



TFRA
TEIXEIRA
DE FREITAS,
RODRIGUES &
ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP RL

Publicação: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA N.º 5

Título: Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à Arbitragem Tributária

Data: Junho de 2016

Preço: 10 €

Pág.: 35-41

Periodicidade: Semestral **Tiragem:** Variável

Temática: Arbitragem Tributária

VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA À ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

RECURSO NECESSÁRIO A RECLAMAÇÃO GRACIOSA

1. OBJETO

O presente artigo tem por objeto a análise da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) à jurisdição dos tribunais arbitrais em matéria tributária que funcionam junto do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante, respectivamente, Tribunais Arbitrais e CAAD) em 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, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). De facto, uma leitura atenta dos artigos 4.º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) ¹ e 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação) ² desencadeia um conjunto de questões quanto à possibilidade de submeter à jurisdição dos Tribunais Arbitrais, devido à não vinculação da AT, em 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, previsto nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT.

Estas questões são, fundamentalmente, as seguintes:

- Quando a Portaria de Vinculação se refere ao “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º” do CPPT refere-se a todo o regime constante daqueles artigos? Concretizando, quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação e/ou retenção na fonte tiverem sido efetuadas de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, esta está vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais? e
- Quando o sujeito passivo, numa das situações previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, não apresentou reclamação graciosa necessária, mas apresentou pedido de revisão do ato tributário (e quando a decisão de indeferimento daquele pedido de revisão comporte a apreciação da legalidade de atos de liquidação), nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), verificam-se os pressupostos que o regime legal que o RJAT e a Portaria de vinculação fazem depender para considerar a AT vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais?

2. REGRAS GERAIS SOBRE A COMPETÊNCIA E A VINCULAÇÃO DA AT À JURISDIÇÃO DOS TRIBUNAIS ARBITRAIS

2.1. A COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS ARBITRAIS

Nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, a competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e da declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Como refere Rui Duarte Morais, é suscetível de sujeição a controlo arbitral a generalidade dos atos que



JOÃO OCHÔA

Advogado



No que diz respeito aos sujeitos passivos, o carácter voluntário da jurisdição arbitral é demonstrado na escolha em sujeitar-se à decisão arbitral quando requerem a constituição do tribunal arbitral



TFRA
TEIXEIRA
DE FREITAS,
RODRIGUES &
ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP. RL.

Publicação: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA N.º 5

Título: Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à Arbitragem Tributária

Data: Junho de 2016

Preço: 10 €

Pág.: 35-41

Periodicidade: Semestral **Tiragem:** Variável

Temática: Arbitragem Tributária

“

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

são passíveis de impugnação judicial, apesar de não todos, como *v.g.* a impugnação de providências cautelares decididas pela AT³.

De notar que, *a contrario*, como refere Joaquim Freitas da Rocha, ficam excluídos do acesso à jurisdição dos Tribunais Arbitrais as matérias respeitantes aos atos administrativos em matéria tributária, matérias que seguem a ação administrativa⁴.

Fixada que está, em termos genéricos, a competência dos Tribunais Arbitrais passarei a verificar, também genericamente, qual o âmbito da vinculação da AT à jurisdição daqueles tribunais.

2.2. A VINCULAÇÃO ÀS DECISÕES PROFERIDAS NO ÂMBITO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

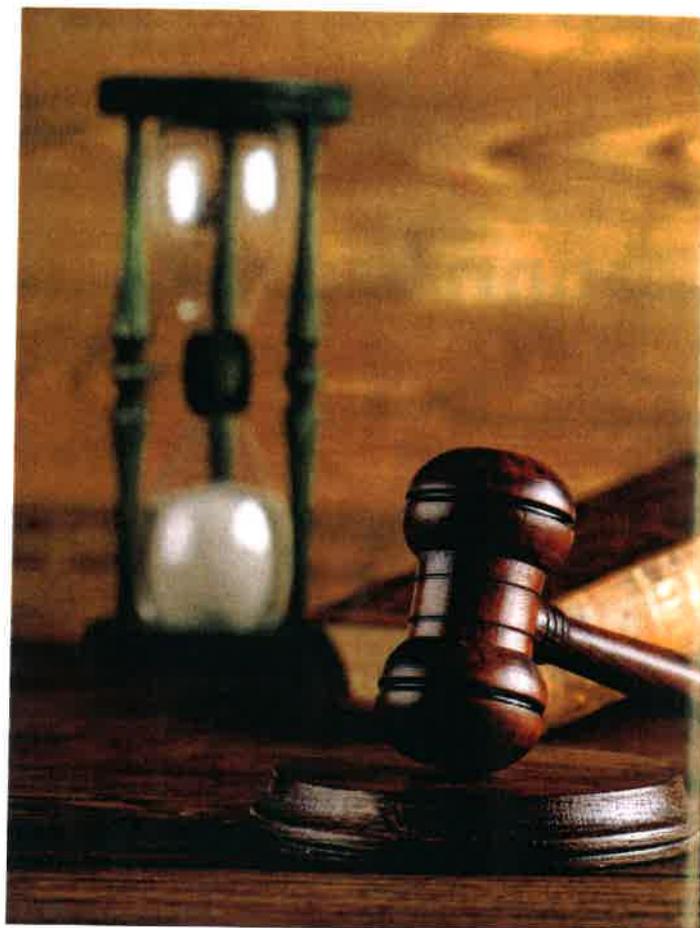
As decisões proferidas no âmbito do procedimento de arbitragem vão encontrar a sua legitimidade na lei e, como ocorre em qualquer procedimento arbitral, no seu carácter voluntário, nos termos do artigo 4.º do RJAT.⁵ Assim, no que diz respeito aos sujeitos passivos, o carácter voluntário da jurisdição arbitral é demonstrado na escolha em sujeitar-se à decisão arbitral quando requerem a constituição do tribunal arbitral. Pelo lado da AT esta vinculação é realizada, tendo em conta a sua natureza de litigante “de massa”, antecipadamente atra-

vés de um ato geral e abstracto⁶, a portaria de vinculação.

Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

A Portaria de Vinculação adstringe, logo no seu artigo 1.º, a AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais. Quanto ao objeto da vinculação, nos termos do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, os serviços da AT vinculam-se à jurisdição dos Tribunais Arbitrais que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. Nos termos conjugados destes dois artigos verificamos que não é, de momento, possível, por inexistência de vinculação à jurisdição dos Tribunais Arbitrais, submeter à jurisdição daqueles tribunais os tributos administrados pelas autarquias locais e pela Região Autónoma da Madeira (bem como de outras entidades com poderes de liquidação e administração de tributos)⁷.

Apesar do exposto, a AT, nos termos do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, não se encontra vinculada à jurisdição dos Tribunais



Arbitrais no que diz respeito às seguintes 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 CPPT⁸;
- Relativas a atos de determinação da matéria coletável da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- Relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
- Relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mer-

“

A interpretação de acordo com a qual a remissão efetuada pelo artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação opera relativamente à para a totalidade do regime dos artigos 131.º a 133.º do CPPT encontra na letra da lei um mínimo de correspondência verbal



TFRA
TEIXEIRA
DE FREITAS,
RODRIGUES &
ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP RL

Publicação: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA N.º 5

Título: Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à Arbitragem Tributária

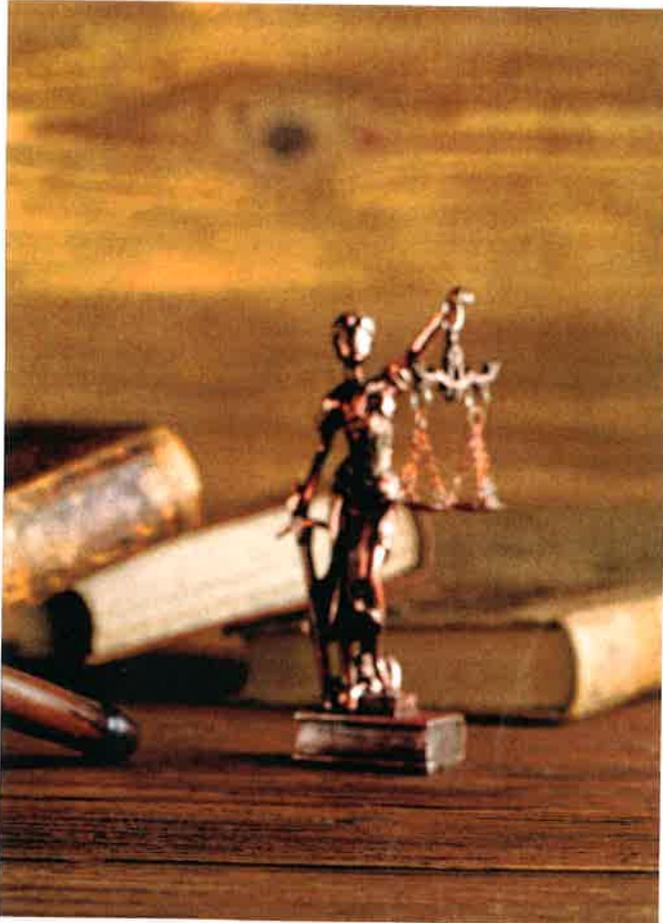
Data: Junho de 2016

Preço: 10 €

Pág.: 35-41

Periodicidade: Semestral **Tiragem:** Variável

Temática: Arbitragem Tributária



cadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

A vinculação dos serviços e organismos da AT está limitada a litígios de valor não superior a 10 milhões de euros.

Adicionalmente, e não obstante as regras do RJAT para a designação dos árbitros, a vinculação dos serviços da AT está sujeita ainda às seguintes condições:

a) Nos litígios de valor igual ou superior a 500 mil euros, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;

b) Nos litígios de valor igual ou superior a 1 milhão de euros, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.

Em caso de impossibilidade de designar árbitros com aquelas características a AT vincula-se se o presidente do Conselho Deontológico do CAAD designar o árbitro presidente, nos termos do artigo 3.º, n.º 3, da Portaria de Vinculação.

Assim, para que um litígio possa ser submetido à jurisdição dos Tribunais Arbitrais é necessário não só que o tribunal seja competente, mas também, que os sujeitos passivos e a AT estejam

vinculados à jurisdição daquele tribunal, os primeiros através do pedido de constituição do tribunal arbitral, a segunda através da verificação dos requisitos de que depende a aplicação da Portaria de Vinculação.

3. A VINCULAÇÃO DA AT RELATIVAMENTE A PRETENSÕES RELACIONADAS COM A DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE DE ATOS DE AUTOLIQUIDAÇÃO, DE RETENÇÃO NA FONTE E DE PAGAMENTO POR CONTA

3.1 REMISSÃO PARA O REGIME DOS ARTIGOS 131.º A 133.º DO CPPT COMO UM BLOCO?

Em caso de erro na autoliquidação, nos termos do artigo 131.º do CPPT, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração. Esta reclamação graciosa passa a ser facultativa quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária. A retenção na fonte é, nos termos do artigo 132.º do CPPT, suscetível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido. Neste caso o imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido. Caso não seja possível proceder a esta correção, o substituto tributário ou o substituído que quiser impugnar deverá apresentar reclamação graciosa prévia necessária para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido. Como no regime do artigo 131.º do CPPT, esta recla-



No caso da Portaria de vinculação, podemos falar de uma declaração de vinculação unilateral com caráter restritivo a interpretar nos seus estritos termos

mação graciosa passa de necessária a facultativa quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária.

De acordo com o artigo 133.º do CPPT, o pagamento por conta é suscetível de impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária. A impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa para o órgão periférico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido. Caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar o ato, no prazo de 30 dias, nos mesmos termos estabelecidos na lei para a impugnação ato de liquidação. Decorridos 90 dias após a sua apresentação, sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida. Assim, nos termos do disposto neste artigo não há lugar a dispensa de reclamação graciosa. Apesar do referido continua a justificar-se, no



TFRA
TEIXEIRA
DE FREITAS,
RODRIGUES &
ASSOCIADOS
SOCIETATE DE ADVOGADOS SP. RL

Publicação: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA N.º 5

Título: Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à Arbitragem Tributária

Data: Junho de 2016

Preço: 10 €

Pág.: 35-41

Periodicidade: Semestral **Tiragem:** Variável

Temática: Arbitragem Tributária

presente estado, a referência a este artigo uma vez que o mesmo contém, na sua relação com o RJAT, aspectos de regime que se revelam possuir alguma complexidade.

Como já referido a natureza consensual da Arbitragem Tributária e a consideração da AT como litigante de massa fazem com que o RJAT, no seu artigo 4.º, n.º 1, determine que a vinculação material da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos do RJAT dependa de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, que estabeleça, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Como também já referido a AT, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria de Vinculação, não se encontra vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais nas “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 CPPT”.

A interpretação de acordo com a qual a remissão efetuada pelo artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação opera relativamente à para a totalidade do regime dos artigos 131.º a 133.º do CPPT encontra na letra da lei um mínimo de correspondência verbal. De facto, quando a Portaria de Vinculação refere que as pretensões devem ter sido precedidas de recurso prévio à via administrativa, refere que este recurso deve ocorrer nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, não excluindo qualquer aspecto do regime nem procedendo a remissões apenas para partes do regime.

Por outro lado, admitindo-se aqui a existência de uma omissão legal, na esteira do que parece defender Paula Rosado Pereira, e como refere a Autora, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, “são de aplicação subsidiária ou pro-

cesso arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos (...) as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias”¹⁰, de onde se retira que estando perante uma omissão na Portaria de Vinculação se deve aplicar o regime como um todo.

Contudo, este argumento parece discutível, tendo em conta a natureza jurídica da Portaria de Vinculação. Esta tem, como adiantei *supra*, a natureza de ato de aceitação do âmbito material da jurisdição, ato esse que se afasta do regime constante do RJAT e reflete uma mundividência própria e distinta da que presidiu ao RJAT. Assim entendo que não deverão ser integradas as eventuais omissões da Portaria de Vinculação tendo em conta o RJAT.

Já concordo, contudo com o argumento da Autora quando indica que a *ratio legis* do artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação é tornar o regime da arbitragem em matéria tributária simétrico ao regime da impugnação judicial¹¹. Assim, nos casos de reclamação graciosa facultativa nos termos dos artigos 131.º e 132.º, a AT estará, no meu entender, vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais.

Neste sentido, no Processo n.º 117/2013-T, de 17 de Maio de 2013 diz-se que: a “referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naquelas arts. 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (art. 131.º, n.º 3,



do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do art. 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efetuada (...)”¹².

Adicionalmente esta posição parece ser a mais consentânea com o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva constante dos artigos 20.º e 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). De facto entendo que a concretização do princípio da tutela jurisdicional efetiva e os subprincípios da celeridade e da economia processual sairiam

beliscados com o entendimento contrário. Isto ocorreria porque, se para aceder à jurisdição arbitral fosse necessário o recurso a uma reclamação graciosa, mesmo que os requisitos referidos nos artigos 131.º e 132.º do CPPT para a sua dispensa estivessem cumpridos, estaríamos a impor o recurso desnecessário a uma reclamação graciosa por parte do contribuinte.¹³ De notar que os prazos aplicáveis continuam a ser os prazos constantes do RJAT. Os prazos especiais de impugnação ainda existentes no artigo 133.º, n.º 3, do CPPT não são aplicáveis uma vez que a remissão para este artigo é realiza-



TFRA
TEIXEIRA
DE FREITAS,
RODRIGUES &
ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP RL

Publicação: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA N.º 5

Título: Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à Arbitragem Tributária

Data: Junho de 2016

Preço: 10 €

Pág.: 35-41

Periodicidade: Semestral **Tiragem:** Variável

Temática: Arbitragem Tributária



da através de uma portaria de valor hierarquicamente inferior, nos termos do artigo 112.º da CRP. Por outro lado, a Portaria de Vinculação tem como intuito remeter para o regime do artigo 133.º do CPPT, excluindo as disposições relativas aos prazos. Por fim, porque os prazos constantes daquele artigo se aplicam apenas nos casos de impugnação judicial e porque sendo o RJAT um regime especial deverá prevalecer sobre o regime geral.

3.2. CASOS EM QUE NÃO TENHA HAVIDO RECURSO À RECLAMAÇÃO GRACIOSA MAS TENHAM SIDO

OBJETO DE PEDIDO DE REVISÃO DO ATO TRIBUTÁRIO

Questão diversa que tem sido controvertida na jurisprudência dos Tribunais Arbitrais é a da vinculação da AT em 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 do disposto nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, mas que tenham sido objeto de pedido de revisão do ato tributário nos termos do artigo 78.º da LGT, quando o indeferimento deste pedido

“

Na esteira de algumas decisões arbitrais, a declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos Tribunais Arbitrais nos termos do artigo 2.º do RJAT

comporte a apreciação da legalidade de atos de liquidação.

3.2.1. TESES A FAVOR DA NÃO VINCULAÇÃO

De acordo com algumas decisões arbitrais, o artigo 11.º da LGT e o artigo 9.º do Código Civil (CC) e a natureza de “declaração de vinculação” determinam que a interpretação do artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação, tenha um mínimo de correspondência na letra da Portaria de Vinculação e que a sua interpretação seja restritiva. Como refere a Decisão Arbitral proferida no Processo 236/2013-T “no caso da Portaria de vinculação, podemos falar de uma declaração de vinculação unilateral com caráter restritivo a interpretar nos seus estritos termos. Isto porque a Portaria de vinculação introduz, expressamente, uma condição prévia (consistente na reclamação graciosa relativa ao ato tributário sindicado), nos termos das disposições legais especificamente indicadas para acesso à Arbitragem Tributária. Acolhe-se assim a decisão constante do acórdão arbitral proferido no Processo n.º 51/2012 – T, de 2012-11-09, que entendeu que “considerando a natureza voluntária da arbitragem” entendeu que a interpretação da vinculação da AT “não poderá, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto

parte, de estabelecer os limites da sua vinculação. Só não seria assim, se a sua posição implicasse a frustração total do objetivo pretendido com a instituição da Arbitragem Tributária, o que não é o caso”; realçando-se que então, como agora, “o Tribunal não se pronuncia sobre a construção doutrinária em que assenta a equiparação do procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, ao procedimento de reclamação graciosa, para efeitos de impugnação judicial. Simplesmente, entende que do princípio da consagração do procedimento arbitral enquanto meio de resolução de litígios fiscais alternativo ao processo de impugnação judicial, não decorre automaticamente a extensão da vinculação da AT a todas as situações em que, doutrinária e/ou jurisprudencialmente for considerada admissível essa impugnação.”

3.2.2. TESES A FAVOR DA VINCULAÇÃO - POSIÇÃO ADOTADA

Tendo em conta quer a norma constante do artigo 9.º do CC quer, entendendo-se a Portaria de Vinculação como a manifestação de um ato voluntário relativamente à vinculação material da AT, as normas constantes do artigo 236.º e ss. do CC (que, entendo, poder aplicar-se, dada a natureza de declaração negocial que a Portaria de Vinculação encerra), não sigo a



TFRA
TEIXEIRA
DE FREITAS,
RODRIGUES &
ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE ADVOGADOS SPRL

Publicação: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA N.º 5

Título: Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à Arbitragem Tributária

Data: Junho de 2016

Preço: 10 €

Pág.: 35-41

Periodicidade: Semestral **Tiragem:** Variável

Temática: Arbitragem Tributária

posição que defende que a norma deve ser objeto de uma interpretação restritiva.

A Portaria de Vinculação é um ato de vontade da entidade vinculada, no entanto, esta vontade da AT, expressa na portaria de vinculação, não tem, como refere Carlos Ferreira de Almeida, a propósito da teoria do negócio jurídico, “por referente uma realidade psíquica autonomizável, nem é suscetível de definição unitária.”¹⁴. De onde não se poderá retirar que a mesma deverá ser interpretada restritivamente de modo a encontrar a vontade da entidade que se vincula, ou, no caso da entidade que é vinculada.

Na esteira de algumas decisões arbitrais, a declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos Tribunais Arbitrais nos termos do artigo 2.º do RJAT. A lei de autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010, que continha a autorização legislativa necessária para a aprovação do RJAT pelo Governo, previa que os Tribunais Arbitrais deveriam ter competência para apreciar os “pedidos de revisão de atos tributários” e “os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação”.

Esta redação veio a ser transposta para o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. Como se nota, por exemplo, no Processo n.º 117/2013-T, de 17 de Maio de 2013: “a fórmula «declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário



“
Ora se nos termos do RJAT os Tribunais Arbitrais têm competência para apreciar a ilegalidade de um ato de segundo grau, também terão, *a pari*, competência nos casos em que este ato de segundo grau é um ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário

da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.”
De facto, os Tribunais Arbitrais têm competência para declarar a ilegalidade de atos de segundo grau, como as reclamações gratuitas nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. Aliás, e atrevendo-me a citar novamente a jurisprudência *supra* nomeada, “foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as «pretenções relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos

de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.”
Ora se nos termos do RJAT os Tribunais Arbitrais têm competência para apreciar a ilegalidade de um ato de segundo grau, também terão, *a pari*, competência nos casos em que este ato de segundo grau é um ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, ato que sendo efetuado no prazo da reclamação graciosa, deve ser equiparado a uma reclamação graciosa.
Por outro lado, esta interpretação Portaria de Vinculação deverá ser aceite, não só porque tem um mí-



TFRA

TEIXEIRA
DE FREITAS,
RODRIGUES &
ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP. RL.

Publicação: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA N.º 5

Título: Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à Arbitragem Tributária

Data: Junho de 2016

Preço: 10 €

Pág.: 35-41

Periodicidade: Semestral **Tiragem:** Variável

Temática: Arbitragem Tributária

nimo de correspondência na letra da lei, como é aquela que é imposta pela coerência do sistema jurídico, nos termos do artigo 9.º do CC.

O alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, prevista nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, visam a criação de um ato administrativo e a tomada de posição da AT sobre a legalidade do mesmo¹¹.

Note-se que o próprio regime dos artigos 131.º e 132.º do CPPT manda que a reclamação graciosa seja meramente facultativa quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT. Assim neste caso, tendo havido já uma pronúncia por parte da AT sobre aquela questão, apesar de genérica, e estando os órgãos da AT vinculados às orientações genéricas, nos termos do artigo 68-A da LGT, já se conhece previamente qual será a decisão da AT pelo que poderá proceder-se à impugnação direta do ato.

Por fim, a lei permite que os sujeitos passivos apresentem, alternativamente, procedimentos de revisão de atos tributários, nos termos do artigo 78.º da LGT, ou reclamações graciosas, nos termos do artigo 68.º e ss. do CPPT, pelo que não se pode retirar que no momento da impugnação os contribuintes estejam limitados a apenas um meio impugnatório.

Assim, é de excluir a posição segundo a qual a AT não está vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais em 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 CPPT mas tenham sido objeto de pedido de revisão do ato tributário nos termos do artigo 78.º da LGT.

CONCLUSÃO

Para que um litígio possa ser submetido à jurisdição dos Tribunais Arbitrais é necessário não só que o tribunal seja competente, mas

também, que os sujeitos passivos e a AT estejam vinculados à jurisdição daquele tribunal, os primeiros através do pedido de constituição do tribunal arbitral, a segunda, através da Portaria de Vinculação. Quando a Portaria de Vinculação refere o “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º” do CPPT remete para o regime constante daqueles artigos como um todo. Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação e/ou retenção na fonte tiverem sido efetuadas de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, esta está vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais. A AT está vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais em 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 CPPT, mas que tenham sido objeto de pedido de revisão do ato tributário nos termos do artigo 78.º da LGT.

1. Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio e pela Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

2. Os pagamentos por conta não seguem este regime de dispensa de reclamação graciosa necessária no caso de terem sido efetuadas de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, nos termos do artigo 133.º do CPPT.

3. RUI DUARTE MORAIS, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, 2012, Almedina, página 384.

4. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 2014, Coimbra Editora, página 441.

5. Em sentido diverso cfr. LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “Submission of contributions and levies to tax arbitration courts: present or future?” in “The Portuguese Tax Arbitration Regime” Coordenação Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 2015, Almedina, página 108.

6. RUI DUARTE MORAIS, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, 2012, Almedina, página 385 e ss.

7. Cfr. no mesmo sentido, *idem, ibidem*; Decisão Arbitral de 28 de Fevereiro de 2013 (Processo n.º 89/2012-T); e SÉRGIO VASQUES e C. CASTELO TRINDADE, “O âmbito material da Arbitragem Tributária”, in “Cadernos de Justiça Tributária”, n.º 00, Abril, Junho de 2013, página 26 e ss., e em sentido diverso cfr. as decisões arbitrais emitidas nos processos n.º 260/2013-T e n.º 90/2014-T.

8. Cfr. *infra*.

9. Salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

10. PAULA ROSADO PEREIRA, “The material scope of tax arbitration.” in “The Portuguese Tax Arbitration Regime”, Coordenação Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 2015, Almedina, página 91, tradução minha.

11. *Idem, ibidem*

12. Neste sentido cfr. ainda JORGE LOPES DE SOUSA, in “Guia da Arbitragem Tributária”, Coordenação Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, página 131 e ss.

13. Neste sentido cfr. SÉRGIO VASQUES e CARLA CASTELO TRINDADE, “O âmbito material da Arbitragem Tributária”, in “Cadernos de Justiça Tributária”, n.º 00, Abril, Junho de 2013, página 28., apontando ainda esta eventual limitação como de constitucionalidade duvidosa principalmente “se atendermos ao facto de no artigo 95.º, n.º 2, alínea a), da LGT os atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta se qualificarem como atos letivos e equiparáveis ao ato de liquidação”; e LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “Submission of contributions and levies to tax arbitration courts: present or future?” in “The Portuguese Tax Arbitration Regime” Coordenação Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 2015, Almedina, página 113 e ss.

14. CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA, “Texto e Enunciado na Teoria do Negócio Jurídico”, 1992, Almedina, página 349.

15. JORGE LOPES DE SOUSA, “Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado Vol. 2º”, 2011, 6.ª Edição, Áreas Editora, página 407.