

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 229/2018-T

Tema: IRC – Revisão Oficiosa – Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão)

*Substitui a decisão arbitral de 16 de outubro de 2018.

Decisão Arbitral

Em cumprimento do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) proferido em 13-12-2019 que declarou a nulidade do acórdão arbitral de 16 de Outubro de 2018, é proferida a seguinte decisão:

I. RELATÓRIO

A..., **S.A.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-..., concelho de ..., com o capital social de €837.880,00, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado e, conseqüentemente, do acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2011, na medida correspondente à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do pagamento especial por conta efectuado em sede de IRC, no montante de €58.624,48, ou, subsidiariamente, na medida em que é indevida a liquidação de tributação autónoma.

A Requerente funda o seu pedido nos seguintes argumentos:

- a) A colecta de IRC prevista no artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, compreende, a colecta das tributações autónomas em IRC, pelo que se há-de também entender que a colecta do IRC prevista no artigo 90.º, n.º 1, e n.º 2, alínea c), do Código do IRC, na redacção em vigor em 2013, abrange também a colecta das tributações autónomas em IRC;
- b) Donde que a negação da dedução do PEC à colecta em IRC das tributações autónomas viole a alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC (anteriormente a 2010, artigo 83.º; e desde 2014 passou a ser a alínea d) do referido n.º 2 do artigo 90.º do CIRC);
- c) Em consequência, quer o indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado, quer a autoliquidação de IRC (incluindo as suas taxas de tributação autónoma) relativa ao exercício de 2011, padecem de vício material de violação de lei, porquanto não deve ser vedada a dedução do pagamento especial por conta à parte da colecta de IRC correspondente às taxas de tributação autónoma. Ou, subsidiariamente, porquanto a própria liquidação das tributações autónomas será em si mesma ilegal caso se entenda não lhe ser aplicável o artigo 90.º do Código do IRC (ausência da base legal exigida para efeitos do procedimento de liquidação e cobrança – artigo 8.º, n.º 2, alínea a) da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 3.05. 2018 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 16.06.2018.

A AT respondeu, defendendo a sua absolvição da instância, face à verificação da excepção de incompetência do tribunal ou, caso assim não se entenda, a improcedência do pedido atendendo, em síntese, aos seguintes fundamentos:

- a) O pedido de pronúncia arbitral *sub judice* tem por objecto imediato a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2011;
- b) Atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.11, verifica-se a excepção de incompetência material do presente Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido *supra*;
- c) Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT determina-se que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, “com excepção das pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”;
- d) Por força da remissão do n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos desse diploma fica na dependência do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, designadamente quanto ao tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos;
- e) Dispõe-se no artigo 2.º, alínea a) da Portaria 112-A/2011 que a vinculação da AT à jurisdição referida tem por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT,

- f) Ora, o pedido de pronúncia arbitral *sub judice* dirige-se, ainda que de forma mediata, à declaração de ilegalidade de um acto de autoliquidação de IRC;
- g) A sindicância de actos de autoliquidação de imposto apenas é admitida em sede arbitral se, em momento prévio, os mesmos tiverem sido impugnados administrativamente, nos termos do artigo 131.º do CPPT;
- h) Isso, ainda que, sem prejuízo de, como se concluiu na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa *sub judice*, ser ainda, abstractamente, possível suscitar a ilegalidade dos actos de autoliquidação nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 78.º da LGT;
- i) Com efeito, a jurisprudência tem provido o entendimento – que não se questiona – de que, atenta a natureza administrativa do procedimento revisão oficiosa, é passível a sua equiparação ao disposto no artigo 131.º, n.º 1 do CPPT, para efeito de subsequente impugnação da respetiva decisão de indeferimento.
- j) Todavia, tal equiparação está legalmente vedada em sede arbitral, estando excluída da competência material dos tribunais arbitrais a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º do CPPT, mas tão só de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT;
- k) Com efeito, o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011 exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral, “(...) as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação (...) que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT.”, aí não se referindo a revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT;
- l) Deste modo, se é certo que o contribuinte que não tenha apresentado tempestiva reclamação graciosa não esteja, *ipso facto*, impedido de pedir a revisão do acto de

autoliquidação ao abrigo do artigo 78.º da LGT, dentro do condicionalismo aí previsto, e impugnar judicialmente a decisão que indefira o pedido de revisão (cf. artigo 95.º, n.º 2, alínea d), da LGT), também não é questionável o entendimento de que a AT apenas se vinculou, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, à jurisdição dos tribunais arbitrais se o pedido de declaração de ilegalidade de acto de autoliquidação tiver sido precedido de recurso à via administrativa de reclamação graciosa;

- m)** Ademais, verifica-se que na situação *sub judice* o alegado “acto de autoliquidação” não foi efectuado de acordo com instruções genéricas emitidas pela AT, sendo forçoso concluir que sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.
- n)** Pelo que nestes termos o acesso à tutela jurisdicional arbitral encontra-se, por maioria de razão vedada, pois que aqui a reclamação graciosa sempre seria obrigatória nos termos do artigo 131.º do CPPT, conforme exigido no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011;
- o)** Por impugnação defende a Requerida que não há uma liquidação única de IRC, mas, antes dois apuramentos, isto é, dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efectuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do Código do IRC, às respectivas matérias colectáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias.
- p)** Os pagamentos por conta do imposto devido a final, de acordo com a definição do artigo 33.º da LGT são “as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário”, constituindo uma “(...) forma de aproximação do momento da cobrança ao do da percepção do rendimento de modo a colmatar as situações em que essa aproximação não pode efectivar-se através

das retenções na fonte.”

- q) Portanto, em boa lógica, só faz sentido concluir que a respectiva base de cálculo corresponda ao montante da colecta do IRC resultante da matéria colectável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo.
- r) Assim sendo, a delimitação do conteúdo da expressão utilizada pelo legislador no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, “montante apurado nos termos do número anterior”, e no n.º 1 do art.º 105.º do CIRC, “imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º”, deve ser feita de forma coerente, ou seja, sendo-lhe consequentemente atribuído, em ambos os preceitos, um sentido unívoco.
- s) O que equivale a dizer que corresponde ao montante do IRC calculado mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria colectável determinada com base no lucro e nas taxas do artigo 87.º do Código.
- t) Por simples decorrência das considerações precedentes que conduziram à conclusão de que as deduções referidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC são efectuadas ao “montante apurado nos termos do número anterior”, entendido como o montante do IRC apurado com base na matéria colectável determinada de acordo com as regras constantes do capítulo III e das taxas do artigo 87.º do mesmo Código e descendo ao caso concreto, é possível estender tal conclusão à dedução relativa aos pagamentos especiais por conta.
- u) Em suma: a natureza jurídica do PEC, revelada pela sua configuração como “instrumento ou garantia de pagamento do tributo por conta do qual é exigido, e não como imposição a se” (cfr. Acórdão do TC supra citado), bem como pela função que lhe está associada no combate à evasão e fraude fiscais, liga indissociavelmente este pagamento ao montante do IRC apurado sobre a matéria colectável determinada com base no lucro (capítulo III do Código).

- v) Sendo, por isso, manifestamente destituída de qualquer base a pretensão da Requerente de dedução do montante suportado em sede de pagamento especial por conta à colecta produzida pelas tributações autónomas no ano de 2011.
- w)
- x) Mesmo que fosse configurável o pagamento de juros indemnizatórios na situação em apreço nos autos, o seu cômputo teria sempre como termo inicial a data em que ocorreu a notificação da decisão que indeferiu o procedimento de revisão oficiosa, e nunca, o momento indicado pela Requerente no seu pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em face do teor da matéria contida nos autos, tendo-se relegado o conhecimento da excepção invocada pela Requerida, na sua resposta para a decisão a proferir a final.

Por decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferida no âmbito do processo 111/18.6BCLSB, a alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112.º-A/2011 viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa. Vai, assim, este Tribunal conhecer do mérito.

II. MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente entregou no dia 31 de Maio de 2012 a sua declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2011, tendo inscrito, no campo 365 dedicado às tributações autónomas, o valor de €58.624,48;

- B)** O sistema informático da AT impede que se inscreva o valor relativo às taxas de tributação autónoma em IRC, deduzido, dentro das forças da colecta de IRC resultante da aplicação destas taxas, dos montantes de pagamentos especiais por conta ainda disponíveis (a começar pelos mais antigos) para abate à colecta do IRC;
- C)** O acto de liquidação (autoliquidação) *sub judice* não foi efectuado de acordo com quaisquer instruções genéricas emitidas pela AT;
- D)** A 3 de Fevereiro de 2016, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra o acto de autoliquidação de IRC acima identificado, pugnando pela aceitação da dedução do montante suportado a título de pagamento especial por conta em sede de IRC, ao montante da colecta apurado em sede de tributações autónomas;
- E)** A 8 de Março de 2018, a Requerente foi notificada do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Este Tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos pelas Partes.

III. MATÉRIA DE DIREITO

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber se os valores pagos a título de pagamento especial por conta pela Requerente podem ser deduzidos à colecta produzida pelas taxas de tributação autónoma, em sede de IRC.

Tendo em conta a decisão de mérito já proferida por este Tribunal, no âmbito do processo n.º 744/2015-T, sobre a dedução do PEC à colecta das tributações autónomas, sufragada pela decisão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 31.05.2017, no âmbito do recurso n.º 466/16, reproduz-se o entendimento ali exposto, aplicável, neste caso em concreto, devendo entender-se que a referência ao artigo 90.º, n.º 1 e 2 d) do Código do IRC corresponde ao artigo 90.º, n.º 1 e 2 c), na redacção em vigor em 2011, aplicável no caso *sub judice*.

Assim:

“A – DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 90.º, N.º 1 E 2 D) DO CÓDIGO DO IRC

Resulta do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os principais gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

- 1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*
- 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente exposto.*
- 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*

Assim, tendo em conta os referidos princípios, importa atender ao disposto no artigo 90.º, do Código do IRC, que estabelece o seguinte:

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

1 — A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria colectável que delas conste;

b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;

c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

2 — Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;*
- b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;*
- c) A relativa a benefícios fiscais;*
- d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;*
- e) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*

3 — *(Revogado).*

4 — *Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efectuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.*

5 — *As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respectivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.*

6 — *Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efectuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.*

7 — *(Revogado pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro)*

8 — *Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao montante apurado nos termos do n.º 1 apenas são de efetuar as deduções previstas nas alíneas a) e e) do n.º 2.*

9 — *Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.*

10 — *Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efectuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.*

11 — *Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são*

efectuadas anualmente liquidações com base na matéria colectável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria colectável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

12 — A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.

Assim, atendendo ao elemento literal da norma constante do artigo 90.º, n.º 2 d) do Código do IRC, entende-se que ao montante da colecta de IRC apurado, é dedutível o pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º daquele Código.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRC, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais e eventuais benefícios fiscais.

O lucro tributável das entidades que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é, por sua vez, nos termos do artigo 17.º do Código do IRC quantificado partindo do resultado líquido do exercício apurado nos termos da normalização contabilística, adicionado das variações patrimoniais positivas e deduzido das variações patrimoniais negativas, não refletidas naquele resultado, sendo adicionados e deduzidos os ajustamentos previstos no Código.

A matéria coletável é apurada, partindo do lucro tributável, ao qual são deduzidos determinados benefícios fiscais, bem como os prejuízos fiscais passíveis de dedução.

O IRC devido é genericamente calculado sobre a matéria coletável apurada, por aplicação àquela da taxa de IRC (Coleta).

No apuramento do lucro tributável incluem-se as despesas, gastos e encargos previstos no artigo 88.º do Código do IRC.

Não obstante, as despesas, gastos e encargos previstos no artigo 88.º do Código do IRC são objecto de tributação autónoma.

Essas taxas de tributação autónoma constituem IRC, tal como as taxas gerais, as taxas liberatórias ou as taxas especiais de IRS constituem IRS.¹

Tendo em conta que a colecta de IRC inclui as despesas, gastos e encargos objecto de tributação autónoma², então, atento o disposto no n.º 2 d) do artigo 90.º do Código do IRC, o PEC deve ser deduzido à colecta de IRC apurada, que abrange as taxas de tributação autónoma devidas.

De facto, a liquidação do IRC (e das taxas de tributação autónoma) regula-se pelo disposto no artigo 90.º, n.º 1 a) do Código do IRC, segundo o qual *Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, (...) a liquidação de IRC tem por base a matéria colectável que delas conste.*

Na falta de qualquer norma que preveja forma diferente de liquidação aplicável às taxas de tributação autónoma, a sua liquidação só pode realizar-se nos termos referidos.

Na verdade, não conseguimos identificar no Código do IRC qualquer norma especial aplicável à liquidação das tributações autónomas, que nos permita concluir pela inaplicabilidade da norma geral estabelecida no artigo 90.º do Código do IRC.³

Tal como afirma a própria AT em 38.º da sua douta resposta, *“a liquidação das tributações autónomas é efectuada com base nos artigos 89.º e 90.º, n.º 1 do Código do IRC mas, aplicando regras diferentes para o cálculo o imposto.”*

¹ Vide artigo 23.º-A do Código do IRC, Decisão do CAAD, proferida no âmbito do processo n.º 59/2014-T, processo n.º 113/2015-T e Informação n.º 1221/2012, proferida no âmbito do processo de consulta à AT, sancionada em 16 de Julho de 2012.

² Embora as taxas de tributação autónoma não sejam dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1 a) do Código do IRC.

³ Razão pela qual veio a ser aditado o n.º 21 ao artigo 88.º do Código de IRC, que será analisado em B.

De facto, a liquidação das tributações autónomas tem a mesma base legal que a liquidação de IRC, sendo, no entanto, a matéria colectável e as taxas de tributação aplicáveis diversas.

Em consequência, e tendo em conta uma interpretação literal das normas envolvidas, apenas é possível concluir que prevendo-se na alínea d) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC que *Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada: (...) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;* do ponto vista literal, o PEC deve ser deduzido à colecta (de IRC, incluindo as tributações autónomas).⁴

Vejamos se a interpretação teológica e sistemática da norma *sub judice* altera a conclusão encontrada.

*O artigo 90.º do CIRC refere-se às formas de liquidação do IRC, pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações prevista no Código, incluindo a liquidação adicional (n.º 10).*⁵

Por isso, ele aplica-se também à liquidação do montante das tributações autónomas, que é apurado pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária nos termos do artigo 90.º do CIRC, não havendo qualquer outra disposição que preveja termos diferentes para a sua liquidação. A sua autonomia restringe-se às taxas aplicáveis e à respectiva matéria tributável, mas o apuramento do seu montante é efectuado nos termos do artigo 90.º.

Tal como já foi longamente explicitado pela Jurisprudência⁶, o propósito subjacente à criação das taxas de tributação autónoma é o combate à evasão fiscal, visando-se com a sua criação obviar à transferência para a esfera das empresas de despesas que têm subjacentes intuito

⁴ Utilizando o vocábulo utilizado no artigo 23.º-A do Código do IRC.

⁵ Decisão do CAAD, proferida no âmbito do processo n.º 769/2014-T.

⁶ Decisão do CAAD, proferida no âmbito do processo n.º 163/2014-T, de 21.07.2014.

remuneratório, de modo a melhorar o enquadramento fiscal dos rendimentos da esfera pessoal, ou a obviar a que sejam contabilizados custos que não têm uma causa empresarial.⁷

Esse objectivo é prosseguido através da tributação autónoma, não sendo desvirtuado pelo facto desse imposto poder ser satisfeito pelo imposto cobrado através do PEC.

Acresce que, mesmo que assim não se entendesse, na ausência de norma especial relativamente à forma de liquidação das taxas de tributação autónoma, não se vê de que modo se possa entender existir um conflito de normas e daí retirar como consequência a impossibilidade de dedução do PEC à colecta, aí incluindo as tributações autónomas.⁸

Na verdade, na ausência de norma especial relativamente à forma de liquidação das taxas de tributação autónoma, esta deverá processar-se nos termos gerais previstos no Código do IRC, por força do princípio da legalidade tributária, que resulta do disposto no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 8.º da Lei Geral Tributária, que impedem que a liquidação de imposto se efectue sem base legal.

Conclui-se, assim, que, contrariamente ao defendido, nesta situação, pela AT, a norma prevista no artigo 90.º, n.º 1 e 2 d) do Código do IRC, deve ser interpretada no sentido de se considerar que a colecta de IRC abrange as taxas de tributação autónoma, que são também IRC.

B – DO NOVO ARTIGO 88.º, N.º 21 do CÓDIGO DO IRC

A Lei do Orçamento do Estado para 2016 (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, doravante Lei do OE), introduziu ao artigo 88.º do Código do IRC o n.º 21, segundo o qual:

“21 - A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”.

⁷ José Luis Saldanha Sanches, in Manual de Direito Fiscal, 3.º ed., Coimbra Editora: 2007, p. 407.

⁸ De acordo com o n.º 4 do artigo 11.º da LGT, “As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

Atenta a nova redacção dada ao artigo 88.º, n.º 21 do Código do IRC, verifica-se que o legislador veio, então, considerar que a liquidação das tributações autónomas em sede de IRC deve ser efectuada nos termos gerais, mas que não podem ser efectuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.

Deste modo, parece poder concluir-se que, à luz da nova redacção do artigo 88.º do Código do IRC, o PEC previsto no artigo 90.º, n.º 2 d) do Código do IRC não pode ser deduzido à colecta das tributações autónomas.

De acordo com o disposto no artigo 135.º da Lei do OE:

“A redacção dada pela presente lei ao n.º 6 do artigo 51.º, ao n.º 15 do artigo 83.º, ao n.º 1 do artigo 84.º, aos n.ºs 20 e 21 do artigo 88.º e ao n.º 8 do artigo 117.º do Código do IRC tem natureza interpretativa.”

Alega, contudo, a Requerente que apenas a 1.º parte da norma - *A liquidação das tributações autónomas em IRC é efectuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores* tem natureza interpretativa, enquanto que a 2.º parte da norma - *não sendo efectuadas quaisquer deduções ao montante global apurado* – não pode ser entendida como interpretativa.

Sobre o que se deverá entender por normas interpretativas dispõe o artigo 13.º do Código Civil (CC), o seguinte:

“1- A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza.

2 – A desistência e a confissão não homologadas pelo tribunal podem ser revogadas pelo desistente ou confitente a quem a lei interpretativa for favorável.”

Em anotação ao artigo acima transcrito esclarecem Pires de Lima e Antunes Varela⁹, que *“Deve considerar-se lei interpretativa aquela que intervém para decidir uma questão de direito cuja solução é controvertida ou incerta, consagrando um entendimento a que a jurisprudência,*

⁹ Código Civil Anotado, Vol. I, 4.ª Edição, Coimbra Editora, pp. pag. 62.

pelos seus próprios meios, poderia ter chegado (cfr. Batista Machado, ob. Cit., págs. 286 e segs.).

Conforme decidido no Assento do STJ n.º 2/82, de 18 de Junho, “[s]e a norma, além de incerta, é já controvertida, então a lei nova só pode qualificar-se de interpretativa se resolve o problema dentro dos parâmetros da controvérsia a tal respeito gerada, perfilhando uma forte corrente jurisprudencial anterior.

Ora, no caso *sub judice*, a matéria interpretada pelo n.º 21 do artigo 88.º do Código que esclarece que *A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores* parece ter verdadeira natureza interpretativa, conquanto tal entendimento, para além de resultar da Lei, como se defende nesta decisão, tem um carácter genericamente consensual pelos aplicadores daquela.

Contudo, a matéria interpretada pelo n.º 21 do artigo 88.º do Código que pretende esclarecer que *não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*, não parece ser uma verdadeira norma interpretativa, uma vez que não existe um entendimento constante e pacífico sobre essa discussão.¹⁰

Ademais, a existir um certo entendimento sobre a questão “interpretada” poder-se-á dizer que tal seria no sentido contrário.¹¹

Razão pela qual se considera que não é possível concluir que “*se formou uma corrente jurisprudencial uniforme que tornou praticamente certo o sentido da norma antiga*”¹².

Ora, como defende Oliveira Ascensão,¹³ as leis ditas interpretativas que são materialmente inovadoras são leis particularmente censuráveis pois “*nelas se exarcebam os inconvenientes que nunca deixam de acompanhar as leis interpretativas quaisquer que sejam*”, na medida em que vão dar lugar a uma grave lesão da segurança jurídica.

¹⁰ Vide Acórdão do STJ, proferido no âmbito do processo n.º 10/12.5SFPRT.P1.S1.

¹¹ Decisões do CAAD proferidas no âmbito dos processos n.º 769/2014-T, n.º 163/2014-T, n.º 219/2015-T e n.º, 370-2015.

¹² J. Batista Machado, in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, Coimbra, 1991, pp. pág. 245.

¹³ In O Direito: Introdução e Teoria Geral, Coimbra, 1997 pp. pag. 561.

Acresce que, não havendo base legal anterior aplicável especificamente à liquidação das tributações autónomas, não há, também, na verdade, uma norma especificamente interpretada, na qual se possa integrar a designada norma interpretativa, ou pelo menos, a percepção sobre a norma interpretada é bastante dificultada.

Também por isso, entende-se que os contribuintes não podiam contar com a norma criada pelo disposto na 2.º parte do n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, razão pela qual a norma em causa pode violar expectativas seguras e legitimamente fundadas.

Assim sendo, a 2.º parte da norma em causa não pode ser considerada uma norma interpretativa em sentido autêntico, sendo, portanto, proibida a sua retroactividade.¹⁴”

Atento o exposto, conclui-se que a 2.º parte da norma em análise não pode ser aplicada ao caso *sub judice*, cujo acto impugnado se reporta ao ano 2011, sob pena de violação do disposto no artigo 103.º, n.º 1 e 3 da Constituição da República Portuguesa e no artigo 12.º da LGT.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado relativamente ao acto de autoliquidação de IRC referente ao ano 2011, na parte correspondente à dedução à colecta das taxas de tributação autónoma, no valor de €58.624,48;

¹⁴ *In Fiscalidade* 1, Janeiro 2000, pp. pag. 88, Saldanha Sanches defende mesmo que a lei interpretativa não possa ter lugar em matéria fiscal.

- B)** Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios;
- C)** Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é de €58.624,48.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2020

A Árbitro,

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 229/2018-T

Tema: IRC – Revisão Oficiosa.

*Substituída pela decisão arbitral de 28 de fevereiro de 20120.

Decisão Arbitral

VII. RELATÓRIO

A..., **S.A.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-..., concelho de ..., com o capital social de €837.880,00, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado e, conseqüentemente, do acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2011, na medida correspondente à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do pagamento especial por conta efectuado em sede de IRC, no montante de €58.624,48, ou, subsidiariamente, na medida em que é indevida a liquidação de tributação autónoma.

A Requerente funda o seu pedido nos seguintes argumentos:

- d)** A colecta de IRC prevista no artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, compreende, a colecta das tributações autónomas em IRC, pelo que se há-de também entender que a colecta do IRC prevista no artigo 90.º, n.º 1, e n.º 2, alínea c), do Código do IRC, na

redacção em vigor em 2013, abrange também a colecta das tributações autónomas em IRC;

- e) Donde que a negação da dedução do PEC à colecta em IRC das tributações autónomas viole a alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC (anteriormente a 2010, artigo 83.º; e desde 2014 passou a ser a alínea d) do referido n.º 2 do artigo 90.º do CIRCI);
- f) Em consequência, quer o indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado, quer a autoliquidação de IRC (incluindo as suas taxas de tributação autónoma) relativa ao exercício de 2011, padecem de vício material de violação de lei, porquanto não deve ser vedada a dedução do pagamento especial por conta à parte da colecta de IRC correspondente às taxas de tributação autónoma. Ou, subsidiariamente, porquanto a própria liquidação das tributações autónomas será em si mesma ilegal caso se entenda não lhe ser aplicável o artigo 90.º do Código do IRC (ausência da base legal exigida para efeitos do procedimento de liquidação e cobrança – artigo 8.º, n.º 2, alínea a) da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 3.05. 2018 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 16.06.2018.

A AT respondeu, defendendo a sua absolvição da instância, face à verificação da excepção de incompetência do tribunal ou, caso assim não se entenda, a improcedência do pedido atendendo, em síntese, aos seguintes fundamentos:

- y) O pedido de pronúncia arbitral *sub judice* tem por objecto imediato a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2011;

- z)** Atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.11, verifica-se a excepção de incompetência material do presente Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido *supra*;
- aa)** Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT determina-se que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, “com excepção das pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”;
- bb)** Por força da remissão do n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos desse diploma fica na dependência do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, designadamente quanto ao tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos;
- cc)** Dispõe-se no artigo 2.º, alínea a) da Portaria 112-A/2011 que a vinculação da AT à jurisdição referida tem por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT,
- dd)** Ora, o pedido de pronúncia arbitral *sub judice* dirige-se, ainda que de forma mediata, à declaração de ilegalidade de um acto de autoliquidação de IRC;
- ee)** A sindicância de actos de autoliquidação de imposto apenas é admitida em sede arbitral se, em momento prévio, os mesmos tiverem sido impugnados administrativamente, nos termos do artigo 131.º do CPPT;

- ff)** Isso, ainda que, sem prejuízo de, como se concluiu na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa *sub judice*, ser ainda, abstractamente, possível suscitar a ilegalidade dos actos de autoliquidação nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 78.º da LGT;
- gg)** Com efeito, a jurisprudência tem provido o entendimento – que não se questiona –, de que, atenta a natureza administrativa do procedimento revisão oficiosa, é passível a sua equiparação ao disposto no artigo 131.º, n.º 1 do CPPT, para efeito de subsequente impugnação da respetiva decisão de indeferimento.
- hh)** Todavia, tal equiparação está legalmente vedada em sede arbitral, estando excluída da competência material dos tribunais arbitrais a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º do CPPT, mas tão só de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT;
- ii)** Com efeito, o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011 exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral, “(...) as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação (...) que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT.”, aí não se referindo a revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT;
- jj)** Deste modo, se é certo que o contribuinte que não tenha apresentado tempestiva reclamação graciosa não esteja, *ipso facto*, impedido de pedir a revisão do acto de autoliquidação ao abrigo do artigo 78.º da LGT, dentro do condicionalismo aí previsto, e impugnar judicialmente a decisão que indefira o pedido de revisão (cf. artigo 95.º, n.º 2, alínea d), da LGT), também não é questionável o entendimento de que a AT apenas se vinculou, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, à jurisdição dos tribunais arbitrais se o pedido de declaração de ilegalidade de acto de autoliquidação tiver sido precedido de recurso à via administrativa de reclamação graciosa;

- kk)** Ademais, verifica-se que na situação *sub judice* o alegado “acto de autoliquidação” não foi efectuado de acordo com instruções genéricas emitidas pela AT, sendo forçoso concluir que sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.
- ll)** Pelo que nestes termos o acesso à tutela jurisdicional arbitral encontra-se, por maioria de razão vedada, pois que aqui a reclamação graciosa sempre seria obrigatória nos termos do artigo 131.º do CPPT, conforme exigido no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011;
- mm)** Por impugnação defende a Requerida que não há uma liquidação única de IRC, mas, antes dois apuramentos, isto é, dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efectuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do Código do IRC, às respectivas matérias colectáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias.
- nn)** Os pagamentos por conta do imposto devido a final, de acordo com a definição do artigo 33.º da LGT são “as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário”, constituindo uma “(...) forma de aproximação do momento da cobrança ao do da percepção do rendimento de modo a colmatar as situações em que essa aproximação não pode efectivar-se através das retenções na fonte.”
- oo)** Portanto, em boa lógica, só faz sentido concluir que a respectiva base de cálculo corresponda ao montante da colecta do IRC resultante da matéria colectável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo.

- pp)** Assim sendo, a delimitação do conteúdo da expressão utilizada pelo legislador no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, “montante apurado nos termos do número anterior”, e no n.º 1 do art.º 105.º do CIRC, “imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º”, deve ser feita de forma coerente, ou seja, sendo-lhe consequentemente atribuído, em ambos os preceitos, um sentido unívoco.
- qq)** O que equivale a dizer que corresponde ao montante do IRC calculado mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria colectável determinada com base no lucro e nas taxas do artigo 87.º do Código.
- rr)** Por simples decorrência das considerações precedentes que conduziram à conclusão de que as deduções referidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC são efectuadas ao “montante apurado nos termos do número anterior”, entendido como o montante do IRC apurado com base na matéria colectável determinada de acordo com as regras constantes do capítulo III e das taxas do artigo 87.º do mesmo Código e descendo ao caso concreto, é possível estender tal conclusão à dedução relativa aos pagamentos especiais por conta.
- ss)** Em suma: a natureza jurídica do PEC, revelada pela sua configuração como “instrumento ou garantia de pagamento do tributo por conta do qual é exigido, e não como imposição a se” (cfr. Acórdão do TC supra citado), bem como pela função que lhe está associada no combate à evasão e fraude fiscais, liga indissociavelmente este pagamento ao montante do IRC apurado sobre a matéria colectável determinada com base no lucro (capítulo III do Código).
- tt)** Sendo, por isso, manifestamente destituída de qualquer base a pretensão da Requerente de dedução do montante suportado em sede de pagamento especial por conta à colecta produzida pelas tributações autónomas no ano de 2011.

uu) Mesmo que fosse configurável o pagamento de juros indemnizatórios na situação em apreço nos autos, o seu cômputo teria sempre como termo inicial a data em que ocorreu a notificação da decisão que indeferiu o procedimento de revisão oficiosa, e nunca, o momento indicado pela Requerente no seu pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em face do teor da matéria contida nos autos, tendo-se relegado o conhecimento da excepção invocada pela Requerida, na sua resposta para a decisão a proferir a final.

VIII. MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- F)** A Requerente entregou no dia 31 de Maio de 2012 a sua declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2011, tendo inscrito, no campo 365 dedicado às tributações autónomas, o valor de €58.624,48;
- G)** O sistema informático da AT impede que se inscreva o valor relativo às taxas de tributação autónoma em IRC, deduzido, dentro das forças da colecta de IRC resultante da aplicação destas taxas, dos montantes de pagamentos especiais por conta ainda disponíveis (a começar pelos mais antigos) para abate à colecta do IRC;
- H)** O acto de liquidação (autoliquidação) *sub judice* não foi efectuado de acordo com quaisquer instruções genéricas emitidas pela AT;
- I)** A 3 de Fevereiro de 2016, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra o acto de autoliquidação de IRC acima identificado, pugnando pela aceitação da

dedução do montante suportado a título de pagamento especial por conta em sede de IRC, ao montante da colecta apurado em sede de tributações autónomas;

J) A 8 de Março de 2018, a Requerente foi notificada do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Este Tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos pelas Partes.

IX. MATÉRIA DE DIREITO

Na resposta apresentada, vem a AT invocar a excepção de incompetência material que, a verificar-se, conduzirá à absolvição da instância. Assim vejamos:

O pedido de pronúncia arbitral *sub judice* tem por objecto imediato a decisão de indeferimento da revisão oficiosa apresentada pela Requerente e por objecto mediato o acto de autoliquidação de IRC, incluindo taxas de tributação autónoma, relativo ao ano 2011.

De acordo com o disposto nos artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 101.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis *ex vi* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a determinação da competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

Em consequência, tendo em conta que a procedência da excepção invocada pela AT, a verificar-se, obsta ao conhecimento das demais questões suscitadas, importa delimitar o âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária e aferir se a competência do tribunal abrange, ou

não, a decisão de indeferimento da revisão oficiosa apresentada pela Requerente e o acto de autoliquidação de IRC.

Tem sido abordada em diversos processos arbitrais julgados no âmbito do CAAD, a questão da incompetência material dos tribunais arbitrais – Veja-se a este propósito os acórdãos proferidos no âmbito dos processos n.ºs 236/2013, de 22 de Abril de 2014, 48/2012, de 06.07.2012, 73/2012, de 23.10.2012 e 76/2012, de 29.10.2012, cujas decisões acompanhamos.

Assim, antes de mais, importa atender ao disposto no n.º 1 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, segundo o qual o Governo foi autorizado “a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, devendo, segundo o seu n.º 2, “constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.”

Concretizando a referida autorização legislativa, o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, “instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu artigo 2.º fazendo “depende a vinculação da administração tributária de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça” (vide a fundamentação do acórdão arbitral proferido no Processo n.º 76/2012 acima referido).

O âmbito da jurisdição arbitral tributária ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (alínea a)).

Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de Abril (adiante Portaria), o Governo, pelos Ministros de Estado e das Finanças e Justiça, vinculou os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços

corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade, resultante da fusão de diversos organismos.

Nesta Portaria, estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Dispõe o artigo 2.º da Portaria, o seguinte:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto - Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

Nos termos do citado artigo 2.º, alínea a) da Portaria resulta, claro, que são excluídas da arbitragem todas as pretensões conexas com actos de “autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta”, a não ser que tais pretensões tenham sido precedidas de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Ora, o pedido apresentado pela Requerente diz respeito à declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado relativamente ao acto de autoliquidação de IRC relativo ao ano 2011.

Subsume-se, portanto, a situação em análise na primeira parte da norma prevista na alínea a) do artigo 2.º da Portaria, na medida em que esta em causa a declaração de ilegalidade de um acto de autoliquidação.

Não obstante, prevê-se que apenas as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estejam excluídas do âmbito de competência do CAAD.

Deste modo, importa verificar se o acto de autoliquidação *sub judice* foi precedido de recurso à via administrativa nos termos do artigo 131.º do CPPT, que respeita aos casos de autoliquidação.

Assim, dispõe o artigo 131.º do CPPT, o seguinte:

“Artigo 131.º
Impugnação em caso de autoliquidação

- 1 – Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.
- 2 - Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efetuou, contados, respetivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.
- 3– Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada 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.”

Ora, da matéria de facto carreada para os autos, resulta que o acto de autoliquidação em apreço, foi objecto de pedido de revisão oficiosa e não de reclamação graciosa prévia, como se prevê no n.º 1 do artigo 131.º acima descrito.

Sendo, assim, é de concluir, por mera interpretação declarativa, que a possibilidade de pedir aos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta prevista no artigo 2.º, n.º 1 a), do RJAT, deve ser entendida em sintonia com o regime previsto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, sendo necessária a reclamação graciosa prévia nos casos em que ela também o é nos tribunais tributários.¹⁵

Neste sentido, foram já proferidos vários acórdãos do CAAD¹⁶, todos no sentido de que a referência expressa ao precedente “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT”, deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através de reclamação graciosa que é o meio administrativo ali indicado.

¹⁵ Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. pag. 131.

¹⁶ Decisão n.º 48/2012-T, de 6.07.2012, Decisão n.º 236/2013-T, de 22.04.2014.

Deste modo, tendo em conta que a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa quanto ao acto de autoliquidação de IRC e não reclamação administrativa, não se pode deixar de entender que, por força do disposto no artigo 4.º do RJAT, a AT não se encontra vinculada ao tribunal arbitral no caso em análise.

Donde, “ (...) a falta de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao tribunal arbitral traduz-se na imediata impossibilidade de eficácia subjectiva de um julgado que, se fosse proferido por este tribunal nas matérias excluídas, não produziria quaisquer efeitos sobre a parte que haveria de o executar, consubstanciando, portanto, falta de jurisdição, a qual é delimitada em função da matéria e, portanto, consubstancia a incompetência material deste tribunal (...) e a falta de jurisdição do tribunal para dirimir o litígio configura efectivamente a excepção dilatória da incompetência do tribunal para qualquer outra, fazendo-se, atenta a natureza arbitral do tribunal, uma leitura integrada do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com o n.º 1 do seu artigo 4.º e, ainda, com o mencionado artigo 2.º da Portaria de Vinculação.”¹⁷

Em suma: entende-se que o artigo 2.º da Portaria só pode ser objecto de uma interpretação literal, uma vez que se configura como uma declaração unilateral de vontade por parte da AT. Tendo em conta os princípios gerais de interpretação constantes do artigo 9.º do Código Civil, não nos parece possível interpretar o artigo 2.º da Portaria, de modo a incluir o artigo 78.º da LGT.

Conquanto, o pedido de revisão oficiosa pode ser processualmente alternativo ou complementar à reclamação graciosa, do ponto de vista dos direitos e garantias dos contribuintes, mas considerando a natureza voluntária da arbitragem, a interpretação do disposto no artigo 2.º da Portaria não deve, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação.

¹⁷ Decisão n.º 17/2012-T, de 14.05.2012.

Assim, é este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, nº1, alíneas a) e e) do RJAT.

Razão pela qual se julga procedente a exceção de incompetência deduzida pela AT, absolvendo-se a Requerida da instância.

Fica deste modo prejudicado o conhecimento da questão de mérito.

X. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- D)** Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência deste Tribunal em razão da matéria invocada pela Requerida e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- E)** Condenar a Requerente nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

XI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é de €58.624,48.

XII. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Outubro de 2018

A Árbitro,

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)