

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 402/2017-T

Tema: IRC – RETGS - Pedido de revisão de autoliquidação - competência do Tribunal Arbitral - tempestividade.

Decisão arbitral

1. Relatório

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., Lugar ..., ..., (adiante designada por Requerente ou “A...”), veio, ao abrigo do artigo 2º n.º 1, alínea a), e dos artigos 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade de Despacho da Subdirectora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 14-03-2017, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente ao ano de 2012.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em 03-07-2017.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do

tribunal arbitral colectivo, tendo eles comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 28-08-2017, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 19-09-2017.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se por excepção e impugnação.

Dispensada que foi a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, por se entender, no caso, inútil, o tribunal convidou as partes a produzir alegações por escrito, o que fez apenas a Requerida, reiterando e desenvolvendo a respetiva posição jurídica.

Foi fixado o dia 8 de Fevereiro de 2018 para a prolação da decisão final.

Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade do Despacho da Subdirectora-Geral da AT, por delegação, datado de 14-03-2017, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC referente ao ano de 2012, alegando em síntese:

- a) Em 30-05-2013, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, relativa ao exercício de 2012, declarando como soma algébrica dos resultados fiscais do grupo o montante de prejuízos fiscais de € 5 13.516.154,47, apurando um imposto a pagar de € 83.568,67 que foi tempestivamente pago;
- b) Por entender que a referida autoliquidação não se encontrava correcta, apresentou pedido de revisão oficiosa;
- c) O pedido da Requerente foi indeferido pela AT única e simplesmente por esta entender que a extensão do Regime Especial de Tributação de Grupos de

Sociedades (RETGS) às sociedades residentes que sejam detidas directas ou indirectamente por sociedades não residentes, só é aplicável aos períodos de tributação iniciados em, ou após, um de Janeiro de 2015;

- d) Alegando a impossibilidade da constituição retroactiva do grupo a que a Requerente pertence;
- e) Ora, a Requerente não pretende aplicação retroactiva do disposto no artigo 69ºA do CIRC;
- f) Argumentando que o dever de correcção da autoliquidação não decorre, da necessidade de aplicação retroactiva da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, tal como parece alegar a AT, mas sim do reconhecimento expresso por parte do TJUE do carácter ilegal do regime fiscal em vigor até à referida data;
- g) E que constitui jurisprudência pacífica dos tribunais nacionais que, atento o primado do Direito da União Europeia face ao Direito interno, a doutrina prevista em acórdãos do TJUE que declare a desconformidade de normas nacionais dos Estados Membros se aplica também aos factos tributários que tenham ocorrido em momento anterior desde que acautelado em tempo o direito de acção processual previsto na legislação interna (cfr. Acórdãos STA, processo n.º 0275/08, de 04/06/2008 e proc. 568/13 de 18/12/2013).
- h) Devendo, consequentemente, a AT ser condenada na correcção da autoliquidação do IRC de 2012, de modo a que, no apuramento do lucro tributável da Requerente como sociedade dominante do grupo, sejam incluídas no RETGS todas as sociedades residentes para efeitos fiscais em Portugal detidas, directa e indirectamente, pela sociedade dominante, B... .

Por seu turno, a Requerida veio, em resposta, alegar, em síntese:

- a) Que o tribunal arbitral é incompetente materialmente para conhecer do pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC de 2012 apresentado pela Requerente;
- b) Que a Requerente é parte ilegítima;

- c) Que nenhuma das sociedades formulou a opção pelo início da aplicação do RETGS até ao final do período de tributação de 2012;
- d) Que o legislador não atribuiu eficácia retroactiva (ou efeitos interpretativos) ao art.º 69.º-A, tendo definido de forma clara e precisa que se aplica aos períodos de tributação com início em ou após 1 de Janeiro de 2015, sem que tenha sido criada qualquer disposição transitória a estabelecer um novo prazo para a comunicação prevista na alínea a) do n.º 7 do art.º 69.º, é legalmente vedada que o disposto naquele artigo possa ser invocado para situações tributárias ocorridas antes de 2015;
- e) Nem tal pode resultar da aplicação, ao caso *sub judice* da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia;
- f) Devendo, assim, improceder, por não provado, o pedido arbitral.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

II. Decisão

1. Matéria de facto

1.1. Factos dados como provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente encontra-se colectada desde 19-09-1936, para o exercício da actividade com o CAE principal 46732 Comércio por grosso de materiais de construção (excepto madeira) e equipamento sanitário, estando enquadrada, no exercício de 2012, para efeitos de IVA, no regime normal mensal e para efeitos de IR no regime geral.
- b) Em 2012, a Requerente era a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades sujeito ao RETGS, e composto pelas seguintes sociedades comerciais (ponto 13 do doc. nº 3 junto com o pedido arbitral):

- C..., SA;
 - D..., Lda;
 - E..., Lda, e,
 - F..., Lda.
- c) Com este enquadramento, no período de tributação de 2012, a Requerente apresentou a sua declaração Modelo 22, em 30-05-2013, declarando como soma algébrica dos resultados fiscais do grupo o montante de €13.516.154,47 e calculando, nomeadamente, tributações autónomas de €123.486,19, originando imposto a pagar de €83.568,67 (doc. nº 1 junto com o pedido arbitral), pagamento que foi efectuado em 31/05/2013.
- d) A mesma deu origem à liquidação nº 2013..., de 15-07-2013 (doc. nº 1 junto com o pedido arbitral).
- e) No ano de 2011, adquiriu 100% do capital social da G..., Unipessoal, Lda, NIPC..., a qual, atento o disposto na alínea b) do nº 3 do artigo 69.º do CIRC, apenas foi incluído no perímetro do RETGS em 2013 (ponto 14 do doc. nº 3 junto com o pedido arbitral).
- f) A Requerente é, por sua vez, detida em 100% do seu capital social, pela B..., SL, sociedade residente para efeitos fiscais em Espanha (ponto 15º do doc. nº 3 já referido).
- g) A partir de 23-12-2015, o mesmo grupo passou a integrar as seguintes sociedades, passando a constar como sociedade dominante a B... SL (docs nº 4, 5, 6 e 7, juntos com o pedido arbitral):
- B..., SL;
 - A..., SA;
 - H..., Lda;
 - I..., SA;
 - J..., SA;
 - G..., Lda;
 - C..., SA;
 - D..., Lda;

- E..., Lda; e
 - F..., Lda
- h) Em 29-03-2016 requereu a revisão da autoliquidação de IRC, com referência ao exercício de 2012 (doc. nº 2 junto com o pedido arbitral).
- i) O pedido foi, por despacho da Subdirectora Geral por delegação de competências, de 14-03-2017, indeferido com fundamento em: *«Ora face à clareza da redacção da norma, e não sendo atribuído qualquer natureza interpretativa, teremos de concluir qua tal hipótese encontra-se desde logo inviabilizada, pelo que, o regime introduzido pelo artigo 69.º-A do Código do IRC só é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2015. Assim sendo, as sociedades detidas, direta e indirectamente pela B... em sociedades residentes em Portugal são elegíveis para integrar o grupo do qual a A... era sociedade dominante, como refere a requerente na sua petição, mas apenas a partir do período de tributação de 2015.»* (doc. nº 3 junto com o pedido arbitral).
- j) Em 05-04-2017, a Requerente foi notificada do aludido despacho de indeferimento.
- k) O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 30-06-2017.

1.2. Factos dados como não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

1.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas partes e constantes do processo administrativo, bem como nas posições das partes, sendo de referir não emergir das posições assumidas por Requerente e Requerida efetiva discordância relativa à matéria de facto, confinando-se o dissídio à matéria de direito.

2. Do Direito

Questão prévia

Excepção dilatória de incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do pedido da Requerente.

1. Como questão prévia, importa conhecer do pedido efectuado pela Requerida de verificação de excepção dilatória de incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do pedido da Requerente, porquanto sendo a mesma considerada procedente, conduzirá à absolvição da Requerida da instância.

2. Começa por se referir que, de acordo com a factualidade assente, a Requerente procedeu, em 30.5.2013, à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, referente ao exercício de 2012, do IRC, tendo autoliquidado a quantia de € 83.568,67 (Vd. Docº. nº. 1 junto ao requerimento inicial).

3. Procedeu, em 28.3.2016, à entrega de um pedido de revisão oficiosa (Vd. Docº. nº. 2 junto ao requerimento inicial), pedido esse que veio a ser indeferido, por Despacho da Subdirectora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 14.3.2017 (vd. Docº. nº. 3 junto ao requerimento inicial) e que conduziu à apresentação, em 30.6.2017, do presente pedido de pronúncia arbitral.

4. Na sua resposta a AT defendeu-se, desde logo, por excepção, tendo invocado, relativamente a esta matéria, a incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do pedido da Requerente.

E fê-lo, nos seguintes termos:

5. Começa a Requerida, lembrando que “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, enquanto forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, e que, no uso da mesma “... foi

aprovado o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que disciplina a arbitragem tributária (RJAT).”

A competência destes tribunais “... encontra-se circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT, pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição.”

6. E, parte a Requerida, para a demonstração de que, no presente caso, verifica-se a “... incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir os pedidos formulados pela Requerente.”

A Requerida começa por defender que “... é constitucionalmente vedada, 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 do direito de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP) e da legalidade [cf. artigos 3.º, n.º 2, 202.º e 203.º da CRP e ainda o artigo e 266.º, n.º 2, da CRP], no seu corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, uma interpretação que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente.”

Tal interpretação, continua a Requerida “... implicará a dilatação das situações em que a AT obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa mesma medida ao recurso jurisdicional pleno [cf. artigo 124.º, n.º 4, alínea h) da Lei n.º 3-B/2010 e artigos 25.º e 27.º do RJAT, que impõe uma restrição dos recursos da decisão arbitral].”

7. Considera, assim, a Requerida “... inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação do pedido arbitral aqui formulado pela requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem.”

Concretizando «”... no art. 2.º. alínea a) da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março, a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por

objecto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no nº 1 do art. 2º do RJAT, “*Com excepção de 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 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”»

8. Ora, invoca a Requerida que “... a Requerente não recorreu, **em tempo**, à reclamação graciosa prevista no nº 1 do art. 131º do CPPT que, no caso, **era necessária** visto a mesma suscitar também questões de facto, como se comprova pela revisão oficiosa apresentada, onde invoca que as sociedades cumprem os pressupostos, também de facto, para integrarem um grupo ao qual se pode aplicar o RETGS e, portanto, a serem tributadas de acordo com tal regime.”

Se tal não bastasse, a Requerida invoca ainda que a “A Requerente deixou precluir o prazo de 2 anos previsto no nº 1 do art. 131º do CPPT para apresentação de uma reclamação administrativa.”

Defendendo que “... a revisão oficiosa, nos termos do art. 78º da LGT, não pode substituir a reclamação graciosa prevista no art. 131º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no nº 1 de tal artigo.”

9. Concluindo, desse modo, que “... da simples leitura do art. 2º, al. a) da Portaria nº 112/2011, de 22/03 resulta que a via arbitral para a apreciação do litígio só pode ser aberta, em casos de autoliquidação, após a prévia apresentação de reclamação graciosa, o que não se verifica nos presentes autos, onde se pretende a apreciação de um pedido de revisão oficiosa.”

10. Levanta, ainda, a Requerida a questão de que “... a decisão proferida em sede de procedimento de revisão pode, ou não, comportar a apreciação de legalidade do acto de liquidação.”

E a forma processual de reacção (Vd. ac. do STA, de 06/11/08, in proc. n.º 0357/08)

11. Em reforço da sua posição invoca ainda a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 505/2016-T que transcreve:

“É objectivamente indiscutível que a alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se refere ao procedimento de revisão oficiosa, que se encontra previsto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária.”

Nesta decisão arbitral, são ainda invocados, duas outras decisões proferidas no âmbito do CAAD, nomeadamente no Proc. n.º 236/2013-T e no Proc. n.º 51/2012-T, transcrito neste Proc. n.º 505/2016-T, nos seguintes moldes:

“No mesmo sentido, com argumentação muito pertinente, vai também a decisão proferida no processo n.º 51/2012-T, que entendeu que “considerando a natureza voluntária da arbitragem “a interpretação da vinculação da AT “não poderá, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação. Só não seria assim, se a sua posição implicasse a frustração total do objetivo pretendido com a instituição da arbitragem tributária, o que não é o caso”, realçando-se que então, como agora, “o Tribunal não se pronuncia sobre a construção doutrinária em que assenta a equiparação do procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, ao procedimento de reclamação graciosa, para efeitos de impugnação judicial. Simplesmente, entende que do princípio da consagração do procedimento arbitral enquanto meio de resolução de litígios fiscais alternativo ao processo de impugnação judicial, não decorre automaticamente a extensão da vinculação da AT a todas as situações em que, doutrinária e/ou jurisprudencialmente for considerada admissível essa impugnação.” Isto mesmo decorre, aliás, dos termos em que a arbitragem tributária foi criada, aplicando-se a um leque de situações muito mais reduzido que a impugnação judicial.”

E termina a decisão que se vem transcrevendo que:

“Concluindo, não se nos afigura possível submeter à arbitragem do litígio relativo às pretensões a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que não haja sido precedido de reclamação graciosa. Assim, entendemos ser inquestionável a incompetência, em razão da matéria, deste Tribunal Arbitral Tributário, 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 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.”

12. Acresce que se verifica, ainda “... no presente caso, atenta a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, **não esteve em causa a apreciação da legalidade de qualquer liquidação**, mas apenas a questão de saber se a requerente podia beneficiar, retroactivamente, da aplicação de uma norma que lhe permita optar por uma tributação segundo o regime fiscal da tributação dos grupos de sociedades, cfr. arts. 69º e 69º.A do CIRC.”

13. Argumentando nesse sentido, terminou a Requerida constatando que se verifica “...uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576º, nº 1 e 577º, alínea c) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º., nº1, alínea e) do RJAT”. (Vd. resposta da AT, pág. 7)

14. Esta argumentação e este pedido foram reproduzidos, pela Requerida, nas suas alegações finais, embora tal texto tenha sido naturalmente aproveitado para fazer o contraditório, relativamente à posição posteriormente defendida pela Requerente.

15. Notificada da resposta apresentada pela AT, veio a Requerente, por requerimento apresentado em 06.11.2017, exercer o contraditório, o que fez nos seguintes moldes:

16. Desde logo, a Requerente invocou que “... a excepção deduzida pela Requerida foi já alvo de diversas apreciações por parte da jurisprudência arbitral do CAAD, nomeadamente pela decisão n.º 117/2013-T e pela decisão n.º 236/2013-T, e mais recentemente pela decisão n.º 9/2017-T e decisão n.º 101/2017, tendo as mesmas decidido pela competência dos tribunais arbitrais.”

Entende a Requerente que “... a referência expressa ao artigo 131.º do CPPT, que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, não pode ter o alcance de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação.”

17. Defende a Requerente que a interpretação que a AT faz das normas fiscais aplicáveis é exclusivamente literal, o que não se coaduna com as regras gerais de interpretação e aplicação das leis (Vd. art.º 11 n.º 1 da LGT e art.º 9.º do CC), que nos afasta das interpretações meramente literais.

18. Depois de trazer em abono da sua tese, o que se encontra consagrado na decisão no Processo n.º 117/2013-T, a Requerente refere que “... tem entendido a jurisprudência do STA (nomeadamente nos termos dos acórdãos de 12-07-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, proferido no processo n.º 565/07), que nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação é proporcionada à AT, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa.”

19. E voltando à “... decisão do tribunal arbitral n.º 117/2013-T, subscrita por Jorge Lopes de Sousa, Diogo Leite de Campos e Victor Simões, “é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos

casos de actos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT. (...) Por isso, é de concluir que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência ao artigo 131.º do CPPT relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos de autoliquidação, acabaram por incluir referência ao artigo 131.º que não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses actos.”

20. Conclui a Requerente “... como concluíram os Exmos. Srs. Árbitros na decisão n.º 117/2013-T supra citada, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas a adjectivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa. “

21. Invoca, também, a favor desta tesa a “... decisão arbitral proferida no processo n. 244/2013-T, na qual são citadas, *ipsis verbis*, as conclusões constantes na decisão arbitral proferida no processo nº 117/2013-T, e ainda na decisão arbitral do processo 39/2017.”

22. A Requerente não apresentou alegações.

Importa, apreciar e decidir.

23. O n.º 1 do artigo 2º do RJAT, aprovado pelo Decreto-lei n.º 11/2011, de 20 de Janeiro, inclui na competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de todos os actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

24. Tal norma legal não é, no entanto, suficiente para vincular a AT à jurisdição do CAAD.

Na verdade, o nº 1 do artigo 4º do RJAT faz depender a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, a qual deve estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

É indiscutível que, assim, se concede uma ampla liberdade ao Governo de vincular a AT às decisões do CAAD.

25. Importa referir que a redacção desse nº 1 do artigo 4º do RJAT não é a originária⁽¹⁾, tendo sido introduzida pelo artigo 160º da Lei nº 64-A/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012)⁽²⁾, que fazia pura e simplesmente depender a vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos do RJAT de Portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, sem qualquer menção à possibilidade de a AT limitar a adesão em função do tipo e valor da causa ou, como resulta da expressão “designadamente” da nova redacção, ou de outros factores de natureza relevante, desde que definidos de modo geral e abstracto na Portaria de vinculação.

Essa possibilidade, de a AT seleccionar as causas pelas quais se vincula à jurisdição do CAAD foi, assim, uma inovação da Lei nº 64-A/2011.

26. Caso a AT não se tenha vinculado à jurisdição do CAAD, a pronúncia do tribunal arbitral não passa de uma decisão académica: a AT não está legalmente obrigada a acatá-la, podendo opor-se no incidente de execução de julgados com base nesse fundamento.

¹ - A Vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. – Anterior redacção dada pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, em vigor até 31 de dezembro de 2011)

² 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. (Alterado pelo artigo 160º da Lei nº 64-B/2011, de 30 Dezembro, em vigor desde 1 de janeiro de 2012)

27. Nessa medida, o artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, pela qual a Autoridade Tributária se vinculou à jurisdição arbitral, excepcionária dessa vinculação 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 (CPPT).

28. Quando o contribuinte, em princípio, não tiver cumprido o ónus de reclamação prévia da autoliquidação, não pode, assim, aceder à jurisdição do CAAD.

29. Podemos entender, igualmente, como o faz alguma jurisprudência do CAAD, que tal ónus considera-se satisfeito nos casos em que o pedido de revisão oficiosa tenha sido indevidamente deduzido no prazo de reclamação graciosa da autoliquidação, caso em que a administração fiscal, nos termos do artigo 52º do CPPT, estava obrigada a proceder à sua convalidação no meio adequado, ou fazendo equiparar, para estes efeitos, a revisão oficiosa à reclamação.

30. Já assim não podemos entender, quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido deduzido para além desse prazo, caso em que a “reclamação”⁽³⁾ deve ser considerada extemporânea.

31. A solução do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011 não se reveste de qualquer incoerência: resulta da própria natureza do instituto da reclamação necessária e de que tal instituto não pode deixar de abranger o processo arbitral, ao qual aqueles preceitos são aplicáveis, nos termos do nº 1 do artigo 29º do RJAT.

32. No caso de autoliquidação, foi, assim, vontade expressa do Governo limitar a adesão aos casos em que o autor da acção tivesse cumprido, nos termos anteriormente referidos, o ónus de prévia reclamação, nos termos do nº 1 do artigo 131º do CPPT.

³ Pedido de revisão oficiosa não pode ser equiparado a reclamação graciosa, porque apresentado fora de prazo disponível para o efeito.

33. Nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da Autoridade Tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tivesse sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Segundo o subsequente n.º 2, sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considerava-se imputável aos serviços, para efeitos do n.º 1, o erro na autoliquidação.

Entretanto, tal n.º 2 seria expressamente revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março⁽⁴⁾.

34. Pode referir-se que o n.º 2 desse artigo 78.º da LGT teve origem na 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, condição da impugnação judicial, que somente viria a ser introduzido muito posteriormente, no artigo 151º do Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 154/91, de 23 de Abril, ao abrigo da autorização legislativa concedida pelo nº 2 do artigo 2º da Lei nº 37/90, de 10 de Agosto.

Tal mecanismo de reclamação prévia necessária, seria reproduzido no referido nº 1 do artigo 131º do CPPT, aprovado pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 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.

35. Essa reclamação prévia é um verdadeiro ónus legal, entendido como o instrumento através do qual o ordenamento jurídico impõe a qualquer sujeito de direito a adoção 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.

Ou seja, o contribuinte que pretendesse impugnar a autoliquidação estava obrigado a seguir o procedimento definido nessas normas do CPT e posteriormente do CPPT: a dedução de reclamação prévia no prazo de dois anos após a apresentação da declaração de autoliquidação. Caso não o fizesse, não poderia impugnar a autoliquidação.

⁴ Sem qualquer efeito no caso dos presentes autos.

36. A convalidação ou equiparação em reclamação graciosa do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação depende, assim, de este ter sido apresentado dentro do prazo previsto no nº 1 do artigo 131º do CPPT.

37. Inerente à figura do ónus é, no entanto, 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 pretensio 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.

38. 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 nº 2 do artigo 78º 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.

39. A doutrina de a impugnabilidade judicial da autoliquidação depender de reclamação prévia consta da numerosa jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Entre outros, podem ver-se os acórdãos proferidos nos processos 860/10, em 12/10/11, 825/12, em 13/03/13, 0916/13, em 12/03/14, 1487/13, em 16/11/16, e 466/17, em 08/11/17.

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

41. Todos esses acórdãos remetem explícita ou implicitamente para a doutrina do acórdão do STA de 8 de Novembro de 2007, proc. 0532/07, relatado por Jorge Lopes de Sousa, 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.

42. Sucede, no entanto, como já vimos, que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 excepcionalmente 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 tenham sido 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 artigos 131.º a 133.º do CPPT” resulta 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.

Não interessa, para efeitos dessa excepção, a natureza do acto impugnado: a autoliquidação ou o indeferimento do pedido de revisão oficiosa desta, com fundamento em erro imputável aos serviços.

É sempre obrigatória a prévia reclamação graciosa anterior ao pedido de pronúncia arbitral.

43. Não se trata da tipificação de um novo prazo 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 CAAD em função dos litígios abrangidos.

Nada impede, aliás, o contribuinte de impugnar o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação, que não possa ser convalidada em reclamação graciosa, à luz dessa jurisprudência, junto dos Tribunais Tributários.

Precluído ficaria, apenas, o recurso à jurisdição arbitral.

44. Tal faculdade não foi consagrada na redacção originária do n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, mas viria a sê-lo em termos inequívocos pela Lei n.º 64-/B/2011.

Não contraria, por outro lado, a lei habilitadora, esse n.º 1 do artigo 4.º do RJAT.

Esta norma legal, ao obrigar a AT a especificar expressamente os litígios abrangidos ou excluídos da jurisdição arbitral, não a vincularia a uma adesão em bloco a essa jurisdição.

45. 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 RJAT.

46. Ora acontece, porém, que o CAAD, incluindo os árbitros que fazem parte deste colectivo, têm vindo a admitir, como parece defendido por alguma jurisprudência do CAAD, 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 dos Tribunais Tributários, não se podendo esquecer que essa faculdade está determinada

pelo disposto no art.º 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;

47. 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.

48. O tribunal entende que talvez não tenha sido essa a intenção, não tanto do RJAT, mas mais da Portaria de adesão da AT ao CAAD;

49. 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.

50. O que não parece admissível é que o recurso a essa via se abra para o contribuinte depois de esgotado o prazo para apresentação da reclamação graciosa, como já consta do Proc. n.º 244/2013-T (Árbitros: Jorge Lopes de Sousa, António Nunes dos Reis e Clotilde Celorico Palma)

Nesta decisão, a pág. 23, pode ler-se o seguinte:

“Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa dos actos de liquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formalizado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela

revisão oficiosa de acto tributário em vez de reclamação graciosa". (sublinhado nosso)⁽⁵⁾⁽⁶⁾

51. No processo que agora nos preocupa:

Para uma liquidação de 30/5/2013, com um pedido de revisão oficiosa apresentado em 28/3/2016, conseqüentemente apresentado fora do prazo da reclamação, poderia defender-se a não equiparação da revisão à reclamação⁽⁷⁾ e considerar a exceção de incompetência material do CAAD procedente, embora esse argumento, em concreto, não tenha sido invocado pela AT.

52. Acontece que, na "réplica" apresentada pela Requerente é citada diversa jurisprudência do CAAD, que nos propomos aqui sumariamente analisar, sempre na perspectiva de aquilatar da razão da sua invocação pela Requerente e se efectivamente a mesma pode ser utilizada a seu favor.

53. Começando pelo Proc.º. n.º. 117/2013-T (Tribunal: Jorge Lopes de Sousa, Diogo Leite de Campos e Victor Simões), que não transitou em julgado, por razões que desconhecemos.

Trata-se de um pedido de revisão oficiosa que deu entrada no dia 1 de Setembro de 2010, respeitante a liquidações de (imposto) ocorridas durante todo o ano de 2007.

É nossa constatação: já estava ultrapassado o prazo de dois anos para apresentação da reclamação graciosa de autoliquidação, quando o pedido de revisão oficiosa foi apresentado.

⁵ Vd. Acórdãos do STA de 12.07.2006, processo n.º 402/06 e a 14.11.2007, processo n.º 565/07.

⁶ Apesar da decisão ter aceite a impugnabilidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, os factos que resultam da análise deste processo apontam para um pedido de revisão oficiosa entregue para além do prazo de dois anos.

⁷ Também por manifesta impossibilidade de convolução.

Neste processo, nem as partes, quando apresentam os seus argumentos, nem o tribunal, quando decidiu, se referiram ao facto do pedido de revisão ter sido entregue depois de decorrido o prazo para apresentação da reclamação graciosa.

Defende aquela decisão que, por a competência do tribunal abrigar a apreciação da ilegalidade dos actos de segundo grau, onde se inclui o indeferimento da reclamação graciosa, também se inclui o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por ser também um acto de segundo grau.

Assim sendo, a questão que nos preocupa nos presentes autos, só indirectamente é abordada nesta decisão, já que aí não se consagra a aceitação da impugnabilidade do indeferimento da revisão oficiosa, para além dos dois anos da tempestividade da impugnação do indeferimento da reclamação graciosa, não se compreendendo a razão pela qual a Requerente faz apelo a esta Decisão.

54. Relativamente ao Proc.º n.º 236/2013-T (Tribunal: Manuel Macaísta Malheiros, Jaime Esteves e Henrique Neves)

Trata-se de um pedido de revisão oficiosa que deu entrada no dia 27 de Dezembro de 2012, respeitante a liquidações de IVA ocorridas durante todo os anos de 2008 e 2009.

É nossa conclusão que neste processo já estava ultrapassado o prazo de dois anos para apresentação da reclamação graciosa da autoliquidação, quando o pedido de revisão oficiosa foi apresentado.

O tribunal entende que não pode apreciar a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação do IVA, quando precedido de recurso à via administrativa, onde se deve incluir o pedido de revisão oficiosa, por tal “... constituir uma restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação.” (Vd. Proc. n.º 51/2012-T).

Tendo o tribunal decidido julgar procedente a excepção da sua incompetência em razão da matéria e absolver a AT da instância, não se compreende a razão de ser da invocação, pela Requerente, desta decisão como sendo a seu favor.

55. Relativamente ao Proc. n.º 9/2017 (Árbitros: José Pedro Carvalho, José Coutinho Pires e José Neves Brito).

Esta decisão refere-se à cobrança de imposto do selo sobre as comissões de gestão por parte das sociedades gestoras de fundos de pensões aos respectivos Fundos de Pensões.

Na aprovação da matéria de fundo o tribunal segue a decisão proferida no Proc. n.º 348/2011-T, e em qualquer das decisões nada se refere quanto à questão de incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do pedido arbitral referente a qualquer acto de segundo grau.

Não entendemos a razão pela qual a Requerente trouxe esta decisão à baila, utilizando-a, pretensamente, a favor da sua tese.

56. Relativamente ao Proc. n.º 101/2017-T (Árbitros: Jorge Lopes de Sousa, Olívio Mota Amador e Ana Maria Rodrigues)

Embora seja levantada pela AT uma questão de incompetência material do tribunal, não há pedido de revisão oficiosa, mas apenas reclamação graciosa.

A decisão é desfavorável à Requerente no que diz respeito à possibilidade de opção, fora de prazo prevista na lei do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), ou seja veda a sua aplicação retroactiva.

Não entendemos a razão pela qual a Requerente trouxe esta decisão à baila.

Em suma:

Não deixa de ser curioso que das quatro decisões arbitrais citadas pela Requerente, apenas uma possa na realidade ser invocada a seu favor, a proferida no Proc. n.º 117/2013-T.

57. Relativamente ao Proc.º n.º 244/2013-T, referido no texto da “réplica” apresentada pela Requerente (Árbitros: Jorge Lopes de Sousa, António Nunes dos Reis e Clotilde Celorico Palma).

Trata-se de um pedido de revisão oficiosa que deu entrada no dia 30 de Julho de 2012, respeitante a liquidações de IVA ocorridas em Julho e Dezembro de 2008.

É nossa conclusão que já estava ultrapassado o prazo dos dois anos para apresentação da reclamação graciosa, quando foi apresentado o pedido de revisão oficiosa.

Nesta decisão, a pág. 23, pode ler-se, como acima já se transcreveu, o seguinte:

“Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa dos actos de liquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formalizado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão oficiosa de acto tributário em vez de reclamação graciosa”. (Vd. Acórdãos do STA de 12.07.2006, processo n.º 402/06 e a 14.11.2007, processo n.º 565/07) (sublinhado nosso).

Esta é a primeira referência que constatamos na jurisprudência analisada (pode haver mais!!!) em que se faz depender a equiparação entre os dois procedimentos do facto do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado no decurso do prazo para apresentação da reclamação graciosa.

Face ao exposto é assim de estranhar que o tribunal tenha decidido pela viabilização da apresentação do pedido de promoção arbitral relativamente a actos de autoliquidação que

tendo sido procedidos do pedido de revisão oficiosa (pág. 25 da decisão), esse mesmo pedido de revisão tenha sido apresentado depois de esgotado o prazo para apresentação da reclamação graciosa.

Embora depois o tribunal vede à Requerente o conhecimento do processo, pelo facto de não estar em causa a apreciação da legalidade do acto da autoliquidação, que obrigaria à utilização, em vez da impugnação, da acção administrativa, que, entretanto, deixou de ser “especial”.

Não se compreende, por isso, como é que a nossa Requerente traz à colação esta decisão, que parece contrariar os seus interesses, que mais não seja face à intempestividade da apresentação do pedido de revisão oficiosa.

58. Em suma: não deixa de ser curioso que das cinco decisões arbitrais citadas pela Requerente, apenas uma possa na realidade ser invocada a seu favor, a proferida no Proc. n.º 117/2013-T.

59. Podemos concluir que, regra geral, os casos apreciados pelo CAAD dizem respeito a pedidos de revisão oficiosa apresentados entre o segundo e o quarto ano a contar das liquidações, ou seja, quando já está esgotada a via da reclamação graciosa e se pretende abrir novamente uma porta que parece já ter sido fechada.

60. De referir que a discussão só faz sentido quando os pedidos de revisão oficiosa tenham dado entrada antes de 1 de Janeiro de 2016, data de entrada em vigor das alterações ao art.º 78.º da LGT, por via da aprovação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Orçamento do Estado de 2016) e que passa a consagrar um prazo de dois anos para a apresentação do pedido de revisão oficiosa, aproximando ainda mais as duas figuras.

61. 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.

Mais violento parece ser que, admitindo essa leitura alargada da Portaria de Adesão, o tal mecanismo pudesse ser utilizado num prazo mais alargado de que o da própria reclamação graciosa (sendo que a partir de 2016 o prazo é o mesmo).

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

Tanto mais que as situações que se pretende que por esta via sejam apreciadas pelo CAAD, resultam todas do reconhecimento pelo contribuinte dos erros nas suas próprias declarações.

63. Naturalmente, a Requerente do processo em apreciação, embora tenha remetido para diversas decisões do CAAD, não faz qualquer referência ao facto de algumas daquelas decisões imporem como pressuposto da “equiparação” da revisão oficiosa à reclamação graciosa, aquela ser apresentada no prazo desta, embora transcreva, por exemplo o que consta do Proc.n.º 73/2011-T onde tal condição está expressamente referida (Vd. pág. 18 da réplica).

64. Não se trata de impor que antes do pedido de revisão oficiosa tivesse sido interposto uma reclamação graciosa.

Trata-se de saber se o contribuinte é livre de optar entre uma via ou outra (reclamação/revisão), quando na maior parte dos casos se utiliza a via do pedido de revisão *in extremis*, ou seja, quando não há outra alternativa possível, visto que já está ultrapassado o prazo da reclamação graciosa.

65. Refira-se que a AT na sua resposta (art.º 21) embora não admita que a revisão oficiosa possa substituir a reclamação graciosa, adianta “... ainda para mais quando o recurso ao mesmo (revisão oficiosa) é feito para além do prazo de 2 anos previsto no n.º 1 do tal artigo (78.º) (entre parênteses nossos).

Não podemos concluir que a AT terá querido dizer que, mesmo que se admitisse a equiparação entre os dois procedimentos, tal não será suficiente, por não ter sido respeitado pelo pedido de revisão, o prazo que a lei fixa para a apresentação da reacção administrativa, ou seja a reclamação graciosa, que é de 2 anos.

A favor da sua tese chama a decisão proferida no Proc. n.º 505/2016-T (Raquel Franco) decisão esta que remete para a proferida no Proc. n.º 236/2013-T, impropriamente coligido pelo Requerente neste processo a seu favor.

Terminada esta passagem pela jurisprudência do CAAD, importa finalizar.

66. Concluindo:

a) O n.º 1 do artigo 2º do RJAT inclui na competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de todos os actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) Tal norma legal não é, no entanto, suficiente para vincular a Administração Tributária e Aduaneira à jurisdição do CAAD;

c) Na verdade, o n.º 1 do artigo 4º do RJAT faz depender a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, a qual deve estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos;

d) Concede, assim, uma ampla liberdade ao Governo de vincular a AT às decisões do CAAD;

e) O artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011 excepcionalmente 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 tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT;

f) Em caso de incumprimento do ónus de reclamação prévia necessária, parece, assim, em princípio, vedado o recurso à jurisdição arbitral;

g) 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;

h) Contudo, 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 nº 1 do artigo 131º do CPPT, mas não posteriormente.

67. Face ao que se conclui, não importa entrar na discussão, como pretende a Requerida, sobre se, no caso concreto, estava ou não em causa a apreciação da legalidade de qualquer liquidação, mas apenas o facto de saber se a requerente podia beneficiar, retroactivamente, da aplicação de uma norma que lhes permitisse optar por uma tributação segundo o regime fiscal de tributação dos grupos de sociedades.

68. Por outro lado, também não carece e apreciação a questão levantada pela Requerida da eventual ilegitimidade da Requerente, face à eventual existência de um litisconsórcio necessário.

3.Decisão

Termos em que, decidem os árbitros que constituem este tribunal em:

- a). Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do tribunal para conhecer do pedido de anulação da autoliquidação referente ao IRC do exercício de 2012, no montante de € 83.568,67;

- b). Determinar a absolvição da Autoridade Tributária da instância, nos termos do disposto no artigo 576.º do Código de Processo Civil.

4.Valor do processo:

Fixa-se o valor do processo em € 3.874.108,60 (três milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, cento e oito euros e sessenta cêntimos), 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.

5.Custas:

Fixa-se o montante das custas em € 48.960,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que decai na sua pretensão, 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, 8 de Fevereiro de 2018

Os Árbitros

José Baeta de Queiroz

Cristina Aragão Seia

Jorge Carita