

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 346/2014-T

Tema: IRC – SIFIDE, competência material do Tribunal Arbitral

Processo 346/2014-T

Decisão Arbitral

O árbitro Guilherme W. d'Oliveira Martins, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 9 de julho de 2014, decide nos termos que se seguem:

I - RELATÓRIO

1. No dia 22.04.2014, a sociedade A... –, S.A., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 23.04.2014 e automaticamente notificado à AT em 24.04.2014.
3. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.
4. Em 11.06.2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro 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.

5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 14.04.2014.

6. No dia 05.11.2014 teve lugar a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada ata da mesma, que igualmente se encontra junta aos autos.

7. O representante da Requerente solicitou o seguinte aperfeiçoamento do pedido de pronúncia arbitral, que ditou para ata:

“Face ao disposto na lei, e por referência ao ato de liquidação de 2009, o pedido de pronúncia arbitral deve ser modificado e julgado procedente e, em consequência, ser declarada a ilegalidade parcial do ato de liquidação de IRC de 2009 e a sua anulação parcial, na medida correspondente à não relevação fiscal das despesas realizadas em 2009 ao abrigo do SIFIDE, ao qual corresponde o imposto indevidamente cobrado no valor de € 13.345,51.

Proceder-se ao acerto de contas que considere a dedução à coleta do benefício (SIFIDE) declarado em excesso na modelo 22 de 2009 no montante acima referido, tudo em conformidade com o artigo 2.º do RJAT e a portaria de vinculação”.

8. O requerimento não foi objeto de oposição por parte da AT e foi admitido pelo Tribunal.

9. As partes dispensaram a produção de prova testemunhal e a apresentação de alegações.

10. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade parcial do ato de liquidação de IRC de 2009 e a sua anulação parcial, na medida correspondente à não relevação fiscal das despesas realizadas em 2009 ao abrigo do SIFIDE, ao qual corresponde o imposto indevidamente cobrado no valor de € 13.345,51.

11.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

A aqui Requerente apresentou a sua declaração de autoliquidação do exercício de 2009 em Maio de 2010.

Em 26 de Junho de 2012, a Requerente candidatou-se ao SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial, aprovado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, para efeitos de dedução de despesas de investigação e de desenvolvimento em sede de IRC relativas ao ano de 2009.

Na candidatura que apresentou, a Requerente requereu benefícios fiscais para o ano de 2009, tendo sido notificada, em 27 de Novembro de 2012, da declaração comprovativa da comissão certificadora do SIDIFE, que atribuiu um benefício fiscal no montante de € 93.630,96 (crédito fiscal) resultante das despesas relacionadas com ações de investigação e desenvolvimento incorridas no exercício de 2009.

Assim, era necessária a apresentação de uma declaração de substituição da autoliquidação de 2009 para efeitos de reembolso dos créditos fiscais, pelo que, em 27 de Maio de 2013, a Reclamante apresentou essa declaração mediante a apresentação do modelo 22, que por insuficiência de coleta, foi deduzido apenas o montante de € 13.345,51 no campo 355 do quadro 10.

No seguimento da declaração comprovativa certificadora do SIFIDE, a Requerente apresentou, em 27 de Maio de 2013, a declaração de substituição para o ano de 2009, declarando no campo 355 do quadro 10 o montante de € 13.345,51 (até à concorrência da coleta).

Em fevereiro de 2014, a Requerente apresentou a reclamação graciosa n.º ..., referente à autoliquidação do IRC de 2009, na qual apurou uma coleta de IRC no montante de € 13.345,51, pedindo a sua correção nos termos do artigo 131.º do CPPT, considerando a declaração comprovativa de candidaturas ao SIFIDE recepcionada a 27 de Novembro de 2012.

A AT alega que a declaração de substituição não foi apresentada dentro do prazo legal previsto no artigo 122.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

A Requerente entende que era obrigação da AT convolar a reclamação graciosa apresentada em pedido de revisão oficiosa nos termos do disposto no artigo 52.º do CPPT: tendo a autoliquidação relativa ao ano de 2009, objeto do presente processo, sido efetuada em maio de 2010, o prazo legal para solicitar a revisão oficiosa deste ato era de quatro anos, verificando-se, assim, que o pedido de revisão oficiosa poderia ter sido solicitado pela contribuinte quando apresentou a reclamação graciosa e que, também por esta razão, a AT deveria ter convolado a reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa.

A Requerente entende ainda, ao contrário do alegado pela AT, que a reclamação graciosa foi apresentada tempestivamente. Nos termos do n.º 2 do artigo 122.º do Código sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas (CIRC), a autoliquidação de que tenha resultado

imposto superior ao devido pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

Mas, acrescenta o número 3 do citado artigo, que em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo previsto no número anterior (n.º 2) conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

Assim, neste caso, como a Requerente só tomou conhecimento da decisão de deferimento da candidatura ao SIFIDE em 27 de Novembro de 2012, o prazo de um ano para apresentar a declaração de substituição apenas se iniciaria com o conhecimento desta decisão.

A Requerente cumpriu o prazo para se candidatar ao SIFIDE nos termos do regime transitório definido pela Lei número 64-B/2011 de 30 de Dezembro, que, no seu artigo 164.º, permite que as candidaturas respeitantes a períodos de tributação anteriores ao ano de 2012 sejam submetidas até ao final do mês de Julho de 2012.

Esta é uma disposição transitória aplicável apenas aos períodos de tributação anteriores a 2012, pois de acordo com o atual n.º 3 do artigo 6.º do Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial “as entidades interessadas em recorrer ao sistema de incentivos fiscais previstos na presente lei devem submeter as candidaturas até ao final do mês de Julho do ano seguinte ao do exercício, não sendo aceites candidaturas referentes a anos anteriores a esse período de tributação”.

Perante esta impossibilidade de serem apresentadas candidaturas referentes a anos anteriores de tributação, e uma vez que o regime transitório permitia que, até ao final de Julho de 2012, os interessados apresentassem esse tipo de candidaturas, a aqui Requerente apresentou, em Junho de 2012, uma candidatura ao SIFIDE, relativa ao ano de 2009, cumprindo, assim o prazo previsto em tal regime transitório.

Quer isto dizer que a Requerente apresentou a sua candidatura dentro do prazo previsto na norma transitória, ou seja, antes do final de Julho de 2012.

Depois da apresentação desta candidatura, a Requerente recebeu a notificação da decisão a deferir os benefícios fiscais em 27 de Novembro de 2012, ou seja, a partir desta data tem conhecimento da decisão que lhe permitiu apresentar a declaração de substituição da autoliquidação de IRC de 2009, em conformidade com tal decisão.

Posteriormente, quando a Requerente submeteu a declaração de substituição fá-lo dentro do prazo de um ano a contar do conhecimento da decisão superveniente, pois apresentou a declaração em 27 de Maio de 2013 muito antes do prazo para tal apresentação terminar.

Sucedo que, a AT não considera aplicável, a este caso, o disposto no número 3 do artigo 122.º do CIRC, o qual justifica a tempestividade da declaração de substituição apresentada pela Requerente.

A AT, nomeadamente a Direção de Serviços de IRC, pronunciou-se sobre a matéria em apreço e considerou que para efeito do disposto no número 3 do artigo 122.º, só se consideram supervenientes as decisões administrativas ou sentenças que não foram possíveis invocar no prazo previsto no número 2 do artigo 122.º, única e exclusivamente, por responsabilidade das respectivas entidades emittentes.

A Requerente entende que se trata apenas de um entendimento e interpretação da lei por parte da AT e nada mais do que isso, pois da leitura do artigo 122.º do CIRC não resulta que as decisões administrativas ou sentenças supervenientes têm de ser proferidas no prazo de um ano e, se não o forem, esse atraso tem de ser única e exclusivamente imputável a essas entidades. Da leitura do n.º 3 do artigo 122.º apenas resulta que, em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

Sucedo que, a Requerente apresentou a sua candidatura nessa data nos termos do prazo previsto no regime transitório, constante do artigo 164.º da Lei n.º 64-B/2011, cumprindo o prazo nele prescrito.

Como apenas obteve o resultado da decisão em Novembro de 2012, apenas nessa data dispunha de todos os elementos que permitiam à Requerente apresentar a sua declaração de substituição da autoliquidação do ano de 2009.

A AT refere ainda que o artigo 164.º da Lei n.º 64-B/2011 tem de ser conjugado com as demais normas de IRC mas de acordo com sua posição, a AT não está a conjugar o referido artigo com o n.º 3 artigo 122 do CIRC.

O número 3 do artigo 122.º permite que o artigo 164.º da Lei n.º 64-B/2011 tenha aplicabilidade prática para os benefícios fiscais obtidos para os exercícios anteriores, como é o caso do ano de 2009, em que o prazo de um ano previsto no n.º 2 do artigo 122.º já teria terminado.

Assim, e ao contrário do decidido pela AT, a declaração de substituição da declaração da autoliquidação do ano de 2009 foi apresentada em tempo nos termos no número 3 e 4 do artigo 122.º do CIRC.

Quanto ao crédito fiscal:

Durante os exercícios de 2009 e 2010, a Requerente, no exercício da sua atividade, realizou diversas despesas susceptíveis de qualificarem como despesas de investigação e desenvolvimento, ao abrigo do SIFIDE, aprovado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto.

Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, os sujeitos passivos de IRC “podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 83.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2006”.

O mesmo diploma dispõe ainda, no n.º 1 do artigo 6.º que “a dedução a que se refere o artigo 4.º deve ser justificada por declaração comprovativa, a requerer pelas entidades interessadas, ou de prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração, de que as atividades exercidas ou a exercer correspondem efetivamente a ações de investigação ou desenvolvimento, dos respectivos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes, emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o artigo 121º do Código do IRC”.

Em 27 de Novembro de 2012, a Requerente rececionou a declaração comprovativa da Comissão Certificadora do SIFIDE, referente à sua candidatura ao referido regime, no qual identifica o montante de € 93.630,96 de crédito fiscal resultante de despesas relacionadas com ações de investigação e desenvolvimento incorridas no exercício de 2009, e susceptíveis de qualificarem para o SIFIDE.

Em 27 de Maio de 2013, foi submetida declaração de substituição do exercício de 2009, tendo sido assinalado o campo 6 do quadro 04, ou seja, declaração de substituição decorrente de decisão administrativa ou sentença superveniente por insuficiência de coleta no exercício de 2009, a Requerente deduziu o montante de € 13.345,51.

O excesso de dotação, no montante de € 80.285,45, nos termos do número 3, do artigo 4.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, foi deduzido à coleta do exercício de 2010, juntamente com o crédito fiscal resultante de despesas relacionadas com ações de investigação e desenvolvimento incorridas no montante de € 104.859,93, e que foi emitido pela Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial em 2 de Maio de 2013. Foi apresentada reclamação graciosa para o IRC de 2010 em Maio de 2013 e a respectiva liquidação foi efetuada em 30 de Outubro de 2013.

Assim, em conformidade com o disposto no artigo 6.º n.º 1 da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, a Requerente, tendo na sua posse “declaração comprovativa, ..., de que as atividades exercidas ou a exercer correspondem efetivamente a ações de investigação ou desenvolvimento, dos respectivos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes”, pretende proceder à correção da autoliquidação de 2009, isto é, pretende deduzir à coleta do IRC de 2009 o montante € 13.345,51 nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto.

Relativamente ao exercício de 2009, a entrega de declaração de substituição em face da apresentação da candidatura ao SIFIDE, nas quais se apura os montantes de € 13.345,51 de crédito fiscal, relativo ao encargos com despesas de ações de investigação e desenvolvimento, implica que este valor seja a deduzido à coleta, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 6.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, pelo que deverá ser tal montante reembolsado pela AT à Requerente.

11.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:

11.B 1. Por exceção

A AT invoca a exceção de incompetência material do Tribunal pelo facto de, no âmbito da reclamação graciosa cujo indeferimento é objeto do pedido de pronúncia arbitral, não ter sido apreciada a legalidade já que o pedido foi considerado extemporâneo.

Por esta razão, entende a AT que a impugnação contenciosa do ato de indeferimento deveria ser feita por meio de ação administrativa especial considerando o disposto nos artigos 46.º e 191.º do CPTA.

Além disso, a AT considera também que se verifica a exceção de incompetência material decorrente da circunstância de o pedido formulado não ser consentâneo com os poderes cognitivos do tribunal na medida em que os pedidos formulados se dirigem à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e ao processamento de reembolso em montante determinado.

13.B 2. Por impugnação

No caso concreto, a Requerente não procedeu à dedução fiscal, no ano em que as realizou, das despesas relevantes para efeitos de SIFIDE, nem apresentou à Comissão Certificadora documento comprovativo dessa realidade.

Para a dedução do crédito fiscal do SIFIDE nos termos do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, não se exige a declaração certificativa das despesas elegíveis, mas apenas o comprovativo do seu pedido.

No caso concreto, a Requerente apresentou à Comissão Certificadora o pedido relativo ao período de tributação que está em causa (2009) apenas em 26.06.2012.

Entende a AT que se a Requerente não deduziu o montante atinente ao SIFIDE aquando da apresentação das respetivas declarações Modelo 22, fê-lo, exclusivamente, por opção sua.

Quanto à pretensão da Requerente de que a AT tinha o dever de convolar a reclamação graciosa em revisão oficiosa nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, entende a AT o seguinte:

Nos casos de autoliquidação, como o presente, o n.º 2 do artigo 78.º da LGT equipara expressamente, ainda que só para efeitos de revisão, o erro (de direito ou de facto) cometido pelo sujeito passivo a um erro cometido pelos serviços. Contudo, esta norma apenas ficiona a imputabilidade do erro, não ficionando o próprio erro, pelo que o sujeito passivo, caso pretende socorrer-se da figura da revisão oficiosa após o decurso do prazo de reclamação, terá sempre que demonstrar a existência do erro.

No caso concreto, a Requerente não demonstrou a existência de um erro na liquidação em causa, nem o poderia ter feito pois aquando da feitura da autoliquidação sub judice, não

dispunha de prova de ter solicitado à entidade competente a emissão da declaração comprovativa exigida por lei para efeitos do benefício, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto.

Como tal, a autoliquidação efetuada evidenciava todos os pressupostos de facto e de direito que lhe eram contemporâneos, não existindo qualquer erro na mesma. Assim, não existe fundamento para a revisão oficiosa nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. A AT invoca, a este respeito, o decidido pelo Tribunal Arbitral no âmbito do processo n.º 48/2012-T, em que o Tribunal clarificou que, para que seja viável a revisão do ato tributário, é necessário que se demonstre que houve um erro no ato de retenção. A páginas tantas, o Tribunal refere que “isso não afasta a circunstância de não ter havido erro – única circunstância que aqui releva, pois na ausência desse erro, não há lugar a revisão oficiosa nos termos pretendido pela Requerente. Conclui-se, assim, que não se demonstrou que o ato de retenção na fonte enfermasse de qualquer erro de facto ou de direito. Por isso, não se verifica uma situação em que fosse permitido à Administração Tributária proceder à revisão oficiosa do ato de retenção na fonte.”

Assim, após decorrido o prazo legal para a apresentação de Reclamação Graciosa, o procedimento apenas poderia ser convolado em pedido de revisão oficiosa se os fundamentos invocados naquela reclamação fossem fundamentos de revisão, o que não sucede porquanto a Requerente, em sede de audiência prévia no âmbito da Reclamação Graciosa esclareceu que reclamou não da declaração de IRC entregue em Maio de 2010, mas da ausência de liquidação, pela Autoridade Tributária, da declaração de substituição entregue em Maio de 2013.

Quanto à alegada tempestividade na apresentação da declaração de substituição da autoliquidação do ano de 2009, a AT manifesta a sua discordância porquanto a Requerente entregou a declaração modelo 22 do ano de 2009 em 21.05.2010 e a respetiva declaração de substituição em 27.05.2013, isto é, decorridos 3 anos após a apresentação da primeira. Somente em 26.06.2012 solicitou a certificação das despesas no âmbito do SIFIDE, relativas ao exercício aqui em causa (2009), ou seja, depois de decorrido o prazo legal previsto no n.º 2 do artigo 122.º do CIRC.

A AT refere ainda que o prazo concernente à apresentação de reclamação graciosa terminou a 21.05.2012 e atendendo ao disposto no n.º 3 e 5 do artigo 59.º do CPPT, a

declaração de substituição apresentada não poderia ser convolada em procedimento de reclamação graciosa.

II. MATÉRIA DE FACTO

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

II.1. Factos provados

A Requerente candidatou-se, em 26 de junho de 2012, ao SIFIDE, previsto na Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, relativamente ao exercício de 2009.

Em 27 de novembro de 2012, a Requerente foi notificada da declaração comprovativa certificadora do SIFIDE, a qual aprovou um montante de € 93.630,96 de crédito fiscal resultante das despesas relacionadas com ações de investigação e desenvolvimento incorridas no exercício de 2009.

A 27 de maio de 2013, a Requerente submeteu Declaração Modelo 22 de substituição relativa ao exercício de 2009.

Nessa declaração de substituição, a Requerente deduziu, no campo 355 do quadro 10, o montante de € 13.345,51.

Em 13 de fevereiro de 2014, a Requerente apresentou, ao abrigo do disposto no artigo 131.º do CPPT, reclamação graciosa relativa à sobredita liquidação de IRC de 2009, pedindo a sua correção e consequente restituição do montante de € 13.345,51).

A Direção de Finanças de Setúbal emitiu um projeto de indeferimento da reclamação no qual sustentava não estarem reunidos os pressupostos estabelecidos no n.º 3 do artigo 122.º do CIRC, designadamente porque “para efeito do disposto no n.º 3 do artigo 122.º do CIRC, só se consideram supervenientes as decisões administrativas ou sentenças que não foram possíveis invocar no prazo previsto no n.º 2 do artigo 122.º, única e exclusivamente

por responsabilidade das respetivas entidades emitentes. Tendo a Requerente apresentado o pedido de certificação das despesas no âmbito do SIFIDE em 26 de junho de 2012, ou seja depois de decorrido o prazo previsto no n.º 2 do já referido art. 122.º, deve-se o seu atraso na apresentação do pedido, e como tal não pode usufruir do disposto no n.º 3 do art. 122.º.” Ainda em sede de fundamentação daquela decisão, sustenta a Direção de Finanças de Setúbal que “nos termos do disposto no artigo 131.º do CPPT, o prazo para reclamar a autoliquidação é de dois anos a contar da data de apresentação da declaração. Tendo entregue a declaração modelo 22 do ano de 2009 em 2010/05/21, o prazo para reclamar terminou em 2012/05/21, pelo que, atendendo ao disposto no n.º 3 e 5 do artigo 59.º, a declaração apresentada não pode ser convolada em procedimento de reclamação.

Em conclusão, a AT acrescenta ainda que “extinto o direito, o procedimento de reclamação graciosa não deverá produzir efeitos, pelo que não nos pronunciaremos quanto à matéria controvertida.”

Através de ofício de 2 de abril de 2014, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento definitivo que recaiu sobre a reclamação graciosa.

II.2. Factos dados como não provados

Não existem factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido considerados provados.

II.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseou-se no processo administrativo, nos documentos juntos à petição inicial e em afirmações da Requerente que não são impugnadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

III. DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA DO TRIBUNAL

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do RJAT. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT se vinculou àquela jurisdição, e que estão concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, uma vez que o artigo 4.º do RJAT estabelece que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da

presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

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

A norma prevista na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 exclui expressamente do âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as “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”. A referência expressa ao precedente “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para cujos termos se remete.

No que respeita aos atos de autoliquidação, nos termos do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, “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.” O n.º 3 acrescenta, contudo, que “Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º”. Assim, a impugnação direta do ato de autoliquidação só

pode fazer-se sem prévia reclamação graciosa nos casos em que tiver sido efetuada “de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária”, como resulta do preceituado no artigo 131.º, n.º 3, do CPPT. No caso em apreço, não se está perante uma situação deste tipo, não tendo sequer sido alegadas quaisquer orientações que a AT tivesse emitido com respeito à forma como a autoliquidação foi efetuada, pelo que tem de concluir-se que a impugnação dos atos de autoliquidação estava dependente de prévia reclamação graciosa, a qual foi, efetivamente, apresentada pela ora Requerente.

A AT invoca, contudo, a questão da competência deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa. Note-se que, não obstante o requerimento apresentado pela Requerente no sentido da alteração do pedido (no qual deixa de fora o pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa), é justamente o ato de indeferimento da reclamação graciosa que permite à Requerente a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, na medida em que este só é tempestivo se se considerar o prazo de apresentação a partir da data do indeferimento da reclamação graciosa.

A AT defende que está afastada da jurisdição deste Tribunal Arbitral, por não estar abrangida pelo art. 2.º, n.º 1, do RJAT, a apreciação de atos de indeferimento de reclamações graciosas que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação.

A declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação pode ser obtida, em processo arbitral, através da declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de reclamações graciosas. A questão é, contudo, a de saber se se inclui nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD declarar a ilegalidade de atos de autoliquidação quando essa ilegalidade não foi apreciada pelo ato que indeferiu a reclamação graciosa.

O facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de atos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que serão

abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de atos passíveis de serem impugnados através do processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objeto um ato de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT. Esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua “um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Por outro lado, este mesmo argumento que se extrai da autorização legislativa conduz à conclusão de que estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando no processo judicial tributário não for utilizável a impugnação judicial ou a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o «sistema fiscal», inclusivamente as «garantias dos contribuintes» [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP], e sobre a «organização e competência dos tribunais» [art. 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], não pode o referido artigo 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (nos termos do artigo 112.º, n.º 2, da CRP), ser interpretado como atribuindo aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de atos para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Assim, para resolver a questão prévia suscitada pela AT de saber se o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, abrange a apreciação do ato de indeferimento de uma reclamação graciosa no segmento relativo aos atos de autoliquidação cuja legalidade não é apreciada, torna-se necessário apurar se a legalidade desse ato de indeferimento podia ou não ser apreciada, num tribunal tributário, através de processo de impugnação judicial ou de ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

O ato de indeferimento de uma reclamação graciosa constitui um ato administrativo, à face da definição fornecida pelo art. 148.º do Novo Código do Procedimento Administrativo [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no artigo 2.º, alínea d), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que, ao abrigo de normas de direito público, visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta. Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um ato em matéria tributária pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário. Assim, aquele ato de indeferimento da reclamação graciosa constitui um «ato administrativo em matéria tributária». Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de atos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou de ação administrativa especial conforme esses atos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação – sendo que, no conceito de «liquidação», em sentido lato, se englobam todos os atos que se reconduzem à aplicação de uma taxa a uma determinada matéria coletável e, por isso, também os atos de retenção na fonte, de autoliquidação e de pagamento por conta.

À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial, os atos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial quando comportem a apreciação da legalidade destes mesmos atos de autoliquidação. Caso contrário, será aplicável a ação administrativa especial¹.

Esta constatação de que há sempre um meio impugnatório processual adequado para impugnar contenciosamente o ato de indeferimento da reclamação graciosa de ato de autoliquidação, conduz, desde logo, à conclusão de que não se está perante uma situação

¹ No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de ato de decisão, *in casu*, de procedimento de revisão oficiosa de ato de liquidação ser a ação administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do ato de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2003, processo n.º 638/03; de 08.10.2003, processo n.º 870/03; de 15.10.2003, processo n.º 1021/03; de 24.03.2004, processo n.º 1588/03, de 06.11.2008, processo n.º 357/08. Mais recentemente, veja-se o acórdão do STA de 28.05.2014, processo n.º 01263/13.

em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas ações «apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido» (artigo 145.º, n.º 3, do CPPT). Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de reclamações gratuitas de atos de autoliquidação que comportem a apreciação da legalidade destes atos.

A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de atos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da diretriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, em que se indicam entre os objetos possíveis do processo arbitral tributário «os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir do objeto possível do processo arbitral a apreciação da legalidade de atos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação.

Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral por referência ao conteúdo do ato de indeferimento da reclamação gratuita depende da análise do conteúdo do referido ato de indeferimento. Ora, no caso concreto, o ato de indeferimento da reclamação gratuita debruça-se apenas sobre a tempestividade do pedido, concluindo pela respetiva intempestividade e, portanto, não entrando na apreciação da questão da legalidade do ato de autoliquidação. Aliás, como ficou provado supra, em conclusão do ato de indeferimento do processo de reclamação gratuita, a AT clarifica que “extinto o direito,

o procedimento de reclamação graciosa não deverá produzir efeitos, pelo que não nos pronunciaremos quanto à matéria controvertida.”

Nestes termos, forçoso será concluir que o ato de indeferimento da reclamação graciosa, através do qual a Requerente indiretamente pretendia ver analisada a questão da legalidade do ato de autoliquidação, não pode ser apreciado por este Tribunal Arbitral na medida em que o não poderia ser em sede de processo de impugnação judicial, mas apenas em sede de ação administrativa especial.

IV. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material invocada pela Requerida e, em consequência, absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas neste processo.

Fixa-se o valor da ação em € € 13.345,51, nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força do das alíneas *a*) e *b*) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 22 de janeiro de 2015

O Árbitro

Guilherme W. d'Oliveira Martins