricto sensu”, a derrama estadual e as tributações autónomas.
- vi.* A requerente submeteu a declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2012 a 29 de Novembro de 2013;
- vii.* O montante de Pagamentos Especiais por Conta (PEC) passível de dedução no período de tributação de 2012, ascendeu a €3.980,78. O montante pago a título de tributações autónomas ascendeu a €17.948,86;

2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, com a Resposta e processo administrativo, junto ao processo pela AT.

2.3. Factos não provados

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, verifica-se que, com interesse para a decisão da causa, nada ficou por provar.

3. Matéria de direito

Quanto ao mérito da questão, ou seja, a dedutibilidade das tributações autónomas ao pagamento especial por conta existe, igualmente, jurisprudência arbitral contraditória.

Começamos por destacar o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, proferido no âmbito do Processo 466/16 que conclui pela inconstitucionalidade *“por violação da proibição de criação de impostos com natureza retroativa estatuída no artigo 103.º, n.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 88.º, n.º 21, 2.ª parte, do Código do IRC – número esse aditado pelo artigo 133.º 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”*.

Acompanha-se o entendimento sufragado no Acórdão acima referido.

Assim, validada a inconstitucionalidade da norma do art. 135.º da Lei 7-A/2016, de 30 de março, que pretendia conferir carácter interpretativo à norma do art. 88.º, n.º 21, 2.ª parte, do código do IRC, a legalidade da dedutibilidade das tributações autónomas aos

pagamentos especiais por conta que aqui se discute, terá de se aferida considerando as normas existentes nos exercícios em apreço, neste caso 2011 e 2012.

Mais uma vez recorre-se à jurisprudência arbitral, desta feita, fazendo-se referência à decisão arbitral 784/2015, cujo árbitro presidente era o Dr. Jorge Lopes de Sousa, onde se escreveu que *“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 condicional. Por outro lado, tendo o pagamento especial por conta a natureza de empréstimo forçado, 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 insito 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 tributações autónomas de valor avultado, são elucidativos do problema de constitucionalidade que se coloca”.

E continua referindo que *“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 prevêm a forma de efectuar o pagamento de IRC.

Por outro lado, se é certo que, à face do regime vigente antes da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro ter alterado o n.º 3 do artigo 93.º do CIRC, as quantias pagas a título de pagamento especial por conta nem sempre podiam ser deduzidas, também o é que esse regime foi alterado por aquela Lei, sendo o reembolso admitido sem condições que não sejam a de o sujeito passivo o pedir, no prazo previsto.

Por isso, a interpretação que decorre mais linearmente do texto dos artigos 93.º, n.º 3, e 90.º, n.º 1, do CIRC, anteriores à Lei n.º 2/2014 é a da dedutibilidade dos pagamentos especiais por conta à colecta de IRC derivada das tributações autónomas”.

Discorda-se integralmente da doutrina que defende uma interpretação restritiva da matéria sub judice, no sentido de não ser dedutível à colecta as tributações autónomas.

Acompanhamos e concordamos com a jurisprudência arbitral incluída no Proc 672/2016 quando refere que “*tal interpretação [restritiva] atende mais ao elemento sistemático e à intenção atribuída ao legislador do que à letra da lei, nada nos fazendo crer que o legislador se manifestou incorrectamente, e nada recomendando, consequentemente, a interpretação restritiva*”.

Entende-se, portanto, que o art. 90.º, n.º 2, c) e art 93.º do código do IRC, na redação à data dos factos objecto deste processo, estabelece a possibilidade de dedução do pagamento especial por conta ao imposto apurado pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos.

Conforme se refere na decisão arbitral, desta feita, proferida no âmbito do proc. 769/2015 “*de todas as limitações à dedução do PEC impostas pelo legislador (nomeadamente as decorrentes dos n.º 7 e 8 do art. 90.º do CIRC), nenhuma se refere à necessidade de conexão ou correspondência à colecta ou parte da colecta apurada*”.

E continua referindo que *“Acresce que o imposto apurado a que se refere o n.º 2 do art. 90.º do CIRC é precisamente o resultante da autoliquidação efectuada pelo sujeito passivo em cumprimento dos arts. 89.º e 90.º, n.º 1, do CIRC, sem que seja feita qualquer desrinça ou individualização em função da taxa de imposto ou da base de incidência”*.

Para concluir pela *“possibilidade legal de dedução dos valores com natureza de PEC à totalidade da colecta de IRC apurada nos termos do n.º 1 do art. 90.º do CIRC que, como referido supra, engloba necessariamente as tributações autónomas apuradas no exercício”*, entendimento que acompanhamos na íntegra.

Finalmente, entende-se que im procedem igualmente os argumentos da Requerida quando faz referência (i) à violação do princípio da legalidade, ínsito no art.º 103.º n.º 2 da CRP, (ii) violação do princípio da separação dos poderes, plasmado no art.º 2 da CRP; (iii) violação do princípio da protecção da confiança previsto no art.º 2.º da CRP; (iv) violação do princípio da igualdade, na sua formulação positiva da capacidade contributiva, decorrente do art.º 13.º, n.º 2 e do 103.º, n.º 2 ambos da CRP.

A matéria acima referida foi objecto de decisão pelo Tribunal Constitucional, no âmbito do já referido, Acórdão 267/2017, proferido no âmbito do processo n.º 466/2017, para o qual remetemos e com o qual se concorda na íntegra que, conforme também já referido, concluiu pela inconstitucionalidade *“por violação da proibição de criação de impostos com natureza retroativa estatuída no artigo 103.º, n.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 88.º, n.º 21, 2.ª parte, do Código do IRC – número esse aditado pelo artigo 133.º 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”*.

3.1. Dos Juros indemnizatórios

Quanto a esta temática estabelece o art. 43.º da LGT o seguinte:

“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 procedimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

As autoliquidações foram efectuadas pelo sujeito passivo e este não argumenta, muito menos prova, erro imputável aos serviços aquando da respectiva autoliquidação, ou seja, que a estrutura da declaração Modelo 22 do IRC não permitia à Requerente efectuar a autoliquidação deduzindo os pagamentos especiais por conta em apreço, o que faria equivaler esta situação à enunciada no n.º 2 do artigo acima citado.

Não obstante, procede o pedido de juros indemnizatórios requerido pela Requerente, mas apenas com termo inicial na data em que ocorreu o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa dos actos tributários em apreço.

5. Decisão

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se a decisão da AT de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa dos actos tributários supra identificados, determinando-se a anulação das autoliquidações de IRC referentes a 2011 e 2012, no valor total de €6.670,26, correspondendo €2,689,48 ao exercício de 2011 e €3.980,78 ao exercício de 2012.
- b) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, com termo inicial na data em que se presume o indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa dos actos tributários em apreço, até reembolso do imposto em falta.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **6.670,26**.

7. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT fixa-se o montante das custas em € **612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 13-10-2017

O Árbitro

(André Bacelar Gonçalves)