

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 550/2017-T**

**Tema: IRC – Criação líquida de emprego (art. 19.º do EBF) – Derrama estadual (art. 87.º - A do CIRC).**

## **Acordam em Tribunal Arbitral**

### **I – Relatório**

A..., S.A. apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e segs. do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do despacho de indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa da Directora dos Serviços do IRC, datado de 30 de junho de 2017, e referente a autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) relativas a 2010 e 2011.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente solicitou a revisão oficiosa das autoliquidações em IRC respeitantes aos exercícios de 2010 e 2011 para fazer reflectir no apuramento do lucro tributável o benefício fiscal de criação líquida de emprego ao abrigo do disposto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

O pedido veio a ser indeferido pela Administração Tributária no que se refere ao exercício de 2011, no montante de € 135215,08, por ter considerado que o regime de acumulação dos benefícios fiscais especialmente previsto na Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, apenas era aplicável aos trabalhadores por tempo indeterminado durante o ano de 2010.

A Requerente considera, no entanto, que por efeito do disposto no artigo 12.º do EBF, o direito ao benefício se constitui no momento em que se verificam os respectivos pressupostos, pelo que, tendo lugar a contratação de trabalhadores por tempo indeterminado em 2010, a cumulação de benefícios fiscais a que se refere a Lei n.º 3-B/2010 teria de ser reconhecida durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato, como prevê o n.º 5 do artigo 19.º do EBF.

A Requerente reage ainda contra a incidência da derrama estadual instituída pela Lei n.º 12-A/2010, de 20 de junho, em relação à parte do lucro tributável apurado durante o ano de 2010, por entender que, tendo a lei entrado em vigor no dia 1 de julho de 2010, só se tornava aplicável ao período decorrido desde essa data, por efeito do disposto no artigo 12.º, n.º 2, da LGT, que estabelece o princípio *pro rata temporis*.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, invocou a exceção da incompetência do tribunal para apreciar decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa, por considerar que a vinculação à jurisdição arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, se encontra circunscrita à “declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação 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”.

Em matéria de impugnação, a Requerida sustenta que a cumulação do benefício fiscal por criação líquida de emprego com outros benefícios ou incentivos ao emprego, aplicáveis aos mesmos trabalhadores, apenas foi admitida excepcionalmente pela Lei do Orçamento de Estado de 2010 para esse mesmo ano, pelo que não podia ser considerada, nos termos do n.º 5 do artigo 19.º do EBF, em relação ao período de tributação subsequente.

Quanto à incidência da derrama estadual sobre o período anual de tributação, a Autoridade Tributária entende que o pedido de revisão oficiosa é, nessa parte, intempestivo

e defende, em todo o caso, que o âmbito de incidência se justifica por aplicação do princípio da anualidade do imposto, implicando que o facto gerador do imposto se considere verificado em 31 de dezembro (artigo 8.º, n.ºs 1 e 9, do CIRC), considerando que essa regra constitui disposição especial que prevalece sobre a regra da aplicação da lei no tempo do artigo 12.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

Conclui-se pela improcedência do pedido.

**2.** No seguimento do processo, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal.

Em alegações, as partes reiteraram as suas anteriores posições.

A Requerente foi notificada para se pronunciar quanto à possibilidade de se não conhecer do pedido relativo à derrama estadual por intempestividade do pedido de revisão oficiosa, vindo dizer que se limitou a alegar uma ilegalidade adicional já na pendência do procedimento de revisão oficiosa e que a impugnação judicial que recaia sobre o indeferimento do pedido de revisão oficiosa não está limitada aos vícios que tenham sido invocados na fase procedimental.

**3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 21 de novembro de 2017.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Foi invocada a exceção da incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do pedido, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, alínea a), do RJAT e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março, por se encontrar em causa a apreciação de pretensão relativa a declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não foi precedida de recurso à via administrativa, mas apenas objecto de um pedido de revisão oficiosa.

Cabe apreciar e decidir.

## **II -Fundamentação**

**4.** A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

a) A Requerente procedeu à entrega de declarações de rendimentos Modelo 22 do IRC em 23 de maio de 2011 e 24 de maio de 2012, com referência aos períodos de tributação de 2010 e 2011.

b) Em 8 de maio de 2013, apresentou declarações de rendimentos de substituição referentes ao ano de 2011.

c) Em 22 de maio de 2015, a Requerente deduziu um pedido de revisão oficiosa dos actos tributários de autoliquidação de IRC relativamente aos exercícios de 2010 e 2011 visando fazer reflectir no apuramento do respectivo lucro tributável os encargos suportados

com a criação líquida de emprego nos montantes, respectivamente, de € 331741,68 e € 668246,08.

d) A Autoridade Tributária notificou a Requerente, para efeitos do exercício do direito de audição, de um projecto de decisão em que propunha o deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa.

e) Em 14 de junho de 2017, a Requerente exerceu o direito de audição, tendo então ampliado o pedido de revisão à autoliquidação da derrama estadual prevista na Lei n.º 12-A/2017, de 20 de junho, com referência ao período de 2010, na parte em que incidia sobre os lucros tributáveis obtidos até 1 de julho de 2010, data de entrada em vigor da lei.

f) Por despacho de 17 de junho de 2017, a Directora de Serviços do IRC deferiu parcialmente o pedido de revisão, admitindo a dedução do montante de € 331741,68 relativamente ao ano de 2010, e reduzindo para € 533031,91 o montante a considerar relativamente ao ano de 2011.

g) A diferença apurada, no valor € 135215,08, em relação ao total dos encargos que a Requerente pretendia deduzir no ano de 2011 é justificada, no despacho da Directora de Serviços do IRC, pela desconsideração dos encargos suportados em relação a 19 trabalhadores que, nesse ano, se encontravam abrangidos pelo benefício fiscal de criação de primeiro emprego.

h) Relativamente à derrama estadual, a Directora de Serviços do IRC, no mesmo despacho, considerou que o pedido era intempestivo, por ter sido deduzido mais de quatro anos após a liquidação, e, em qualquer caso, não atendeu ao pedido com a invocação do princípio da anualidade do imposto.

i) A Requerente procedeu ao pagamento da derrama por referência ao lucro tributável apurado em todo o exercício de 2010.

j) A Requerente admitiu por contrato de trabalho sem termo 16 trabalhadores no ano de 2009, 59 trabalhadores no ano de 2010 e 42 trabalhadores no ano de 2011, e fez cessar a relação laboral em relação a um trabalhador que se encontrava nas mesmas condições nos anos de 2009 e 2011, tendo gerado criação líquida de 15 postos de trabalho em 2009, 59 postos de trabalho em 2010 e 41 postos de trabalho em 2011.

l) A Requerente beneficiou de isenção de pagamento das contribuições de segurança social, nos anos de 2010 e 2011, em relação a 19 trabalhadores que integravam os novos postos de trabalho criados nesse período.

m) Com referência ao ano de 2010, a Requerente declarou o montante de € 4 548 895,28 a título de derrama estadual, em aplicação do disposto no artigo 87.º-A aditado ao CIRC pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, que entrou em vigor no dia 1 de julho seguinte.

n) Esse valor atingiu o montante de € 5 111 442,60 por efeito de correcções efectuadas pela Administração Tributária ao lucro tributável declarado relativamente a esse exercício.

o) O cálculo da derrama foi efectuado por referência a parte do lucro tributável apurado durante todo o ano de 2010.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os contantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta.

### **Matéria de excepção**

### **Incompetência do tribunal arbitral**

5. A Autoridade Tributária suscita a questão da incompetência material do tribunal arbitral por considerar que se encontram excluídas do âmbito da arbitragem tributária as decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa.

Em causa está a interpretação do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, diploma que, em aplicação do artigo 4.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), regulamenta o âmbito de vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Nos termos dessa disposição, os serviços e organismos que integram a Administração Tributária vinculam-se à jurisdição arbitral no tocante a qualquer dos tipos de pretensões identificadas o n.º 1 do artigo 2.º desse Regime, com exceção das relativas à “declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação 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”.

No entender da Requerida, o recurso à via administrativa a que se refere a norma regulamentar apenas abrange qualquer dos meios de impugnação administrativa que se encontram especificamente previstos nas mencionadas disposições do CPPT, a que não poderão equiparar-se os procedimentos de revisão oficiosa. E, nesse sentido, referindo-se a falada norma do artigo 131.º do CPPT à impugnação administrativa necessária de atos de autoliquidação, sob a forma de reclamação graciosa, não se encontra abrangida pela arbitragem tributária a apreciação de litígio que resulta do indeferimento parcial de um pedido de revisão oficiosa.

A Autoridade Tributária qualifica ainda como inconstitucional, por violação dos princípios do Estado de Direito e da separação de poderes, bem como do direito de acesso à justiça e da legalidade, como corolário o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, a interpretação normativa segundo a qual nas “pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT se inclui o pedido de revisão oficiosa”.

A questão em análise foi já dirimida em sentido negativo por jurisprudência amplamente maioritária dos tribunais arbitrais (entre muitos, o acórdão de 22 de fevereiro de 2016, Processo n.º 617/2015-T), que veio a ser sufragada pelo acórdão de 27 de abril de 2017 do Tribunal Central Administrativo do Sul (Processo n.º 08599/17), e não há motivo para alterar esse entendimento.

Segundo o disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende, entre outras pretensões, a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (alínea a), ainda que a lei faça depender a vinculação da administração tributária à jurisdição arbitral de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos (artigo 4.º, n.º 1).

Esta última disposição veio a ser regulamentada pela Portaria n.º 112-A/2011 que, no seu artigo 2.º, define como objeto da vinculação a apreciação das pretensões referidas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, com exceção - na parte que agora interessa considerar - 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”.

As mencionadas disposições dos artigos 131.º a 133.º do CPPT pretendem identificar as situações em que, em matéria de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta, há lugar à impugnação administrativa necessária. No caso de erro na autoliquidação, o artigo 131.º especifica que a impugnação judicial “será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração”. Essa disposição, como todas as demais para que remete a Portaria n.º 112-A/2011, tem o sentido inequívoco de tornar exigível a prévia impugnação administrativa do ato tributário como condição de acesso à via jurisdicional, e está em plena consonância com o princípio expresso no artigo

185.º do CPA, segundo o qual as reclamações e recursos administrativos são necessários ou facultativos, conforme dependa ou não da sua prévia utilização a possibilidade de acesso aos meios contenciosos de impugnação ou condenação à prática de ato devido (n.º 1). O mesmo preceito esclarece que as reclamações e recursos têm carácter facultativo, salvo se a lei os denominar como necessários (n.º 2).

Como tudo leva a concluir, a reclamação graciosa necessária prevista nas citadas disposições do CPPT constitui um requisito de impugnabilidade contenciosa do acto tributário, caracterizando-se como pressuposto processual atípico, que, como tal, se torna aplicável independentemente de a impugnação jurisdicional vir a ser deduzida perante um tribunal arbitral ou um tribunal estadual.

Por outro lado, a exigência legal de uma impugnação administrativa necessária tem em vista obter, por via de um procedimento de segundo grau, a reapreciação da legalidade do acto impugnado, permitindo que a Administração possa ainda tomar uma posição definitiva sobre a questão antes de o interessado poder suscitar um litígio judicial. Assim se compreendendo que a impugnação administrativa necessária suspenda automaticamente os efeitos do ato (artigo 189.º, n.º 1, do CPA) e que a sua utilização constitua, para o particular, um ónus processual de que depende a garantia de acesso à via contenciosa.

É ainda de fazer notar que a lei permite que o sujeito passivo, por sua iniciativa, possa solicitar a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou dentro do prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, da LGT).

O pedido de revisão constitui igualmente um procedimento de segundo grau, que tem o mesmo efeito jurídico da reclamação necessária a que se refere o artigo 131.º do CPPT, na medida em que permite o reconhecimento pela Administração da existência de ilegalidade na prática do acto tributário, e que pode desencadear, em idênticos termos, em caso de indeferimento, o recurso à via contenciosa.

Conferindo a lei ao interessado dois meios alternativos de reacção administrativa contra o acto tributário com idênticos efeitos de direito, nenhum motivo existe para que não possa estabelecer-se a equiparação entre esses meios para o efeito de sujeitar o litígio à arbitragem.

Como se deixou esclarecido, a previsão do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011 não tem em vista restringir a arbitragem tributária às situações específicas em que tenha havido lugar à reclamação graciosa do ato tributário. O que se pretende é impedir que o recurso ao tribunal arbitral possa vir a ocorrer quando não se encontre verificado o pressuposto processual da impugnação administrativa prévia, quando esta seja exigível, e evitar, portanto, que a pretensão seja deduzida perante a jurisdição arbitral ainda antes de uma tomada de posição definitiva pela Administração.

Mas, como vimos, esse não é um condicionalismo específico da arbitralidade dos litígios em matéria tributária, mas um requisito processual atinente à própria providência judiciária, significando que não é possível deduzir um pedido de impugnação jurisdicional contra o acto de autoliquidação, em qualquer jurisdição, antes de se encontrar preenchido esse pressuposto.

Em todo este contexto, torna-se claro que não há qualquer obstáculo à sujeição de um litígio tributário à arbitragem quando a Administração tenha podido pronunciar-se, num procedimento de segundo grau, sobre a matéria da impugnação jurisdicional.

E nesse sentido aponta também o disposto no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, ao estabelecer que não há lugar a reclamação prévia quando a questão constitua “exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária”, evidenciando que a submissão de um litígio a um tribunal não depende de impugnação administrativa necessária quando tiver havido já uma pronúncia definitiva sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação, ainda que essa pronúncia se traduza na mera emissão de instruções genéricas.

A Autoridade Tributária suscita ainda a questão da inconstitucionalidade da norma do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, quando interpretada no sentido de que as “pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT se inclui o pedido de revisão oficiosa”, imputando-lhe a violação dos princípios do Estado de Direito e da separação de poderes, bem como do direito de acesso à justiça e da legalidade, como corolário o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.

A invocada violação dos princípios do Estado de Direito e da separação de poderes e do direito de acesso à justiça e da legalidade, por referência aos artigos 2.º, 20.º, 202.º, 203.º e 266.º, n.º 3, da Constituição, sem qualquer outro desenvolvimento ou explicitação, faz supor que a Requerida entende a sujeição de um litígio a um tribunal arbitral, fora dos casos legalmente tipificados, como correspondendo à violação de reserva de jurisdição, com a consequente descaracterização da própria actividade jurisdicional do tribunal arbitral.

Importa começar por fazer notar, a esse propósito, que a Constituição, no seu artigo 202.º, a instituiu uma reserva de competência para o exercício da função jurisdicional em favor exclusivamente dos tribunais, podendo aí distinguir-se entre a reserva absoluta de jurisdição, constituída por aquelas situações que são substancialmente jurisdicionais e não poderão ser dirimidas por órgãos administrativos ou entidades não judiciais, e a reserva relativa de jurisdição, integrada por aquelas outras situações em que a garantia de justiça se basta com a possibilidade de um reexame judicial através de uma via de impugnação ou recurso para os tribunais.

Como o Tribunal Constitucional tem sublinhado, a existência de uma reserva de jurisdição é ainda o corolário da aplicação dos princípios da separação e interdependência de poderes: sendo a competência dos órgãos de soberania definida na Constituição e devendo estes observar a separação e a interdependência nela estabelecidas (artigos 110.º, n.º 2, e 111.0, n.º 1), haverá de concluir-se que a atribuição constitucional de determinada competência a um certo órgão de soberania exclui a possibilidade de ela poder vir a ser

legalmente atribuída a qualquer outro, salvo explícita ou implícita autorização constitucional (acórdão n.º 71/84).

Ora, os tribunais arbitrais são uma das categorias de tribunais expressamente consagrada na Constituição (artigo 209.º, n.º 2), e, como tem sido reconhecido pela jurisprudência constitucional, ainda que não sejam órgãos estaduais nem se enquadrem na definição de órgãos de soberania, “nem por isso podem deixar de ser qualificados como tribunais para outros efeitos constitucionais” (acórdãos n.ºs 230/86, 52/92 e 250/96). E enquanto categoria de tribunais constitucionalmente consagrada, eles estão sujeitos aos mesmos limites que impendem sobre os tribunais estaduais, as suas decisões têm natureza jurisdicional, e os árbitros estão submetidos a um estatuto similar ao dos tribunais judiciais, sendo-lhes aplicáveis as exigências constitucionais de independência e imparcialidade como forma de assegurar a confiança na jurisdição arbitral.

Por outro lado, como tem sido afirmado repetidamente, o recurso à arbitragem constitui um direito fundamental, que, como tal, se encontra coberto pelo disposto no artigo 20.º da Constituição, e a possibilidade de resolução de litígios através de um tribunal arbitral escolhido pelas partes é ela própria uma concretização da garantia de acesso ao direito e aos tribunais e do princípio da tutela jurisdicional efectiva (cfr. *FAUSTO QUADROS*, “Arbitragem necessária, obrigatória, forçada: breve nótula sobre a interpretação do artigo 182.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, in *Estudos em homenagem a Miguel Galvão Teles*, vol. II, Coimbra, 2012 pág. 258, e *RUI MEDEIROS*, “Arbitragem necessária e Constituição, in *Estudos em memória do Conselheiro Artur Maurício*, pág.1318, e, em idênticos termos, os acórdãos TC n.ºs 250/96 e 506/96).

E, nesse plano, não há motivo para estabelecer qualquer diferenciação em relação à arbitragem necessária, visto que a Constituição, ao reconhecer a possibilidade de existência tribunais arbitrais, não distingue entre tribunais arbitrais voluntários e necessários, legitimando o entendimento de que esses tribunais poderão ser constituídos pelos cidadãos no exercício da autonomia de vontade, como também podem ser criados pelo próprio

legislador para o julgamento de uma determinada categoria de litígios, como meio de impor aos cidadãos o recurso necessário a essa via de composição jurisdicional de conflitos (acórdãos n.ºs. 52/92, 757/95 e 262/98).

Acresce que, como decorrência do princípio geral de direito que resulta do artigo 18.º, n.º 1, da Lei da Arbitragem Voluntária (LAV), o tribunal arbitral pode decidir sobre a sua própria competência, mesmo que para esse fim seja necessário apreciar a existência, a validade ou a eficácia da convenção da arbitragem ou a sua aplicabilidade ao caso concreto, sendo que a decisão do tribunal arbitral sobre a sua competência está apenas sujeita ao controlo dos tribunais estaduais por via do pedido de impugnação (cfr. artigo 18.º, n.º 9, da LAV). E esse mesmo princípio, não pode deixar de ser aplicado mesmo nos casos em que o elenco de matérias sobre as quais o tribunal arbitral se pode pronunciar se encontra legalmente definido, como é o caso da arbitragem tributária.

A impugnação pode ter também como fundamento a incompetência do tribunal arbitral, com base em pronúncia indevida, quando a sentença arbitral se tenha pronunciado sobre litígios que não sejam passíveis de arbitragem à face da lei (neste sentido, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2016, que julgou inconstitucional a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT, na interpretação normativa de que o conceito de "pronúncia indevida" não abrange a impugnação da decisão arbitral com fundamento em incompetência do tribunal arbitral, por violação concomitante dos artigos 20.º e 209.º, n.º 2, da Constituição).

Como é de concluir, o tribunal arbitral, quando decide sobre a sua competência para apreciar um litígio que lhe é submetido, está ainda a exercer a sua função jurisdicional. E se o tribunal entende que é competente para apreciar a questão com base numa certa interpretação de uma disposição legal – no caso a disposição do artigo 131.º do CPPT –, essa interpretação, ainda que susceptível de ser impugnada perante um tribunal estadual por via de um pedido anulatório, não viola qualquer dos princípios constitucionais que são invocados pela Requerente.

### **Questões de mérito**

## **Derrama estadual**

6. A Requerente deduziu um pedido de revisão oficiosa dos actos tributários de autoliquidação de IRC relativamente aos exercícios de 2010 e 2011 visando fazer reflectir no apuramento do respectivo lucro tributável os encargos suportados com a criação líquida de emprego. Notificado do projecto de decisão que propunha o deferimento parcial do pedido, a Requerente, no exercício do direito de audição, ampliou o pedido de revisão oficiosa à autoliquidação da derrama estadual prevista na Lei n.º 12-A/2017, de 20 de junho, na parte em que incidia sobre os lucros tributáveis obtidos antes da data de entrada em vigor da lei.

No despacho impugnado, a Administração Tributária invocou que o pedido de revisão oficiosa relativo à derrama, tendo sido deduzido num momento ulterior, era extemporâneo por ter sido formulado mais de quatro anos após a liquidação do imposto. Contudo, sem conceder, pronunciou-se sobre a legalidade do apuramento da derrama, vindo a considerar que a matéria coletável é apurada com base no período anual de tributação por efeito da aplicação do princípio da anualidade do imposto, assim indeferindo o pedido.

Na sua resposta, a Requerida alude ainda à invocação, pela autora do acto impugnado, da intempestividade do pedido de revisão oficiosa.

Haverá de entender-se, nestes termos, que o indeferimento do pedido do pedido de revisão oficiosa teve por base dois diferentes fundamentos: a intempestividade do pedido, por ter sido deduzido mais de quatro anos depois da liquidação, e a conformidade legal do apuramento da derrama.

Independentemente da validade deste segundo argumento, é possível constatar, com base na matéria de facto tida como assente, que o pedido de revisão oficiosa relativo à autoliquidação da derrama estadual é intempestivo.

Nos termos do artigo 78.º da LGT, “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da 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”.

No caso, a Requerente apresentou declarações de rendimentos de substituição referentes ao ano de 2011 em 8 de maio de 2013 e deduziu o pedido de revisão oficiosa dos actos tributários de autoliquidação de IRC relativamente à majoração de encargos por criação líquida de emprego em 22 de maio de 2015. O pedido de revisão da autoliquidação da derrama estadual foi formulado em 14 de junho de 2017, no âmbito do exercício do direito de audição relativamente ao projecto de decisão elaborado em relação ao pedido inicial de revisão.

Tratando-se de revisão oficiosa de actos tributários - como é o caso -, o prazo de abertura do procedimento é de quatro anos após a liquidação, quando o imposto já tiver sido pago, pelo que, tendo o pedido sido deduzido em 14 de junho de 2017 e reportando-se a declaração de rendimentos de substituição a 8 de maio de 2013, e tendo havido lugar ao pagamento do tributo, encontrava-se já transcorrido o indicado prazo de 4 anos.

Não tem cabimento afirmar, por outro lado, que o vício atinente ao apuramento da derrama estadual constitui uma ilegalidade adicional que sempre poderia ser invocada em sede de impugnação judicial. De facto, a Requerente, reagindo contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, pretende obter a anulação da liquidação de IRC referente aos anos de 2010 e 2011 de modo a ser ponderado o benefício fiscal de criação líquida de emprego, e, bem assim, a anulação da liquidação relativa à derrama estadual respeitante ao exercício de 2010 por ser devida apenas a partir de 1 de julho desse ano. Estão, por isso,

em causa vícios diferentes relativos a diferentes segmentos da liquidação de IRC, sendo que o facto de o alargamento do objeto do pedido de revisão ao segmento relativo à Derrama Estadual ter sido apenas efetuado no exercício do direito de audição, quando já tinham transcorrido os quatro anos, torna esse segmento inimpugnável por extemporaneidade.

Nestes termos, entende-se ser de não conhecer do pedido de pronúncia arbitral visto que o pedido de revisão oficiosa é, de facto, extemporâneo.

### **Criação líquida de emprego**

7. No âmbito do pedido de revisão oficiosa dos actos tributários de autoliquidação de IRC relativamente aos exercícios de 2010 e 2011, a Autoridade Tributária não considerou como elegíveis para a atribuição do benefício fiscal relativo à criação líquida de emprego, quanto ao ano de 2011, os encargos suportados pela Requerente em relação a trabalhadores que, tendo sido admitidos em 2010, se enquadravam cumulativamente no benefício fiscal de criação de primeiro emprego.

Para assim concluir, a Administração baseou-se na regra do artigo 19.º, n.º 5, do EBF, que exclui a majoração prevista no n.º 1 desse artigo com outros benefícios fiscais ou outros incentivos ao emprego, quando aplicáveis aos mesmos trabalhadores, e na inaplicabilidade, em relação ao ano de 2011, do disposto no artigo 115.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que permitia a cumulação dos benefícios fiscais à criação de emprego com outros incentivos ao emprego durante o ano de 2010.

Sustenta a Requerente que a constituição do direito aos benefícios fiscais se reporta à data da verificação dos respectivos pressupostos e o momento relevante, para efeito da majoração por criação líquida de emprego, é o do início da vigência do contrato de trabalho por tempo indeterminado, repercutindo-se o benefício fiscal no período de cinco anos a contar desse momento. Tendo sido intenção do legislador promover a criação de

postos de trabalho durante o ano de 2010, e constituindo-se nesse ano o direito ao benefício fiscal, a majoração dos encargos com os trabalhadores admitidos nesse mesmo ano é aplicável nos anos subsequentes nas condições que se encontrassem previstas no artigo 115.º da Lei n.º 3-B/2010. Seria assim admissível a cumulação de benefícios fiscais, mesmo em relação ao ano de 2011, por essa possibilidade se encontrar prevista, na referida Lei, à data em que se constituiu o direito à majoração dos encargos por criação líquida de emprego.

É esta a questão a decidir.

O artigo 19.º do EBF, referindo-se aos benefícios fiscais por criação de emprego, na parte que mais interessa considerar, o dispõe o seguinte:

1- Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

(...)

5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

(...)

Por sua vez, o artigo 115.º da Lei n.º 3-B/2010, sob a epígrafe “Reforço dos benefícios fiscais à criação de emprego em 2010”, veio estatuir: “Durante o ano de 2010, o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho”.

A regra é, pois, a da não cumulação da majoração prevista no n.º 1 do artigo 19.º do EBF com outros benefícios fiscais ou incentivos ao emprego, ainda que previstos em diplomas avulsos. A Lei n.º 3-B/2010, sendo uma lei orçamental, veio admitir excepcionalmente a cumulação durante o ano de 2010 com o objectivo de incentivar a criação de emprego, permitindo assim que à majoração de encargos suportados com a criação líquida de emprego possa ser acrescentada, para efeitos de tributação, um outro benefício fiscal associado à criação de emprego, como será o caso do resultante da criação de primeiro emprego.

A questão que se coloca, e que constitui o objecto do dissídio, é a de saber se a cumulação de benefícios fiscais relativamente ao mesmo universo de trabalhadores é, ela própria, um pressuposto do benefício fiscal, de tal modo, que o direito à majoração pela criação líquida de postos de trabalho durante o ano de 2010 possa continuar a cumular-se com outros benefícios fiscais nos cinco anos subsequentes.

Não subsistem dúvidas de que o direito ao benefício fiscal por criação líquida de emprego se constitui no momento em que ocorre a criação dos postos de trabalho, sendo essa a solução que decorre do disposto no artigo 12.º do EBF em que se refere que “[o] direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos (...)”.

Para determinar qual seja o pressuposto da constituição do direito ao benefício fiscal tem particular relevo a norma do n.º 2 do artigo 19.º do EBF, que prescreve:

Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

(...)

«Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Como se vê, o requisito da atribuição do benefício fiscal é a verificação de uma diferença positiva, num ano económico, entre a entrada e saída de trabalhadores contratados por tempo indeterminado, sendo nesses termos que a lei define o se que entende por *criação líquida de postos de trabalho*. O direito à majoração sobre os encargos opera, por conseguinte, quando a entidade empregadora venha a admitir, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, um número de trabalhadores superior àquele que tenha cessado a relação laboral.

A não cumulação do benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho com outro benefício da mesma natureza não é, em si, um pressuposto do direito à majoração, mas um elemento do regime jurídico aplicável. Isto é, havendo lugar à majoração, por se encontrarem verificados os requisitos do artigo 19.º, n.º 2, alínea d), do EBF, não é esse direito cumulável com outro benefício relacionado com a criação de emprego ou o incentivo ao emprego. E esse critério apenas foi afastado pela norma da Lei do Orçamento do Estado de 2010, que previa, nos termos já explanados, a cumulação com outros incentivos de apoio ao emprego durante o ano de 2010.

Certo é que o direito à majoração, reportando-se a um determinado ano económico, materializa-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho. O que significa que a vantagem que se pretende atingir com a medida legislativa de 2010, em termos de reforço dos benefícios fiscais à criação de emprego, tem um reduzido efeito prático, visto que apenas irá favorecer as entidades empregadoras no curto período temporal que decorre entre o início da vigência do contrato e o termo do ano civil em que ele foi celebrado.

Em todo o caso, nada teria impedido o legislador, se pretendesse obter um resultado mais relevante do ponto de vista dos objectivos políticos, de alterar a norma do n.º 5 do artigo 19.º do EBF, extinguindo ou limitando a regra da proibição da cumulação de benefícios fiscais, ou de renovar o regime especial definido na Lei n.º 3-B/2010 mediante a

previsão de idêntico dispositivo nas leis de orçamento para os anos seguintes, ou de fixar até para essa mesma regra uma duração plurianual.

A Constituição consagrou expressamente a regra da anualidade do Orçamento (artigo 106.º, n.º 1), mas tem-se entendido que o âmbito de aplicação dessa regra se reporta ao Orçamento propriamente dito, donde decorre que "o princípio da anualidade do Orçamento (...) só será violado quando a uma certa previsão de receita ou de despesa do Orçamento – à previsão de uma receita do respetivo mapa ou à dotação de certas verbas de um mapa de despesa – se atribuir uma duração plurianual" (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 108/88 e 358/92 e, mais recentemente, o acórdão n.º 2/2013).

Nada obstará, por conseguinte, a que a norma do artigo 115.º da Lei n.º 3-B/2010 alargasse o respetivo âmbito da vigência de modo a assegurar que os efeitos da criação de postos de trabalho, no ano de 2010, pudesse prolongar-se pelo período de cinco anos a contar do início de vigência do contrato, assim permitindo que o regime especial de cumulação pudesse abranger o período total de atribuição do benefício fiscal.

Não é esse, no entanto, o sentido da disposição orçamental, que, inequivocamente, como resulta da epígrafe e do contexto verbal, circunscreveu o reforço dos benefícios fiscais à criação de emprego em 2010.

E não podendo entender-se - como se deixou esclarecido - a cumulação de benefícios fiscais como um pressuposto do benefício relacionado com a criação líquida de emprego, não pode sustentar-se a pretendida ilegalidade da decisão da Autoridade Tributária.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide:

a) Não conhecer do pedido de pronúncia arbitral, na parte em que, relativamente ao exercício de 2010, faz incidir a derrama estadual prevista na Lei n.º 12-A/2010, de 20 de junho, aos lucros tributáveis obtidos até à data da entrada em vigor da lei;

b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral referente ao mesmo despacho na parte em que, relativamente ao exercício de 2011, desconsiderou a dedução de € 135215,08 a título de benefício fiscal por criação líquida de emprego.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 2 594 933,67, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 33.354,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 28 de maio de 2018

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

João Taborda da Gama

O Árbitro vogal

Luís Oliveira

(vencido nos termos da declaração em anexo)

## Declaração de voto

Teria decidido ser o tribunal arbitral materialmente incompetente para conhecer, quer do pedido de anulação da decisão que, em sede de revisão oficiosa, desconsiderou a dedução de EUR 135.215,08 a título de benefício fiscal por criação líquida de emprego, quer do pedido de anulação da autoliquidação na parte em que, relativamente ao exercício de 2010, fez incidir a derrama estadual prevista na Lei n.º 12-A/2010, de 20 de junho, aos lucros tributáveis obtidos até à data da entrada em vigor da mesma.

Como se contém na matéria de facto dada como provada, a Requerente procedeu à entrega de declarações de rendimentos Modelo 22 do IRC em 23 de maio de 2011 e 24 de maio de 2012, com referência aos períodos de tributação de 2010 e 2011; em 8 de maio de 2013, apresentou declarações de rendimentos de substituição referentes ao ano 2011; em 22 de maio de 2015, a Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de autoliquidação de IRC relativamente aos exercícios de 2010 e 2011 visando fazer refletir no apuramento do respetivo lucro tributável os encargos suportados com a criação líquida de emprego; a AT notificou a Requerente, para efeitos do exercício do direito de audição, de um projeto de decisão em que propunha o deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa e foi no exercício desse direito que a Requerente, em 14 de junho de 2017, ampliou o pedido de revisão à autoliquidação da derrama estadual prevista na Lei n.º 12-A/2017, na parte em que incidia sobre lucros tributáveis obtidos até 1 de julho de 2010, data de entrada em vigor da lei.

Relativamente ao pedido de anulação da decisão que, em sede de revisão oficiosa, desconsiderou a dedução de EUR 135.215,08 a título de benefício fiscal por criação líquida de emprego, começo por acompanhar a apreciação feita no Acórdão quanto a certos enunciados interpretativos, nisto divergindo, em termos relativos, de entendimentos que deixei exarados em anteriores arestos desta jurisdição arbitral.

Acompanho, pois, o Acórdão, nas asserções interpretativas de que: (a) a Portaria n.º 112-A/2011, no seu artigo 2.º, define como objeto da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação das pretensões referidas no artigo 2.º 1 do RJAT, com exceção das “*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 nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”; (b) as mencionadas disposições dos artigos 131.º a 133.º do CPPT pretendem identificar as situações em que, em matéria de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta, há lugar à impugnação administrativa necessária; (c) no caso de erro na autoliquidação, o artigo 131.º especifica que a impugnação judicial “*será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração*”, disposição que tem o sentido de tornar exigível a prévia reclamação administrativa do ato tributário como condição de acesso à via jurisdicional e está em consonância com o princípio expresso no artigo 185.º do CPA, segundo o qual as reclamações e recursos administrativos são necessários ou facultativos, conforme dependa ou não da sua prévia utilização a possibilidade de acesso aos meios contenciosos de impugnação ou condenação à prática de ato devido; (d) a reclamação graciosa necessária prevista no artigo 131.º do CPPT constitui requisito de impugnabilidade contenciosa do ato tributário, caracterizando-se como pressuposto processual atípico; (e) a reclamação administrativa necessária tem em vista obter, por via de um procedimento de segundo grau, a apreciação da legalidade do ato impugnado, permitindo que a AT possa tomar uma posição definitiva sobre a questão antes de o interessado poder suscitar um litígio judicial; (f) a lei permite que o sujeito passivo, por sua iniciativa, possa solicitar a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou dentro do prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º 1 da LGT); (g) o pedido de revisão constitui igualmente um procedimento de segundo grau, que tem o mesmo efeito jurídico da reclamação necessária a que se refere o artigo 131.º do CPPT, na medida em que permite o reconhecimento pela Administração da existência de ilegalidade na prática do ato tributário e pode desencadear, em idênticos termos, em caso de indeferimento, o recurso à via contenciosa.

No acompanhamento da apreciação feita no Acórdão quanto a estes enunciados interpretativos, passo portanto a aceitar como melhor interpretação a que equipara o recurso ao pedido de revisão oficiosa à reclamação administrativa para efeitos de abrir a via à jurisdição arbitral, sobre a razão de substância de qualquer daqueles meios responder aos fins subjacentes ao estabelecimento de uma reclamação administrativa necessária: abrir a possibilidade de apreciação pela AT da legalidade do ato, permitindo que esta possa tomar posição definitiva sobre a questão antes de o interessado poder suscitar um litígio judicial.

Por outras palavras, passo a aceitar como melhor interpretação a que sobrepõe esta razão substantiva à literalidade da remissão para os “*termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Porém, mantenho que a referida equiparação apenas pode valer quando existe efetiva identidade de meios no caso concreto, medida *inter alia* pela interposição do pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração. Aceitar que a interposição de pedido de revisão oficiosa além do termo daquele prazo ainda se subsume a um juízo de equiparação entre os dois meios é, em minha opinião, manifestamente desproporcionado e sem legitimação hermenêutica, não passando a necessária interpretação extensiva para assim concluir no critério do mínimo de correspondência verbal com as disposições aplicandas.

Importa recordar as disposições legais e regulamentares pertinentes, sobre cuja base o tribunal aprecia e decide a invocada exceção, na redação vigente à data dos factos, isto é, a 31 de dezembro de 2010 e 2011 (n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC):

CPPT, artigo 131.º 1: *Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.*

LGT, artigo 78.º 1: *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 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.*

2 - *Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.*

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, artigo 124.º 4: *O âmbito da autorização [...] compreende, nomeadamente, as seguintes matérias: a) A delimitação do objeto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os atos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não deem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de atos tributários, os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, os atos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;*

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, artigo 4.º 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, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.*

Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, artigo 2.º: *Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes: a) 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 nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

O uso da autorização legislativa pelo Governo foi parcelar – como estava habilitado a que o fosse: “*nele podendo incluir-se*” –, como decorre do confronto com o elenco constante do artigo 2.º do RJAT. Subsequentemente, o legislador do Decreto-Lei n.º 10/2011 optou por remeter para portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça a definição do tipo e do valor máximo dos litígios abrangidos no âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais (n.º 1 do artigo 4.º). Ou seja, no uso da função legislativa autorizada, o Governo optou por não definir na própria lei o âmbito da vinculação da AT, antes remetendo essa definição para prolação de um ato da Administração, sob a forma de portaria.

Em segundo lugar, e a jusante, não pode igualmente ser descurado outro elemento interpretativo, carreado pelo preâmbulo da Portaria n.º 112-A/2011. Aí se lê: “*Com a presente portaria, a administração tributária vincula-se também à jurisdição do CAAD nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, associando-se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios e nos termos e condições aqui estabelecidos.*”

A vinculação está consagrada, portanto, “*nos termos e condições aqui estabelecidos*”. Pareceria escusado dizê-lo, pois uma vinculação deve valer sempre nos seus precisos termos e condições, mas os membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça – para tal habilitados pelo disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT – entenderam não despcienda a frase.

Ou seja, considero, neste ponto acompanhando a decisão no Processo 236/2013-T, que os termos da vinculação da AT incorporam delimitação estrita do âmbito de aplicação da arbitragem, a ser interpretada literalmente. Não vejo como possa validamente considerar-se que, onde se exara uma vinculação em termos precisos e cuidadosamente expressos, se interprete que, afinal, ocorre vinculação para além deles. Julgo isto incontornável nos casos em que o pedido de revisão oficiosa é deduzido fora do prazo para deduzir reclamação graciosa, como sucede no que é objeto do presente processo.

Sobre o sentido e alcance da vinculação da AT nos termos da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, existem decisões diametralmente opostas em processos de arbitragem tributária, relativamente à questão de saber se estes tribunais são, ou não, competentes para conhecer de pedidos de declaração da ilegalidade de atos de segundo grau, praticados em sede de revisão oficiosa, sobre atos de autoliquidação.

Certas decisões, de que é paradigmática a extraída no Processo 117/2013-T (06.12.2103), propendem para não considerar procedente a exceção de incompetência, com base numa certa construção exegética e dogmática, seguida em vários outros arestos da arbitragem tributária e também no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no Processo 08599/15 (27.04.2017), em julgamento da impugnação da decisão arbitral no Processo 630/2014-T. A impugnação, interposta pela AT, foi indeferida com base no raciocínio exegético-dogmático fixado no Processo 117/2013-T, que o TCAS transcreve quase integralmente.

A corrente jurisprudencial oposta formada no CAAD, de que é paradigmático o Processo 236/2013-T (22.04.2014), propende para considerar verificada a exceção de incompetência, com base numa construção exegética e dogmática erigida sobre a base da vinculação da AT, com implícita renúncia ao foro comum dos tribunais tributários estatais, a interpretar estritamente, como todos os atos de renúncia, portanto do carácter taxativo e literal da exceção constante do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, com a sua concretização imediata restritiva e taxativa (“nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT”) e a inexistência do mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa, com a possibilidade de se poder prescindir do recurso à reclamação graciosa, *stricto sensu*, para arbitragem da pretensão tributária, ainda que sobre ela tenha havido um qualquer ato de segundo grau e, portanto, se tenha verificado, *in casu*, uma reapreciação do ato tributário sindicado pela AT, na sequência de pedido de revisão oficiosa formulado pelo sujeito passivo.

O meu entendimento, que no caso *sub iudice* leva a concluir pela incompetência do tribunal arbitral, é, pois intermédio: aceito a equiparação dos meios em causa, mas apenas

para os casos em que esta efetivamente existe, por ter sido deduzido pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de dois anos para interpor reclamação administrativa. Importa ainda clarificar que o pressuposto processual da prévia reclamação administrativa necessária apenas se converte numa questão de eventual incompetência do tribunal – nunca o seria perante um tribunal tributário estatal – em razão da natureza de vinculação voluntária da AT, nos termos do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, aos tribunais arbitrais, que acaba por delimitar a arbitrabilidade concreta dos litígios tributários e, a jusante, a competência daqueles.

De resto, este mesmo entendimento de que a equiparação dos meios em causa depende de ter sido deduzido pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de dois anos para interpor reclamação administrativa, parece aflorar nalguns dos acórdãos que consideraram improcedente a exceção de incompetência. No Processo 117/2013-T pode ler-se “*a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT abrange os casos em que o ato de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário, pois não se vê razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efetuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa*”. Mais adiante: “*permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa*”. No Processo 73/2012-T: “*a referência (...) ao «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve interpretar-se como reportando-se apenas aos casos em que tal recurso, através da reclamação graciosa (a que é equiparável o pedido de revisão do ato tributário formulado dentro do prazo de reclamação administrativa) é imposto por aquelas normas do CPPT.*”

Relativamente ao pedido de anulação da autoliquidação da derrama estadual prevista na Lei n.º 12-A/2017, na parte em que incidia sobre lucros tributáveis obtidos até 1 de

julho de 2010, data de entrada em vigor da lei, aplicaria, por maioria de razão, o entendimento anterior: apenas em sede de ampliação do pedido de revisão oficiosa – em 14 de junho de 2017 – a Requerente deduziu aquele pedido de anulação e fê-lo após o termo do prazo de quatro anos fixado para o próprio pedido de revisão oficiosa.

Acompanharia a decisão do Acórdão, de não conhecer do pedido de pronúncia arbitral por o pedido de revisão oficiosa ser extemporâneo, na hipótese de considerar o tribunal competente para dele conhecer. Naturalmente, o juízo de incompetência preclude o mero julgamento de preceito subjacente ao não conhecimento do pedido.

Luís Oliveira