

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 188/2013-T

Tema: IRC – Tributação autónoma; pedido de revisão do ato tributário, art. 78.º da LGT; não conhecimento do pedido.

Proc. 188/2013-T

Acórdão

Tema: IRC – Tributação autónoma. Não conhecimento do pedido

Requerente: A..., S.G.P.S, S.A

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

1. A..., S.G.P.S, S.A., (adiante designada abreviadamente por “A...”) sociedade com o NIPC n.º ..., com sede na ..., doravante designada por Requerente, apresentou, em 26/07/2013, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com a al. a) do artigo 99º e a al. d) do n.º 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – aplicáveis *ex vi* da al. a) do n.º 1 do artigo 10º do decreto-lei referido - um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente designada como AT), na qualidade de sucessora da Direcção-Geral dos Impostos, com vista a:
 - A declaração de ilegalidade da liquidação de IRC, (identificada nos autos com o n.º ...) referente ao ano de 2009, por vícios de violação de lei, incluindo lei constitucional;
 - O reconhecimento do direito da Requerente à indemnização prevista nos artigos 171º do CPPT e no artigo 53º da LGT, aplicáveis *ex vi* do artigo 13º, n.º 5 do RJAT, caso venha a ser julgada indevida qualquer garantia que a Requerente tenha apresentado ou

venha a apresentar com vista à suspensão do processo de execução fiscal da dívida cuja legalidade é contestada.

2. A Requerente pede ainda que o tribunal que venha a decidir o litígio em última instância efectue um reenvio a título prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, com base no artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, visando a interpretação autêntica dos princípios e normas positivas do Direito da União Europeia, por forma a julgar da conformidade com este das normas nacionais aplicadas.
3. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite em 29 de Julho de 2013 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa (doravante designado por “CAAD”), tendo sido a AT – Administração Tributária e Aduaneira notificada da apresentação do aludido pedido na mesma data.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído no dia 26 de Setembro de 2013 e o facto comunicado às partes na mesma data.
5. O Tribunal, por despacho do seu Presidente, de 01.11.2013, depois de ouvidas as partes, e sem oposição destas, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.
6. Por requerimento submetido ao Tribunal em 18.11.2013, a Requerente apresentou resposta escrita à matéria de natureza excepcional suscitada na sua resposta pela Requerida.
7. A Requerente alegou, no essencial, o seguinte quadro factual:
 - A A... tem como objecto social a gestão de participações sociais;
 - Em sede de IRC está enquadrada no regime geral de tributação;
 - Em 31 de maio de 2010, a requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC;

- A Requerente foi notificada de uma liquidação de IRC emitida em 1/7/2010, sob o n.º ..., efectuada a partir da Declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2009, apresentada pela Requerente em 31/5/2010, nos termos da qual foi apurado um montante global de tributações autónomas a pagar pela A... de 268 878,42 euros;
 - Nessa liquidação, foi apurado, ao abrigo do então artigo 81º (actual artigo 88º) do Código do IRC, um montante global de imposto (“tributações autónomas”) a pagar pela Requerente de 268 878, 42 euros.
8. A Requerente sustenta, em primeiro lugar, que a liquidação de IRC relativa a tributações autónomas é ilegal, por violação dos princípios constitucionais da tributação das empresas segundo o rendimento real e da capacidade contributiva, por violação do princípio da coerência do sistema fiscal e por violação do Direito da União Europeia relativo à tributação do consumo.
9. Em segundo lugar, a Requerente sustenta que, não fora a liquidação de IRC ilegal por violação dos princípios referidos, a mesma sempre seria ilegal por não terem sido deduzidos os montantes liquidados a título de tributação autónoma, para efeitos de calcular o lucro tributável do mesmo exercício fiscal, em violação dos artigos 17º, 23º, n.º 1 e 45º, n.º 1, al. a) do CIRC.

QUANTO À ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRC A TÍTULO DE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

10. No que diz respeito à violação dos princípios constitucionais da tributação das empresas pelo seu rendimento real e da capacidade contributiva, a Requerente aduz, no essencial, os seguintes argumentos:
- A tributação autónoma, tal como se encontra estabelecida no artigo 81º (actual artigo 88º) do Código do IRC, e depois das sucessivas alterações que tem sofrido, é

manifestamente desproporcionada, consubstanciando-se numa medida excessiva por ser demasiado onerosa para os destinatários;

- O artigo 81º do CIRC violaria, desta forma, o princípio da proporcionalidade, na sua vertente restrita, isto é, entendido como “princípio de justa medida”;
- A tributação autónoma é um imposto sobre a despesa e não sobre o rendimento, sendo manifesta a sua intenção singular de arrecadação de receita, não podendo, neste caso, ser considerada como uma tributação que incida sobre o rendimento ou lucro real.
- Não pode, sequer, ser considerada uma tributação que incida “fundamentalmente” sobre o rendimento real, como bastaria para se ter por respeitado o artigo 104º, n.º 2 da CRP;
- “Assim, sendo uma tributação indiciária sobre a despesa, sem que o tributo em causa tenha qualquer ligação com a tributação do lucro, não existe qualquer conexão mínima, média, razoável ou fundamental – ou qualquer outra que seja – com o rendimento ou lucro real”.

11. No que diz respeito à ilegalidade da liquidação de IRC relativa a tributações autónomas por dupla tributação e violação do princípio da coerência do sistema fiscal, a Requerente alega o seguinte:

- A tributação autónoma, tal como se encontra instituída no nosso sistema, implica uma sobreposição de tributos sobre a mesma realidade tributária, isto é, a tributação do consumo pela realização de despesa;
- Uma vez que a lei já recorre ao IVA (imposto sobre o Valor Acrescentado) e aos IEC (Impostos Especiais sobre o Consumo) para cumprir o comando constitucional consignado no n.º 4 do artigo 104º da CRP, a sobreposição da tributação autónoma no âmbito de tributação daqueles impostos (o consumo) implica uma situação de dupla tributação, constitucionalmente proibida;

- O princípio da coerência do sistema como decorrência do princípio da igualdade e da legalidade impõe uma parametrização global das medidas legislativas (...) prevenindo a sobreposição de tributos e de realidades a tributar;
- A tributação autónoma, prevista no artigo 81º (actual artigo 88º) do CIRC é um imposto sobre o consumo, enxertado no IRC, através do qual se faz incidir sobre a mesma realidade tributária sujeita a IVA, um outro imposto, operacionalizado através daquele imposto sobre o rendimento;
- A tributação autónoma em apreço nos autos viola assim, de modo flagrante, o princípio da coerência do sistema;
- Não é legítima a dupla tributação consubstanciada na tributação autónoma prevista no artigo 81º (actual artigo 88º) do CIRC.

12. No que diz respeito à invocação de ilegalidade da liquidação de IRC relativo a tributações autónomas por violação do Direito Comunitário, a Requerente baseia-a nos seguintes argumentos:

- É inadmissível à luz do Direito da União Europeia, a aplicação, no âmbito nacional, de uma figura que se sobrepõe ao regime geral de tributação do consumo materializado através do regime comum do IVA e que fere a integridade deste último;
- O artigo 113º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) incita à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos especiais de consumo e de outros impostos indirectos, como forma de assegurar o estabelecimento e funcionamento do mercado interno e evitar distorções da concorrência;
- Os esforços em matéria de harmonização comunitária centraram-se em dois vectores principais, em matéria de fiscalidade indirecta: o IVA e os impostos especiais sobre o consumo;
- Nos termos do n.º 2 do artigo 1º da Directiva n.º 112/2006/CE do Conselho (“Directiva IVA”), a opção do legislador da União Europeia foi no sentido de vigorar apenas um imposto geral sobre o consumo;

- Na mesma Directiva prevê-se ainda que a introdução ou manutenção em vigor, nos Estados-Membros, de outras taxas, direitos ou impostos se fará nos termos circunscritos aí previstos e que são limitados, em qualquer caso, a “impostos sobre os contratos de seguros, contratos de seguros e sobre jogos e apostas, impostos especiais de consumo, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que a cobrança desses impostos, direitos e taxas não dê origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira” (artigo 401º);
- Por outro lado, “as características actuais da tributação autónoma qualificam-na como um imposto geral sobre o consumo/despesa, e não como um imposto especial sobre o consumo, tendo em atenção toda a diversidade e heterogenia da sua base de incidência bem como o incumprimento do critério básico definidor do imposto especial de consumo enformado pelo princípio da equivalência e que obriga à diferenciação das taxas consoante o custo social que cada produto gera”;
- Sendo a tributação autónoma um imposto geral sobre o consumo, importaria aferir se a mesma tem fundamento na Sexta Directiva, o que não acontece;
- O artigo 401º da Sexta Directiva proíbe impostos que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios;
- A tributação autónoma tem as características de um imposto sobre o volume de negócios, sendo portanto proibida pelo artigo 401º da Sexta Directiva;
- Isto porque a tributação autónoma não incide sobre uma categoria limitada de bens, serviços ou actividades, nomeadamente de bens de natureza ou características iguais ou semelhantes (como acontece com os impostos especiais) mas antes tributa bens e/ou serviços de natureza tão díspar como automóveis, despesas de representação, ajudas de custo e despesas não documentadas;
- Adicionalmente, a tributação autónoma é proporcional ao valor do consumo dos bens ou serviços, característica análoga à proporcionalidade da tributação sobre o preço operada pelo IVA;

- De modo que a tributação autónoma onera a circulação de bens e serviços de modo comparável ao que caracteriza o IVA;
- O artigo 401º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de não permitir impostos semelhantes ou do tipo do IVA, não podendo restringir-se a sua interpretação apenas à proibição de tributos que partilhem todas as características do IVA, mas sim fazendo abranger no âmbito dessa proibição também impostos sobre o consumo que sejam substancialmente semelhantes ao IVA e que, portanto, possam entravar as trocas comerciais;
- Ora, este é precisamente o efeito da tributação autónoma com os níveis de taxas actualmente praticados e respectiva base de incidência adoptada, dado que, por um lado, impõe uma carga tributária adicional sobre o consumo, o que faz com que os agentes económicos tenham mais restrições na procura; e, por outro lado, faz com que os agentes económicos que operam em Portugal sofram uma carga tributária (significativa) adicional a que não estariam sujeitos noutros países da União Europeia;
- Ou seja, o facto de as empresas do mercado comunitário, ao contrário das portuguesas, não terem adoptado *ab initio* os seus modelos de negócio e políticas de preços a tal tributação, sobre o consumo praticada em Portugal, e que por sua vez é inexistente no resto do espaço europeu com os níveis de taxas e base de incidência actualmente praticados, aprofunda ainda mais a violação dos objectivos de tutela do mercado comum que estão na origem do citado artigo 401º da Sexta Directiva;
- De acordo com o TJUE, apenas se admite a coexistência de outros “impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos” com o IVA caso se verifiquem cumpridos os critérios definidos no Acórdão 28.07.2011 (Processo n.º C-106/10), os quais, sendo fortemente restritivos, exigem uma ligação directa com o facto gerador do imposto;
- No caso, a inclusão do Imposto sobre Veículos (ISV) na base de incidência do IVA apenas mereceu acolhimento pelo TJUE, na medida em que se concluiu que o ISV deve ser considerado directamente ligado à entrega dos veículos, ou seja, quer os factos geradores quer a sua exigibilidade são anteriores face ao IVA, o que não acontece com a tributação autónoma;

- No caso da tributação autónoma, não só não existe qualquer relação directa que legitime a sua coexistência com o IVA como também, pela sua natureza de imposto sobre o consumo/despesa, a sua manutenção compromete a neutralidade do sistema do IVA;
13. No que diz respeito à invocação de ilegalidade da liquidação de IRC por não terem sido deduzidos os montantes liquidados a título de tributação autónoma, para efeitos de calcular o lucro tributável do mesmo exercício fiscal, em violação dos artigos 17º, 23º, n.º 1 e 45º, n.º 1, al. a) do CIRC, a Requerente baseia-se nos seguintes argumentos:
- O princípio da tributação do rendimento desdobra-se em duas vertentes: por um lado, acolhe a universalidade das formas positivas de riqueza, incluindo as que se produzem independentemente da vontade do sujeito passivo (rendimento-acrécimo); por outro lado, aceita-se a totalidade dos custos e perdas que se experimentaram na obtenção dos acréscimos patrimoniais (rendimento líquido);
 - No mesmo sentido, o princípio da capacidade contributiva conduz-nos, na delimitação do âmbito de incidência tributária, à adopção do mesmo conceito amplo de rendimento, o qual acolhe não só o acréscimo patrimonial obtido num determinado período a título de participação na actividade produtora, mas também todos os outros ganhos, provenientes ou não da actividade produtora;
 - Tal formulação força à consideração de todas as formas negativas de riqueza, de modo a que a tributação incida sobre um rendimento líquido, *i.e.*, sobre os proveitos deduzidos de todos os custos indispensáveis à sua obtenção;
 - A determinação deste rendimento líquido, sobre o qual há de incidir a tributação, supõe, no caso das sociedades comerciais (...), uma relação de dependência formal em relação às regras de organização e classificação contabilísticas, menos impressiva, contudo, no que diz respeito à delimitação do conceito de custo fiscal;
 - Assim, sem prescindir do que vem dito sobre a ilegalidade da tributação autónoma, sempre seria de considerar que, em todo o caso, instituída que está a sua consideração como tributo sobre a despesa, deve o mesmo, no limite, merecer igual tratamento no

- que concerne ao seu cômputo para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC, pelos sujeito passivos que efectivamente o suportam e não repercutem a terceiros;
- O artigo 23º do Código do IRC contém a regra geral em matéria de aceitação de custos para efeitos fiscais;
 - O artigo 45º do mesmo Código elenca os custos que, a título excepcional, não são aceites para efeitos fiscais;
 - A al. a) do n.º 1 do artigo 45º do Código do IRC estatui expressamente que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável o IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;
 - Ora, a jurisprudência constitucional e administrativa, ao ter qualificado a tributação autónoma como um imposto sobre a despesa, veda totalmente subsumir tal tributo à norma acima citada;
 - Aliás, uma interpretação que subsuma a tributação autónoma em tal disposição normativa, além de violar os mais básicos critérios da hermenêutica jurídica, viola frontalmente a própria norma contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 45º do Código do IRC, visto a *ratio* desta norma, em conjugação com a do artigo 23º, n.º 1, apenas permitir a desconsideração como gasto fiscal de impostos que se baseiam directamente ou indirectamente em facto tributário que consubstancie rendimento e não despesa;
 - Assim sendo, a subsunção da tributação autónoma na *ratio* da alínea a) do n.º 1 do artigo 45º do Código do IRC carece de qualquer fundamento legítimo, pelo que não se aplica;
 - A tributação autónoma constitui, à semelhança do IVA, gasto aceite para efeitos fiscais nos termos dos artigos 17º, 23º, n.º 1 e 45º, n.º1, al. a) do Código do IRC;
 - Por conseguinte, sem prescindir quanto à ilegalidade da própria tributação autónoma, sempre seriam de considerar, ao contrário do que se verifica no caso dos autos e conforme resulta da prática assente da Administração Tributária, os valores pagos a

título de tributação autónoma como gasto dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável do sujeito passivo de IRC que os suporta;

- Caso contrário, a desconsideração do referido gasto viola os princípios da tributação pelo lucro real e da capacidade contributiva, impondo uma tributação final em IRC em valor superior ao devido.

14. A Requerente termina pedindo ao Tribunal Arbitral:

- Que declare a ilegalidade da liquidação de IRC em causa por violação de lei, incluindo constitucional;
- Que declare o direito da requerente à indemnização prevista nos artigos 171º do CPPT e 53º da LGT, *ex vi* do artigo 13º n.º 5 do Decreto-lei n.º 10/2012 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), caso venha a ser julgada indevida qualquer garantia que a Requerente possa ter apresentado ou ter de vir a apresentar com vista à suspensão de processo de execução fiscal instaurado em virtude da dívida cuja legalidade se contesta;
- Que efectue um reenvio a título prejudicial, em conformidade com o disposto no artigo 267º do TFUE, no qual se formule a seguinte questão: “ Deverá o n.º 2 do artigo 1º da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como os restantes princípios gerais do Direito da União Europeia Aplicáveis, ser interpretados no sentido de que é incompatível com aquela disposição, ou com os referidos princípios gerais de direito, um regime de tributação autónoma, tal como se encontra actualmente configurado no artigo 88º do CIRC, na medida em que se sobrepõe ao regime do IVA harmonizado e visa tributar a mesma realidade tributária (a despesa)?

15. A Requerida AT - Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta ao Pedido da Requerente, na qual sustenta que compete ao Tribunal apreciar a questão relativa aos pressupostos de que dependeria a apreciação do pedido de revisão do acto tributário e pugna pela total improcedência do pedido.

16. Quanto à alegada violação de várias normas e princípios constitucionais e de direito da União Europeia, por parte do acto de liquidação, na parte referente às tributações autónomas: na sua Resposta, a Autoridade Tributária não contesta (nem aceita) as referidas alegações de ilegalidade. A Requerida alega, sim, a este respeito, que à AT não cabe questionar a aplicação de uma norma dimanada de um órgão de soberania;
17. Quanto à elegibilidade das Tributações Autónomas como custo fiscal do exercício, nos termos dos artigos 17º, 23º n.º 1 e 45º, n.º 1, al. a) do CIRC, a AT alega, em síntese, o seguinte:
- A tributação autónoma foi criada pelo legislador com o objectivo, por um lado, de incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que concorrem negativamente para a formação do lucro tributável e, como tal, afectam negativamente a recita fiscal, e por outro evitar que, através destas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo dividendos, que não seriam assim tributados, bem como combater a fraude e a evasão fiscais que tais despesas ocasionam, não apenas em relação ao IRC ou ao IRS, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores;
 - Visando a tributação autónoma reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução ao lucro tributável dos custos sobre os quais incide, e ainda combater a evasão fiscal que este tipo de despesas, pela sua natureza, potencia, não poderá ela mesma, através da sua dedução ao lucro tributável do exercício, constituir factor que prejudique a consecução dos referidos objectivos;
 - Pelo que não pode vingar a tese da Requerente de que a tributação autónoma liquidada nos termos do artigo 81º (actual artigo 88º) do CIRC possa configurar um gasto fiscal.

II – QUESTÕES A DECIDIR

18. Uma vez que a Requerida vem colocar o problema de o Tribunal ter de apreciar a questão relativa aos pressupostos de que dependeria a apreciação do pedido de revisão, coloca-se ao Tribunal a seguinte questão:

- Tendo sido ultrapassado o prazo para o sujeito passivo impugnar directamente o acto de liquidação, e não se pedindo ao Tribunal que se pronuncie sobre a existência de uma “injustiça grave ou notória” – a qual formaria o único e necessário fundamento de um pedido de revisão do acto tributário efectuado ao abrigo do artigo 78º, n.º 4 da LGT, pedido de revisão este que seria o único meio gracioso que ainda permitira abrir ao contribuinte a via da impugnação contenciosa – pode o tribunal pronunciar-se sobre a legalidade da liquidação, como a Requerente pretende?

19. Quanto aos vícios de violação de lei constitucional e de direito comunitário da liquidação, na parte relativa à liquidação de tributação autónoma:

- A tributação autónoma, nos termos em que se encontrava estabelecida e regulada pelo artigo 81º do Código do IRC (e, hoje, pelo artigo 88º do mesmo Código) ofende o princípio constitucional da tributação das empresas segundo o rendimento real (previsto no artigo 104º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa) e, conseqüentemente, o princípio constitucional da tributação segundo a capacidade contributiva?
- A tributação autónoma, nos termos em que se encontrava estabelecida e regulada pelo artigo 81º do Código do IRC à data dos factos (e, hoje, pelo artigo 88º do mesmo) origina dupla tributação de despesas, ofendendo, com isso, o princípio da coerência do sistema fiscal?
- O regime de tributação autónoma, nos termos em que se encontrava estabelecida e regulada pelo artigo 81º do Código do IRC à data dos factos (e, hoje, pelo artigo 88º do mesmo) viola o Regime Comum do IVA contido na Directiva 112/2006/CE do Conselho (“Directiva IVA”), nomeadamente os seus artigos 1º, n.º 2 e 401º?

20. Quanto à questão da dedutibilidade dos valores resultantes da aplicação do regime de tributação autónoma ao lucro tributável, a título de gastos dedutíveis (questão que, no entender do Tribunal, só é pertinente se não se concluir pela ilegalidade da própria liquidação de IRC a título de tributação autónoma):

- Devem os valores da tributação suportado pelo sujeito passivo de IRC, a título de tributação autónoma, ser considerados gastos dedutíveis para efeitos de cálculo do lucro tributável em IRC?

III - FACTOS PROVADOS CONSIDERADOS RELEVANTES

- A Requerente apresentou declaração de rendimentos (modelo 22) de IRC em 31 de Maio de 2010, referente ao exercício de 2009;
- Nessa declaração de rendimentos, foi apurado um montante de tributações autónomas de 268 878, 42 Euros;
- Em 2 de Agosto de 2010, a AT emitiu uma nota de demonstração de liquidação do IRC devido pela Requerente relativamente ao exercício de 2009, no qual se incluía a liquidação de tributações autónomas no montante de 268 878, 42 Euros;
- A Requerente pagou o imposto devido, segundo é por esta declarado no pedido de pronúncia que dirige a este tribunal (parágrafo 21º da petição inicial);
- Em data que não se pode determinar com certeza, a Requerente apresentou, no serviço de finanças Amadora-..., um pedido de revisão do acto de liquidação referido;
- O documento que formaliza o pedido de revisão do acto de liquidação não tem aposta a data da sua emissão, mas vê-se nele um carimbo de entrada no serviço de Finanças Amadora- ... com a data de 27.12.2012;
- O pedido de revisão oficiosa foi apresentado com base no n.º 4 do artigo 78º da Lei Geral Tributária (página 1 do documento que formaliza o pedido de revisão do acto tributário de liquidação);

- Na data em que a recorrente apresentou o seu pedido de constituição de tribunal arbitral, a 26.07.2013, a Requerente não havia ainda sido notificada da resposta da Administração Tributária ao pedido de revisão do acto de autoliquidação.

IV – DECISÃO

21. A Requerente formula um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade da autoliquidação de IRC (par. 1º). O objecto imediato do pedido é, portanto, a autoliquidação.
22. O prazo para impugnação de um acto de liquidação ou de autoliquidação tributária é de 90 dias (nos termos do artigo 10º, n.º 1, al. a) do RJAT - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), a contar dos factos previstos nos números 1 e 2 do artigo 102º do CPPT (Código do Procedimento e Processo Tributário). No caso dos autos, o prazo de 90 dias contar-se-á a partir do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária, o qual ocorreu no dia 31 de Maio de 2010 (artigo 104º, n.º 1., al. b) do CIRC). Assim, o prazo para impugnar o acto de liquidação terminou no dia 29 de Agosto de 2010.
23. O prazo normal para o sujeito passivo pedir a revisão do acto tributário é, nos termos do artigo 78º da LGT, o mesmo da reclamação graciosa, ou seja, 120 dias (artigo 70º, n.º 1 do CPPT) contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto (artigo 102º, n.º 1, al. a) CPPT, *ex vi* artigo 70º, n.º 1 do mesmo CPPT). No caso vertente, esse prazo terminou no dia 28 de Setembro de 2010.
24. O artigo 78º da LGT, porém, estipula outros prazos para o pedido de revisão do acto tributário. Nomeadamente, o n.º 3 do preceito citado estabelece um prazo de três anos que será aplicado por autorização excepcional do dirigente máximo do serviço tributário, e apenas quando a revisão tenha por fundamento uma “injustiça grave ou notória”. A Requerente apresentou o pedido de revisão do acto tributário com base neste preceito. E procedeu assim, segundo se explica no próprio pedido de revisão do

acto tributário, para aproveitar o prazo de três anos que o citado preceito proporciona, pois de outro modo já não o poderia fazer.

25. Sendo apresentado ao abrigo do n.º 4 do artigo 78º da LGT, o pedido de revisão tem necessariamente como fundamento uma “injustiça grave ou notória” do acto.
26. Não foi proferida decisão no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, tendo-se formado indeferimento tácito daquele pedido em 27.04.2013 (após o decurso de quatro meses, nos termos do artigo 57º, nrs.1 e 5 da LGT);
27. Tendo sido anteriormente suscitada, já mais do que uma vez, a questão da competência dos tribunais arbitrais para sindicarem os actos de indeferimento, tácito ou expresso, de pedidos de revisão oficiosa, a já constante jurisprudência arbitral tributária tem afirmado essa competência (vejam-se as pronúncias proferidas nos processos n.ºs 48/2012-T, 50/2012-T, 65/2012-T e 73/2012-T), uma vez que – lê-se na decisão sobre o proc. n.º 65/2012-T - “a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT, numa mera interpretação declarativa, não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade”.
28. Contudo, para que o Tribunal possa pronunciar-se, imediatamente, sobre a legalidade do indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário, é necessário que a Requerente, em primeiro lugar, traga esse acto ao conhecimento do Tribunal e que, em segundo lugar, o pedido dirigido ao Tribunal vise expressamente a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento desse meio de defesa administrativo. Ora, tal condição não se verifica no caso dos autos, já que a Requerente pede ao Tribunal Arbitral que se pronuncie, directamente, sobre a legalidade da liquidação e em nenhum ponto do seu pedido refere, sequer, a existência de um pedido de revisão do acto tributário. É só nas alegações, e em resposta à questão levantada pela Requerida, que a

Requerente vem, pela primeira vez, referir que existiu um pedido de revisão do acto tributário.

29. Ora, tendo sido ultrapassado o prazo para uma impugnação directa da liquidação ou da autoliquidação, o que coloca a possibilidade de o Tribunal Arbitral apreciar a legalidade da mesma na dependência da interposição e decisão desfavorável de um meio de defesa gracioso; não fazendo a Requerente, no seu pedido, a mínima referência a este meio de defesa gracioso; e sendo o âmbito dos poderes de cognição do Tribunal limitados pelo pedido, haverá que concluir, no caso vertente, que o Tribunal não poderá sindicar a legalidade do acto de liquidação como corolário da ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário.
30. Mas se admitirmos, como hipótese de interpretação do direito, que a omissão de qualquer referência, no pedido da Requerente, à existência de um indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário substanciaria uma mera deficiência de formulação do pedido, suprível pelo Tribunal, uma segunda dificuldade se coloca: É que a Requerente tão-pouco invoca ou procura demonstrar os fundamentos que poderiam estear uma eventual ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário;
31. Isto porque, na data em que a Requerente apresenta o pedido de revisão do acto de liquidação, tal já só é possível, em termos de tempestividade, ao abrigo do n.º 4 do artigo 78º da LGT, como aliás foi feito. Sendo o pedido de revisão apresentado ao abrigo do referido preceito, só pode ter como fundamento uma “injustiça grave ou notória” do acto revidendo, cabendo ao requerente demonstrar que existe no caso uma tal “injustiça grave ou notória”.
32. Deste modo, se o autor do pedido de revisão do acto tributário, que se socorre para tal do n.º 4 do artigo 78º da LGT, não logra demonstrar a existência de uma injustiça grave ou notória, não poderá, pelo simples facto de ter interposto tal pedido, ver automaticamente aberta a via contenciosa para impugnar o acto primário, que de outra maneira já estaria vedada por intempestividade. Neste sentido, poderão citar-se os acórdãos do STA de 06-07-2005, proc. n.º 0560/05, e de 22-06-2005, proc. n.º 0322/05,

nos quais se afirma que “a revisão do acto tributário, ainda que impulsionada pelo contribuinte, dentro do prazo de revisão, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, conduz à abertura da via contenciosa. No mesmo sentido poderá ainda ser citado o acórdão do TCAS, de 25-11-2009, proc. n.º 2842/09, o qual sentencia que “não obstante a revisão do acto tributário a pedido do contribuinte, com fundamento em erro imputável aos serviços, tenha a natureza de meio administrativo, e não contencioso, (...), *ele abre o acesso à via contenciosa, pois a decisão que recair sobre o pedido de revisão é directamente impugnável*”.

33. Ou seja, quando, esgotado o prazo de impugnação de um acto tributário, o sujeito passivo lance mão de um meio de acção gracioso, a decisão que recai sobre esse meio de acção é directamente impugnável. Mas o acto tributário primário não volta a ser directamente impugnável por força do simples facto de ser ter utilizado um meio de acção gracioso.
34. No caso vertente, a questão torna-se ainda mais relevante pelos especiais fundamentos necessários para atacar o acto tributário primário ao abrigo do artigo 78º, n.º 4 da LGT, que não é a ilegalidade do acto, mas sim uma injustiça grave ou notória que resulte do mesmo.
35. O prazo estabelecido no n.º 4 do artigo 78º da LGT é, como o próprio preceito indica, um prazo excepcional, que só pode ser usado nos casos em que se verifiquem os seus estritos pressupostos, porque se entende que esse prazo especialmente alargado (aplicável numa situação em que não está em causa um erro da administração, pois neste caso o prazo será mais longo) contende com o valor jurídico da estabilidade do acto tributário e do princípio da segurança jurídica. Só quando exista uma injustiça grave ou notória, o que é diferente de uma ilegalidade, se admite a possibilidade de revisão de um acto tributário no prazo de três anos.
36. Ora, no pedido que é dirigido ao Tribunal nos presentes autos, a Requerente não só não pede ao Tribunal que se pronuncie sobre a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão do acto tributário, omitindo mesmo toda e qualquer referência a este

procedimento, como não pede ao tribunal que se pronuncie sobre qualquer alegada injustiça grave ou notória do acto em causa.

- “Injustiça grave ou notória” não é uma qualquer desconformidade com o direito (aliás, não é sequer necessário verificar-se ilegalidade, no sentido estrito de ofensa a uma norma ou princípio legal determinado, para que haja injustiça grave ou notória). A lei (n.º 5 do art.º 78º da LGT) define “injustiça grave ou notória” como aquela de que resultou uma tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade.” Sobre o mesmo preceito, Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2001, pág. 346, afirma que ele “visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos actos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do actual sistema de garantias dos contribuintes”. Já Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 208, vai mais longe, afirmando que esta “possibilidade acontece, apenas, quando esteja em causa um erro na quantificação da matéria colectável.” Certo é que a situação de injustiça prevista no n.º 4 do art.º 78º terá sempre um carácter excepcional, ou seja, “grave ou notório” (ver neste sentido o acórdão do STA de 21.01.2009, proc. n.º 771/08).
37. Ora, no seu pedido, a Requerente alega que o regime de tributação autónoma é contrário aos princípios da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo rendimento real, é inconciliável com o regime de tributação do consumo estabelecido no direito da União Europeia e, por essa razão, incompatível com o mesmo direito e é contrário ao princípio da coerência do sistema fiscal. Em nenhuma parte, a Requerente esboça sequer a intenção de demonstrar que o acto de liquidação em crise se encontra ferido de “injustiça grave ou notória”. A Requerente não suscita, portanto, a questão da “injustiça grave ou notória” do acto de liquidação.
38. Não suscitando a Requerente a questão da “injustiça grave ou notória” do acto de liquidação, também ao tribunal não cabe pronunciar-se sobre ela.

39. Mas se não pode pronunciar-se sobre a existência de uma injustiça grave ou notória do acto de liquidação atacado, por esta questão não ter sido suscitada e não terem sido oferecidos os argumentos que ao Tribunal caberia analisar, o Tribunal também não pode pronunciar-se sobre a legalidade do acto primário de liquidação, por razões de intempestividade.

40. Assim sendo, não estão verificados os pressupostos processuais para que o Tribunal possa conhecer o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

41. As partes foram notificadas de que o tribunal entendia não se verificarem os pressupostos processuais para se proceder ao conhecimento do pedido, e a Requerente e a Requerida vieram pronunciar-se conforme consta dos respetivos requerimentos junto aos autos, nada aduzindo, porém, quanto à questão (do não conhecimento do pedido) para que tinham sido expressamente notificadas.

42. Pelos fundamentos expostos, o presente tribunal decide não conhecer o pedido.

Fixa-se o valor do processo em € 268 878,42.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 4 896.00 €, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 6 de Janeiro de 2014.

O Árbitro Presidente

(Jorge Lino Alves de Sousa)

O Árbitro Vogal

(Maria do Rosário Anjos)

O Árbitro Vogal e Relator

(Nina Aguiar)