

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 199/2017-T

Tema: IRS – regime transitório do artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro – mais-valias – revisão oficiosa – impugnação em caso de erro na autoliquidação – incompetência material do Tribunal Arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. Em 23 de Março de 2017, os contribuintes A... e B..., com os números de identificação fiscal ... e ..., respectivamente, residentes da Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..., Vila Nova de Gaia, adiante designados por Requerentes, solicitaram a constituição de Tribunal Arbitral e procederam a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. Os Requerentes são representados, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. C..., e a Requerida é representada pelos juristas, Dra. D... e Dr. E... .
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Requerida em 30 de Março de 2017.
4. Mediante o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, os Requerentes pretendem a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) de 2011, e consequente, correcção do acto tributário de liquidação de IRS, do ano de 2011. Mais pretendem os Requerentes a restituição do montante total de imposto indevidamente pago no valor € 17.066,27 (dezassete mil, sessenta e seis euros e vinte e sete cêntimos).

5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, foi designado como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.
6. O Árbitro aceitou a designação efectuada, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído no dia 02 de Junho de 2017, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme acta de constituição do Tribunal Arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.
7. Depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou, a 12 de Julho de 2017, a sua resposta.
8. No dia 02 Outubro de 2017 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a audição das testemunhas arroladas pelos Requerentes, tendo as Partes sido informadas de que a matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta seria objecto de pronúncia a final, de que a alteração ao rol de testemunhas apresentado pelos Requerentes em 28.09.2017 tinha sido admitida e de que os Requerentes e a Requerida, por esta ordem e de modo sucessivo, deviam apresentar alegações escritas no prazo de 10 dias, sendo que o prazo da Requerida começaria a contar com a notificação da junção das alegações dos Requerentes.
9. Os Requerentes em 12 de Outubro de 2017 apresentaram as alegações, tendo em 25 de Outubro de 2017 a Requerida apresentado as suas contra-alegações.
10. O Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT designou o dia 02 de Dezembro de 2017 para efeito de prolação da decisão arbitral, tendo advertido os Requerentes, na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, de que deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD. Contudo, o Tribunal determinou a prorrogação do prazo para a emissão e notificação às partes da decisão arbitral por dois períodos de dois meses, tendo comunicado às Partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentaram.

II. OS REQUERENTES SUSTENTAM O SEU PEDIDO, BEM COMO NAS SUAS ALEGAÇÕES, EM SÍNTESE, O SEGUINTE:

Os Requerentes sustentam o pedido de revogação da decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação de IRS do ano de 2011, processo n.º 2016... e, consequentemente, a anulação da liquidação de IRS subjacente referente ao imposto pago em excesso relativamente ao ano de 2011 a que foram sujeitos, por enfermarem nos seguintes vícios:

a) Os Requerentes procederam à entrega da sua Declaração Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2011, em 12 de Novembro de 2012, preenchendo o anexo destinado à tributação das mais-valias decorrentes da alienação onerosa de 7 (sete) lotes urbanos, ao invés de preencherem o anexo G1 referente às mais-valias não sujeitas.

b) Na sequência do mencionado comportamento descuidado, os serviços da AT emitiram a correspondente liquidação de IRS, relativa ao ano de 2011, razão pela qual «*o (...) pedido tem em vista a obtenção de pronúncia arbitral relativamente à declaração da ilegalidade, e conseqüente anulação, do acto tributário de indeferimento da revisão oficiosa (...) mencionada, bem como da liquidação de IRS referente ao ano de 2011.*».

c) Em primeiro lugar, neste âmbito, os Requerentes entendem que «*o meio impugnatório de que ora se recorrer era (...) o mais adequado para satisfazer as pretensões dos aqui Requerentes*», «*(...) tendo sido tempestiva e legítima a respectiva apresentação (...)*», concluindo, ainda, de que o Tribunal Arbitral é competente para o apreciar.

d) Com efeito, «*no ano de 1987, o Requerente marido e o seu irmão, F..., adquiriram por sucessão hereditária causada pela morte da mãe de ambos, a Senhora D. G..., um terreno rústico denominado "...", no ..., freguesia de..., Vila Nova de Gaia (...)*», sendo que «*adquiriram a propriedade do prédio, segundo o regime da compropriedade (...)*».

e) No entanto «*no decurso do ano de 1990, a natureza de prédio rústico vindo de referir foi alterada para prédio urbano (terreno para construção) (...)*» e «*Anos mais tarde - depois da entrada em vigor do Código do IRS - o Requerente marido afetou o referido imóvel à sua atividade empresarial e profissional, concretamente à aquisição e alienação de bens imóveis.*».

f) Acresce que «no ano de 2007, o referido prédio, que à data se encontrava descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia, sob o n.º .../..., foi sujeito a um processo de loteamento constituído por 23 lotes (...)», tendo “no ano de 2011, o Requerente marido e o seu irmão (...)» vendido 7 (sete) desses lotes.

g) Nesse seguimento, “No dia 12 de Novembro de 2012, os ora Requerentes, cumprindo os deveres fiscais que sobre si recaiam, concretamente, o disposto no n.º 1 do artigo 57.º do Código do IRS, procederam à entrega da sua Declaração Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2011, indicando, - erradamente - no anexo G referente às mais-valias, a alienação onerosa (...) dos 7 (sete) lotes urbanos».

h) Contudo, «os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei nº 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afecção destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código (sublinhado dos Requerentes).», circunstância que se verifica, na opinião dos Requerentes, no caso em análise, sendo «(...) inequívoco que o prédio rústico foi adquirido no ano de 1987, por sucessão hereditária», e «Não sendo, portanto, à data de 1987, um terreno para construção e como tal, não se encontrava abrangido pelo âmbito do DL nº 46373, de 6 de Junho (Código de Imposto de Mais-Valias)».

i) Razão pela qual «é manifesto que se verificam materialmente os requisitos de que depende a não sujeição a tributação em sede de mais valias nas alienações referidas.».

j) Ainda assim, «a Administração Tributária tem o dever de corrigir officiosamente todos os erros das declarações que possam conduzir a uma maior tributação do que aquela que é devida nos termos da lei (...)».

k) Nesta cadênciã, «não podem os Requerentes convier pacificamente com a fixação da matéria colectável levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira, desde logo, porque a mesma propugnou pela não verificação da aplicação do Regime Transitório da não tributação das mais valias ao caso em apreço.».

l) Por isso, requerem que o Tribunal Arbitral declare: (i.) a revogação da decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do ano de 2011, por violação da

lei: (ii.) a anulação da liquidação de IRS subjacente, por enfermar de vício de ilegalidade; (iii.) o reembolso do IRS indevidamente pago no montante de € 17.066,27; (iv.) o pagamento de juros indemnizatórios.

III. NA SUA RESPOSTA, BEM COMO NAS SUAS CONTRA-ALEGAÇÕES, A REQUERIDA, INVOCOU, EM SÍNTESE, O SEGUINTE:

Por seu lado, a AT vem, na sua resposta, defender-se por excepção e impugnação, do seguinte modo:

a) A Requerida começa por defender-se por excepção relativamente à extemporaneidade do pedido, ou seja, *«como se retira do artigo 140º do IRS, os Requerentes estavam obrigados a, caso entendessem que havia erro na declaração de rendimentos, efectuar uma reclamação graciosa no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração.»*.

b) Uma vez que *«(...) a declaração de IRS teria de ser entregue até ao final de Maio de 2012, logo a reclamação graciosa obrigatória deveria ter sido apresentada, no máximo até 31 de Maio de 2015 (...)»*, o que não aconteceu.

c) Com efeito, *«(...) deixaram de cumprir com uma formalidade obrigatória para poderem ir discutir judicialmente a liquidação.»*.

d) Acresce que, a Requerida entende que a apreciação do pedido de revisão oficiosa do acto tributário extravasa a competência do Tribunal Arbitral.

e) De acordo com a Portaria n.º 112º-A/2011, de 22 de Março, artigo 2.º, a AT encontra-se *«vinculada às pretensões arbitrais que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, referidas no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, “com excepção das 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 do artigo 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”»*.

f) Nestes termos, estando perante um *«(...) pedido de pronúncia arbitral sub judice [que] tem por objecto, ainda que de forma mediata, a liquidação de IRS.»*, *«Liquidação essa que foi alvo de um pedido de Revisão Oficiosa de Acto Tributário.»*, *«a liquidação*

aqui impugnada não pode ser apreciada por parte do Tribunal Arbitral.», uma vez que «(...) não foi precedida da reclamação graciosa obrigatória nos termos do artigo 140º do IRS.».

g) Como tal, a Requerida conclui que o Tribunal Arbitral constituído é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objecto do litígio *sub judice*, o que consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, sob pena de, se assim não se entender, tal interpretação ser não só ilegal, mas manifestamente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais do «(...) Estado de direito e da separação dos poderes (cfr. artigos 2.º e 111.º, ambos da Constituição, bem como da legalidade (cfr. artigos 3.º/2 e 266.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 actividade da AT.».

h) Acresce ainda que, no que toca à defesa por impugnação que «(...) dúvidas não restam que estamos em presença de um verdadeiro terreno para construção, cuja transmissão se encontraria sujeita a tributação à luz das regras do CIMV, e que, por tal motivo, não lhe será de aplicar a exclusão prevista no regime transitório.».

i) Também alega a Requerida que «(...) recaindo sobre o requerente o ónus da prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor do CIRS (cfr. n.º 2 do artigo 5º do DL Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro) – o que deveria ter sido feito através do preenchimento do anexo G1 –, a existir -, o erro seria sempre imputável aos Requerentes, uma vez que a liquidação controvertida não resultou de qualquer correcção oficiosa.».

j) Com efeito, «(...) não existe o alegado erro imputável à AT, devendo o presente pedido de pronúncia ser julgado improcedente.».

IV. QUESTÃO PRÉVIA

11. De acordo com o artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, “**O âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.**” (negritos nossos).

Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha afirmam que *“A atribuição de prioridade absoluta ao conhecimento da questão da competência justifica-se pela consideração de que a única questão para que um tribunal incompetente é competente é para apreciar a sua incompetência. Verificada essa incompetência, ele fica naturalmente impedido de entrar na apreciação, quer dos restantes pressupostos processuais, quer, obviamente, do mérito da causa.”* (cfr. in *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4.^a edição, Almedina, Coimbra, 2017, pág. 147).

Pelo que, será apreciada, desde já, a excepção da incompetência material colocada pela Requerida, sendo certo que se esta questão for procedente ficará prejudicado, por se tornar inútil, o conhecimento das restantes excepções suscitadas, bem como do mérito da causa.

12. Os Requerentes submeteram à apreciação deste Tribunal Arbitral dos seguintes pedidos:

- a. Declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativa ao IRS, do ano de 2011, ordenando a sua revogação;
- b. Consequentemente, correcção/anulação do subjacente acto de liquidação de IRS; e ainda,
- c. Restituição do montante total de imposto indevidamente pago no valor de € 17.066,27 (dezassete mil, sessenta e seis euros e vinte e sete cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios.

13. O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, introduziu no ordenamento jurídico português a arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal (cfr. artigo 1.º).

De acordo com o preâmbulo do mencionado decreto-lei, a introdução da arbitragem em matéria tributária no ordenamento jurídico português visa, essencialmente, *“(...) por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que*

opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.”.

14. Com efeito, atento o artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, é fixado com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o Tribunal Arbitral. Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, e a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria coletável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

15. Contudo, *“A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei [Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro] 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.”*, sendo, assim, indiscutível, que é concedida uma ampla liberdade ao Governo de vincular a administração tributária à jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário (*cfr.* artigo 4.º, n.º 1, na redacção introduzida pelo artigo 160.º da Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro [Orçamento do Estado para 2012]).

A redacção originária do artigo 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, estipulava que pura e simplesmente a autoridade tributária estava vinculada à jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário sem qualquer possibilidade de limitar a sua adesão em função do tipo e valor da causa.

A imposição de balizas respeitantes à vinculação da administração tributária à jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário foi, assim, uma inovação da Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012).

16. Continuando, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, veio então vincular a administração tributária à jurisdição do Tribunal Arbitral em matéria tributária,

associando-se esta a este mecanismo de resolução alternativa de litígios, nos termos e condições naquela estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa.

17. Nos termos do artigo 2.º da portaria em referência, no que toca à matéria dos presentes autos, os serviços e organismos do Ministério das Finanças – Autoridade Tributária e Aduaneira – vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) que tenham por objecto “(...) a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

a) *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*”.

18. Ora, estando em causa uma autoliquidação, como é a que respeita no caso dos presentes autos (IRS), caso o contribuinte não tenha cumprido o ónus de previamente recorrer à via administrativa para por em causa a autoliquidação, não pode, assim, aceder à jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário.

19. O “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, isto é, o recurso ao meio impugnatório administrativo da reclamação graciosa, tal como vem definido naqueles artigos, impõe-se nos casos em que a administração tributária não tomou qualquer posição sobre a sua relação com o contribuinte, favorecendo-se a concretização otimizada e generalizada do princípio do acesso aos tribunais, que é uma preocupação constitucional manifestada nos n.ºs 1 e 4 do artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), em detrimento do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de quaisquer actos

administrativos que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos, enunciado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

Como bem refere Jorge Lopes de Sousa, *“aquela norma constitucional [n.º 4 do artigo 268.º da CRP] visa assegurar a protecção dos administrados contra os actos da administração e não contra os que eles próprios praticam, que tenham efeitos negativos nas suas esferas jurídicas. No caso dos actos de autoliquidação, não há qualquer actuação da administração tributária que seja lesiva dos contribuintes, pelo que não se está perante uma situação directamente enquadrável naquele n.º 4 do art. 268.º, pois não foi praticado qualquer acto administrativo, designadamente à face do conceito adoptado no art. 120.º do CPA que, embora previsto para esse Código, tem sido aplicado generalizadamente, por analogia, na falta de outro conceito legalmente definido.”* (cfr. in *Código de Procedimento e Processo Tributário*, 6ª edição, anotado e comentado, Áreas Editora, 2011, pág. 406).

20. No entanto, caso o contribuinte apresente um pedido de revisão oficiosa em momento em que estava em tempo de apresentar reclamação graciosa, nos termos do artigo 131.º do CPPT, o requerimento em que formular esse pedido deverá ser convolado em reclamação, por ser o meio procedimental adequado para o efeito e existir o dever legal de a administração tributária corrigir deficiências ou irregularidades processuais, conforme estipula o artigo 19.º do CPPT, inclusivamente efectuar convoção para a forma procedimental mais adequada, como assim determina o artigo 52.º do CPPT, bem como se depreende do preceituado nos artigos 145.º, n.º 3 e 147.º, n.º 2, ambos do CPPT (cfr. Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, pág. 413).

21. Ponto assente de que em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, faremos referência ao facto de que a reclamação graciosa prévia qualificada pelo artigo 131.º do CPPT como obrigatória para abrir a via contenciosa – caso o seu fundamento não for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação não tiver sido efectuada de acordo com as orientações genéricas emitidas pela administração tributária (cfr. n.ºs 1 e 3 do referido artigo) – tem que ser apresentada no prazo de dois anos após a apresentação da declaração de rendimentos.

Isto é, o recurso à via administrativa (reclamação graciosa – revisão dos actos tributários) para impugnar uma autoliquidação tem, necessariamente, que ser utilizado no prazo de dois anos, caso contrário, este deve ser considerado extemporâneo.

22. No artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece-se o regime da revisão dos actos tributários.

De acordo com o seu n.º 1 “ *A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*”.

Contudo, o n.º 2 do mesmo artigo foi revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março, pelo que, a revisão do acto tributário deixou de ser possível em relação a todos os actos de liquidação, uma vez que deixou-se de ficcionar, para efeitos do n.º 1 deste artigo 78.º, que o erro é sempre imputável aos serviços e, com este fundamento, a revisão ser admitida dentro do prazo de quatro anos após a liquidação (cfr. o n.º 2 revogado: “*Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.*”).

23. A origem do n.º 2 do artigo 78.º em referência decorreu da interpretação administrativa seguida a propósito do corpo do artigo 139.º do revogado Código da Contribuição Industrial (CCI), que se exprimiu na Circular n.º 23/77, de 6 de Outubro, da, então, Direcção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), nos termos da qual os erros para mais cometidos pelos contribuintes que procedessem à autoliquidação, facultativa ou obrigatória, da contribuição industrial eram suscetíveis de anulação oficiosa nos mesmos termos em que o era a liquidação efetuada pelos serviços.

Como afirmariam Costa Teixeira, Martins Barreiros e Quintino Ferreira (in “Código da Contribuição Industrial Anotado” Rei dos Livros, Lisboa, 1984, pág. 849), a autoliquidação, pelo facto de ser da autoria do contribuinte, não deixava de ser uma verdadeira liquidação, podendo, assim, ser revista com fundamento em qualquer ilegalidade no prazo de revisão oficiosa dos atos tributários *stricto sensu*, então 5 anos, a que se referia o corpo do artigo 139.º do CCI.

É de referir que, aquando da prolação dessa orientação administrativa, inexistia qualquer mecanismo de reclamação necessária da autoliquidação como condição de acesso à impugnação judicial, que somente viria a ser introduzido muito posteriormente, no artigo 151.º do Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril, ao abrigo da autorização legislativa concedida pelo n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto.

24. Tal mecanismo de reclamação prévia necessária, seria reproduzido no referido n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, com a “nuance” de não haver reclamação necessária da autoliquidação, no caso de se verificarem as circunstâncias cumulativas de o seu fundamento ser matéria exclusivamente de direito e de, na autoliquidação, o contribuinte ter seguido as instruções genéricas emitidas pela Autoridade Tributária, caso obviamente em que a reclamação necessária não tem utilidade, já que dela resulta normalmente, dado o carácter hierarquizado da organização da administração fiscal, na confirmação dessas instruções.

25. A reclamação graciosa prévia qualificada pelo artigo 131.º do CPPT para abrir a via contenciosa é um verdadeiro ónus legal, entendido como o instrumento através do qual o ordenamento jurídico impõe a qualquer sujeito de direito a adopção de determinado comportamento, sob pena de suportar as consequências legalmente previstas, em geral desfavoráveis.

Ónus é, deste modo, o comportamento que o sujeito deve seguir para alcançar uma determinada vantagem, frequentemente traduzida na aquisição ou na conservação de um

direito, ou evitar dado prejuízo, diferenciando-se da mera obrigação jurídica porque existe para a tutela do próprio interesse do onerado e não de interesse alheio.

26. Em jeito de conclusão daquilo que já deixamos escrito, atento ao que resulta do artigo 2.º, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e da Portaria n.º 112-A, de 22 de Março, entendemos que: primeiro, caso o sujeito passivo pretenda apresentar um pedido de declaração de ilegalidade perante um Tribunal Arbitral, a reclamação graciosa será sempre necessária (servindo para o caso também um pedido de revisão oficiosa desde que em momento em que estava em tempo de apresentar reclamação graciosa). Segundo, que esse pedido tenha sido apresentado no prazo de dois anos após a apresentação da declaração de autoliquidação.

Fora do âmbito de vinculação da administração fiscal à jurisdição do Tribunal Arbitral, fica, assim, a apreciação da reclamação graciosa/revisão oficiosa dos actos tributários que tiver sido apresentada para além do prazo de dois anos.

27. Inerente à figura do ónus é, com efeito, o seu carácter sancionatório da omissão pelo onerado do cumprimento de uma obrigação jurídica estabelecida no seu próprio interesse, no caso, a apresentação de reclamação graciosa no prazo legal enquanto condição da impugnabilidade do acto.

Não há ónus quando a omissão do pretensu onerado não tiver quaisquer consequências jurídicas que, no caso, apenas poderiam consistir na preclusão do direito de apreciação pelos Tribunais da autoliquidação, no caso de a Autoridade Tributária a considerar legalmente efectuada.

28. É facto que, quando o acto reclamado for da autoria da Autoridade Tributária, o incumprimento do ónus de reclamar não prejudica a posterior revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços. Nesses casos, no entanto, o legislador optaria por não estabelecer qualquer mecanismo de reclamação prévia necessária, que se aplica apenas quando o acto reclamado for de autoliquidação.

Seria esse o sentido da expressão “*Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte*”, que inaugurava o n.º 2 do artigo 78.º da LGT: reafirmar que a equiparação a erro imputável aos serviços do erro na autoliquidação não prejudica a dependência da sua impugnabilidade judicial, de prévia reclamação.

29. A doutrina de a impugnabilidade judicial da autoliquidação depender de reclamação prévia consta de numerosa jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (*cfr.* Acórdãos de 22 de Maio de 2013, proc. 0178113, de 12 de Março de 2014, proc. 61916113, de 29 de Outubro de 2014, proc. 0154013, de 8 de Abril de 2015, proc. 0472112, de 28 de Novembro de 2015, e de 16 de Novembro de 2016, proc. 01487113).

30. É certo que um conjunto de outros Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, entre os quais os de 14 de Junho de 2012, proc. 0259112, de 13 de Março de 2013, processo 01183/1, de 26 de Fevereiro de 2014, proc. 0481113, de 18 de Novembro de 2015, proc. 01509113, e de 28 de Novembro de 2017, processo n.º 0532/07, pronunciar-se-iam em sentido que o incumprimento do ónus de reclamação prévia não prejudica a impugnabilidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação com fundamento em erro imputável aos serviços.

31. É também nessa linha que se insere o Acórdão n.º 134/2017-T de 14 de Julho, do CAAD.

32. Todos esses Acórdãos remetem explícita ou implicitamente para a doutrina do Acórdão, também do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de Novembro de 2007, processo 0532/07, que inaugurou essa corrente jurisprudencial.

Nessa medida, seria impugnável o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, ainda quando o contribuinte não tivesse deduzido a reclamação necessária a que se refere o n.º 1 do artigo 131.º do CPPT e já não fosse possível, por extemporaneidade, a convalidação do pedido de revisão oficiosa em reclamação necessária.

33. Sucede, no entanto, que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 excepciona expressamente da vinculação à jurisdição arbitral as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que não sejam precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos. 131.º a 133.º do CPPT.

Da expressão “*recurso à via administrativa nos termos dos arts. 131.º a 133.º do CPPT*”, resulta que é susceptível de abrir a via da jurisdição arbitral todo e qualquer meio administrativo – reclamação graciosa e revisão dos actos tributários – desde que deduzido no prazo de dois anos após a apresentação da declaração de autoliquidação.

34. Não se trata da tipificação de um novo caso de reclamação prévia não previsto na lei, mas do legítimo exercício pelo Governo da faculdade de, enquanto órgão superior da administração pública, vincular à jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário em função dos litígios abrangidos.

Nada impede, aliás, à luz da jurisprudência mencionada, de o contribuinte impugnar junto dos tribunais tributários o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação, que não possa ser convalidada em reclamação graciosa. Fica é precludido apenas o recurso à jurisdição arbitral.

35. O facto de o processo arbitral tributário constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, não significa, conseqüentemente, que o âmbito desses processos seja absolutamente idêntico.

Tal âmbito pode variar em função dos termos, mais amplos ou restritos, da adesão da AT ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro).

36. Ora, acontece, porém, como parece defendido por alguma jurisprudência, que o acesso ao Tribunal Arbitral também se poderá fazer por via da impugnação do pedido de revisão oficiosa da liquidação e não só por via da impugnação, mas do indeferimento da reclamação graciosa, equiparando, para estes efeitos, o regime do CAAD ao do Tribunais Tributários, não se podendo esquecer que essa faculdade está determinada pelo disposto no artigo 131.º do CPPT, face ao que está consagrado na alínea c) do artigo 2.º da Portaria n.º 112.A/2011, de 22/03.

37. No entanto, para o caso dos autos, a verdade é que:

- A vinculação da AT ao CAAD depende de uma manifestação de vontade do Governo, expressa em portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Justiça, com a natureza de acto regulamentar;
- Tal adesão não tem de ser em bloco, mas em função do tipo, do valor e de outros elementos relevantes dos litígios abrangidos;
- A vinculação da AT aos tribunais arbitrais, quando estiver em causa a declaração de ilegalidade da autoliquidação, depende, cumulativamente, nos termos do artigo 2.º da Portaria 112-A/201, do prévio recurso à via administrativa, que pode ser a reclamação graciosa ou o pedido de revisão oficiosa do acto tributário, e de a via administrativa ser desencadeada no prazo de dois anos (cfr. n.º 1 do artigo 131.º do CPPT);
- A AT não está, assim, vinculada às decisões do CAAD sobre pedidos de declaração de ilegalidade de autoliquidação apresentados para além dos dois anos posteriores a esta.

38. Esgotado o acesso ao CAAD por via da interposição prévia de uma reclamação graciosa, por já ter decorrido o prazo de dois anos para a sua apresentação, parece que ao contribuinte se abre uma nova via de “reclamação” (tentativa de anulação da liquidação), a que se chama “revisão oficiosa”, permitindo dessa forma reabrir e dobrar o prazo disponível para o efeito.

39. O Tribunal entende que talvez não tenha sido essa a intenção, não tanto do legislador, mas mais da Portaria de adesão da AT ao CAAD.

Parece que ficaria aberta a porta, caso alguma coisa estivesse a correr mal com a reclamação graciosa (qualquer vício de forma ou a intempestividade da sua apresentação), para que o contribuinte fazendo apelo nos dois anos seguintes à revisão oficiosa, readquirisse o acesso a um Tribunal que estaria a ficar-lhe vedado.

40. Mesmo admitindo que a AT seja obrigada, fora do que parece ter sido a sua vontade, no contexto da Portaria de Adesão, a aceitar a legitimidade do CAAD para apreciação do pedido de constituição do Tribunal em caso de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, faria mais sentido de que tal só acontecesse quando não estivessem em causa autoliquidações, pagamentos por conta e retenção a título definitivo, mas sim liquidações adicionais efectuadas pela AT fora do âmbito dessas autoliquidações.

41. No caso concreto, devendo a declaração de IRS do ano de 2011 ter sido entregue até ao final de Maio de 2012, logo a reclamação graciosa ou o pedido de revisão oficiosa obrigatórios deveriam ter sido apresentados no máximo até 31 de maio de 2014, quando no caso, concreto dos presentes autos, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 13 de Junho de 2016, conseqüentemente fora do prazo do que é exigido pelo artigo 131.º do CPPT, dado tratar-se de um caso de autoliquidação, como o é o IRS.

42. A certeza e a segurança jurídicas, a necessidade da rápida consolidação dos actos tributários, impõe o respeito por prazo mais curto, evitando eternizar o conflito com a aceitação do prazo da revisão tão alargado.

43. Poderia entender-se que da expressão “recurso à via administrativa nos termos dos artigos. 131.º a 133.º do CPPT” resultaria que, susceptível de abrir a via da jurisdição arbitral não é todo e qualquer meio administrativo de revisão dos actos tributários, mas

apenas a reclamação graciosa, única via, com exclusão de quaisquer outras, a que se referem essas normas legais, como é, aliás, doutrina do Acórdão 236/2013-T do CAAD, e tal como é conforme o argumento invocado pela AT.

44. No entanto, por força do artigo 52º do CPPT, tal ónus considera-se cumprido quando o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação tenha sido apresentado no prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, nunca posteriormente.

45. Assim, é este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio sub judice, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do CPC *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide-se:

- A. Julgar procedente a exceção dilatória da incompetência deste Tribunal em razão da matéria invocada pela Requerida;
- B. Absolver a Requerida da instância (cfr. artigos 96.º e 278.º do Código de Processo Civil);
- C. Condenar a Requerente nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 17.066,27, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do

n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o montante das custas em 1.224.00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelos Requerentes, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de março de 2018

O Árbitro,

(Jorge Carita)