

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 210/2017-T

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

DECISÃO ARBITRAL

I - Relatório

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ...-... ..., (adiante designada por Requerente), veio, ao abrigo do artigo 2º nº 1, alínea a), e dos artigos 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do Despacho da Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, exarado na informação n.º ...-... /2016, no sentido do indeferimento do pedido de revisão do ato tributário de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente ao exercício de 2013.

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 31-03-2017.

A Requerente, no pedido de constituição o tribunal arbitral, designou Paulino Brillhante Santos como árbitro, e a Requerida designou Jorge Carita, os quais comunicaram a aceitação do cargo no prazo aplicável. Os árbitros designados pelas partes requereram ao

Conselho Deontológico a designação do terceiro árbitro, que assumiria as funções de Presidente, tendo sido designado para o cargo José Baeta de Queiroz, que o aceitou, assim se constituindo o presente tribunal arbitral colectivo.

Em 08-06-2017, 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 07-07-2017.

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

No dia 27-11-2017 teve lugar a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, tendo-se procedido à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente. Finda a inquirição, o árbitro Presidente deu a palavra aos representantes da Requerente e da Requerida para, por esta ordem, produzirem as correspondentes alegações orais, o que ambos fizeram, reiterando e desenvolvendo as respetivas posições jurídicas.

Foi fixado o dia 7 de Maio de 2018, após despacho de 07.03.2018 no sentido da prorrogação do prazo, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, para a prolação da decisão final.

Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade do Despacho da Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, exarado na informação n.º ...-.../2016, no sentido do indeferimento do pedido de revisão de acto tributário de autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2013, e em consequência, a anulação desse acto tribuário, alegando em síntese o seguinte:

- a) A Requerente encontra-se sujeita ao Regime Geral de Tributação de Grupos de Sociedade (RETGS), sendo a sociedade dominante, pelo que, é sobre si que recai, entre outras, a responsabilidade pelo pagamento do IRC;
- b) Em 30-05-2014, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, relativa ao IRC do exercício de 2013;
- c) Entende a Requerente que incorreu com despesas no montante de € 2.364.187,77, as quais foram sujeitas a tributação autónoma, resultando num imposto a pagar no montante de € 436.353,76, o qual contemplando despesas de carácter empresarial, essenciais e indispensáveis para a obtenção de proveitos, padece de um excesso de quantificação;
- d) Ora, por entender que a referida autoliquidação não se encontrava correcta, apresentou o respectivo pedido de revisão oficiosa;
- e) O pedido da Requerente foi indeferido pela AT por entender, por um lado, que *«a Requerente em momento algum negou que as despesas [despesas de representação] aqui em causa não dizem respeito a encargos com terceiros, pelo contrário, algumas das iniciativas apresentadas são justamente dirigidas a terceiros, pelo que a sua exclusão de tributação autónoma se torna impossível sob pena de atendermos à letra da lei e ao espírito que lhe subjaz, tornando irrelevante a questão da sua empresarialidade»*; por outro lado, e no que toca aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, que *«o n.º 3 do art.º 88.º do CIRC não contém uma presunção ilidível por aplicação do art.º 73.º da LGT. Trata-se antes de uma norma que, tendo subjacente um juízo presuntivo da dificuldade de controlo rigoroso de certos casos, opta objectivamente por tipificar situações de aplicação de tributação autónoma»* e por último, no que respeita aos encargos com ajudas de custas que *«...») a condição destes encargos estarem ou não ligados à actividade da empresa é apenas relevantes para determinar a sua dedutibilidade ou não na medida em que estamos perante uma norma que tributa autonomamente tanto encargos dedutíveis (e portanto de natureza “empresarial”), salvo as excepções já referidas e que não são aplicáveis ao caso concreto, bem como encargos indedutíveis.»*;
- f) Não concordando com a posição da Requerida, entende a Requerente que a tributação autónoma é, por um lado, um mecanismo de tributação independente do IRC, de formação instantânea que incide sobre a despesas e não sobre o rendimento, apoiando o seu entendimento na jurisprudência do Tribunal Constitucional; por outro, considera que o

legislador na redacção dada ao artigo 88.º do CIRC adoptou uma presunção de “*não empresarialidade*”, ou seja, que as despesas que se encontram sujeitas a tributação autónoma poderão ser encaradas como gastos de natureza presumivelmente pessoal e não profissional ou empresarial, passível de ilisão, ao contrário do sustentado pela Requerida, dado tratar-se de uma norma de incidência, sob pena de violação do princípio da igualdade e do princípio da tributação pelo rendimento real;

g) No que toca a despesas de representação refere a Requerente que as mesmas tiveram lugar, para efeitos de visibilidade da marca, em dois eventos promocionais, com o propósito de aumentar as suas vendas, e que atento o seu carácter empresarial não devem ser consideradas para efeitos de tributação autónoma, devendo, por essa razão ser anuladas, por ilegais, referindo como sustento da sua posição vários arestos arbitrais;

h) No que respeita a encargos com viaturas ligeiras e de passageiros, menciona a Requerente que atendendo ao seu objecto social é manifesta a importância dos encargos com viaturas para efeitos de obtenção de rendimentos, as quais são utilizadas pelos colaboradores do grupo da Requerente com o objectivo de promover, apresentar e comercializar os bens que geram os seus rendimentos tributáveis, sendo as mesmas “instrumentos de trabalho” daqueles, pelo que é manifesto que sendo encargos empresariais não deverão os mesmos ser onerados a título de tributação autónoma. No entanto, e caso assim não se entenda, e se considere que estamos perante uma natureza parcialmente pessoal, dever-se-á utilizar o método pro rata, de modo a serem expurgados os montantes associados à natureza empresarial, e conseqüentemente, serem sujeitos a tributação autónoma apenas os montantes associados à utilização pessoal, devendo os demais ser anulados, por ilegais;

i) Quanto aos encargos com ajudas de custo e despesas com viatura própria dos trabalhadores ao serviço da entidade patronal, refere a Requerente que a jurisprudência tem clarificado o conceito de “*ajudas de custo*” no sentido de que são «*importâncias pagas ao trabalhador visando compensá-lo pelas despesas que devam suportar, a favor e ao serviço da entidade patronal, por motivos de deslocações ou novas instalações; Ou, de outra forma, constituem abonos ocasionados mediatamente, pelas referidas circunstâncias, no interesse e por conta da entidade patronal, uma vez excedidas as balizas temporais e espaciais legalmente fixadas*» (Ac. TCA SUL proferido no processo n.º 03616/09, de

23.03.2010). Nesta acepção, entende a Requerente que estas despesas se encontram sujeitas a tributação autónoma por se presumir que as mesmas podem ter natureza não empresarial, a qual sendo ilidível, perante a prova da sua natureza empresarial, ou seja, que não visaram a atribuição de um benefício na esfera pessoal dos colaboradores, não deverão ser, assim, sujeitas a tributação autónoma;

j) Ora, no caso em concreto, tendo em consideração que as despesas com ajudas de custo e com despesas em viatura próprias dos trabalhadores assumem um papel e uma relevância fundamentais em termos muito semelhantes às despesas de representação, uma vez que não são pagas de forma a compensar o colaborador pela deslocação feita ao serviço da empresa, deve também o imposto relativo a tributações autónomas liquidado, quanto a estes, ser anulado;

k) Devendo, conseqüentemente, a AT ser condenada na restituição dos valores suportados pela Requerente a título de tributações autónomas, no montante de € 346.176,66, ou de € 320.932,47, por aplicação do método *pro rata* relativo à utilização empresarial e no pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT.

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

a) Por exceção, 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 2013 apresentado pela Requerente, mormente porque a este não antecedeu a reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT;

b) Por impugnação, que a conclusão que retira da leitura do articulado pela Requerente é que decorre o mesmo sobre a justeza ou não do artigo 88.º, n.º 3, 7 e 9 do CIRC, e não sobre o elemento literal da norma.

c) Com efeito, menciona a Requerida que *«[n]o caso dos veículos automóveis (...) prevê-se que todos os custos suportados são tributados à taxa de 10%, significando isto que mesmo aceites como indispensáveis para a formação do lucro tributável, os ditos gastos não evitam, por força da norma, a correspondente tributação em sede de tributação autónoma. E o mesmo se diga do teor do artigo 88.º, n.º 7 e 9 do CIRC, aí se prevendo que*

mesmo sendo ambos dedutíveis para efeitos do artigo 23.º do IRC – e por isso considerados necessários para a obtenção exclusiva do rendimento da empresa -, os custos devem ser tributados em sede de tributações autónomas.»;

d) Entende a Requerida que, da leitura dos n.ºs 3, 7 e 9 do artigo 88.º do CIRC, resulta inequivocamente que o legislador não pretendeu excluir os encargos relacionados com veículos da sujeição a tributação autónoma, salvo nas situações claramente evidenciadas na excepção prevista na parte final do n.º 3 e no n.º 6 do referido artigo 88.º.

e) Mais refere a Requerida que *«[a] persistente ênfase que a Requerente faz à 1) especial natureza da sua actividade comercial, 2) à necessidade da contracção dos custos com intuitos publicitários da marca e 3) contexto da utilização dos seus veículos não são argumentos minimamente aptos a afastar aquilo que a lei fiscal expressa e claramente consagra: a sujeição a tributação autónoma. Com estes argumentos pretende a Requerente sub-repcticiamente abrir o recurso à equidade, justificar uma justiça no caso concreto, em face da negação que lhe é dada pelo princípio da legalidade, pela ausência de arrimo na letra da lei.»* - o que lhe é vedado, em virtude de a lei fiscal não permitir que a equidade possa funcionar como fundamento da correcção da lei inadequada, devendo, por este motivo improceder o alegado pela Requerente.

f) No que toca à presunção de “empresarialidade”, defende a Requerida que *«NENHUMA prova material concreta e inequívoca é produzida pela Requerente, e provavelmente, nem a tornaria executível»* de que o desenvolvimento da actividade em que se insere, no sector automóvel, as despesas que foram sujeitas a tributação autónoma consubstanciam verdadeiras despesas com publicidade, exclusivamente afectas à actividade da empresa, pelo que *« (...) ainda que se admitisse - que não se admite – a possibilidade de ilidir a (inexistente) “presunção” contida no artigo 88.º, n.º 3, 7 e 9 do CIRC, através da prova da empresarialidade das despesas»*, a verdade é que, a Requerente não logra fazer qualquer prova de que as viaturas em causa somente concorrem para a manutenção da actividade comercial.

g) Menciona, ainda, a Requerida que o legislador não consagrou, explicita ou implicitamente, a possibilidade de obviar a tributação autónoma dos encargos com veículos mediante a demonstração da afectação integral dos veículos à actividade desenvolvida, mas tal passou, sim, a partir de 2011, em conformidade com o disposto na parte final do n.º 3

do artigo 88.º do CIRC, a depender da aquisição e utilização de veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.

h) Concluindo no sentido de que *«a posição da Requerente não tem suporte nem na letra da lei, nem da ratio dos n.ºs 3 a 6 do artigo 88.º do CIRC, pelo que não poderia a Requerida proceder a uma interpretação correctiva da lei que lhe cumpre aplicar, e que a sugestão da aplicação de um método pro rata para o artigo 88.º do CIRC - que é uma norma de incidência - não tem acolhimento em sede de IRC, dado que não existe qualquer margem para presunções e dispensa de tributação autónoma quanto às despesas incorridas exclusivamente com fins empresariais. I.e., a base tributável é a que está definida na norma de incidência objectiva, o artigo 88.º do CIRC, e reporta a despesas dedutíveis e não dedutíveis em sede de imposto.»*.

i) Assim sendo, termina a Requerida defendendo que *«não merecem censura os actos tributários que vêm impugnados, os quais, por que legais, se devem manter válidos na ordem jurídica»*.

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 é uma sociedade comercial cuja actividade principal consiste, entre outras, no comércio de veículos automóveis. - cfr. acordo das partes -;
- b)** Em 2013, a Requerente era a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades sujeito ao RETGS, e composto pelas seguintes sociedades comerciais: - cfr. acordo das partes –

- B..., S.A. com o NIPC ...;

- C... – Instituição Financeira de Crédito, S.A., com o NIPC ...;

- D..., Lda, com o NIPC ...;

- E..., Lda, com o NPC

c) Com este enquadramento, no período de tributação de 2013, a Requerente apresentou a sua declaração Modelo 22 de IRC, em 30-05-2014, declarando como soma algébrica dos resultados fiscais do grupo o montante de € 20.593.482,63 e calculando, nomeadamente, tributações autónomas de € 2.364.187,77, originando imposto a pagar de € 436.353,72 - cfr. Doc. n.º 2 junto com o pedido arbitral;

d) Em 09.08.2016 requereu a revisão da autoliquidação de IRC, com referência ao exercício de 2013 – cfr PAT;

e) Em Outubro de 2016, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 30.09.2016, da Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, por um lado, do projecto de decisão do pedido de revisão do acto tributário indicado em e) *supra* no sentido da rejeição liminar do mesmo, por intempestivo, por outro, da informação n.º ...-... /2016 que suporta tal projecto, e, por último, para, querendo, exercer o direito de audição que lhe assistia ao abrigo do disposto no artigo 60.º da LGT - cfr. PAT;

f) Em 19.10.2016, a Requerente, em resposta ao projecto de decisão identificado em f) *supra*, exerceu o seu direito de audição prévia – cfr. PAT;

g) Em 30.11.2016 a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 18.11.2016, da Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, do projecto de decisão do pedido de revisão do acto tributário indicado em e) *supra*, no sentido do indeferimento do mesmo – cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido arbitral e PAT;

h) Em 28.12.2016, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 27.12.2016 do despacho, exarado da informação n.º ...-... /2016, da Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, da decisão no sentido do indeferimento definitivo do pedido de revisão do ato tributário sindicado nos presentes autos - cfr. Doc. n.º 1 junto com o pedido arbitral e PAT;

i) O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 27.03.2017.

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. Assim, e tendo em consideração que, «*o pedido de pronúncia arbitral tem por objecto mediato a decisão de indeferimento parcial da revisão oficiosa e por objecto mediato o acto de autoliquidação de IRC, incluindo taxas de tributação autónoma, relativo ao exercício de 2013, o que face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e n.º 1 do artigo 4.º, ambos, do RJAT e nos artigos 1.º e 2.º alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março*», entende a Requerida que estamos perante «*uma excepção de incompetência material do presente Tribunal arbitral para apreciar e decidir o pedido supra.*»

3. E, por forma a demonstrá-lo, começa a Requerida, por recordar 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).*”

Entende a Requerida que 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, ou seja, e com aplicação ao presente caso, «(...) *a AT apenas se vinculou (...) à jurisdição dos tribunais arbitrais se o pedido de declaração de ilegalidade de ato de autoliquidação tiver sido precedido de recurso à via administrativa de reclamação graciosa.*»

4. Reclamação graciosa, essa, prevista «(...) *no disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, (...) e que a Requerente não logrou apresentar*», pelo que, nestas circunstâncias, «(...) *apenas podia seguir judicialmente através de impugnação judicial*».

5. Mais, afere a Requerida que, não obstante, a jurisprudência ter vindo a promover o entendimento de que a natureza administrativa do procedimento de revisão oficiosa é passível de ser equiparada ao procedimento previsto no n.º 1 do artigo 133.º do CPPT para efeito de subsequente impugnação da respectiva decisão de indeferimento, a verdade é que, segundo defende «(...) *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 que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do artigo 131.º do CPPT, mas tão só de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT.*» face ao disposto na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, que «*exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral as (...) pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação (...) que não tenham sido precedidos de recurso à via*

administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT», aí não se referindo a revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT.»

6. Concluindo, assim, no sentido de que «(...) por força do estatuído no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, os litígios que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, como sucede na situação sub judice, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do artigo 131.º do CPPT, [e] isso, independentemente desta ser obrigatória nos termos do citado preceito ou de o contribuinte ter optado (sibi imputat) pela revisão oficiosa.»

7. Com efeito, segundo a Requerida, tal situação impõe-se «(...) por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a actividade da AT.»

8. ... entendendo ser «(...) 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], como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente, por tal pressupor, necessariamente, a consequente dilatação das situações em que esta obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa medida ao recurso jurisdicional pleno [cf. artigo 124.º, n.º 4, alínea h) da Lei n.º 3-B/2010 e artigo 25.º e 27.º da RJAT, que impõe uma restrição dos recursos da decisão arbitral].»

9. Apoiando a sua posição, em jurisprudência arbitral que invoca, considera a Requerida que *«(...) deve, pois, entender-se que face aos citados princípios constitucionais e legais, a interpretação do disposto na Portaria n.º 112-A/2011 deve configurar-se literalmente, pois não é despiciendo que o legislador na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, ao ter completado a expressão «que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa» com a menção «nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», tenha delimitado intencionalmente a vinculação da AT a tais situações, (...)»*, acrescentando, ainda, que *«esta última parte do preceito não pode, sob pena de manifesta ilegalidade/inconstitucionalidade, ser afastada, interpretando-se a norma como se a referência específica a um concreto procedimento administrativo não existisse, fazendo o intérprete tábua rasa da distinção provida pelo legislador. A isto acresce ainda que a improcedência da excepção dilatória de incompetência material ora invocada, o que não se concede, sempre consubstanciaria uma violação ao princípio da igualdade das partes e dos meios de reacção, porquanto permitiria que alguns contribuintes, num sentimento de desprezo ante o teor do artigo 131.º do CPPT, gozassem não de um prazo de dois anos – previsto, precisamente, para a reclamação graciosa necessária -mas antes de um prazo máximo de quatro anos para impugnar os actos de liquidação.»*

10. Termina no sentido de concluir que *«(...) o Tribunal Arbitral constituído é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objecto do litígio sub judice, nos termos do artigo 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) ambos da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.º 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, o qual obsta ao conhecimento do pedido e a absolvição da instância da AT nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577 alínea a) do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT»*.

Importa, apreciar e decidir.

11. O nº 1 do artigo 2º do RJAT, aprovado pelo Decreto-lei nº 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.

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

Não é uma disposição “self – executing”, de aplicação directa e imediata.

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, o que prejudica a qualificação desse nº 1 do artigo 2º como norma legal executável em si mesma.

A vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais depende da adesão da AT a efectuar genericamente em norma regulamentar.

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

13. 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

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)

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.

14. 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.

15. Nessa medida, o artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, já aprovada no âmbito da nova redacção do artigo 2º do RJAT, pela qual a Autoridade Tributária se vinculou à jurisdição arbitral, excepcionalmente 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).

A vinculação da AT aos tribunais arbitrais, quando estiver em causa a declaração de ilegalidade da autoliquidação, depende, assim, cumulativamente:

- a) Do prévio recurso à via administrativa;
- b) Desse recurso à via administrativa se efectuar nos termos do artigo 131º do CPPT, ou seja, segundo o seu nº 1, dentro do prazo de dois anos previsto nessa norma legal para a reclamação graciosa da autoliquidação.

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

17. 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 convoção no meio adequado, ou fazendo equiparar, para estes efeitos, a revisão oficiosa à reclamação.

18. 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.

Assim, pode recorrer à jurisdição arbitral, para pedir a declaração de nulidade da autoliquidação, o contribuinte que tenha recorrido previamente à via administrativa, desde que, no recurso à via administrativa, a petição tenha obedecido aos requisitos do nº 1 do artigo 131º, que obriga à sua apresentação no prazo de dois anos.

Porque é suficiente o recurso à via administrativa dentro do prazo de reclamação da autoliquidação para aceder à jurisdição do CAAD, não tem qualquer relevância a qualificação dada pelo contribuinte ao meio procedimental utilizado.

19. Já está fora do âmbito da vinculação do CAAD a apreciação do pedido de revisão oficiosa que tiver sido deduzido para além do prazo de dois anos, desde que o contribuinte não tenha reclamado da autoliquidação dentro desse prazo.

20. 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

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

instituto não pode deixar de abranger o processo arbitral, ao qual aqueles preceitos são aplicáveis, nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

21. 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 à via administrativa, através de apresentação de reclamação graciosa ou meio procedimental susceptível, por tempestivo, de convoação em reclamação graciosa, nos termos do n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.

Essa solução tem explicação na evolução do instituto da autoliquidação e dos meios da sua revisão administrativa e judicial.

22. 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⁾.

23. 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

⁴ Sem qualquer efeito no caso dos presentes autos.

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 139º 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)⁵.

Tal mecanismo de reclamação prévia necessária, seria reproduzido no referido nº 1 do artigo 131º do CPPT⁶, 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.

24. 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

⁵ 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.

⁶ aprovado pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 433/99, de 26 de Outubro.

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.

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

26. 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 pretendo 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.

27. 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.

28. 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, todas disponíveis em www.dgsi.pt.

29. É também nessa linha que se insere o acórdão nº 134/2017-T de 14 de Julho, do CAAD.

30. 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 nº 1 do artigo 131º do CPPT e já não fosse possível, por extemporaneidade, a convolação do pedido de revisão oficiosa em reclamação necessária.

31. Sucede, no entanto, como já vimos, que 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.

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 os serviços.

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

32. 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, se 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 convolada em reclamação graciosa, à luz dessa jurisprudência, junto dos Tribunais Tributários.

Precluído ficaria, apenas, o recurso à jurisdição arbitral.

33. Tal faculdade não foi consagrada na redacção originária do nº 1 do artigo 4º do RJAT, mas viria a sê-lo em termos inequívocos pela Lei nº 64-/B/2011.

Não contraria, por outro lado, a lei habilitadora, esse nº 1 do artigo 4º 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.

34. O facto de o processo arbitral tributário constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, não significa consequentemente 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.

35. 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 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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 Processo do CAAD 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)⁽⁷⁾⁽⁸⁾

40. No processo que agora nos preocupa:

Para uma liquidação efectuada em 30/5/2013, com um pedido de revisão oficiosa apresentado em 28/3/2016, consequentemente apresentado fora do prazo da reclamação, poderia defender-se a não equiparação da revisão à reclamação⁽⁹⁾ e considerar a exceção de incompetência material do CAAD procedente, embora esse argumento, em concreto, não tenha sido invocado pela AT.

41. Acontece que, está referenciada diversa jurisprudência do CAAD, que nos propomos aqui sumariamente analisar.

⁷ Vd. Acórdãos do STA de 12.07.2006, processo n.º 402/06 e a 14.11.2007, processo n.º 565/07.

⁸ 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.

42. 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.

Neste processo, nem as partes, quando apresentam os seus argumentos, nem o tribunal, quando decidiu, se referiram ao facto de o 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 se 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.

43. 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.

⁹ Também por manifesta impossibilidade de convolação.

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).

Aqui, o tribunal decidiu julgar procedente a excepção da sua incompetência em razão da matéria e absolver a AT da instância.

44. Relativamente ao Proc. n.º 244/2013-T (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 pedido, 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”.

45. 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.

46. 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 (reclamação/reversão).

47. 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).

48. 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.

49. Não se trata de impor que antes do pedido de revisão oficiosa tivesse sido apresentada 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 de interposição da reclamação graciosa.

Terminada esta passagem por alguma da jurisprudência do CAAD sobre esta matéria, importa finalizar.

50. Concluindo:

- a) O n.º 1 do artigo 2.º 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 Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição do CAAD;
- c) Na verdade, o n.º 1 do artigo 4.º 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 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;
- 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 52.º 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, mas não posteriormente.

III - Decisão

Termos em que, decidem, por maioria, 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 2013, no montante de € 346.176,66;
- b). Determinar a absolvição da Autoridade Tributária da instância, nos termos do disposto no artigo 576.º do Código de Processo Civil.

IV - Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em € 346.176,66 (trezentos e quarenta e seis mil, cento e setenta e seis euros e sessenta e seis cêntimos).

Notifique-se

Lisboa, 2 de maio de 2018

Os Árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(Paulino Brilhante Santos)

(vencido, conforme declaração que se segue e integra o presente acórdão)

(Jorge Carita)

Declaração de Voto de Vencido

Na senda da jurisprudência do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, bem como da jurisprudência do CAAD, não posso concordar com a incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer da declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso a reclamação graciosa.

Segundo creio, a melhor forma de expressar a minha opinião relativamente à vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição do CAAD em 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, será por meio de um comentário à douta decisão arbitral (adiante designada apenas por a “Decisão”) proferida no processo n.º 134/2017-T de 14 de Julho, em que, seguindo a jurisprudência arbitral dominante, o CAAD indeferiu a invocação da referida incompetência material.

A Decisão começa por caracterizar claramente a Portaria 112-A/2011 como um diploma legal de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição arbitral da seguinte forma: *“Por força da remissão do n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, a vinculação da AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais constituídos nos termos desse diploma fica na dependência do disposto na Portaria 112- A/2011, designadamente quanto ao tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”*

Acrescente-se que a Portaria 112-A/2011 define ainda os termos exactos de tal vinculação indicando as autoridades tributárias e aduaneiras, à data distintas, que passariam a estar vinculadas pelas decisões arbitrais.

Pode-se, desde logo, concluir que o âmbito exclusivo e restrito desta Portaria é a vinculação, não contendo este diploma legal, nem pretendendo fazê-lo, qualquer norma processual, quer por via directa quer por via de remissão. De resto e decisivamente, uma

Portaria é um diploma legal de grau inferior a um diploma legislativo no qual se encontram vertidas normas processuais, designadamente, na LGT e no CPPT pelo que nunca poderia operar nem directamente nem por força de remissão normas de cariz processual distintas daquelas vertidas em diplomas próprios. Quanto muito, poderia referir-se a normas legais de hierarquia superior com o fim estrito e único de regular a respectiva aplicação o que é justamente o que a Portaria faz ao regular os termos da vinculação das autoridades fiscais e aduaneiras à arbitragem do CAAD.

Assim sendo, como me parece ser o caso, as referências seguintes da Portaria ao CPPT devem ser entendidas tão somente como delimitando o objecto material da vinculação das autoridades fiscais e aduaneiras ao CAAD. É o que entendeu a Decisão, como decorre das seguintes considerações:

“Dispõe-se no artigo 2.º, alínea a) da Portaria 112-A/2011 que a vinculação da AT à jurisdição referida tem por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, “com excepção das pretensões relativas à declaração de ilegalidade de 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”.

Porém, não se descortina, de entre as razões avançadas pela Requerida, uma razão substancial para que, atentos os condicionalismos e especificidades próprios de cada um dos meios gratuitos em causa, não seja cognoscível em sede arbitral a legalidade dos atos de autoliquidação, nos mesmos termos em que os tribunais tributários estão vinculados.

Aliás, mesmo uma interpretação estritamente literal, desde que devidamente contextualizada, não conduziria ao resultado propugnado pela Requerida.

Com efeito, a expressão empregue pela norma em questão é paralela à própria norma do artigo 131.º/1 do CPPT, o que deverá ser compreendido como uma concretização da

pacificamente reconhecida intenção legislativa de que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.”

A norma da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de março, deverá também ser entendida como explicando-se pela circunstância de, na sua ausência – e face ao teor do artigo 2.º do RJAT – se perfilar como possível a impugnação direta de actos de autoliquidação sem precedência de pronúncia administrativa prévia. Ou seja, tendo em conta que face ao RJAT não se configurava como necessária qualquer intervenção administrativa prévia à impugnação arbitral de uma autoliquidação, o teor da Portaria deve ser interpretado como equiparando – nesta matéria – o processo arbitral tributário ao processo de impugnação judicial e não, como decorreria da posição sustentada pela Requerida, passar do 80 para o 8, pegando numa impugnabilidade mais ampla do que a possível nos Tribunais Tributários, e transmutando-a numa mais restrita.

Assim, razão alguma se vê para que se interprete de forma diferente uma e outra norma, tanto mais que a letra da norma da 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”, nem se refere a “reclamação graciosa”, mas a “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 em termos compatíveis com os artigos 131.º a 133.º do CPPT.

E é esta a leitura que se subscreve, na sequência do Acórdão proferido no processo 48/2012-T do CAAD e jurisprudência arbitral subsequente, designadamente, nos processos 670/2015 e 122/2016, não se concebendo, na medida em que a interpretação efetuada se contém na letra da lei, que daí possa decorrer a violação de qualquer preceito constitucional, maxime, dos indicados artigos 2.º, 3.º, n.º 2, 111.º e 266.º, n.º 2, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).”

Estas passagens da Decisão sublinhadas (sublinhados meus) revelam que na Decisão também se entende que o âmbito material da vinculação Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição arbitral é recortado tendo como princípio orientador a equiparação do meio processual arbitral ao meio processual judicial. A Decisão explicita claramente ainda que o tribunal arbitral deve conhecer dos actos de autoliquidação de imposto “*nos mesmos termos em que os tribunais tributários estão vinculados*”. Ora, no caso *sub judice*, é inequívoco que a Requerente poderia ter recorrido tempestivamente para os tribunais tributários.

“A norma da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112.º-A/2011, de 22 de março, deverá também ser entendida como explicando-se pela circunstância de, na sua ausência – e face ao teor do artigo 2.º do RJAT – se perfilar como possível a impugnação direta de actos de autoliquidação sem precedência de pronúncia administrativa prévia.

Ou seja, tendo em conta que face ao RJAT não se configurava como necessária qualquer intervenção administrativa prévia à impugnação arbitral de uma autoliquidação, o teor da Portaria deve ser interpretado como equiparando – nesta matéria – o processo arbitral tributário ao processo de impugnação judicial e não, como decorreria da posição sustentada pela Requerida, passar do 80 para o 8, pegando numa impugnabilidade mais ampla do que a possível nos Tribunais Tributários, e transmutando-a numa mais restrita.”
(...)

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 em termos compatíveis com os artigos 131.º a 133.º do CPPT.”

(sublinhados meus)

A Decisão ressalva, todavia, que a Portaria, impondo uma impugnabilidade da autoliquidação mais restritiva por um lado, é, por outro lado, mais ampla, ao usar justamente a expressão “via administrativa” ao invés de “reclamação graciosa” e ao não

usar a expressão “obrigatoriamente”. Daí se retira a ilação de que a referência na alínea a) do artigo 2.º da Portaria aos artigos 131.º a 133.º do CPPT constitui não um limitativo recurso apenas a este meio gracioso, mas antes a um mero exemplo de equiparação da via arbitral à via judicial, sendo que, no caso da arbitragem, a expressão “via administrativa” deixa a porta aberta para incluir outros meios graciosos ao dispor do contribuinte, como o pedido de revisão oficiosa. A Decisão dá pleno suporte à minha opinião ao referir “*em termos compatíveis com os artigos 131.º a 133.º do CPPT*”. Fossem tais termos exactamente idênticos ou iguais ou fosse esta norma da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 entendida como uma norma de remissão e a Decisão teria expressado algo como “nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT”.

Ora, o que a Decisão pretendeu antes concluir é que a revisão oficiosa é compatível também com a vinculação, no seu objecto material, das autoridades fiscais prevista na aludida alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011. “Termos compatíveis” não são termos iguais, designadamente quanto a prazos para a dedução de pedido de revisão oficiosa face ao prazo para apresentação de reclamação graciosa.

É inequívoco que na redacção anterior do artigo 78.º da LGT, a Requerente dispunha de quatro anos para deduzir o pedido de revisão oficiosa contra o acto de autoliquidação do seu Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente ao ano de 2013 antes desta norma ter sido alterada. Saliente-se que no processo pode consultar-se o projecto de indeferimento da Requerida que sustentou a tese do prazo de dois anos por força da entrada em vigor da alteração à norma do supramencionado artigo 78.º da LGT mas que acabou por dar razão à Requerente quanto ao prazo ser na verdade de quatro anos em sede de apreciação em audição prévia da contribuinte.

Como me parece insofismável que, até pela sua hierarquia inferior, a Portaria 112-A/2011 nunca poderia, quer directamente quer por via de remissão para o CPPT, alterar qualquer prazo para o exercício de um direito fundamental do contribuinte como o acesso à justiça arbitral pela simples e óbvia razão de que tal excederia e largamente o âmbito que lhe foi assignado legalmente, consistente em definir o objecto da vinculação das autoridades

fiscais e aduaneiras à arbitragem do CAAD. Decorre das próprias normas do CAAD que a arbitragem fiscal haverá de ter uma equiparação à justiça fiscal judicial excepto, quanto a certos casos, pela necessidade de prévio recurso à “via administrativa” e nada mais pode ou quis a Portaria 112-A/2011 regular.

Não compete ao CAAD através de uma interpretação que teria de ser restritiva e mesmo correctiva da Portaria 112-A/2011 restringir o âmbito da sua competência material ainda que se possa entender que nada justifica a discrepância do prazo de quatro anos para o pedido de revisão oficiosa face ao prazo de dois anos para a apresentação de reclamação oficiosa contra o acto de autoliquidação. De resto, um tal entendimento, nem sequer pacífico, é matéria do exclusivo foro de política legislativa, razão pela qual foi a norma do artigo 78.º da LGT alterada no sentido da equiparação desses dois prazos. Norma que, obviamente, só pode valer para o futuro. Qualquer interpretação restritiva ou correctiva da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 atentaria, assim, gravemente contra um direito e garantia fundamental de uma contribuinte sendo, a meu ver, susceptível de abrir a porta a impugnação judicial de decisão que sufragasse tal entendimento inclusive até ao Tribunal Constitucional.

A razão pela qual o artigo 78.º da LGT estabelecia um prazo de quatro anos para o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação por erro imputável aos serviços da Administração Tributária ao invés do prazo de dois anos para a apresentação da reclamação graciosa, tem como fundamento o carácter autónomo do instituto da revisão oficiosa, nos seus termos, requisitos e procedimentos próprios.

A este respeito, o primeiro ponto do sumário do douto Acórdão do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª Secção, processo n.º 0532/07, de 28 de Novembro de 2007, é exemplarmente claro na jurisprudência constante que de novo firma a este respeito:

“I - O alcance do nº 2 do artº 78º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do acto tributário, se consideram imputáveis à administração tributária os erros na autoliquidação, foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas

situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio do CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes.” (sublinhados meus)

Daí que a uniformização de prazos com a reclamação ordinária seja uma iniciativa legislativa que pode mesmo considerar-se discutível face a esta *ratio legis* do artigo 78.º da LGT numa interpretação atendendo a este seu elemento histórico como bem sublinhou este douto Acórdão do STA, interessando-me aqui em particular salientar a autonomia deste instituto face ao da reclamação ordinária na senda desta jurisprudência constante e pacífica do Mais Alto Tribunal Tributário a cujas decisões o CAAD se encontra, aliás, vinculado.

Num douto Acórdão mais recente da 2ª Secção, processo nº 0329/11, de 11 de Fevereiro de 2011, o Venerando Supremo Tribunal Administrativo viria em síntese, neste ponto 2 do Sumário a decidir o seguinte:

“II. Mesmo que assim não fosse, nem por isso a intempestividade da reclamação constituiria obstáculo legal à convolação desta em procedimento de revisão com fundamento em injustiça grave e notória, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, já que a tal possibilidade não obsta a intempestividade da reclamação graciosa pois que, para o efeito, apenas é relevante a tempestividade do meio procedimental adequado e o facto de a lei determinar que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente,” a revisão, não obsta à possibilidade de convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória pois tal poder de autorização não é mera faculdade mas, antes, um verdadeiro poder-dever.”
(sublinhado meu)

Neste douto Acórdão é manifesto que é jurisprudência do nosso Mais Alto Tribunal Tributário de que atenta a natureza autónoma do instituto da revisão oficiosa e o seu papel de reforço dos direitos e garantias dos contribuintes perante casos de “injustiça grave e notória” de novo se reafirma que a revisão oficiosa obedece aos seus próprios requisitos,

trâmites e prazos, na primitiva redacção do artigo 78.º da LGT vigente e aplicável ao caso ora *sub judice*. Note-se a expressão inequívoca “tempestividade do meio procedimental adequado.” Ou seja, este douto Acórdão fixa jurisprudência no sentido de que mesmo no caso de convoção de reclamação ordinária em pedido de revisão oficiosa o prazo aplicável é sempre o do “meio procedimental adequado”, o da revisão oficiosa e não o prazo- mais curto então vigente- da reclamação ordinária.

Acresce que os doutos Acórdãos e decisões Arbitrais citados em abono da douta Decisão que fez vencimento se referem uns a uma factualidade diversa da dos presentes autos- dedução do pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de dois anos previsto para a apresentação de reclamação ordinária- e outros nem sequer, como é dito, se ocupam deste elemento fulcral dos presentes autos. Naturalmente que a dedução de um pedido de revisão oficiosa dentro do prazo para a reclamação ordinária é matéria que nem dúvidas deveria oferecer quanto à admissibilidade de recurso ao Tribunal Arbitral. Mas esse não é manifestamente o *casu decidendi* destes autos. A *vexata quaestio* consiste antes em saber se a expressão recurso à “via administrativa” contida na norma da alínea a) da Portaria nº 112-A/2011 impõe ou não a dedução de um pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de dois anos para a apresentação de reclamação ordinária na redacção do artigo 78º nº 2 da LGT na redacção vigente antes de 2016.

Ora e na prática, sufragar a douta Decisão que fez vencimento, ao dar resposta afirmativa a esta questão, implicaria aceitar que, na prática, para efeitos de acesso à justiça arbitral, tudo se passaria como se a nova redacção do citado artigo 78º nº 2 da LGT já se encontrasse em vigor antes de 2016. Seria como se, em sentido embora algo impróprio, se atribuísse a esta alteração legislativa um sentido meramente interpretativo o que não nos parece ser o caso. Na verdade, recordemos que a Administração Tributária, em regra, quando não mais, tem 4 anos para proceder a liquidações adicionais de imposto. Seria, assim, admissível, que também fosse obrigada a proceder a uma revisão da matéria colectável mesmo em situações de auto-liquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta no mesmo prazo, admitindo-se a partir daí o acesso quer à justiça judicial quer à justiça judicial o que o legislador sempre entendeu até à aludida alteração do preceito do artigo 78º nº 2 da LGT

num claro e, aliás, questionável recuo no reforço dos direitos e garantias dos contribuintes. Donde, esta alteração legislativa assume claramente um carácter inovador e não meramente interpretativo, independentemente da opinião que se possa ter quanto à bondade da mesma em sede de política fiscal.

Nada, aliás, nos recentes e doutos Acórdãos do Tribunal Constitucional parece militar contra este meu entendimento. Bem pelo contrário.

Senão, vejamos.

No seu recente douto Acórdão 177/2016, de 29 de Março, o Venerando Tribunal Constitucional pronunciou-se expressamente sobre uma decisão arbitral que analisou a excepção de inconstitucionalidade do disposto na alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 nele podendo ler-se esta citação da decisão arbitral que deu origem a tal recurso: *“não se justifica afastar a jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa sem prévia reclamação graciosa, com o que se criaria, sem fundamento bastante, uma nova situação de reclamação graciosa necessária privativa da jurisdição arbitral.”* (sublinhado meu).

Retomando por momentos a questão da aplicação do prazo mais reduzido de dois anos por analogia com o prazo da reclamação graciosa, tal entendimento, a ser sufragado, também criaria, a meu ver, sem fundamento uma nova limitação “privativa da jurisdição arbitral”. Tanto mais que não existindo qualquer lacuna legal a preencher e tendo o regime da revisão oficiosa prazos próprios para a sua dedução nos termos do citado artigo 78.º da LGT, mal se compreenderia usar o prazo do regime da reclamação graciosa por analogia para suprir uma lacuna legal inexistente.

Regressando ainda ao douto Acórdão do Venerando Supremo Tribunal Administrativo no processo nº 0532/07, de 28 de Novembro, no ponto 2 do respectivo sumário pode ler-se o seguinte:

“II. Aquele artº 78º, nº 2 [da LGT], seria organicamente inconstitucional, por ser incompatível com aquele sentido da autorização legislativa, se fosse interpretado por forma que se reconduza a que a revisão oficiosa, em casos de autoliquidação, só fosse possível quando o contribuinte tivesse previamente apresentado reclamação graciosa e impugnação judicial da autoliquidação.” (sublinhados meus)

Não se vislumbra, assim, como é que os doutos Acórdãos dos Venerandos Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional poderão dar apoio à decisão que fez vencimento. Na minha interpretação, parecem, pelo contrário, dar suporte à interpretação oposta no sentido de que a interpretação correcta do preceito do artigo 78º da LGT na redacção então vigente e aplicável implicaria a admissibilidade do recurso à via arbitral desde que precedido pela via administrativa consubstanciada na revisão oficiosa.

Um entendimento no sentido do prazo então vigente para a apresentação do pedido de revisão oficiosa contra o acto de autoliquidação ter de ser feito no prazo da reclamação ordinária, sempre seguindo a douta jurisprudência do nosso Mais Alto Tribunal Tributário expressa neste douto Acórdão, implicaria ainda a sua convoção em reclamação ordinária. Por outras palavras, na redacção do artigo 78º da LGT então vigente deixaria, como condição para acesso à justiça arbitral, de haver a possibilidade na prática de sindicar qualquer decisão tomada na sequência de qualquer revisão oficiosa posto que qualquer decisão tomada dentro do prazo para a reclamação ordinária haveria de ser, como diz a fundamentação do douto Acórdão, convolada em reclamação ordinária. Admite-se que só nos raríssimos casos em que a Administração Tributária porventura não tivesse procedido a tal convoção é que o Tribunal Arbitral poderia apreciar decisões tomadas na sequência de pedidos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação o que estou em crer que constituiria um precedente extraordinariamente limitativo da competência material do CAAD ao arrepio de toda a doutrina e jurisprudência constantes e pacíficas nesta matéria, incluindo a jurisprudência arbitral maioritária do próprio CAAD já que a decisão que fez vencimento tem apenas um precedente, sublinhe-se. Na senda de um tal entendimento, mais valeria então sufragar o entendimento, clara e pacificamente adoptado pela Administração Tributária, mas rejeitado por ampla jurisprudência do CAAD, no sentido de que a revisão

oficiosa é um meio processual cujas decisões não se compreendem no âmbito da competência material do CAAD que só poderia conhecer das decisões em matéria de reclamação ordinária contra o acto de autoliquidação.

Porém, um tal entendimento, tal como decorre do duto Acórdão do Venerando Supremo Tribunal Administrativo que acabámos de citar, poderia ser considerado como organicamente inconstitucional ao introduzir uma restrição sem fundamento num direito e garantia do contribuinte e ao fazer, salvo o devido respeito, uma aplicação inconstitucional do preceituado no artigo 78º da LGT em vigor à data relevante para a decisão que fez vencimento.

Um tal entendimento, constituiria, desde logo e na prática, uma restrição ao acesso ao direito e á tutela efectiva dos direitos dos contribuintes ao interpretar a alínea a) do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011 como que antecipando, na prática, a entrada em vigor, para um período anterior a 2016, da alteração ao artigo 78º nº 2 da LGT mediante uma equiparação de prazos para a dedução do pedido de revisão oficiosa e da reclamação ordinária como requisito para o acesso ao procedimento arbitral fiscal. Ora, tal equiparação de prazos foi consagrada apenas a partir de 2016 e apenas por uma lei de hierarquia superior à de uma mera Portaria.

Seria também o próprio princípio da legalidade ínsito na Constituição que estaria a ser violado no caso de tal entendimento da alínea a) do artigo 2º da mencionada Portaria 112-A/2011 prevalecer dado que a mesma, nesta interpretação não poderia deixar, assim de ser ilegal. Para além do princípio da igualdade ao não equiparar, como é intenção do legislador secundário da referida Portaria, a justiça arbitral à justiça judicial.

Nesta conformidade, a interpretação do citado preceito da Portaria 112-A/2011 viola, a meu ver, designadamente, os 2.º, 3.º, 13º e 20.º da CRP.

Especificamente sobre o caso de o Tribunal Arbitral não se pronunciar sobre matéria de sua competência, decorre do já referido duto Acórdão do Tribunal Constitucional n.º

177/2016, de 29 de Março, que uma tal decisão, por restrição indevida do campo de aplicação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, poder ser sindicável por via de impugnação arbitral por omissão de pronúncia ou por pronúncia indevida. A este propósito, vejam-se estas conclusões do douto Acórdão:

“A impugnação da decisão arbitral junto de um tribunal central administrativo é possível nos (poucos) casos taxativamente enumerados nas alíneas do n.º 1 do artigo 28.º, sendo que a pronúncia indevida se encontra prevista, bem como a omissão de pronúncia, na alínea c).

É com base nestas disposições que a jurisprudência administrativa tributária sublinha as escassas possibilidades de reação contra a decisão arbitral tributária (cf. entre outros, o Acórdão de 19 de fevereiro de 2013 do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo n.º 05203/11, disponível na base de dados do IGFEJ).

“O reconhecimento desta limitação encontra -se na origem da controvérsia quanto à extensão do conceito de pronúncia indevida, conduzindo alguma doutrina fiscalista a procurar alargar este, de forma a aumentar as possibilidades de reação contra a decisão arbitral [neste sentido, cf. NUNO DE VIEIRA VILLA -LOBOS (coord.), Guia de Arbitragem Tributária, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 234 -235; CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 534 -537].”

“(…) A autora citada noutro ponto, admitindo embora que a alegada incompetência do tribunal arbitral não constituiria vício de excesso de pronúncia, sustenta que a expressão pronúncia indevida teria um sentido mais amplo do que aquele outro conceito, explicando que os casos de incompetência do tribunal arbitral integrariam a pronúncia indevida (cf. CARLA CASTELO TRINDADE, op. cit., pp. 545 -548). No mesmo sentido se manifesta o outro autor citado, coincidindo na defesa da maior extensão do conceito de pronúncia indevida (...).”

Não restam, assim, dúvidas, em minha opinião, de que qualquer decisão arbitral que restrinja de forma que possa ser julgada sem fundamento o direito fundamental de acesso à justiça arbitral poderá vir a ser objecto de impugnação arbitral com fundamento em omissão de pronúncia. Atrevo-me mesmo a sugerir que uma interpretação restritiva da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 poderia mesmo vir a ser também declarada inconstitucional por violação dos princípios da legalidade e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva previstos nos artigos 13.º e 20.º da CRP respectivamente, dado que a Constituição equipara hoje os tribunais arbitrais aos tribunais judiciais.

Infelizmente, o douto Acórdão do Venerando Tribunal Constitucional não se pronunciou sobre a constitucionalidade ou não do disposto na alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 porque o objecto do recurso não terá feito qualquer aplicação dessa norma que teria influído na decisão *sub judice*. Mas o Acórdão que tenho estado a comentar oferece algumas pistas no sentido de uma interpretação ampla da jurisdição arbitral.

CONCLUSÕES:

- a) Face ao anteriormente exposto, da jurisprudência consultada e analisada, nomeadamente os doutos Acórdãos dos Venerandos Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional, decorre que não se vislumbra, a meu ver, suporte bastante para se entender que a alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 excepciona 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 reclamação ordinária, nos termos dos artigos 131º a 133º do CPPT na sequência de uma revisão oficiosa não convalidada ou sujeita a reclamação ordinária por ter decorrido o prazo de dois anos legalmente estabelecido para o efeito, desde que tal revisão tenha ocorrido dentro do prazo específico de quatro anos do procedimento de revisão;
- b) Não se vislumbra ainda, no meu entender, suporte bastante para a interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, no sentido de remeter para o prazo da reclamação ordinária num caso de revisão oficiosa, especialmente quando a

própria Requerida aceitou tal prazo da revisão oficiosa de quatro anos em resposta à audição prévia da Requerente;

- c) É entendimento largamente maioritário da melhor doutrina e da jurisprudência arbitral maioritária que a vinculação Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição arbitral, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva previstos nos artigos 13.º e 20.º da CRP respectivamente, se deve reger por um princípio de equiparação com o acesso à justiça judicial, excepto, no caso da autoliquidação, quanto ao requisito de prévio recurso à “via administrativa”;
- d) Todavia, a via administrativa quando esteja em causa a revisão oficiosa, instituto autónomo e específico que visa alargar os direitos e garantias dos contribuintes, deve reger-se em todos os aspectos da respectiva tramitação, incluindo os prazos, pelas suas normas próprias e apenas subsidiariamente pelas normas gerais, só se devendo recorrer à analogia com institutos conexos para integração de lacunas, o que não era o caso do artigo 78º da LGT na sua redacção então vigente e aplicável relevante para a decisão que fez vencimento;
- e) A douta decisão que fez vencimento ao declarar o Tribunal Arbitral incompetente em razão da matéria a meu ver fez errada aplicação dos artigos 4º nº 1 do RJAT, da alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011 e do artigo 78º da LGT numa interpretação de tais preceitos, os dois primeiros orgânica e materialmente inconstitucionais por violação dos princípios da hierarquia das normas, da legalidade do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva previstos nos artigos 2.º, 3.º, 13º e 20.º da CRP e o último por violação dos mesmos princípios materiais;
- f) A douta decisão que fez vencimento, sendo minoritária na jurisprudência do CAAD e estando em sentido contrário ao da jurisprudência dos Tribunais Superiores que invoca, abre a porta a uma limitação em minha opinião injustificada da

competência material do CAAD que pode vir a ser censurada por meio de impugnação arbitral.

Esta foi, salvo sempre melhor opinião, a minha posição e justificação de voto de vencido sobre a matéria dos presentes autos.

O Árbitro

Paulino Brilhante Santos