

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 263/2018-T**

**Tema: IRC – Decisão de pedido de revisão oficiosa que não aprecia legalidade da liquidação – Competência do Tribunal Arbitral.**

## Decisão Arbitral

Os árbitros Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs (presidente), Dr.<sup>a</sup> Suzana Fernandes Costa e Dr. Marcolino Pisão Pedreiro (vogais), designados pelo Conselho deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

Em 24-05-2018, a sociedade anónima A..., SGPS, S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista, de forma imediata, à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da revisão do ato tributário, e de forma mediata, à declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do ano de 2010, no valor total de 1.247.479,14 €.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD em 25-05-2018 e notificado à Requerida na mesma data.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º n.º 2 alínea a) do RJAT, foram designados, pelo Presidente do Conselho

Deontológico do CAAD, como árbitro Presidente, a Senhora Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs e, como vogais, a Senhora Doutora Suzana Fernandes da Costa e o Dr Marcolino Pisão Pedreiro, em 12-07-2018, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 01-08-2018.

Em 05-08-2018, foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional e remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta.

Em 01-10-2018, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

Em 03-10-2018, foi proferido despacho no sentido de notificar o Requerente para, em 10 dias, responder, querendo, à matéria de exceção deduzida na resposta da Requerida.

A Requerente enviou em 15-10-2018, a sua resposta quanto à matéria de exceção alegada pela AT.

Em 20-10-2018 foi proferido despacho a indeferir o requerimento condicional de produção de prova apresentado pela Requerente, em virtude da matéria de facto relevante carecer de prova documental e a mesma constar do processo. No mesmo despacho foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo em conta os princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade, e, ainda, atento o facto de ter sido exercido o contraditório sobre a matéria de exceção. Foi designado o dia 01-02-2019 como data limite para a prolação da decisão.

Não foram apresentadas alegações.

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

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º 1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

O processo não enferma de nulidades.

## 2. Causa de pedir

A Requerente começa por referir que o seu objeto social é a gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas nos termos previstos na lei, e que era, no período de tributação de 2010, sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), nos termos dos artigos 69.º e seguintes do Código de IRC, a qual compreendia, à data, o seguinte perímetro:

NIPC	Designação	Participação efetiva
...	A..., SGPS, S.A.	Sociedade dominante
...	B..., S.A.	100%
...	C..., S.A.R.L	100%
...	D..., S.A.	100%
...	E..., S.A.	100%
...	F..., S.A.	100%
...	G...- S.A.	100%
...	H..., S.A.	100%
...	I..., S.A.	100%
...	J..., S.A.	100%

...	K..., S.A.	100%
...	L..., S.A.	100%
...	M..., S.A.	100%
...	N..., S.A.	100%

Na qualidade de sociedade dominante do referido grupo sujeito ao RETGS, a Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do Grupo, com referência ao período de tributação de 2010, a qual deu origem à liquidação de IRC n.º 2011....

De acordo com a Requerente, na referida declaração de rendimentos, o grupo apurou um lucro tributável de €104.643.279,16, ao qual correspondeu um montante total de derrama estadual de €2.424.373,18.

A Requerente refere que a *O..., S.A.* (que alterou a sua denominação social para *D..., S.A.*, doravante designada abreviadamente por “*D...*”), e a *B..., S.A.* (a qual foi integrada, por fusão, na *D..., S.A.*, doravante designada, abreviadamente, por “*B...*”), sociedades à data integrantes do perímetro do grupo fiscal sujeito ao RETGS liderado pela Requerente, foram sujeitos a ações de inspeção tributária relativamente ao período de tributação de 2010.

A Requerente refere também que o grupo fiscal foi também sujeito a uma ação inspetiva efetuada pela Unidade de Grandes Contribuintes (UGC), respeitante ao mesmo ano de 2010, no âmbito da qual foi a Requerente notificada do Relatório de Inspeção Tributária, do qual resultariam correções à matéria coletável e ao imposto a pagar pelo Grupo nos montantes de € 2.823.404,46 e de € 327.624,02, respetivamente.

Em resultado das correções efetuadas à matéria coletável e ao cálculo do imposto *supra* referido a Requerente foi notificada, em 20-11-2014, da demonstração de liquidação adicional de IRC n.º 2014..., na qual foi apurado um montante de imposto e juros a pagar de € 468.609,81, que integrava a derrama estadual no montante de € 2.494.958,28.

Para a Requerente, esta demonstração de liquidação adicional enferma de um erro no que se refere ao apuramento do montante devido a título de derrama estadual, verificando-se um vício de lei, motivo pelo qual apresentou um pedido de revisão do referido ato de

liquidação de IRC, visando a anulação do montante de derrama estadual ilegalmente liquidado sobre a parte do lucro tributável correspondente ao período decorrido antes da entrada em vigor da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho.

Os fundamentos usados no aludido pedido de revisão foram os seguintes:

- a) A alteração do montante do lucro tributável em sede de inspeção tributária gerou uma liquidação adicional de derrama estadual;
- b) Esta liquidação adicional foi calculada por referência ao período de tributação de 2010 como um todo;
- c) A norma de incidência de derrama estadual sobre o lucro tributável que consta do artigo 2.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, entrou em vigor na ordem jurídica a 1 de Julho de 2010, pelo que;
- d) Tal como confirmado recentemente por jurisprudência emitida pelo CAAD, a UGC não pode liquidar imposto na parte que respeita ao lucro tributável gerado entre 1 de Janeiro de 2010 e 30 de Junho de 2010, por violação do artigo 12.º da Lei Geral Tributária (LGT), e uma vez que tal se afigura inconstitucional por violação do princípio da proibição da retroatividade de fiscal vertido no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Requerente refere que foi notificada em 05-02-2018, do projeto de decisão sobre o pedido de revisão do ato tributário, no qual a UGC se propunha a decidir pela rejeição liminar do pedido com fundamento em intempestividade. E em 27-02-2018, foi a Requerente notificada da decisão de rejeição liminar do pedido de revisão do ato tributário por si interposto.

Quanto à eventual intempestividade, a Requerente refere que a liquidação adicional no âmbito da qual solicitou a respetiva revisão oficiosa foi emitida em 20-11-2014, pelo que o prazo de quatro anos para a apresentação do respetivo pedido terminou em 20-11-2018.

A Requerente alega também que se é verdade que as diversas ações inspetivas levadas a cabo em 2014 pela UGC tenham corrigido um conjunto de matérias, as quais não contemplaram de forma direta a derrama estadual referente ao exercício de 2010, como lhe competia nos termos discutidos em sede do pedido de revisão oficiosa, a Requerente não pode deixar de constatar que as mesmas correções tiveram impacto no lucro tributável com referência ao período de 2010 e, conseqüentemente, no apuramento do montante de

derrama estadual inicialmente liquidado pela Requerente. Para a Requerente, uma parcela da derrama estadual referente ao ano de 2010, cuja liquidação foi recalculada por via da liquidação adicional de IRC n.º 2014..., só “*viu a luz do dia*” pela primeira vez em 20-11-2014, data da notificação da referida liquidação, sendo que o erro de que padece só à UGC é imputável.

Assim, no entender da Requerente, é incorreta a pretensão da UGC de que o prazo para a sua revisão se contaria a partir de 10-08-2011.

Para a Requerente, a vencer a tese da Requerida de que o prazo de impugnação da nova liquidação começa a contar a partir da liquidação inicial, então a Requerente apenas estaria na disponibilidade de deitar mão dos mecanismos de tutela dos seus direitos por nove meses (de 21-11-2014 a 10-08-2015), uma vez que o facto lesivo apenas lhe foi notificado a 20-11-2014, o que é, no seu entender, lesivo dos direitos do contribuinte, porquanto viola o princípio constitucional do acesso à justiça tributária, vertido no n.º 4 do artigo 268.º da CRP e no n.º 1 do artigo 9.º da LGT.

Para a Requerente, também se demonstra incorreta, por assentar no mesmo vício de raciocínio, a citação pela UGC, em auxílio da sua tese, do acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 01305/16, de 28-06-2017, já que não apresenta semelhanças com o caso concreto em apreço.

A Requerente alega que é a liquidação adicional n.º 2014..., de 20-11-2014, que pretende impugnar, uma vez que, ainda que indiretamente, foi liquidada ilegalmente derrama estadual sobre a totalidade do lucro tributável, ainda que corrigido, em face da ação inspetiva levada a cabo pela UGC.

A Requerente concluiu referindo que o pedido de revisão do ato tributário foi tempestivamente interposto.

Quanto à ilegalidade do ato de liquidação impugnado, a Requerente começa por fazer referência à Lei n.º 12-A/2010 de 30-06-2010, dizendo que entrou em vigor em 1 de Julho de 2010, e que aprovou várias medidas adicionais de consolidação orçamental, entre as quais prevê, no seu artigo 2.º, a criação da derrama estadual.

A Requerente transcreve o aludido n.º 2 da referida lei, que introduziu uma taxa de imposto adicional em sede de IRC, correspondente a uma sobretaxa de 2,5%, aplicável à parcela do lucro tributável superior a € 2.000.000.

Na posição da Requerente, na medida em que a derrama estadual, incidindo sobre uma parte do lucro tributável, assume a natureza de imposto acessório e não autónomo ou diferenciado do IRC e, considerando que este imposto se configura como um facto tributário de formação sucessiva, que, por isso, só se encontra completo no termo de cada período de tributação, a aplicação no tempo do artigo 2.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30-06-2010, deve ser regulada pelo disposto no n.º 2 do artigo 12.º da LGT. Assim, para a Requerente, a derrama estadual aprovada pela aludida lei apenas poderia incidir sobre a parcela do lucro tributável gerado a partir do dia 1 de Julho de 2010 que exceda o limite de € 2.000.000 aí estabelecido, e não sobre a totalidade do lucro tributável apurado nesse período de tributação.

Para sustentação desta posição, a Requerente refere a decisão arbitral proferida no processo n.º 432/2016-T, e que um entendimento contrário seria, aliás, inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º da CRP.

A Requerente indica que a deteção e correção da ilegalidade de liquidação de derrama, entre 01-01-2010 e 30-06-2010, competia em primeiro lugar, à UGC, ao abrigo do princípio da legalidade a que se encontra vinculada nos termos do artigo 55.º da LGT, do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e do n.º 2 do artigo 266.º da CRP.

Deste modo, a Requerente considera estar provado que esta atuação, por parte da UGC, comporta de forma inequívoca erro imputável aos serviços, por liquidar ilegalmente um montante de imposto sem base legal, pelo que a UGC deveria ter procedido à correção dos montantes entregues em excesso.

Conclui a Requerente pedindo a restituição do valor de €1.247.479,14, correspondente a 50% (de 01-01-2010 a 30-06-2010 – meio ano) do montante cobrado em excesso a título de derrama estadual referente ao exercício fiscal de 2010 na liquidação adicional subsequente à ação de inspeção levada a cabo pela UGC.

Além disso, pede a Requerente que lhe sejam pagos juros indemnizatórios por pagamento indevido da prestação tributária, nos termos dos artigos 43º e 100º da LGT.

A Requerente alega ainda que o Tribunal Arbitral é competente para conhecer do pedido e que o pedido de pronúncia arbitral foi tempestivamente interposto.

### **3. Resposta da Requerida**

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua resposta, apresentou defesa por exceção e por impugnação.

Quanto à matéria de exceção, a AT começa por alegar a caducidade do direito de ação, referindo que se mostra ultrapassado o prazo legal para a impugnação do ato tributário de liquidação, em concreto, em sede arbitral, tendo em conta que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 dias, a contar da notificação da notificação de liquidação adicional ora impugnada, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 102.º, n.º 1 do CPPT.

No entender da Requerida, o tribunal não pode conhecer do pedido formulado, uma vez que o mesmo é intempestivo, tendo em conta que a liquidação foi notificada à Requerente em 20-11-2014 e o pedido arbitral foi apresentado a 24-05-2018.

Para sustentar esta posição, a AT refere os acórdãos arbitrais dos processos n.º 38/2015-T, n.º 62/2012-T, n.º 188/2013-T, n.º 244/2013-T, n.º 261/2015-T, n.º 38/2015-T, n.º 195/2015-T, n.º 196/2015-T, n.º 211/2015-T, e n.º 346/2015-T.

Tendo em conta este entendimento, pede a AT que o pedido formulado seja declarado improcedente, por intempestivo, e conseqüentemente ser a Requerida absolvida da instância.

Se assim não se entender, refere a Requerida que deve ser declarada a incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação dos pedidos de declaração de ilegalidade da decisão da revisão oficiosa.

A Requerida cita que a Requerente deixou precluir o prazo de 2 anos previsto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT para apresentação de uma reclamação administrativa, e só em 20-11-2017 apresentou um pedido de revisão oficiosa contra a liquidação de IRC.

Para a Requerida, o pedido de revisão do ato tributário não pode substituir a reclamação graciosa prevista no artigo 131.º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no n.º 1 de tal artigo.

A AT menciona que, da leitura do artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112/2011, de 22-03, resulta que a via arbitral para a apreciação do litígio só pode ser aberta, em casos de



autoliquidação, após a prévia apresentação de reclamação graciosa, o que não se verifica nos presentes autos, onde se pretende a apreciação de um pedido de revisão oficiosa.

Na perspetiva da Requerida, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Em apoio da sua tese a Requerida refere as decisões proferidas pelo tribunal arbitral, no âmbito dos processos n.º 48/2012-T, 51/2012-T, 73/2012-T, 236/2013-T, 603/2014-T, 669/2015-T, 584/2016-T, 8/2017-T.

Por outro prisma, alega a Requerida a não apreciação da legalidade no pedido de revisão oficiosa.

Assim, para a Requerida, tendo o pedido de revisão do ato tributário sido rejeitado liminarmente atenta a sua intempestividade, não foi apreciada a legalidade do ato tributário de liquidação porquanto a mesma ficou prejudicada na medida em que faltava um pressuposto procedimental necessário à sua efetiva apreciação.

A Requerida alega que a decisão do pedido de revisão consubstancia um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Conclui a AT que a sindicância do ato em questão está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT, e de acordo com o que tem decidido a jurisprudência arbitral perante circunstâncias semelhantes, nomeadamente a decisão arbitral do processo n.º 244/2013-T.

Na defesa por impugnação, a Requerida começa por alegar que a derrama estadual tem como facto gerador da obrigação tributária o lucro tributável, e que o lucro não pode ser visto de forma parcelar ou isolada, mas sim como incidindo sobre uma parte do lucro tributável considerando que o IRC se configura como um facto tributário de formação sucessiva, que, por isso, só se encontra completo no termo de cada período de tributação, em conformidade com a característica de anuidade do imposto. Além disso, para a Requerida, o facto gerador apenas ocorre em 31 de dezembro de 2010 e não em momento anterior, ao contrário do que entende a Requerente.

O IRC é qualificado na doutrina e na jurisprudência como um imposto periódico, condicionado por factos geradores de formação complexa e sucessiva que só se tornam plenos, para efeitos de tributação, no final do período de tributação.

Além disso, refere a Requerida que a liquidação em causa nos autos atendeu à alteração introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30-06-2010.

A AT entende que não é configurável a existência de um grau de retroatividade suscetível de fazer frustrar a aplicação do n.º 1 do artigo 87.º-A do CIRC, após a publicação da Lei n.º 12-A/2010, de 30-06-2010.

Quanto à decisão arbitral do processo n.º 432/2016-T, mencionada pela Requerente, a AT alega que não a acompanha.

Por outro lado, alega a AT que o pedido da Requerente não poderia ser satisfeito porquanto o apuramento da derrama estadual alegadamente apurada em excesso padece de uma errónea quantificação.

Desde logo, alude a Requerida ao facto do IRC se configurar como um facto tributário de formação sucessiva e que só se encontra completo no termo de cada período de tributação, e ao facto do lucro corresponder à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação. Por essa razão, entende a Requerida que a Requerente não tem razão ao pugnar pela aplicação do princípio *pro rata temporis*, peticionando pela ilegalidade de 50% do montante pago a título de derrama estadual por referência ao período entre 1 de janeiro a 30 junho de 2010.

Para a AT, a tese da Requerente é contraditória e não poderá vingar, porquanto a meio período de tributação (1 de julho a 31 dezembro de 2010) não corresponderá necessariamente 50% do apuramento da derrama estadual. Para poder vingar esta tese, a Requerente teria que juntar aos autos comprovativos que permitissem validar o apuramento do lucro tributável até 30 junho de 2010 e os cálculos correspondentes à derrama estadual apurada por referência a esse período (1 de janeiro a 30 de junho de 2010), por forma cumprir o ónus da prova que lhe competia, nos termos do artigo 74.º n.º 1 da LGT.

No entender da AT, o lucro tributável não é passível de ser dividido e apurado proporcionalmente, como a Requerente pretende, em virtude de estarmos perante um imposto de formação sucessiva.

Assim, para a Requerida, a liquidação em causa não está ferida de qualquer vício de ilegalidade.

Por fim, quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, alega a Requerida que não se verificou qualquer erro imputável aos serviços na emissão da liquidação impugnada, e pugna pela sua improcedência.

#### **4. Matéria de facto**

##### **4. 1. Factos provados**

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente tem por objeto a gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas
2. E era, no período de tributação de 2010, sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”),
3. Em resultado de inspeções efetuadas ao grupo e a duas empresas integradas no seu perímetro, a Requerente foi notificada, em 20-11-2014, da demonstração de liquidação adicional de IRC de 2010 n.º 2014..., na qual foi apurado um montante de imposto e juros a pagar de € 468.609,81, o qual integrava a derrama estadual no montante de € 2.494.958,28.
4. A Requerente foi notificada, em 20-11-2014, da demonstração de liquidação adicional de IRC n.º 2014..., na qual foi apurado um montante de imposto e juros a pagar de € 468.609,81, o qual integrava a derrama estadual no montante de € 2.494.958,28 respeitante ao ano de 2010.
5. A Requerente interpôs pedido de revisão do ato tributário em 20/11/2017, nos seguintes termos:

**Exmo. Senhor**

**Director de Finanças de Lisboa**

**Direcção de Finanças de Lisboa**

Alameda dos Oceanos, Zona de Intervenção da Expo 98, lote 1.06.1.02

1998-027 Lisboa

**Assunto:** Pedido de Revisão oficiosa da liquidação adicional de IRC relativa ao período de tributação de 2010

A... , SGPS, S.A. adiante designada, abreviadamente, por "A...  
" ou "Requerente", titular do número único de pessoa colectiva ... , com sede na  
... - Lisboa, com o capital social de € 448.400.000, vem, nos  
termos e para os efeitos do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária ("LGT") requerer a  
V. Exa. que se digne a promover a revisão oficiosa do acto tributário de liquidação adicional do  
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ("IRC"), da responsabilidade da Autoridade  
Tributária e Aduaneira ("AT"), respeitante ao período de tributação de 2010, com o  
n.º 2014 ... nos termos e com os fundamentos seguintes:

**DOS FACTOS**

1. A A... encontra-se sujeita ao regime geral de tributação, em sede de IRC, tendo sido a sociedade dominante, no exercício fiscal de 2010, de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades ("RETGS").
2. No âmbito do referido grupo sujeito ao RETGS, a Requerente, na qualidade de sociedade dominante do grupo fiscal, procedeu à entrega da declaração agregada de rendimentos Modelo 22 de IRC, referente ao período de tributação de 2010.

3. Posteriormente, a Companhia de Seguros O... S.A. e a B... S.A., sociedades à data integrantes do perímetro do grupo fiscal sujeito ao RETGS, foram alvo de acções de inspecção tributária relativamente ao exercício fiscal de 2010, com datas de despacho de 28 de Fevereiro de 2012 e 22 de Junho de 2012, respectivamente.
4. Por sua vez, o grupo fiscal foi alvo de uma acção inspectiva, respeitante ao mesmo exercício, com data de despacho de 28 de Janeiro de 2014, no âmbito da qual foi a Requerente notificada, em 20 de Novembro de 2014, da liquidação adicional de IRC n.º 2014 ... conforme Documento n.º 1 que se junta em anexo.
5. Na referida liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 2010, a Requerente constatou que a AT considerou um montante de € 2.494.958,28, não procedendo, como lhe competia, à correcção e respectivo reembolso de derrama estadual em excesso, conforme se expõe no presente pedido de revisão oficiosa.
6. Deste modo, vem a Recorrente, na qualidade de sociedade dominante, à data, do grupo fiscal sujeito ao RETGS, solicitar o reembolso do montante do imposto de derrama estadual, na parte respeitante ao lucro tributável apurado no período de tributação de 2010 anteriormente à entrada em vigor do diploma que introduziu aquele adicional ao IRC, na medida em que apenas se considera devida a derrama estadual sobre o lucro tributável apurado a partir do dia 1 de Julho de 2010, conforme se concretizará mais adiante.

#### DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DA DERRAMA ESTADUAL

7. No âmbito da liquidação adicional de IRC relativamente ao exercício fiscal de 2010, vem a Recorrente apresentar tempestivamente pedido de revisão de acto tributário, uma vez que no seu entendimento, confirmado recentemente por jurisprudência emitida pelo CAAD, foi cometida ilegalidade parcial da liquidação de derrama estadual do exercício de 2010, decorrente da acção inspectiva levada a cabo pela AT, a qual deveria incluir um valor inferior de derrama estadual, conforme em seguida se expõe.
8. A Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, em vigor a partir de 1 de Julho de 2010, aprovou várias medidas adicionais de consolidação orçamental, entre as quais prevê, no seu artigo 2.º, a criação da derrama estadual.

9. Naquele artigo, foi introduzida uma taxa de imposto adicional, nos termos da qual *“sobre a parte do lucro tributável superior a € 2.000.000 sujeito e não isento de [IRC] apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incide uma taxa adicional de 2,5%”*.
10. Esta taxa de derrama estadual consubstancia, assim, uma tributação adicional em sede de IRC, correspondente a uma sobretaxa de 2,5% aplicável à parcela do lucro tributável superior a € 2.000.000.
11. Adicionalmente, cumpre referir que a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, isto é, no dia 1 de Julho de 2010.
12. Não obstante, foi criado um regime transitório que define uma data de entrada em vigor especial para certas realidades especificamente previstas, não se incluindo nestas, porém, a medida relativa à criação da derrama estadual.
13. Ora, deste facto resulta que, na medida em que o legislador não estabeleceu qualquer norma especial de direito transitório relativamente ao artigo 2.º do referido diploma – norma esta que introduziu, como se referiu, a derrama estadual – conclui-se que a mesma entrou em vigor no dia 1 de Julho de 2010.
14. Neste sentido, não se encontrando expressamente previsto no referido diploma qualquer norma para a respectiva aplicação no tempo, serão aplicáveis as regras gerais de aplicação da lei tributária no tempo consagradas no artigo 12.º da LGT.
15. De acordo com o n.º 1 do artigo 12.º da LGT, *“as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos”*.
16. Por sua vez, nos termos do n.º 2 daquele normativo, *“se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”*.

17. Ora, na medida em que a derrama estadual, incidindo sobre uma parte do lucro tributável, assume a natureza de imposto acessório e não autónomo ou diferenciado do IRC e, considerando que este imposto se configura como um facto tributário de formação sucessiva, que, por isso, só se encontra completo no termo de cada período de tributação, a aplicação no tempo do artigo 2.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, deve ser regulada pelo disposto no n.º 2 do artigo 12.º da LGT.
18. Daqui decorre que, tendo o artigo 2.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, entrado em vigor no dia 1 de Julho de 2010, a derrama estadual por ela aprovada apenas poderia incidir sobre a parcela do lucro tributável gerado a partir do dia 1 de Julho de 2010 que exceda o limite de € 2.000.000 aí estabelecido, e não sobre a totalidade do lucro tributável apurado nesse exercício.
19. Esta posição tem sido igualmente sufragada pela jurisprudência do Tribunal Arbitral, nomeadamente na decisão relativa ao processo n.º 432/2016-T, de 23/01/2017, o qual conclui que é *“ilegal a aplicação da Derrama Estadual sobre a parte do lucro tributável correspondente ao período ocorrido antes da sua entrada em vigor por violação do artigo 12.º da Lei Geral Tributária, que refunda numa liquidação sem base legal pois não havia norma jurídica em vigor que habilitasse a cobrança de Derrama para esse período”*.
20. Um entendimento contrário seria, aliás, inconstitucional, por violação do princípio basilar da não retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).
21. Assim, a aplicação da norma constante do artigo 2.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, aos factos compreendidos entre o dia 1 de Janeiro e 30 de Junho de 2010 é ilegal, por falta de base legal para a sua liquidação.
22. Note-se, por outro lado, que a detecção e correcção desta ilegalidade competia, em primeiro lugar, à AT, em resultado do princípio da legalidade a que se encontra vinculada nos termos do artigo 55.º da LGT, do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”) e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).
23. Tal não sucedeu, razão pela qual se suscita agora que a correcção desta ilegalidade seja reflectida na decisão final da revisão oficiosa em apreço.

24. Ora, com base na declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC da Requerente com referência ao exercício de 2010, foi liquidada derrama estadual, tendo a Recorrente procedido ao respectivo pagamento.
25. Posteriormente, fruto da acção de inspecção levada a cabo pela AT, a mesma veio liquidar o valor da Derrama Estadual alegadamente devida, de € 2.494.958,28.
26. Nesta medida, sob pena de violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º da CRP e no artigo 12.º da LGT e, bem assim, do princípio da legalidade a que a AT e toda a Administração Pública está sujeita, mais concretamente, previsto no artigo 55.º da LGT, do n.º 1 do artigo 3.º do CPA e do n.º 2 do artigo 266.º da CRP, apenas se mostra devida derrama estadual sobre a parcela do lucro tributável apurado com referência ao período de 1 de Julho de 2010 a 31 de Dezembro de 2010, na parcela que exceda € 2.000.000.
27. Contudo, a Recorrente constatou que a AT não procedeu, como lhe competia, ao apuramento da derrama estadual ilegalmente cobrada em excesso, na liquidação adicional emitida em face da referida acção de inspecção, razão pela qual vem a Recorrente apresentar tempestivamente pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação adicional, solicitando, pelas razões apresentadas, a correcção da referida liquidação adicional em 50% por forma a reflectir o período do exercício em que a derrama se encontrou, efectivamente, em vigor.
28. Devendo, assim, ser restituído à Recorrente o valor de € 1.247.479,14, correspondente a 50% do montante cobrado em excesso a título de derrama estadual referente ao exercício fiscal de 2010 na liquidação adicional subsequente à acção de inspecção levada a cabo pela AT.

#### **DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE REVISÃO OFICIOSA**

29. Nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão dos actos tributários pode ser efectuada no “(...) prazo de quatro anos após a liquidação (...)”.





30. Ora, conforme anteriormente referido, a liquidação adicional no âmbito da qual a Recorrente solicita a respectiva revisão oficiosa foi emitida em 20 de Novembro de 2014, pelo que o prazo de quatro anos para a apresentação do respectivo pedido termina em 20 de Novembro de 2018.
31. Neste sentido, comprova-se que o presente pedido de revisão oficiosa é tempestivo.

**DO PEDIDO**

Em face da argumentação aduzida e dos documentos de suporte apresentados, solicita-se a V. Exa. que proceda à revisão do acto de liquidação adicional de IRC respeitante ao período de tributação de 2010, anulando o montante da derrama estadual liquidado na sequência da acção de inspecção referente ao mesmo exercício, sobre a parte do lucro tributável correspondente ao período ocorrido antes da sua entrada em vigor (i.e., entre 1 de Janeiro e 30 de Junho de 2010) acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

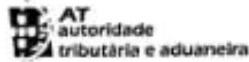
Pede deferimento,

Lisboa, 21 de Novembro de 2017

\_\_\_\_\_  
A... , SGPS, S.A.

6. A decisão que incidiu sobre o pedido de revisão indeferiu a pretensão da Requerente, e foi-lhe notificada em 27-02-2018 e tem o seguinte teor:

*Handwritten mark*



**UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUINTES (UGC)**  
Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT)

Despacho n.º _____	Despacho:
Data: _____	
Anotações: _____	Concordando com o informado, determino o arquivamento do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais, disso se notificando a Requerente para os termos e efeitos do disposto nos art.ºs. 35.º a 41.º do CPPT, conforme Parecer infra.
_____	
_____	Unidade dos Grandes Contribuintes, 23/02/2018,
_____	A Chefe da Divisão,
_____	
_____	(Por Delegação - Despacho n.º 12/29/2015 -
_____	DR, 2.ª Série, 222, 12/11/2015)

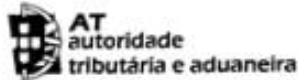
Parecer n.º _____	Parecer:
Data: _____	Confirmando e teor da presente informação, promovo a rejeição liminar do pedido formulado nos autos, disso se notificando a Requerente nos termos dos art.ºs 35.º a 41.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com todas as consequências legais, fazendo-se menção expressa de que, face à decisão, poderá, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias, recorrer hierarquicamente, ao abrigo do disposto no art.º 80.º da Lei Geral Tributária e do art.º 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ou, no prazo de 3 (três) meses, interpor Ação Administrativa, nos termos previstos nos art.ºs 50.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, ex vi n.º 2 do art.º 67.º, igualmente do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
Anotações: _____	A Consideração Superior.
_____	
_____	Unidade dos Grandes Contribuintes, 22 de fevereiro de 2018,
_____	A Ordenadora,
_____	

<b>INFORMAÇÃO</b>	Assunto:
N.º _____	<b>DECISÃO DE REVISÃO OFICIOSA</b>
Técnico Responsável _____	Procedimento Administrativo de Revisão Oficiosa nº. ...
_____	Tributo: <i>Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas</i>
_____	Período de tributação: 2010
_____	Requerente: <b>A...</b> SCPS, SA <sup>®</sup>
_____	NIPC: ...
_____	Domicílio fiscal: ...
_____	Mandatário(s): ...

Em sua entidade com a Administração Fiscal, por favor mencionar sempre o nome, a referência de documento, o N.º de identificação Fiscal (NIF) e o domicílio fiscal

UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUINTES (UGC)  
Rua General do Siqueira, nº 1, 1149-005 Lisboa E-mail: [www.ugc@caad.gov.pt](mailto:www.ugc@caad.gov.pt)

30



UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUÍNTES (UGC)  
Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT)

Procedimento Administrativo de Revisão Oficiosa n.º  
Reclamante: A... SGPS, S.A.  
NIPC: ...

## INFORMAÇÃO N.º ...

Com referência aos presentes autos de procedimento administrativo de revisão oficiosa de ato tributário, que correm seus termos junto desta Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), instaurados sob o registo em epígrafe, somos, conforme segue, a informar para os termos e efeitos do disposto na primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da Lei Geral Tributária.<sup>2</sup>

Assim:

### § I. INTRODUÇÃO

1. A Requerente, sociedade constituída sob a forma comercial "A... SGPS, S.A.", com o NIPC ..., vem nos termos previstos no referido art. 78.º da LGT, veduzir o presente pedido de revisão oficiosa de ato tributário de "liquidação adicional" em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) relativo ao período de tributação correspondente ao ano civil de 2010<sup>3</sup>, consubstanciada na liquidação adicional n.º 2014 ..., de 20 de novembro de 2014.
2. A Requerente configura uma sociedade comercial que exerce a atividade nos termos do n.º 4 do art. 3.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), sendo, para todos os efeitos legais, consideradas "contribuinte de elevada relevância económica e fiscal", na aceção prevista no art. 68.º-B da LGT,<sup>4</sup> e constantes no elenco previsto no Despacho n.º 1268/2017, de 13 de janeiro<sup>5</sup>.
3. Para efeitos fiscais encontra-se registada junto do serviço periférico local territorialmente competente, estando sujeita a IRC por força do preceituado na norma constante no n.º 1 do art. 2.º do respetivo código, conjugado com o disposto nos arts. 3.º a 5.º do mesmo diploma legal.
4. Constitui objeto desta nossa informação, conforme requerido, o pedido de revisão oficiosa do referido ato tributário de liquidação de IRC, sob o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), fundamentado na avaliação direta<sup>6</sup> efetuada pela Requerente, na qualidade de sociedade dominante e responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias associadas ao RETGS, conforme declaração submetida nos termos dos arts. 117.º e seguintes do CIRC.
5. Para fundamentar o pedido de revisão autjudiço, a Requerente alega, em suma, que o referido ato tributário aqui em contenda encontra-se praticado sob vício material de lei, conforme melhor

<sup>1</sup> Texto elaborado em computador, de acordo com o estabelecido na norma inserida no n.º 5 do art.º 131.º do Código de Processo Civil ("CPC"), aprovado pelo art.º 1.º da Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, ex vi da al. e) do art.º 2.º do CPPT.

<sup>2</sup> Aprovado pelo art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

<sup>3</sup> Conforme n.º 1 do art.º 8.º do CIRC.

<sup>4</sup> Aditado pelo art.º 8.º do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, com produção de efeitos a partir de 01 de janeiro de 2012.

<sup>5</sup> Proferido nos termos da Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio.

<sup>6</sup> Nos termos do art.º 117.º do CIRC, conjugado com os arts.º 82.º e 83.º, estes da LGT.

MOD. 004 (0)

Na sua conexão com a Administração Fiscal, por favor indicar sempre o nome, a referência do documento, o N.º de identificação fiscal (NIF) e a entidade fiscal

UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUÍNTES Tel: (+351) 21 841 0100 Fax: (+351) 21 841 31 18  
E-mail: [ugc@sgps.pt](mailto:ugc@sgps.pt)  
Centro de Arbitragem Administrativa  
Rua Teófilo de Figueiredo, nº 1, 1119-001 Lisboa GAT: (+351) 217 204 707

argumentado na sua petição inicial constante dos autos, a qual, para os devidos efeitos, se dá aqui como integralmente reproduzida.

6. Em seu entender, deve o mesmo ser revisto pela importância ora contestada, de acordo com o preceituado no art. 78.º da LGT, este por sua vez conjugado com o determinado pelo art. 100.º do mesmo diploma legal.

Todavia,

7. Compulsados os presentes autos, somos, desde já, a verificar que subsistem razões a ponto de provocar a rejeição liminar do pedido de revisão administrativa ora formulado pela Requerente, atentas as normas legais em vigor.
8. Com efeito, o pedido de revisão apresentado é contra o ato tributário consubstanciado na liquidação de IRC n.º 2014 ... , de 20 de novembro, respeitante ao período de tributação de 2010.
9. Determina o n.º 1 do art. 78.º da LGT, que disciplina o mecanismo da revisão dos atos tributários, o seguinte:

*«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.»*

10. Não obstante a norma prever que a revisão dos atos tributários, quando motivada pelo sujeito passivo, apenas pode ser suscitada no prazo da reclamação graciosa, in casu, seria 120 dias nos termos do n.º 1 do art. 70.º do CPPT, tem sido entendimento da nossa jurisprudência que nada obsta a que o sujeito passivo suscite por sua iniciativa o procedimento de revisão do ato tributário no prazo previsto para a administração fiscal, ou seja, quatro anos e desde que haja erro imputável aos serviços.
11. Porém, o ato tributário objeto de revisão nos termos do art. 78.º é sempre o ato de liquidação inicial de imposto, aludido no n.º 1 do art. 59.º do CPPT, motivado pela apresentação das declarações dos contribuintes.
12. O imposto devido a título de IRC respeitante ao ano de 2010, é apurado nos termos do n.º 1 do art. 120.º do CIRCS, através da apresentação da declaração periódica de rendimentos até ao dia 31 de maio do ano seguinte, salvo as devidas exceções previstas na lei, ou seja, 31 de maio de 2011.
13. É a partir desta data, quando ocorre para efeitos legais a autoliquidação de imposto, que se inicia a contagem dos prazos para a revisão do ato tributário seja da iniciativa do sujeito passivo, seja da iniciativa da administração tributária.
14. A liquidação de que a Requerente pretende recorrer é uma liquidação oficiosa dos serviços, promovida no âmbito da concretização das conclusões de um procedimento de inspeção tributária, já em 2014, e se no limite puder ser objeto de revisão, tem esta de ser sempre suscitada num prazo de quatro anos a contar do ato tributário que promove a autoliquidação.
15. Esse ato tributário é a liquidação n.º 2011 ... 8, de 1 de agosto, do qual foi a Requerente devidamente notificada no dia 10 de agosto.
16. É a partir deste momento que começa a correr o prazo para solicitar a revisão do ato tributário nos termos do art. 78.º da LGT, e mais nenhum.

17. Esta leitura da lei é a que melhor se enquadra com o disposto na alínea e) do n.º 2 do art. 8.º da LGT, garantindo-se o cumprimento escrupuloso dos prazos previstos para a liquidação do imposto (caducidade) e assim da salvaguarda da segurança jurídica.
18. De outra forma, como a pretendida, não só o sujeito passivo mas também a administração fiscal poderia a coberto da revisão oficiosa estender indefinidamente, e quase *ad eternum*, o seu direito a liquidar o imposto, tornando na prática inócuo o instituto da caducidade previsto no art. 45.º da LGT, violando flagrantemente o princípio da segurança jurídica.
19. Faz-se notar que o pedido de revisão do ato tributário consubstanciado na liquidação adicional n.º 2014 ... , de 20 de novembro, poderá ser admissível e objeto de apreciação, até mesmo dentro dos quatro anos após a sua notificação, mas apenas quanto à matéria que este objetivamente corrige.
20. A questão jurídica que aqui se coloca, conexa com o apuramento da derrama estadual é uma questão nova, não abordada anteriormente, nem no decurso da ação inspetiva cujas conclusões foram concretizadas na liquidação adicional de que se solicita a revisão.
21. Nesse sentido, a Requerente dispunha dos expedientes da declaração de substituição, da reclamação graciosa, do recurso judicial ou arbitral, e da revisão oficiosa do ato tributário para discutir a legalidade da liquidação da derrama estadual, cujos prazos se iniciam sempre com o ato de autoliquidação de imposto, pelo que à data de entrada do presente pedido de revisão é este extemporâneo.
22. Esta é a posição acolhida pela nossa jurisprudência conforme revela o recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 01305/16, de 28 de junho de 2017, onde consta explicitamente do sumário o seguinte:

*«A contagem do prazo a que alude o artigo 78.º, n.º 1 da LGT, tem o seu termo inicial com a liquidação inicial e não com a liquidação correctiva.»* [sic]
23. Lê-se e transcreve-se do duto Acórdão o seguinte:

*«A questão nestes termos suscitada – e que se reconduz a saber se a liquidação decorrente de declaração de substituição – parcial - abre novo prazo para a dedução da revisão do acto tributário de liquidação quando à luz da liquidação substituída tal prazo já se havia esgotado - é em tudo idêntica à questão foi apreciada e decidida neste Supremo Tribunal Administrativo no acórdão 1042/16, de 21.06.2016, interposto pela mesma recorrente, sendo idênticas as alegações de recurso e os pressupostos de facto, pelo que se acompanhará a argumentação jurídica aduzida naquele areato, por com a respectiva fundamentação concordarmos, e também tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito.*

*(...) a liquidação inicial efectuada com base na primeira declaração mantém-se, mas agora com as correcções que lhe são introduzidas pela declaração de substituição, não se trata de uma liquidação nova, antes trata-se da mesma liquidação devidamente corrigida.*

*(...) é evidente que a contagem do prazo a que alude o artigo 78.º, n.º 1 da LGT, tem o seu termo inicial com a liquidação inicial e não com a liquidação correctiva.»* [sic]
24. Posto isto, poucas dúvidas restam sobre a manifesta intempestividade do pedido de revisão do ato tributário efectuado ao abrigo do disposto no art. 78.º da LGT, razão pela qual nos abstermos de apreciar e decidir a questão de mérito suscitada respeitante ao montante de derrama estadual liquidado no período de 2010.

<sup>7</sup> Sublinhado nosso.

## § II. DIREITO DE AUDIÇÃO

25. Tendo sido notificada do projeto de decisão e proposta de rejeição liminar do pedido no passado dia 5 de fevereiro, foi a Requerente igualmente convidada a exercer o seu direito de participação nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT, direito que veio a exercer através de requerimento apresentado no passado dia 20 de dezembro.
26. A Requerente apresenta-se a rejeitar por completo a proposta de decisão bem como os fundamentos que a sustentam, nomeadamente a jurisprudência invocada que refere não se coadunar com a sua particular situação.
27. Nesse sentido, entende que se impõe o dever de apreciação do mérito do pedido formulado.
28. Ora, a Requerente rejeita as conclusões do projeto de decisão, alegando que a liquidação adicional contestada resulta de um ação inspetiva e os SIT, porque vinculados ao princípio da busca pela verdade material dos factos em conformidade com o art. 6.º do RCPITA, encontravam-se legalmente obrigados a efetuar o ajustamento que nesta sede se pretende.
29. Presta-se também ao escrutínio do apontado Acórdão do STA, proferido no âmbito do processo n.º 01305/16, de 28 de junho de 2017, para demonstrar que a situação fáctica aí tratada é diversa da sua, e por tal impõe-se também tratamento diverso do tecido.
30. Porém, e não obstante as considerações da Requerente, mantemos o nosso entendimento quanto à oponibilidade do meio previsto no art. 78.º da LGT se encontrar circunscrita ao ato de liquidação inicial apenas pelos motivos expostos no projeto de decisão que antecede, mas também pelo seguinte.
31. Cumpre informar desde já, que os SIT não promoveram nenhuma correção ao valor da derrama estadual nos moldes formulados pela simples razão de que, pelo menos à data, não pugnava pelo entendimento da liquidação da derrama estadual que se pretende.
32. Nesse sentido, não houve qualquer violação do princípio estabelecido pelo art. 6.º do RCPITA,
33. A Requerente pretende ainda lograr a pretensão de que a situação sobre qual versa o Acórdão do STA, pedido de revisão sobre um ato tributário que decorre da apresentação duma declaração de substituição é diferente dum pedido de revisão de ato tributário promovido oficiosamente pelos serviços da AT, *in casu*, decorrente de uma decisão da justiça tributária.
34. Ora, só para clarificar, importará referir que o regime da revisão dos atos tributários previsto no art. 78.º da LGT não faz qualquer distinção entre atos de liquidação iniciais, corretivos ou adicionais, referindo apenas atos tributários.
35. No que respeito ao CIRC, encontramos esta "proliferação" de tipos de liquidação adicional, corretiva ou anulatória no Capítulo V, com a epígrafe "Liquidação".
36. Assim, nos termos do art. 99.º do CIRC, a AT «(...) procede à liquidação adicional quando, depois de liquidado o imposto, seja de exigir, em virtude de correção efetuada nos termos do n.º 10 do artigo 90.º ou de fixação do lucro tributável por métodos indiretos, imposto superior ao liquidado».
37. Procede ainda à liquidação adicional, em consequência de revisão do lucro tributável nos termos do artigo 62.º, exame à contabilidade efetuado posteriormente à liquidação corretiva referida no n.º 1, ou erros de facto ou de direito ou omissões verificados em qualquer liquidação.

38. Nos termos do art. 100.º do CIRC, promove a respetiva liquidação corretiva «[s]empre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime de transparência fiscal definido no artigo 6.º, haja lugar a correções que determinem alteração dos montantes imputados aos respetivos sócios ou membros, a Direcção-Geral dos Impostos promove as correspondentes modificações na liquidação efetuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas».
39. Por fim, em caso de correção da liquidação nos termos dos n.ºs 9 e 10 do artigo 90.º ou do artigo 103.º, resultado de exame à contabilidade, determinação da matéria coletável por métodos indiretos, motivos imputáveis aos serviços ou duplicação de coleta, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, a AT procede oficiosamente à anulação, total ou parcial, do mesmo.
40. Ou seja, independentemente da motivação que impõe a liquidação, esta terá sempre um caráter retificador da liquidação inicial de imposto, o ato tributário original, o ato de autoliquidação.
41. O disposto no art. 103.º do CIRC assume-nos aqui de particular relevância pois impõe um regime especial de revisão dos atos tributários em matéria de IRC.
42. Conforme referido em supra, a anulação da liquidação, total ou parcial, poderá acontecer nas hipóteses referidas e, segundo o n.º 2 do preceito, só não procederá caso «(...) o seu quantitativo seja inferior a (euro) 25 ou, no caso de o imposto já ter sido pago, tenha decorrido o prazo de revisão oficiosa do ato tributário previsto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária»<sup>8</sup>.
43. Ora, a matéria objeto do pedido de revisão do ato tributário e da qual entende a Recorrente ter sido liquidada em excesso por erro imputável aos serviços é a derrama estadual no período de 2010.
44. Esta matéria, quer da liquidação de que se recorre quer de outras motivadas por exame à contabilidade ou outros motivos imputáveis aos serviços, nunca foi objeto de apreciação quanto aos pressupostos ou forma do seu apuramento por parte dos serviços.
45. Ou seja, das ações inspetivas realizadas ao período de 2010 à Requerente, nunca os serviços da AT se pronunciaram sobre a legalidade da derrama estadual, nem esta foi objeto de contencioso por parte da Requerente nos sucessivos atos de liquidação, resumindo-se a intervenção dos serviços à mera correção aritmética do montante apurado em consequência de correções ao lucro tributável do sujeito passivo.
46. O que a Requerente pretendem é discutir a legalidade da derrama estadual liquidada, nomeadamente os seus pressupostos de aplicação e nesse sentido deveriam ter apresentado contencioso próprio do ato tributário inicial, já que, reitera-se, nunca foi abordada esta matéria nos procedimentos inspetivos próprios.
47. Do ato de autoliquidação deveria ter apresentado declaração de substituição no prazo de um ano, ou reclamação graciosa no prazo de 2 anos em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 131.º do CPPT, por força do art. 137.º do CIRC, ou ainda, em alternativa, pedido de revisão do ato tributário de liquidação nos termos do art. 78.º, por erro imputável aos serviços, no prazo de 4 anos.
48. Não o tendo feito, como é o caso, a Requerente só nos termos e condições previstas no art. 103.º do CIRC, poderiam solicitar a revisão oficiosa do ato tributário.
49. In casu, a Requerente só através do presente pedido de revisão colocam em causa a legalidade da derrama estadual de 2010 apurada através da declaração periódica de rendimentos e consubstanciada na liquidação n.º 2011 ... , de 1 de agosto.

<sup>8</sup> Sublinhada nesso.

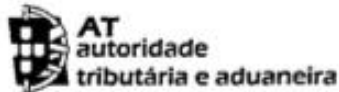
50. Todos os atos tributários de liquidação, corretiva ou adicional, com origem em ação inspetiva ou na justiça tributária, não colocam em causa o cálculo da derrama estadual, nomeadamente quanto aos pressupostos da sua aplicação, nem tão pouco esta é objeto de contestação pela Requerente.
51. Não pode proceder a tese segundo a qual a derrama estadual «apenas se cristalizou em 15 de outubro de 2014»<sup>9</sup>, sob pena de precisamente se estender os prazos de recurso contencioso, sejam de reclamação graciosa, impugnação ou revisão do ato tributário.
52. De facto, o referido direito “cristalizou-se” com a liquidação n.º 2011 ... , de 1 de agosto, e a sua notificação, pois foi a partir deste momento que os seus efeitos se produzem na ordem jurídica, começando neste momento a correr também o prazo para a sua eventual revisão pelos meios e nos prazos já evidenciados.
53. Perante os factos, no que respeita à revisão do ato tributário apenas e à questão da derrama estadual, esse pedido teria como prazo limite o dia 10 de agosto de 2015, pois nenhum outro existiu que tivesse como objeto erro de direito sobre o cálculo da derrama.
54. Posto isto, entendemos gozar de identidade de fundamentos a jurisprudência abordada no projeto de decisão e a questão que aqui nos subjaz, pretendo na prática a Requerente discutir agora a legalidade da derrama estadual apurada no período de 2010 sem nunca o ter feito.
55. Note-se que a derrama estadual tem como base de incidência o lucro tributável apurado nos termos do CIRC, conforme dispõe o art. 67-A,<sup>10</sup> do mesmo, e por tal, qualquer correção que altere este mesmo indicador (se positivo, claro) terá forçosamente implicação no montante de derrama apurado, mas são estas meramente incidentais e não diretas.
56. Ou seja, a discussão sobre se a derrama estadual em 2010 incide sob o lucro tributável do período ou sobre parte dele encontra-se ligada aos pressupostos da sua aplicação e é matéria que está a ser discutida *ab initio* no presente pedido de revisão do ato tributário.
57. A derrama estadual apurada quer pela Requerente no decurso da autoliquidação, quer pela AT a título oficioso em sede de inspeção, teve sempre como base de incidência o lucro tributável devido no período sem nunca ter sido objeto de revisão por declaração de substituição ou reclamação graciosa apresentada pela Requerente nos devidos prazos.
58. Assim, a correção que se pretende é verdadeiramente contra o ato de liquidação inicial e nesse sentido entendemos ter pleno cabimento aqui a posição vertida na jurisprudência apresentada, inclusive o recurso ao disposto no n.º 6 do art. 59.º do CPPT.
59. Por fim, não podemos deixar também de nos pronunciar quanto à suposta denegação de acesso à justiça tributária ao não aceitar este pedido de revisão do ato tributário de liquidação n.º 2014 ... de 20 de novembro, impostos pelos n.º 4 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa, n.ºs 1 e 2 do art. 9.º e alínea c) do n.º 1 do art. 54.º ambos da LGT, e alínea b) do n.º 1 do art. 10.º e alínea c) do n.º 1 do art. 44.º ambos do CPPT<sup>10</sup>.
60. O ato tributário em que se consubstancia uma liquidação corretiva, adicional ou anulatória da liquidação inicial é goza das mesmas prerrogativas nos termos gerais quanto à sua oponibilidade, quando outras especiais não houver, que a liquidação inicial mas só quanto à matéria que a liquidação de facto corrige, do qual o recálculo do valor imposto, inclusive derrama estadual, é mera consequência.

<sup>9</sup> Par. 40.º da petição inicial.

<sup>10</sup> Par. 42.º do requerimento do DA.



36  
~



61. Ora, o ato de liquidação objeto do pedido de revisão que veio concretizar uma decisão da justiça, que por sua vez versava sobre deduções à coleta ao produto da derrama estadual só poderá ser objeto de reclamação, impugnação ou revisão quanto a esta matéria e mais nenhuma.
62. Da mesma maneira que a recusa administrativa ou judicial duma liquidação com origem na atuação da inspeção tributária será circunscrita à matéria objeto de correção por essa atuação e mais nenhuma.
63. Se a Recorrente pretendem alterar/corrigir por sua iniciativa os valores declarados aquando da autoliquidação de imposto, por forma a espelhar a sua realidade tributária no período, terão que o fazer pelos meios e dentro dos prazos previstos na lei, já oportunamente referidos.
64. No que respeita ao período 2010, considerando que a autoliquidação foi efetuada em 2011, já não podem a Recorrente promover qualquer correção às suas declarações, e consequentemente à liquidação de imposto.

Nestes termos,

65. Considerando-se a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso anterior "Projeto de Decisão", somos então a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

### § III. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com o anteriormente exposto e compulsados todos os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior "Projeto de Decisão" e as peças processuais carreadas pelo Requerente, parece-nos de promover a rejeição liminar do pedido inserto nos, com todas as consequências legais.

Mais se informa que, em caso de Concordância Superior, se promova a notificação da Requerente através de ofício nos termos do previsto nos arts. 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À V. Superior Consideração.

Unidade dos Grandes Contribuintes, 22 de fevereiro de 2018,

O Inspetor Tributário,

37

Classificação: 215.15.01



UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUINTES (UGC)

Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT)

18 02-26

Ofício n.º:	Exmo(a)(s). Sr(a)(s).	3GPS, SA*,
NIPC: ...	A...	Lisboa
Técnico:		

REGISTADO C/ A/R (art.º 38.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário)

Assunto: NOTIFICAÇÃO DE REJEIÇÃO LIMINAR DO PEDIDO

Procedimento Administrativo de Revisão Oficiosa n.º	...
Tributo	IRC
Período de tributação	2010

Nos termos do disposto nos art.ºs 35.º a 41.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"),<sup>1</sup> e com referência aos autos supramencionados, fica V. Exa. por este meio notificado(a) de que, conforme Despacho exarado na nossa Informação n.º 2018, foi liminarmente rejeitado o pedido então formulado nos autos, com todas as consequências legais.

Mais fica notificado(a) que, do referido Despacho, poderá, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias, recorrer hierarquicamente, ao abrigo do disposto no art.º 80.º da Lei Geral Tributária ("LGT")<sup>2</sup> e, bem como, do art.º 66.º do CPPT, ou, no prazo de 3 (três) meses, a contar da presente notificação, interpor Ação Administrativa, nos termos previstos nos art.ºs 50.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ("CPTA"),<sup>3</sup> ex vi do n.º 2 do art.º 97.º do já citado CPPT.

Sem outro assunto.

A Chefe da Divisão,

(Por Delegação - Despacho n.º ...  
DR, 2.ª Série, 222, ...)

Junta: cópia de informação

<sup>1</sup> Aprovado pelo art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

<sup>2</sup> Aprovado pelo art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

<sup>3</sup> Aprovado pelo art.º 1.º da Lei n.º 152/02, de 22 de fevereiro.

## 4.2. Factos não provados

Não se verificaram quaisquer factos, com relevância para a decisão da causa, que não tenham sido provados.

## 4.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção dos árbitros fundou-se nos documentos juntos aos autos e na posição das partes demonstradas nas peças processuais produzidas.

## 5. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira, além de outras exceções, suscita a questão da incompetência deste Tribunal Arbitral atenta o conteúdo da decisão que incidiu sobre o pedido de revisão oficiosa e uma vez que a questão de incompetência é de conhecimento prioritário, começar-se-á pela apreciação da mesma.<sup>1</sup>

Por tratar questão idêntica, passamos a reproduzir o que se decidiu na decisão arbitral, proferida no proc. 617/2015-T, cujo entendimento se acompanha:

“No art. 2.º do RJAT, em que se define a «*Competência dos tribunais arbitrais*», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos tributários, pois, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «*a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*» e «*a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*».

---

<sup>1</sup> Cfr. artigos 29.º, n.º 1 do RJAT, 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – “CPPT” –, 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – “CPTA” e 101.º do Código de Processo Civil – “CPC”.

Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos **n.ºs 1 e 2** do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos 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 actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial***, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT.

Aliás, 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 referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de que o processo arbitral tributário constitua ***«um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*** (n.º 2).

Mas, 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 acção 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»*** [arts. 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 art. 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (art. 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 actos, para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Assim, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral torna-se necessário apurar se a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa podia ou não

ser apreciada, num tribunal tributário, através de processo de impugnação judicial ou acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Os actos de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa do acto tributário e de indeferimento de recurso hierárquico constituem actos administrativos, à face das definições fornecidas pelos artigos 120.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991 e 148.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015, [subsidiariamente aplicáveis em matéria tributária, por força do disposto no art. 2.º, alínea c), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constituem decisão de órgãos da Administração que ao abrigo de poderes públicos visaram produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.

Por outro lado, é também inquestionável que se trata de actos em matéria tributária pois é neles feita aplicação de normas de direito tributário.

Assim, os actos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e de indeferimento do recurso hierárquico constituem actos administrativos em matéria tributária.

Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos *comportem* ou *não comportem* a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.

Eventualmente, como excepção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações gratuitas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art. 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável. Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos.

Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial.

À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial *quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de autoliquidação*. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação *não comporta* a apreciação da legalidade deste será aplicável a *acção administrativa especial*. Trata-se de um critério de distinção dos campos de aplicação dos referidos meios processuais de duvidosa justificação, mas o certo é que é o que resulta do teor das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e tem vindo a ser uniformemente adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Esta constatação de que há sempre um meio impugnatório processual adequado para impugnar contenciosamente o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação e o acto de indeferimento de recurso hierárquico, conduz, desde logo, à conclusão de que não se está perante situações em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas acções «*apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*» (art. 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 acção 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 actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos autoliquidação e de indeferimento de recursos hierárquicos que comportem a apreciação da legalidade destes actos*.

A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de actos administrativos *que não comportem* a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação

judicial e à acção 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 objectos possíveis do processo arbitral tributário «*os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos *que não comportem* a apreciação da legalidade de actos de liquidação.

Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral conexas com o conteúdo dos actos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do recurso hierárquico depende da análise destes actos.

No caso em apreço, os motivos invocados para o indeferimento da revisão oficiosa e do recurso hierárquico foi a intempestividade da pretendida regularização dos actos de autoliquidação, o que, obviamente, não implica apreciação da legalidade ou não de qualquer acto de liquidação.

Porém, à face do critério de repartição dos campos do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial delineado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, não é necessário que a apreciação da legalidade de um acto de liquidação seja o fundamento da decisão procedimental ou que no pedido formulado se peça a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, bastando que esse acto a *comporte*, o que, neste contexto, significa que no acto impugnado se inclua um juízo sobre a legalidade de um acto de liquidação, mesmo que não seja a sua legalidade ou ilegalidade o fundamento da decisão. Diferente seria se a lei empregasse outras expressões, como «*aprecie*» o «*decida*».

No caso em apreço, não se pode entender que a decisão do pedido de revisão oficiosa e a decisão do recurso hierárquico incluam a apreciação da legalidade de qualquer acto de autoliquidação (...).

Sendo assim, pelo que atrás se disse sobre a limitação das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD à apreciação da legalidade de actos de decisão de pedidos de revisão oficiosa que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, tem de se concluir pela incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar a

legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do acto de indeferimento do recurso hierárquico.

A incompetência para apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do acto de indeferimento do recurso hierárquico tem como corolário a incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade dos actos de autoliquidação que a Requerente refere.

Na verdade, o objecto **imediate** do pedido de pronúncia arbitral é a ilegalidade dos actos de indeferimentos dos pedidos de revisão oficiosa e de recurso hierárquico sendo a ilegalidade dos actos de autoliquidação meramente objecto **mediato** do pedido de pronúncia arbitral, o que tem como consequência que a ilegalidade destes actos apenas pode ser apreciada através da apreciação da ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do acto de indeferimento do recurso hierárquico (que enfermiariam de ilegalidade se, apreciando a legalidade de actos de autoliquidação ilegais, indeferissem a sua revisão por os considerar legais).

(...).

Conclui-se, assim, que este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral, por se estar perante impugnação de actos que não apreciaram a legalidade de actos de autoliquidação.

Pelo exposto, verifica-se a excepção da incompetência material, que é obstáculo a apreciação do mérito da causa e justifica a absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira da instância [artigos 16.º, n.º 1, do CPPT e 278.º, n.º 1, alínea a), do CPC, subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT].

Consequentemente, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas.”<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Como se refere na nota 8) desta decisão arbitral: “No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação ser a acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do acto de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, processo n.º 638/03; de 8-10-2003, processo n.º 870/03; de 15-10-2003, processo n.º 1021/03; de 24-3-2004, processo n.º 1588/03, de 6-11-2008, processo n.º 357/08”.



No mesmo sentido na doutrina, expende Jorge Lopes de Sousa:

*“Limitando-se a competência dos tribunais que funcionam no CAAD, no que concerne a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, à declaração de ilegalidade e suas consequências, apenas se incluirão nessa competência os atos de indeferimento de reclamações gratuitas ou de recurso hierárquicos ou pedidos de recurso de atos tributários nos casos em que estes atos de segundo grau **conhecerem efetivamente da legalidade** dos atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento e não também quando aqueles atos se abstiverem desse conhecimento por haver algum obstáculo a isso (como, por exemplo, intempestividade (...).”<sup>3 4</sup>*

Ainda neste sentido vai a opinião de Carla Castelo Trindade, quando escreve:

*“(...) são simultaneamente arbitráveis e impugnáveis:*

*(...)*

*Actos de indeferimento expresso de reclamações gratuitas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão oficiosa que apreciem, eles próprios, a (i) legalidade do acto de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou pagamento por conta (...).”<sup>5</sup>*

Aplicando ao caso em apreço a jurisprudência supra mencionada verifica-se que, analisando o teor da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa, não se deteta na mesma um juízo sobre a legalidade de um ato de liquidação. Na verdade, todo o discurso legitimador da decisão vai no sentido de fundamentar o indeferimento liminar do pedido na extemporaneidade deste, não se formulando um juízo próprio sobre a juridicidade da mesma, designadamente sobre a aplicação do artigo 12.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária e da eventual violação do princípio da proibição da não retroatividade fiscal, questões colocadas pela requerente como fundamento da sua pretensão anulatória. Por outro lado, o fundamento do indeferimento liminar da petição de revisão oficiosa foi, como ficou demonstrado, exclusivamente, a sua extemporaneidade.

<sup>3</sup> *Guia da Arbitragem tributária*, Coordenação Nuno de Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 2ª Edição, Almedina, 2017, pag. 109.

<sup>4</sup> Em de rodapé desta obra a pags. 111, menciona-se jurisprudência do STA neste sentido.

<sup>5</sup> *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2016, pag. 116.

Não comportando a decisão em causa a apreciação da legalidade da liquidação, a impugnação da mesma deve ser efetuada através de ação administrativa especial (como, aliás -corretamente- é referido na decisão em causa, e expressamente mencionado na notificação feita à Requerente) pelo que, não pode deixar de se concluir, à luz da jurisprudência e doutrina mencionadas, que, como se referiu, se acompanha, que este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar o presente pedido de pronúncia arbitral.

Pelo exposto, verifica-se a exceção da incompetência material, que é obstáculo a apreciação do mérito da causa e justifica a absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira da instância [artigos 16.º, n.º 1, do CPPT e 278.º, n.º 1, alínea a), do CPC, subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT].

Consequentemente, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas.

## **6. Decisão**

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar procedente a exceção da incompetência material deste Tribunal Arbitral;
- b. Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **7. Valor do processo**

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em € 1.247.479,14 € (Um milhão duzentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e setenta e nove euros e catorze cêntimos).

## **9. Custas**

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 16.830 € (dezasseis mil oitocentos e trinta euros), a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22.º n.º 4 do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2019

Os Árbitros

(Fernanda Maçãs)

(Suzana Fernandes da Costa)

(Marcolino Pisão Pedreiro)

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.