

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 65/2012-T

Tema: IRC - Prejuízos Fiscais

DECISÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO

Processo n.º 65/2012-T

1. RELATÓRIO

1.1. A sociedade “...”, adiante designada por “Requerente”, pessoa colectiva ..., melhor identificada nos autos, requereu a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, al. a) e artigo 10.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante designado por “Regime da Arbitragem Tributária” ou “RAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e a pronúncia arbitral, com vista a impugnar:

a) o ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa (Doc. n.º 1) dos atos tributários referentes à liquidação de IRC n.º ... (Doc. n.º 2) relativa ao período de tributação de 2008, emitida em 15 de Abril de 2011, com o valor total a pagar de € 73.971,25 (setenta e três mil novecentos e setenta e um euros e vinte e cinco cêntimos), recebida em 20 de Abril de 2011 e com data limite de pagamento em 26 de Maio de 2011 e juros compensatórios;

b) o ato de indeferimento tácito de reclamação graciosa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira é Requerida, sendo adiante designada por “Requerida” ou “AT”.

1.2. A Requerente fundamenta a sua posição em ilegalidade e erro sobre os pressupostos de facto, **alegando**, em síntese, **que: (i)** No dia 7 julho de 2011 deu entrada na Direcção dos

Serviços de IRC um pedido de revisão oficiosa dos atos tributários referentes à liquidação de IRC número ... relativa ao pedido tributação 2008, emitida em 15 abril 2011, com o valor total a pagar de €73.971,25 recebida em 20 abril de 2011; **(ii)** No dia 19 agosto de 2011 foi enviada, por correio registado com aviso de recepção ao Serviço de Finanças Lisboa ..., Reclamação Graciosa referente à mesma liquidação, nos termos do artigo 70 do CPPT; **(iii)** Não houve pronúncia sobre a Reclamação Graciosa, pelo que de acordo com disposto no artigo 57.º, n.º 1 e 5 da LGT ela presume-se indeferida tacitamente passados 6 meses, ou seja em 15 fevereiro de 2012; **(iv)** Já o indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi notificado à Requerente no dia 11 Janeiro 2011; **(v)** O ato que indefere o pedido de revisão de um ato tributário de liquidação deve atacar-se através da impugnação pois esse ato aprecia a (i) legalidade da liquidação, não a reconhecendo; **(vi)** A AF considerou para efeitos de apuramento da matéria colectável do ano 2008, que o montante relativo a prejuízos fiscais dedutíveis nos termos do disposto no artigo 52 do CIRC ascende a €147.649,95, enquanto a Requerente considera que estes ascendem ao montante de € 396.505,71, conforme declaração Modelo 22, campo 309 do quadro 09; **(vii)** A diferença de valor dos prejuízos fiscais dedutíveis traduziu-se numa correcção à matéria colectável com a consequente liquidação adicional de IRC e juros; **(viii)** A Requerente demonstrou que por lapso de operação, na declaração de rendimentos referente ao período de 2006, entregue em 31 maio de 2007 não inscreveu qualquer valor no quadro 07 referente ao apuramento do resultado tributável; **(ix)** Em 1 de setembro de 2009, quando se apercebeu do lapso material, o novo Técnico Oficial de Contas da Requerente, procedeu à entrega de uma Declaração Periódica de Rendimentos Mod. 22 de substituição, referente ao período de tributação de 2006, na qual inscreveu o resultado negativo real de € -312.889,29; **(x)** Em 4 de setembro de 2009 foi entregue Declaração Periódica de Rendimentos Mod 22 relativa ao período 2008 em que o contribuinte considerou o prejuízo fiscal referente ao ano 2006 para efeitos de apuramento da matéria colectável do período de 2008; **(xi)** Sucede que por motivos que nunca foram explanados ao contribuinte Requerente, a Declaração de substituição Mod. 22 relativa ao ano 2006, não foi considerada pela AF e devia tê-lo sido porque repõe a verdade material que deve estar subjacente à tributação; **(xii)** Em setembro de 2009 com a entrega da Declaração

de Substituição, o actual TOC do requerente detetou e corrigiu o erro que o anterior TOC praticou no preenchimento da Declaração entregue em 31 de maio de 2007; **(xiii)** Para além da divergência entre a vontade real do declarante e o que foi evidenciado na Declaração apresentada à autoridade declaratória, em 31 de maio de 2007, dever-se-á considerar esta situação com uma irregularidade ou omissão no preenchimento com meios informáticos de um modelo declarativo legalmente aprovado em que o declarante não preencheu um campo essencial para revelar adequadamente a sua situação tributária perante a autoridade declaratória competente; **(xiv)** O não preenchimento do quadro 07 referente ao apuramento do lucro tributável é detectável “a olho” mediante simples análise da Declaração entregue em 31 de maio 2007; **(xv)** Esta declaração de substituição não produziu efeitos, porque (soube agora o contribuinte através da notificação do indeferimento do pedido de Reclamação Graciosa) foi entregue fora do prazo de um ano, nos termos das disposições aplicáveis do CIRC anterior artigo 114.º e actual artigo 122.º do CIRC; **(xvi)** Subsequentemente, a Declaração entregue em 4 de setembro de 2009 com o n.º ..., nunca foi liquidada pela AF, e **(xvii)** Sem qualquer notificação prévia ao contribuinte, a AF desconsiderando o prejuízo referente ao ano 2006 emitiu a liquidação de IRC referente ao ano 2008 com n.º ... no montante de €73.971,25; **(xviii)** Os atos que conduziram à liquidação adicional de IRC supra referida, incluindo o ato da liquidação foi feita com base em pressupostos errados porquanto era evidente a total divergência entre a realidade material, já conhecida pela administração fiscal na data da liquidação adicional e a matéria de facto utilizada como base para a prática do ato; **(xix)** “O erro sobre os pressupostos de facto constitui vício de violação de lei, uma vez que, sendo os poderes legais exercidos no ato administrativo atribuídos para serem exercidos em determinadas condições, está em dissonância com a lei o seu uso em situações fácticas que não correspondem àquelas que estiveram subjacentes à atribuição de tais poderes”; **(xx)** Inconformada com esta liquidação adicional por não corresponder minimamente à realidade material do sujeito passivo, o contribuinte, tempestivamente e junto das entidades competentes, apresentou pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT e apresentou reclamação graciosa nos termos do artigo 70.º do CPPT; **(xxi)** Sobre a reclamação graciosa não houve qualquer pronúncia, presumindo-se já o indeferimento tácito;

(**xxii**) O pedido de revisão oficiosa, fundamentando a sua posição apenas no disposto no artigo 114.º do CIRC, considerando que não tendo a declaração de substituição sido entregue no prazo de um ano, tem de manter-se vigente a primeira declaração entregue pelo sujeito passivo (... de 2007/05/31); (**xxiii**) Ou seja, a AF, sem fundamentar o motivo da rejeição do pedido de revisão oficiosa ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, remete-se apenas à norma constante no artigo 114.º do CIRC, assumindo que mesmo havendo um lapso na Declaração de rendimentos referente ao período de 2006, entregue em 31 de maio de 2007 sem que se tenha inscrito qualquer valor no quadro 07 referente ao apuramento resultado tributável, é essa declaração completamente desconforme com verdade material, a que deve prevalecer; (**xxiv**) Porque acima da Lei está o Direito e acima do Direito está a Justiça, o sistema fiscal português concede à Administração Tributária a faculdade de no prazo de quatro anos efectuar revisão oficiosa dos atos tributários, por iniciativa própria ou a pedido dos contribuintes, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária; (**xxv**) Uma vez que a data da liquidação do IRC referente ao ano 2006 é de 19 de julho de 2007, conforme liquidação de IRC n.º ..., é inquestionável que pedido de revisão oficiosa recebido em 7 de julho de 2011 foi apresentado, no prazo de quatro anos, previsto no artigo 78.º da LGT; (**xxvi**) O dever de atuar em sintonia com o princípio da justiça, impõe que o dever de revisão oficiosa seja estendido a situações em que há excesso de liquidação e o erro não for imputável aos serviços; (**xxvii**) Sem condescender, acresce que o princípio alegado é uma consequência inevitável da omissão de rever o ato tributário, de liquidação adicional de IRC.

1.3. Conclui a Requerente pedindo a declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional de imposto IRC relativo ao ano de 2008, liquidando-se a prestação tributária em conformidade com a verdade real retratada na declaração de substituição entregue relativamente ao ano de 2006.

1.4. A Requerida na sua resposta, defende, por exceção, em síntese, que: (**i**) o presente pedido de pronúncia arbitral não é o meio próprio de reação contra o despacho de arquivamento da Reclamação Graciosa determinado com fundamento no artigo 112.º do

CPA, proferido a 12 de março de 2012 e notificado à Requerida em 12 de abril de 2012; **(ii)** está fora do âmbito das competências do Tribunal Arbitral o pedido de revisão do ato tributário de liquidação adicional de imposto IRC relativa ao ano de 2008, de liquidação da prestação tributária em conformidade com a verdade real retratada na declaração de substituição entregue relativamente ao ano de 2006.

Por impugnação, a Requerida acrescenta, na sua resposta, em síntese, que: **(i)** A questão a dirimir no presente litígio dimanará exclusivamente do pedido de revisão oficiosa formulado em 4 de julho de 2011, que foi objeto de decisão expressa de indeferimento em 11 de novembro de 2011 e notificada à Requerente em 10 de janeiro de 2012; **(ii)** Tal decorre igualmente do pedido formulado - que necessariamente deverá ser concordante com a causa de pedir - cujo teor se reporta exclusivamente à revisão do ato tributário de liquidação adicional do imposto IRC relativa ao ano de 2008, liquidando a prestação tributária em conformidade com a verdade real retratada na declaração de substituição entregue relativamente ao ano de 2006; **(iii)** Do que decorre do pedido de revisão oficiosa, constata-se que a Requerente, embora sem expressamente o referir, formula o seu pedido ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT (invocando a existência de injustiça grave) sendo sua intenção que à boleia da notificação da liquidação de IRC do exercício de 2008, o dirigente máximo do serviço determine a promoção da liquidação da declaração de substituição ao exercício de 2006; **(iv)** Perante o quadro normativo do artigo 78.º da LGT, e a invocação por parte da Requerente e da verificação de injustiça grave, o pedido formulado foi, e deve ser apreciado com o enquadramento que os n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º definem; **(v)** A revisão do ato tributário ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT configura uma situação excepcional que, como bem referem a boa doutrina, “deve ser entendida como reportando-se às características incomuns da situação em que se verifica uma injustiça dos tipos referidos (leia-se “grave ou notória”); **(vi)** Este poder configura na prática um poder - dever, nas situações em que haja excesso de liquidação, o mesmo estará sendo condicionado em termos de dimensão, pois que não será um qualquer excesso de liquidação que determinará o imperativo, sendo necessário que tal comporte determinados parâmetros; **(vii)** E neste campo refere o n.º 5 do artigo 78.º, quanto à natureza da injustiça que aqui nos ocupa – dita “grave” – que a mesma será aquela resultante

de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade”; **(viii)** Sobre tal conceito da injustiça grave, se esta não for manifestamente desproporcionada (em termos de criar sérias perturbações na vida da empresa), o dirigente máximo do serviço não pode autorizar a entidade que praticou o acto a proceder à sua revisão; **(ix)** Será, aliás, ao contribuinte que caberá provar a gravidade da injustiça, sob pena de liminar indeferimento do pedido de revisão; **(x)** Acresce ainda, como pressuposto da possibilidade de revisão do acto tributário ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º, que o “erro” subjacente à pretensa “injustiça” não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte; **(xi)** E ainda que hipoteticamente fosse enquadrável naquele n.º 4, sempre à Requerente seria exigível que invocasse, mas igualmente que demonstrasse, em concreto, a gravidade da injustiça, nomeadamente comprovando que a liquidação em crise seria manifestamente desproporcionada, em termos de criar sérias perturbações na actividade da Requerente e; **(xii)** Não o tendo feito, nem no procedimento, nem no pedido de pronúncia arbitral, necessariamente sucumbe a pretensão da Requerente de ver concretizada a requerida revisão oficiosa do ato de liquidação de IRC do ano de 2006.

1.5. Conclui a Requerida, requerendo que seja negado provimento ao presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação, absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido.

1.6. A Requerente optou por não designar árbitros. Nos termos do artigo 6.º, n.º 2, al. a), do RAT, o Conselho Deontológico do CAAD, designou os árbitros do Tribunal Coletivo, o Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues, a Doutora Rosário Anjos e o Doutor Pedro Pais de Almeida. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 16 de Julho de 2012, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da ata de constituição junta aos autos e cujo conteúdo se dá por reproduzido.

1.7. Na reunião a que se refere o art.º 18.º do RJTA, o Tribunal Arbitral suscitou a questão prévia da incompetência do Tribunal, por se poder hipotisar, perante o articulado

inicial da Requerente e a Resposta da Administração Tributária, a existência de uma questão prévia obstativa, pelo menos em parte, de conhecimento dos fundamentos e do pedido, consubstanciado no facto de se poder defender que o ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa regulada no art.º 78.º da LGT estar excluída da vinculação da autoridade tributária e aduaneira, determinada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março ao exercício da competência da jurisprudência arbitral.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1. Questões decididas

2.1.1. Tal e qual resulta do pedido e dos fundamentos alegados pela Requerente, as questões decididas são as de saber se o ato de liquidação adicional e respetivos juros do IRC relativo ao ano de 2008, deve ser anulado, como consequência ou efeito de ilegalidade de que padeça o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa, **ou** como consequência ou efeito de ilegalidade de que sofra o ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa.

Previamente ao conhecimento de tais questões, impõe-se que o Tribunal Arbitral conheça das exceções alegadas pela Requerida, na sua resposta, e suscitada pelo Tribunal Arbitral, na referida reunião do art.º 18.º do RJTA.

Na verdade – relembra-se –, sustenta a Requerida que o pedido arbitral não é o meio próprio de reação contra o despacho de arquivamento da Reclamação Graciosa determinado com fundamento no artigo 112.º do CPA, proferido a 12 de março de 2012 e notificado à Requerida em 12 de abril de 2012; e que está fora do âmbito das competências do Tribunal Arbitral o pedido de revisão do ato tributário de liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 2008, de liquidação da prestação tributária em conformidade com a verdade real retratada na declaração de substituição entregue relativamente ao ano de 2006.

2.1.2. Como é evidente a questão da competência do Tribunal Arbitral ganha precedência lógico - jurídica sobre as demais questões, por a sua decisão poder prejudicar a decisão das demais. Este problema já foi equacionado e tratado em outros processos arbitrais, julgados no âmbito do CAAD, nomeadamente, nos Processos n.ºs 48/2012 e 50/2012, por decisões arbitrais proferidas, respetivamente, em 06/07/2012 e 12/07/2012, disponíveis em www.caad.org.pt/jurisprudência tributária.

Sobre a matéria em questão, decidiu-se, no primeiro aresto supra mencionado, no seguinte sentido:

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

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade do litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

Na alínea *a)* do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».*

A referência expressa ao precedente *«recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia *«quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária»* (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do art. 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efetuada.

Mas, a impugnação directa do ato de retenção na fonte só pode fazer-se sem prévia reclamação graciosa nos referidos casos em que o tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, como resulta do preceituado naqueles arts. 132.º, n.º 6, e 131.º, n.º 3, do CPPT.

[...]

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

Na verdade, neste art. 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes atos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os *«pedidos de revisão de actos tributários»* e *«os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação»*. No entanto, a fórmula *«declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta»*, utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT, numa mera interpretação declarativa, não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um ato de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como

corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua ilegalidade. A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efetuada através da declaração de ilegalidade de atos de segundo grau, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes atos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objeto imediato do processo impugnatório é, em regra, o ato de segundo grau que aprecia a legalidade do ato de liquidação, ato aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do ato de liquidação. A referência que na alínea *a*) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se prevê a impugnação de atos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos atos referidos na alínea *a*) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de atos de segundo grau. Aliás, foi precisamente neste sentido que a Administração Tributária, através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.

Assim sendo, obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea *a*) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário, pois não se vê qualquer razão para

restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efetuado no prazo da reclamação administrativa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa. Conclui-se, assim, em sintonia com os arestos supra mencionados “*que não há obstáculo a que a declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte seja obtida, em processo arbitral, através da declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa*”.

A bondade destes fundamentos de direito leva a que o presente Tribunal Arbitral os acolha e sufrague, igualmente, no caso *sub judice*, conquanto o ato revidendo seja não um ato de retenção de imposto na fonte, mas um ato de liquidação adicional de imposto.

Na verdade, neste caso, a solução impõe-se até por maioria de razão.

Em consequência, temos que julgar improcedente a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido, formulado nos presentes autos, de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do IRC relativo ao ano de 2008.

2.1.3. Coloca-se, agora, a questão de saber se procede a alegação da Requerida, da inidoneidade do meio processual do acesso ao Tribunal Arbitral para conhecer do pedido de ilegalidade do ato de liquidação adicional do IRC relativo ao ano de 2008 como decorrência da ilegalidade do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa.

A Requerida abona a sua tese na circunstância de, ao contrário do alegado pela Requerente, não se estar perante uma situação de indeferimento tácito da reclamação graciosa, mas antes de “*despacho expresso de arquivamento da reclamação com fundamento no art.º 112.º do CPA, proferido em 12/03/2012 e notificado em 12/04/2012*”.

2.1.3.1. Sobre o quadro de facto avocado pela Requerida, verifica-se que decorre dos autos a seguinte materialidade que o Tribunal Arbitral dá como provada:

a) No dia 7 julho de 2011, deu entrada na Direcção dos Serviços de IRC um pedido de revisão oficiosa dos atos tributários referentes à liquidação de IRC número ... relativo ao

período de tributação 2008, emitida em 15 abril 2011, com o valor total a pagar de €73.971,25 recebida em 20 abril de 2011 (processo administrativo de reclamação);

b) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho da Diretora de Serviços da Direcção de Serviços de IRC, em 11 de novembro de 2011, com base na informação constante das folhas 6 a 12 do respectivo procedimento, que acolheu, cujo teor se dá aqui por reproduzido, tendo sido notificado à Requerente em 10 de janeiro de 2012;

c) No dia 19 agosto de 2011, foi enviada, por correio registado com aviso de recepção ao Serviço de Finanças Lisboa ..., uma Reclamação Graciosa referente à mesma liquidação, nos termos do artigo 70.º do CPPT;

d) Foi proferida decisão de arquivamento da Reclamação Graciosa, por despacho de 12 de março de 2012, com base nas razões enunciadas a fls. 21 do respectivo procedimento, cujo teor se dá aqui por reproduzido, notificado à Requerida em 12 de abril de 2012.

Os factos mencionados resultam provados através dos referidos documentos, juntos pelas partes.

2.1.3.2. Como resulta da materialidade dada como provada na alínea d) do ponto anterior, a reclamação graciosa deduzida pela Requerente foi arquivada, pela entidade administrativa decidente, sob a invocação de a situação caber na previsão do art.º 112.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo, por haver entendido que o seu objeto era igual ao formulado no processo de revisão oficiosa n.º RO .../11, pelo que havia duplicação de pedidos.

O arquivamento do processo de reclamação graciosa, determinado pela administração tributária, equivale, pelos seus efeitos jurídico - práticos, ao seu indeferimento.

Na verdade, tendo a Requerente formulado, naquela reclamação, o pedido de anulação da liquidação adicional do IRC relativo ao ano 2008, embora com base no atendimento de

prejuízos fiscais imputados ao exercício de 2006 pedido no processo de revisão oficiosa do ato de auto-liquidação do IRC de 2006, não deixa a decisão de arquivamento de se corporizar numa decisão de não anulação total do ato tributário reclamado. É que, em face desta decisão, o ato tributário continua a manter-se válido na Ordem Jurídica.

E sendo assim, uma tal decisão deve ter-se como um ato lesivo dos direitos e interesses legítimos da contribuinte, a Requerente, nos termos do art.º 95.º, n.º 2, alínea *d*), da LGT.

E para a questão que, agora, se encara, é irrelevante que a reclamação graciosa se presuma tacitamente indeferida, como foi – e bem – invocado pela Requerente, dado que o indeferimento expresso ocorreu mais de seis meses depois da sua apresentação à administração tributária e quando a Requerente já havia até recorrido ao tribunal arbitral, pois o processo deu entrada em 9 de Abril de 2012, ou se considere o seu indeferimento expresso e a faculdade de aplicação do art.º 70.º do CPTA.

Ora, o meio próprio para atacar essa decisão administrativa não pode deixar de ser o da sua impugnação judicial, nos termos do art.º 97.º, n.º 1, alínea *c*), do CPPT e nunca a ação administrativa especial regulada nos art.ºs 46.º e segs. do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Na impugnação judicial da decisão de indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa, conquanto imediatamente se esteja a atacar a decisão administrativa, o seu verdadeiro objecto é o ato tributário. O processo judicial, neste caso, tem como objecto a questão de saber se o ato tributário sofre da ilegalidade que lhe foi apodada na reclamação graciosa e que esta não reconheceu. A impugnação judicial não visa anular apenas a decisão administrativa de indeferimento da reclamação, deixando a apreciação da ilegalidade do ato tributário para execução de sentença, mas pronunciar-se, ainda, quanto a essa ilegalidade, definindo diretamente o tribunal a concreta situação tributária.

Trata-se de um entendimento legal que encontra consagração expressa nos art.ºs 97.º, n.º 1, alínea *c*), e 102.º, n.º 2, do CPPT.

Sendo, substancialmente, deste modo, um meio processual de impugnação da decisão administrativa de indeferimento da reclamação graciosa e do ato de liquidação adicional de IRC, cabe o seu conhecimento na competência do Tribunal Arbitral, nos termos do art.º 2.º,

n.º 1, alínea *a*), do RJTA e não está abrangido pela exclusão à vinculação dos serviços identificados no art.º 1.º que é determinada pelo art.º 2.º, ambos estes preceitos, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Temos, assim, que falece a alegação de inidoneidade do meio processual usado pela Requerente.

Questão diferente é a de saber se ele deve ser julgado procedente e da qual se conhecerá a seguir.

2.2. Importa, agora, conhecer das questões de saber se o ato de liquidação adicional e respetivos juros do IRC relativo ao ano de 2008, deve ser anulado, seja como consequência ou efeito de ilegalidade de que padeça o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa, ou de ilegalidade de que sofra o ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa.

2.2.1. Tendo em vista a resolução de tais questões, o Tribunal Arbitral dá como provada a seguinte factualidade:

a) A Requerente preencheu com zeros o quadro 07 da Declaração Mod. 22 (...), relativa ao exercício de 2006, entregue em 31 de maio de 2007,

b) A Requerente indicou o valor de 396.505,71, no campo 309, do quadro 09 da Declaração Mod. 22 (...), relativa ao exercício de 2008, entregue em 4 de Setembro de 2009;

c) A Requerente entregou em 1 de Setembro de 2009, uma Declaração Mod. 22 (...), de substituição, relativa ao exercício de 2006, nos termos do artigo 114.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC, em que declarou um prejuízo para efeitos fiscais, no campo 239, do quadro 07, no valor de 312.836,87 e prejuízos fiscais dedutíveis, no quadro 09, de: (i) no campo 306, relativo ao exercício N-3, o valor de 3.061,70; (ii) no campo 307, relativo ao exercício N-2, o valor de 170.842,31 e (iii) no campo 308, relativo ao exercício N-1, o valor de 288.604,44.

Estes factos resultam provados através dos documentos juntos pelas partes.

2.2.3. Não se provou que a requerente tivesse tido, no exercício de 2006, um prejuízo fiscal de 312.889,29€. A razão deste julgamento é a de que a declaração da Requerente, no sentido da existência desse prejuízo, não goza da presunção de veracidade, nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, por já anteriormente haver declarado uma coisa diferente, relativamente aos prejuízos fiscais, e não ter sido exibida a prova dessa existência.

2.2.4. Disse-se o seguinte na Decisão proferida no Processo n.º 48/2012-T, que aqui se renova, atenta a bondade dos fundamentos de direito afirmados: *“Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/06, o dever de proceder à revisão oficiosa de actos de liquidação constitui um reconhecimento, no âmbito do direito tributário, do dever de revogar de actos ilegais, que é corolário dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), que impõem, como regra, que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei¹.*

Porém, como se refere no mesmo acórdão, este dever «sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas foram arrecadadas, o que justifica que sejam estabelecidas limitações temporais». A revisão do acto tributário «constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses actos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração». «No entanto, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e

¹ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11-5-2005, proferido no recurso n.º 319/05.

há direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à emissão da nota de crédito (arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (art. 78.º, n.ºs 1 e 6, da LGT)». «Essencialmente, o regime do art. 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não a um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto». «A esta luz, o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação). Esta restrição dos poderes de revogação de actos no âmbito do procedimento de revisão do acto tributário, quando o pedido não é apresentado dentro dos prazos de impugnação judicial e reclamação graciosa de actos de liquidação de tributos, não é materialmente inconstitucional, designadamente à face do art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, pois a preclusão de direitos impugnatórios pelo seu não exercício tempestivo é justificada por razões de segurança jurídica, que também é um valor constitucional, de importância primacial, sendo corolário do princípio do Estado de Direito democrático (art. 2.º da Constituição da República Portuguesa).

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

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

2.2.5. A revisão do acto tributário ao abrigo do art. 78.º da LGT, está sujeita a determinados requisitos legais, a saber: *“pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*

Está manifestamente ultrapassado o prazo em que o contribuinte tem a faculdade de pedir a revisão do ato tributário, a que alude a primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, como resulta dos factos estabelecidos no probatório.

Na verdade, o pedido de revisão do ato tributário do exercício de 2006, em que a Requerente fundamenta, sequencialmente, a revisão do ato tributário do exercício de 2008 foi efetuado muito para além do prazo da reclamação administrativa, sem necessidade de aqui ter de se tomar posição quanto ao exato sentido de tal expressão legislativa (se reclamação graciosa tributária, se reclamação administrativa própria) pois o resultado é o mesmo quer se considere que o prazo é de dois anos, nos termos do art.º 131.º, n.º 1, do CPPT, quer se entenda ser-lhe aplicável o prazo de 15 dias, previsto no art.º 162.º do Código do Procedimento Administrativo.

Segundo o probatório, a Requerente entregou a declaração cujo conteúdo pretende ver revisto, relativa ao exercício de 2006, em 31 de Maio de 2007 e só formulou o pedido de revisão em 7 de Julho de 2011.

2.2.6. Restaria a possibilidade de se tratar de uma situação de erro imputável aos serviços, suscetível, abstractamente, de caber na segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

Todavia, tal não é, manifestamente, o caso, dado que foi o TOC da Requerente quem deixou de declarar, no respetivo campo da declaração modelo 22, relativa ao exercício de 2006, os prejuízos que agora diz ter sofrido. A declaração, se errada é, só ao contribuinte pode ser imputada, não se vendo como considerá-la, como pretende a Requerente, um erro imputável aos serviços. E diz-se “se errada” porque, segundo consta do probatório, o Tribunal Arbitral não saiu convencido da existência real dos prejuízos que foram mencionados na declaração modelo 22, apresentada em 1 de Setembro de 2009, em substituição da apresentada em Maio de 2007.

2.2.7. Uma outra possibilidade de revisão do ato tributário, esta possível a título excepcional, é a que consta do art.º 78.º, n.º 4, da LGT: verificação de injustiça grave ou notória e desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Mas, neste âmbito, a Requerente limitou-se a aludir, no seu articulado, a uma injustiça que é notória, sem fazer o mínimo esforço da demonstração e prova dessa alegação.

De qualquer forma, sempre faleceria a verificação do pressuposto legal de que o erro não deriva de comportamento negligente da Requerente, dado que a eventual falta de correspondência à verdade do declarado em matéria de prejuízos fiscais, na declaração apresentada em Maio de 2007, só pode entender-se enquanto devida à falta de cuidado e diligência, por parte do contribuinte ou de quem age legalmente em seu nome, na organização da contabilidade e no exame dos elementos contabilísticos que constam dos seus documentos e elementos de suporte.

Assim sendo, temos de concluir que o ato da administração fiscal de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 2008, com fundamento na não revisão oficiosa, pela administração tributária, do ato de liquidação do IRC, relativo ao exercício de 2006, pelo não atendimento dos prejuízos fiscais declarados na declaração de substituição apresentada em 2009 e não ser caso de aplicação do

regime constante do art.º 47.º do CIRC, não sofre de ilegalidade e, decorrentemente, não tem o ato revidendo de ser anulado.

2.2.7. Passemos finalmente à questão de saber se a liquidação adicional do IRC, relativo ao ano de 2008, deve ser anulada, seja como consequência ou efeito de ilegalidade de que padeça o ato de indeferimento expresso (antes, tácito) da reclamação graciosa.

A Requerente estribou o seu pedido, neste âmbito, apenas sobre o pressuposto da ilegalidade da não consideração administrativo - tributária dos prejuízos fiscais declarados na declaração de substituição e da não revisão oficiosa do acto tributário, de liquidação, do IRC relativo ao ano de 2006.

A ilegalidade do ato de liquidação do IRC do exercício de 2008 seria uma simples decorrência ou efeito da ilegalidade anteriormente imputada.

Ora, fracassado, por improcedência, esse pedido da Requerente, não pode deixar de julgar-se improcedente este outro pedido.

3. DECISÃO

Termos em que acordam, neste Tribunal Arbitral Colectivo, julgar totalmente improcedentes as exceções suscitadas pela Administração Tributária e, por não provado, o pedido de pronúncia arbitral efetuado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.

Fixa-se o valor do processo em 73.971,25 Euros, (artigo 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 306.º, n.º 2, do CPC).

Custas a cargo da Requerente, no valor de 2. 448,00,00 Euros, pelo seu decaimento, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4 do RAT e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique.

Lisboa, 1 de Outubro de 2012

(Árbitro Presidente) Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues:

(Árbitro Adjunto) Doutora Rosário Anjos:

(Árbitro Adjunto) Doutor Pedro Pais de Almeida: