

Data da decisão: 2015-10-20
Valor do pedido: € 1.772.907,83
Tema: IRC – SIFIDE, suspensão do processo de execução fiscal * Substitui a Decisão Arbitral de 23-10-2013

Processo n.º 79/2013-T

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Vasco Valdez e Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designados pelo Conselho acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., NIPC ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, com vista à:

- (i) Declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IRC n.º 2012 ..., e respectivas liquidações de juros compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ... e 2013 ...;
- (ii) Condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios desde a compensação de créditos até ao integral pagamento;
- (iii) Condenação da Requerida a acerto de contas que considere a redução da dedução à colecta do benefício (SIFIDE) declarado em excesso na Modelo 22 ... a data da compensação de créditos.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-04-2013.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida por RJAT, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 28-05-2013 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo RJAT. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo RJAT, a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) respondeu, suscitando as excepções de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria e do caso decidido ou resolvido. A Requerente respondeu às excepções, por escrito.

No dia 26-09-2013, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, que foi secretariada pelo Dr. António Fontoura de Oliveira, jurista do Centro de Arbitragem Aduaneira. Nessa reunião foi acordado não haver necessidade de produção de prova testemunhal e foi designado o dia 28-10-2013 para a prolação da decisão arbitral.

A Requerente apresentou alegações em que formulou as seguintes conclusões:

- A. Quanto à excepção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria deduzida pela AT, o artigo 54.º do CPPT, estabelece que apenas poderão ser autonomamente impugnáveis quando verificada uma das seguintes condições: (i) sejam imediatamente lesivos; ou (ii) exista nos autos prova de lesão. Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe, qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamente.
- B. Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe, qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamente.
- C. Sendo a impugnação da cessação do benefício fiscal um meio facultativo, a Requerente, ao abrigo do princípio da impugnação unitária, optou por não a apresentar.
- D. O presente pedido de pronúncia é, pois, o meio próprio para apreciar a cessação do benefício fiscal que deu origem à liquidação cuja legalidade é contestada.
- E. Relativamente ao levantamento da suspensão do processo de execução fiscal referente à liquidação de IRC de 2002 (questão colocada em causa pela presente liquidação de IRC), o artigo 276.º do CPPT faculta ao contribuinte a possibilidade de reagir de um ato interlocutório. Em momento oportuno, a Requerente apresentou recurso interlocutório, que foi julgado improcedente pelo órgão de execução ao longo do processo de execução.
- F. Quanto à excepção de caso decidido ou resolvido: (i) não existe norma expressa que obrigasse a Requerente a impugnar os actos autônticos tributários e a da impugnação unitária — impugnação da liquidação enquanto ato lesivo contenciosamente impugnável.
- G. Não estando esgotados os meios de reacção ao dispor da Requerente não se pode considerar que houve formação de caso decidido ou resolvido.
- H. Quanto à existência ou não de actos destacáveis do ato de liquidação de IRC de 2010, não existia obrigação de impugnar autonomamente.
- I. A lei (artigo 54.º do CPPT), como forma de tutela dos interesses dos contribuintes, prevê uma possibilidade e não um ónus, de o contribuinte impugnar autonomamente.
- J. A obrigatoriedade de impugnação autónoma é restringida às situações em que haja norma expressa nesse sentido.
- K. Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamente.
- L. A Requerente, ao abrigo do princípio da impugnação unitária, optou por contestar a liquidação.
- M. Também por esta via, é o presente pedido de pronúncia o meio próprio para apreciar a cessação do benefício fiscal que deu origem à liquidação.
- N. O artigo 276.º do CPPT constitui uma faculdade conferida ao contribuinte de reagir de um ato interlocutório, e não uma obrigatoriedade, de impugnar a liquidação ao longo do processo de execução.

- O. O levantamento da suspensão da execução fiscal não é por si só um acto imediatamente lesivo, ao contrário da determinação da presta
- P. Ainda que se entendesse, o que só por mero exercício de raciocínio se concede, que a Requerente tinha por obrigação reclamar do act quando este se tornou "imediatamente lesivo" com o cancelamento do benefício fiscal em 6 de Fevereiro de 2012, já o prazo dos 10 dias previsto no
- Q. Seguindo a linha de raciocínio da Fazenda Pública, a própria cessação do benefício fiscal quando ocorreu em 6 de Fevereiro de 2012 já processo de execução fiscal não beneficiava de suspensão; (ii) sucede que, o meio de reacção contra o levantamento indevido da suspensão do pro levantamento da suspensão ocorreu aquando da interposição da impugnação relativa à liquidação adicional de IRC de 2002, ou seja em 2010; (iv) a
- R. De acordo com o entendimento da Fazenda Pública, todo e qualquer direito da Requerente contestar a liquidação adicional de IRC de adicional de 2002 ocorrido 2 anos antes.
- S. Ou seja, antes que o levantamento da suspensão do processo de execução se tornasse lesivo, já o prazo para reclamar do referido lei
- T. O entendimento defendido pela Fazenda Pública é inaceitável do ponto de vista da protecção dos direitos dos contribuintes e viola fron
- U. A procedência do entendimento preconizado pela AT consubstanciaria um meio de violação do princípio da tutela judicial efectiva, insito ordenamento jurídico uma série de condutas ilegais que se tornariam insindiciáveis.
- V. Em sede de indeferimento da reclamação graciosa, apresentada pela Requerente, da liquidação cuja anulação agora se peticiona, a AT dos Créditos Tributários e a sua vinculação ao mesmo e não a necessidade prévia de atacar quaisquer actos interlocutórios do procedimento.
- W. Quanto à legalidade da Liquidação de IRC 2010, o artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabelece que "5 — No caso de que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações: b) a dívida não tenha sido objecto da reclamação, impugnação ou oposição com a p ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos (...)". (sublinhado nosso);
- X. A Requerente, em momento algum se enquadrou na previsão supra transcrita. Ou seja, em momento algum houve por parte da Requer liquidação adicional n.º ..., referente a IRC de 2000 emitida pelos Serviços, apresentou reclamação e prestou garantia idónea; e (ii) não tendo a recla reconhecimento da caducidade da garantia apresentada; (iii) sendo que foi posteriormente apresentada a competente impugnação judicial;
- Y. Da conjugação dos artigos 52.º LGT, 169.º e 183-A do CPPT devemos concluir, (tal como agora também a AT - Ofício-Circulado n.º 60.º impugnação judicial suspende o processo de execução fiscal; (ii) caso a reclamação graciosa não esteja decidida no prazo de um ano a contar da su por caducidade, o processo de execução fiscal deverá manter-se suspenso até decisão final do pleito.
- Z. Considerando que a Requerente (i) apresentou reclamação graciosa em 05 de Novembro de 2003 e prestou garantia bancária em 30 d 2000, é que (ii) foi notificada em 30 de Julho de 2007 pela AT do reconhecimento da caducidade da garantia prestada, uma vez que a reclamação nã caducidade a garantia na pendência da reclamação graciosa e tendo, a ora Requerente, interposto tempestivamente impugnação judicial na sequênc como refere no art. 169.º, n.º 1 do CPPT.
- AA. Não podia a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso à
- BB. De acordo com opinião unânime da jurisprudência e doutrina (e agora também da doutrina administrativa), o processo de execução fiscal facto apenas ocorre quando se esgotam todas as instâncias quer graciosas quer judiciais.
- CC. Os próprios Serviços da AT mudaram de posição nesta matéria, reconhecendo que "..., verificando-se a caducidade da garantia em sede legalidade da dívida em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja p do entendimento expresso através do Ofício-Circulado n.º 60.094, de 12 de Março de 2013.
- DD. Neste contexto, a AT não podia, aquando da apresentação da impugnação judicial por parte da Requerente, ter levantado a suspensão de na ausência de prestação de garantia, uma vez que o designado "pleito" não havia chegado ao seu termo, como ainda não chegou.
- EE. A cessação dos benefícios fiscais declarada pelos Serviços, alegadamente nos termos dos n.ºs 5 a 7 do artigo 14.º do Estatuto dos Bene a liquidação de IRC de 2000 ainda se encontra a ser discutida junto da 1.ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, Processo 1
- FF. Os Serviços ao desconsiderarem os benefícios fiscais declarados pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 201 princípios da confiança e segurança jurídica, pilares do direito fiscal e da boa relação entre a Administração Tributária e os contribuintes.
- GG. Ou seja, o procedimento da AT carece de fundamento legal, pelo que o ato de liquidação deve ser anulado por violação de lei e errônea fu
- HH. Quanto ao Crédito Fiscal resultante do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Empresarial, da anulação da liqui Requerente candidatou-se ao SIFIDE com despesas no montante de 1.127.620,02 €, às quais considerava corresponder um benefício de SIFIDE qu anos anteriores, foi considerado pela Requerente no cômputo dos benefícios que incluiu na sua Modelo 22. de 2010.
- II. Contudo, o valor do crédito fiscal certificado relativo às despesas do ano de 2010 foi de 366.476,51 €.
- JJ. Pelo que, e por uma questão de economia processual, a Requerente considera que este pedido de pronúncia, no qual se peticiona a ar. n.ºs 2012 ... e 2012 ..., é o meio próprio e adequado para proceder ao peticionado ajustamento.
- KK. Contudo atento o facto do órgão de execução fiscal ter efectuado uma compensação de créditos entre o montante a reembolsar de IRC de 2012 ... – 2.051.792,08 €, a Requerente considera que o montante de 266.640,69 € relativo ao benefício (SIFIDE) deve ser corrigido, mas que o imp órgão de execução fiscal no processo de execução fiscal n.º ... 2012 ..., excede largamente o montante de 266.640,69 € relativo ao benefício (SIFID.
- LL. Sendo a liquidação adicional ilegal não são devidos juros compensatórios nem moratórios.
- MM. Considerando ainda, tal como exposto, que a liquidação adicional de IRC de 2010 n.º 2012 ..., e respectivas liquidações de juros compens contas n.º 2012 ..., carecem de fundamento legal e incorrem em violação de lei, encontram-se reunidos os pressupostos para o pagamento de juros i Abril), contados desde a data da compensação de créditos (a 24 de Julho de 2012) até ao integral pagamento.
- NN. Face ao exposto, deverá ser anulada a liquidação adicional de IRC de 2010 e juros compensatórios e moratórios correspondentes, por ví qual inclui o montante de 266.640,69 € e respectivos juros compensatórios no montante de 12.243,56 €, contados até 24 de Julho de 2012, sendo re. correspondentes juros indemnizatórios.
- OO. Ou caso assim não se entenda, deverão sempre ser integralmente anuladas as liquidações adicionais de IRC de 20.10 e de juros comper juros indemnizatórios

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou alegações em que concluiu da seguinte forma:

A – No presente processo arbitral, não obstante a A. sustentar a competência do Tribunal arbitral por se estar perante um pedido de anulação de um acto c nem sequer dos seus pressupostos ou de actos que se possam considerar destacáveis no âmbito do procedimento de liquidação, mesmo entendendo-se e aplicação da taxa à matéria colectável.

B – Pelo que a demanda, tal como se encontra formatada pela Autora, inclui-se, fora da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT;

C – Outrossim, os actos que a autora, no fundo, pretende pôr em causa no presente processo, a coberto de uma pretensa impugnação de um acto de liqui

D – Actos esses de que a autora foi notificada oportunamente no âmbito dos respectivos processos e relativamente aos quais dispunha de meios legais de

E – Resultando daí que a finalidade visada com o presente processo arbitral mais não é do que tentar proceder a uma indevida reavaliação legal retroactiva ou resolvidos.

F – A figura do caso decidido ou do caso resolvido, que é distinta do instituto do caso julgado, implica tão-só que o acto adquiriu um carácter de incontestal do Tribunal Constitucional).

G – Ademais, também a cessação do benefício fiscal, motivada pela existência da dívida (não garantida) foi notificada à Autora de acordo com o document lançado mão, o que não fez;

H – A não utilização dos meios de defesa, previstos no artigo 276.º do CPPT para a decisão de levantamento de suspensão da execução e a acção administrativa alínea p) do CPPT, tendo como fito a verificação jurisdicional da cessação do benefício, levam à formação de caso decidido e resolvido no que concerne ao respeito à cessação do benefício;

I – Atendendo a que a Autora, não impugnou nos prazos legais, qualquer dos actos de suspensão da execução e de cessação do benefício fiscal, foi-se foi

Nestes termos, nos mais de direito, e com o mui douto suprimento de V. Exa., deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, absolvendo-se a Ré do p.

Em 23-10-2013, foi proferido acórdão arbitral em que se decidiu:

- julgar improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRC de 2010 n.º 2012 ..., e respectivas liquidações de juros cc
- julgar improcedente o pedido de condenação a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios;
- considerar prejudicado o conhecimento do pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a acerto de contas.

Essencialmente, a decisão arbitral de improcedência do pedido principal de declaração de ilegalidade das liquidações de IRC e juros compensatórios baseou-se no e

- o acto administrativo que declarou a cessação dos benefícios fiscais é um «acto em matéria tributária, proferido num procedimento relativo aos benefícios administrativos especiais, como decorre da conjugação das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT com o seu n.º 2 e com o artigo 191.º do Código d
- a natureza lesiva do acto de cessação dos benefícios fiscais, que tem como consequência directa e imediata a eliminação de um direito aos benefícios fiscais de IRC, pelo que não há qualquer justificação aceitável para a Requerente não se ter apercebido da lesividade de tal acto para a sua esfera jurídica;
- o princípio da impugnação unitária, enunciado no artigo 54.º do CPPT, invocado pela Requerente, não afasta a impugnabilidade autónoma e imediata de Procedimento Administrativo;
- o «caso decidido ou resolvido», invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, entendido como inimpugnabilidade, depois do decurso do prazo legal de em vícios geradores de mera anulabilidade, não constitui um obstáculo absoluto à impugnabilidade contenciosa do acto de liquidação do IRC e juros compensatórios, destes actos os vícios de que enfermava o acto que declarou a cessação dos benefícios fiscais e que deveriam ser arguidos na respectiva impugnação ao
- não imputando a Requerente aos actos de liquidação de IRC e juros compensatórios outros vícios que não sejam os que se reportam aos anteriores actos fiscais por ela não ser prestada, concluiu-se que «todas estas ilegalidades deveriam ter sido imputadas ao acto de cessação de benefícios fiscais, em impugnação judicial que deu execução àquela decisão de cessação, apreciar se esta anterior decisão enferma ou não desses vícios», pelo que o pedido de pronúncia

A Requerente interpôs recurso da decisão arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo, que não foi admitido.

Em seguida, a Requerente interpôs recurso da decisão arbitral para o Tribunal Constitucional que, por acórdão de 29-09-2015, decidiu:

- a) *Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade de impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva, insc*
- b) *Conceder provimento ao recurso, ordenando a reforma da decisão recorrida em conformidade com o juízo de inconstitucionalidade.*

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma). O processo não enferma de nulidades.

Em 03-04-2014, foi arquivado o processo, pelo que o Tribunal Arbitral ficou dissolvido com a respectiva notificação, nos termos do artigo 23.º do RJAT, pelo que se p

Porém, uma vez que o artigo 80.º, n.º 2, da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, estabelece que «se o Tribunal Constitucional der provimento ao recurso, ainda que só por decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade ou da ilegalidade», entende-se que, nestas situações, es

2. Matéria de facto

2.1. Factos que se consideram provados

- a) Em 2003 a Autora foi alvo de inspecção externa ao exercício de 2000 (artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral e 38.º da resposta);
- b) Na sequência dessa inspecção foi efectuada uma correcção ao apuramento de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) (artigos
- c) Após a acção de inspecção foi emitida uma liquidação adicional de IRC sob n.º ... no montante global de € 1.687.498,29, com data limite de pagamento de resposta, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) A Requerente conformou-se parcialmente com a correcção e efectuou um pagamento da quantia de € 344.506,96 (artigos 9.º do pedido de pronúncia
- e) No que respeita ao quantitativo restante, em 15-11-2003, a Requerente reclamou graciosamente (reclamação graciosa n.º/03); (artigos 10.º do
- f) Não tendo sido paga voluntariamente a totalidade da dívida, prosseguiu a exigência do restante, mediante a instauração do competente processo contencioso de pedido de pronúncia arbitral e 42.º da resposta);

- g) A 30-03-2004, a Autora veio juntar ao processo de execução fiscal, uma garantia bancária, tendo em vista a suspensão da execução (artigos 11.º do
- h) Em 24-06-2005, veio a Autora, nos termos do artigo 183.º-A do CPPT, requerer a caducidade da garantia bancária, com a manutenção do efeito su
- i) A 30-07-2007, foi-lhe deferido o pedido de reconhecimento da caducidade da garantia bancária e indemnização por garantia indevida (artigos 12.º c
- j) Em 19-08-2010, a reclamação apresentada contra a liquidação derivada das correcções de IRC de 2000 foi parcialmente deferida (artigos 13.º do p como reproduzido);
- k) Em 30-08-2010, por não concordar com o indeferimento parcial, a Requerente apresentou impugnação judicial, que corre termos no Tribunal Admin documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- l) Em 28-09-2010 a Autora apresentou requerimento no órgão de execução fiscal (Serviço de Finanças de Cascais ...), onde solicitou que lhe fosse fi correspondente impugnação judicial (fls. 136 da fotocópia da reclamação graciosa n.º ... 2012 ..., constante do processo administrativo, que constitui a p
- m) Nessa mesma data, foi o reclamante notificada, através do ofício ... emitido através de carta registada com aviso de recepção, da decisão do órgão de execução fiscal, que foi requerida (fls. 136 e 137 do processo administrativo, páginas 208-209 do documento "PA1.pdf", junto com a resposta);
- n) A Requerente não prestou a garantia referida na alínea anterior (processo administrativo, a fls. 211 do documento "PA1.pdf", junto com a resposta, c
- o) Em 31-3-2011, a Requerente pagou voluntariamente € 1.840.120,47, a quantia exequenda na referida execução fiscal n.º ... 2004 ... (documento n.
- p) Em 6-2-2012, foi enviada à Requerente uma notificação para exercício do direito de audição, nos termos que constam do documento n.º 10, junto c 1.342.991,33 [que ficou por pagar relativo à liquidação n.º ..., referida nas alíneas c) e d)] e se refere, além do mais, o seguinte:
- «2. O incumprimento do dever de pagamento de dívidas fiscais pode determinar a não produção de efeito de benefícios fiscais, nos termos dos n.ºs 5 reclamada(s), impugnada(s) ou com oposição e tenha havido prestação de garantia idónea.*
- 3. Em consequência, a existência das dívidas fiscais acima identificadas, à data em referência determina a não produção de efeitos dos benefícios fis reflectidos no quadro seguinte, sendo de proceder à correcção da respectiva liquidação, nos termos do n.º 10 do artigo 83.º do Código do IRC (CIRC)*
- q) A Requerente não se pronunciou no exercício do direito de audição (artigo 17.º do pedido de pronúncia arbitral);
- r) Posteriormente, a Requerente foi notificada do ofício cuja cópia consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se c
- «Fica notificado, nos termos do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que, não tendo sido conhecido até ao momen (artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF), referente à liquidação de IRC relativa ao ano/período de 2010:*
- A presente decisão determinará a liquidação que se mostrar devida acrescida respectivos juros compensatórios.*
- Poderá, querendo, apresentar junto do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, impugnação judicial autónoma (acção administrativa especial) no: Processo Tributário (CPPT), da alínea j) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 46.º do Código de Processo nos Tribunais Administra*
- Se assim o entender, poderá solicitar esclarecimentos junto do Serviço de Finanças da área do domicílio/sede».*
- s) Posteriormente, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC de 2010 com o n.º 2012 ..., no valor de € 1.931.901,05, das corresponde 20.693,15; e, bem assim, da demonstração de acerto de contas n.º 2012 ..., no montante de € 2.016.845,35, actos esses cuja declaração de ilegalidade é como reproduzidos);
- t) A Requerente apresentou, em 19-9-2012, reclamação graciosa da liquidação referida na alínea anterior, à qual foi atribuído o n.º ... 2012 ... (docum
- u) Em 15-5-2012, a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários emitiu o Ofício Circulado n.º 60.090, de que consta, além do mais o segu
- Nos termos da redacção anterior do n.º 1 do art. 183.º-A do CPPT, revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o regime de caducidade da i execução, apontando-se para o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, e de três anos para o julgamento em 1.ª instância c*
- A redacção actual deste preceito restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa. O que permite con ineficiência.*
- Acompanhando esta leitura, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hier graciosa, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.*
- Diversamente, tal não pode ocorrer no caso de (eventual) reacção judicial ao indeferimento da pretensão do contribuinte na fase administrativa, por s*
- Na verdade, neste caso o atraso na decisão da impugnação não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independe*
- Nestes termos, após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para decisão da reclamação meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo n.º 6 do artigo 199.º do CPPT.*
- A suspensão da execução deve manter-se se for prestada garantia idónea no prazo previsto no n.º 8 do art. 169.º do CPPT e n.º 10 do art. 199.º do C deste prazo.*
- Se o interessado não proceder à prestação de nova garantia idónea dentro deste prazo deve ser levantada de imediato a suspensão da execução. Es meios de reacção previstos no n.º 1 do art. 169.º do CPPT, em conformidade com a parte final do n.º 6 do mesmo artigo. Neste caso, os juros de mor ponto 1.*
- v) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 28-12-2012, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto em regime de substituição, n de que consta, além do mais o seguinte, quanto à fundamentação do indeferimento na parte relativa àquelas liquidações:

«A) Anulação das liquidações de IRC n.ºs.: 2012 ... e ... e 2012 ... e suspensão do pef n.º ... 2004 ..., até à decisão final do pleito:

Em síntese, a reclamante insurge-se contra o levantamento da suspensão do pef n.º ... 2004 ... aquando da interposição da impugnação judicial refe do n.º 1, do art. 169.º do CPPT, O qual estabelece que a execução fica suspensa "até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugna constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do a n.º 1, do art. 183º-A do CPPT, o pef deverá manter-se suspenso até à decisão final do pleito, sendo que a jurisprudência do STA tem entendido que o reclamante, gerada por aquele acto, estiver definitivamente decidida.

Não é esse, no entanto, o entendimento perfilhado pela AT.

Esta questão já foi objecto de análise no Ofício-Circulado n.º 60.090, de 2012/05/15, emanado da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tribu

De acordo com o ponto 5. do citado Ofício-Circulado:

(Reproduz-se no parecer o ponto 5 do ofício circulado n.º 60.090, acima transcrito, para que se remete)

Efectivamente, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 68-A da LGT, a AT "está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regula tributárias."

Por conseguinte, de acordo com este entendimento, a reclamante carece de razão. Assim, à data da apresentação da impugnação judicial do indeferimento pef n.º ... 2004 ..., estivesse garantida. E tanto assim é, que foi a própria reclamante quem, em 2010/09/28 solicitou ao Serviço de Finanças de Cascaes proceder ao pagamento da dívida em 2011/09/03 (cfr. doc. n.º 8, a fls. 76 a 79 e fls. 137). Ora, nos termos previstos nos n.ºs 5, 6 e 7, do art. 14.º do EIRS, excepto nos casos em que a dívida esteja reclamada, impugnada (tal como no caso em análise), ou tenha sido deduzida oposição e tenha havido precatórios fiscais, de acordo com o preceituado na citada norma do EBF, o que deu origem à liquidação adicional reclamada. Pelo que, a mesma, contrariamente

- w) Em 12-3-2013, a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários emitiu o Ofício Circulado n.º 60.094, de que consta, além do mais o seguinte:

4. CADUCIDADE DA GARANTIA (ART. 183.º-A DO CPPT)

A caducidade da garantia, prevista atualmente no art. 183.º-A do CPPT, só ocorre em caso de falta de diligência da administração tributária, por não ter assumido a responsabilidade do reclamante, não se verifica a caducidade.

A caducidade ocorre tanto nos casos em que se trate de "garantia prestada" pelo contribuinte, como de garantias constituídas pela própria administração tributária, uma tramitação célere do processo, pelo que não há razão para distinguir estas garantias, para estes efeitos. Deste regime de caducidade de garantia

Ao estabelecer um prazo de imutabilidade do valor da garantia, resultante da citação do executado, com a introdução do n.º 13 do art. 169º do CPPT, que possam ocorrer em sede de contencioso.

Assim, da análise conjugada da actual redacção do artigo 169º, com o n.º 1 do artigo 183º-A, ambos do CPPT, podemos concluir que o pleito apenas previsto no artigo 183.º-A do CPPT sanciona a morosidade da AT na análise da reclamação graciosa, com efeitos extensíveis à fase jurisdicional, caso

Deste modo, verificando-se a caducidade da garantia em sede de reclamação graciosa, não é exigível ao contribuinte a prestação de nova garantia, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja proferida decisão final pela administração tributária (caso decidido) ou pelo tribunal

5. REVOGAÇÃO DO OFÍCIO-CIRCULADO N.º 60090

É revogado o Ofício-Circulado n.º 60090 desta Direcção de Serviços, de 15-05-2012.

- x) Em 30-5-2011, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos, modelo 22, relativa ao exercício de 2010, na qual declarou um crédito fiscal sendo que a parte respeitante ao ano de 2010, ascendia ao montante de € 633.117,20 (artigo 72.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 13 cor

- y) Em 6-2-2012, a Requerente entregou uma declaração de rendimentos, modelo 22, de substituição, referente ao exercício de 2010 e na qual declarou final de 2009, no valor de € 432.178,85 (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- z) Em 7-8-2012, foi a Requerente notificada da decisão final da Comissão Certificadora de atribuição à empresa de um crédito fiscal relativo às despesas pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos (artigo 73.º do pedido de pronúncia arbitral, não impugnado, e documento n.º 15 junto com ele, cujo

- aa) Em 24-7-2012, foi efectuada a demonstração de acerto de contas n.º 2012 ... (compensação n.º 2012 ...), que procedeu à compensação no âmbito do crédito (€ 2.660.989,63) e uma dívida referente de IRC do exercício de 2010 (€ 2.051.792,08) (fls. 178 do documento "PA1.pdf" junto com a resposta e documento

- bb) A Requerente apresentou na reclamação graciosa pedido de acerto ao valor que entende ser-lhe devido após a anulação da liquidação adicional n.º

A reclamante considera que a presente reclamação é o meio de proceder à correcção do montante declarado em excesso relativamente ao cálculo do IRC, não havendo, com vista à suspensão do pef n.º ... 2012 ...

Com todo o respeito pela opinião da reclamante, afigura-se-nos que não tem razão. Com efeito, a reclamação graciosa não é o meio próprio para deduzir exposto aquela não enferma de qualquer ilegalidade. Assim, a questão que a reclamante pretende ver corrigida fica prejudicada pelo indeferimento da pre

- cc) Em 10-4-2013, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos que se consideram não provados

Não há factos relevantes para decisão que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados para cada um dos pontos, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral

3.1.1. Posição da Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência em razão da matéria deste Tribunal Arbitral, por o facto jurídico de que emerge o direito da R

Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a Requerente foi notificada do levantamento da suspensão daquele processo de execução fiscal e da posterior com o pedido de pronúncia arbitral) e não impugnou qualquer dessas decisões.

Assim, entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que, embora o objecto imediato do pedido seja a liquidação, a Requerente, de forma mediata, pretende a igualdade.

Para além disso, o Tribunal Arbitral será incompetente em razão da matéria à face do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

3.1.2. Posição da Requerente

A Requerente defende, em suma, que o princípio da impugnação unitária, que consta do artigo 54.º do CPPT, estabelece a regra da impugnabilidade dos actos de cessação do benefício fiscal.

Refere também a Requerente que a questão do cancelamento do benefício fiscal não tinha de ser objecto de processo autónomo e que não tinha qualquer ob impugnação unitária.

A Requerente entende que a liquidação teve origem na cessação do benefício fiscal e não no levantamento da suspensão do processo de execução fiscal e q do prazo de impugnação da decisão de levantamento da suspensão, só com essa desconsideração esse acto se tendo tornado lesivo, nunca antes a Requerente ten não relacionadas com o IRC de 2002.

No entender da Requerente, a procedência desta excepção seria uma violação do princípio da tutela judicial efectiva, ínsito na Constituição da República Port de condutas ilegais, que se tornariam insindicações.

No que concerne à excepção do caso decidido ou resolvido, a Requerente reafirma que não existe norma expressa que a obrigasse a impugnar os actos de le que é objecto do presente processo, sendo de aplicar o princípio da impugnação unitária.

Finalmente, a Requerente manifesta a sua surpresa em face da resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, por no indeferimento da reclamação graciosa t do direito da Requerente contestar a liquidação adicional de 2010, por não ter contestado o levantamento da suspensão do processo de execução fiscal ou a cessaçã

3.1.3. Decisão da questão da incompetência

O artigo 2.º do RJAT limita a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD à apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação

O artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que estabelece o âmbito da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais qu fonte e de pagamento por conta, aos actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, inclu em apreço.

Por isso, é apenas à face do RJAT que há que apreciar a questão da competência.

Das referências que no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT se fazem ao recurso hierárquico e ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se refere ao indeferimen CAAD não só as decisões que têm por objecto directo e imediato actos dos tipos referidos, mas também as decisões que forem proferidas em reclamações graciosas liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

Sendo assim, estando, no caso em apreço, em causa a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de IRC e consequentes actos de liquidação de juros competência definida no RJAT para estes tribunais arbitrais.

Por outro lado, definindo-se a competência destes tribunais apenas pelo tipo de actos cuja ilegalidade pode ser declarada e não pelos tipos de ilegalidades de de actos daqueles tipos possam enfermar, inclusivamente as ilegalidades de actos anteriores que actos daqueles tipos tenham como pressupostos, quando a tal não

Diferente desta questão dos limites das competências dos tribunais é a dos limites à impugnabilidade de actos que podem derivar das regras do contencioso t actos inimpugnáveis. Mas, estas limitações não produzem falta de competência para apreciar ilegalidades de actos daqueles tipos, mas sim limitações no exercício d Assim, no caso em apreço, sendo pedida a declaração de ilegalidade de actos de liquidação e de decisão de reclamação graciosa, está-se no âmbito das competênc Por isso, improcede a questão prévia da incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2. Questão da existência de «caso decidido» ou «caso resolvido»

A segunda questão prévia suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira é a que denomina do «caso decidido ou resolvido», que tem por base o facto de a benefício fiscal.

Os actos referidos estão conexonados com a liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida, pelo facto de ter sido na sequência do levantamento da susp que justificou a cessação do benefício fiscal, nos termos dos artigos 14.º, n.ºs 5, 6 e 7, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), como se refere na notificação de 6-2-;

3.2.1. Levantamento da suspensão do processo de execução fiscal

No que concerne à falta de impugnação do levantamento da suspensão no processo de execução fiscal, não se prova sequer que tenha sido praticado e notificado à fls. 136 e 137 do processo administrativo, que a Autoridade Tributária e Aduaneira refere na página 3 da sua resposta como demonstrando tal notificação, apenas rev subsequente à reclamação graciosa. Se é certo que a prestação de nova garantia era explicável pelo entendimento do órgão da execução fiscal de que sem ela o prc de garantia, determinasse o prosseguimento da execução, ela manter-se-ia na situação de suspensão.

Não se demonstra que tenha sido notificado à Requerente um hipotético acto explícito de levantamento da suspensão.

De qualquer forma, mesmo levantada a suspensão do processo de execução fiscal, a Autoridade Tributária e Aduaneira podia ou não vir a declarar cessado o jurídica, a nível dessa cessação. Basta ver, para não ter dúvida que assim é, que se o ofício circular n.º 60.094, que revogou o ofício circular n.º 60.090, tivesse sido benefício fiscal, apesar do levantamento da suspensão implícito na notificação para prestação de nova garantia.

E, naturalmente, em face do direito constitucional à tutela judicial efectiva e à impugnação contenciosa de todos os actos administrativos lesivos (artigos 20.º, contenciosa relativamente a efeitos lesivos de actos que destes não decorriam necessariamente e em relação aos quais não era exigível que o destinatário se aperce

Assim, a falta de impugnação de um hipotético acto de levantamento da suspensão não pode ter qualquer efeito a nível da preclusão do direito de a Requerer

3.2.2. Não impugnação do acto que declarou a cessação do benefício fiscal e formação de «caso decidido ou resolvido»

O acto que declarou a cessação do benefício fiscal é inquestionavelmente o acto que provocou a alteração da matéria colectável da Requerente em que se baseou a pedida no presente processo.

E, quanto a este acto de liquidação, a matéria de facto fixada revela que não há qualquer razão para a Requerente não se ter apercebido da lesividade do acto que d

Na verdade, na notificação para exercício do direito de audição, indicada na alínea p) da matéria de facto fixada, foi referido que «*o incumprimento do dever de pagar 7 do art. 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), excepto nos casos em que essa(s) dívida(s) esteja(m) reclamada(s), impugnada(s) ou com oposição e tenha t determina a não produção de efeitos dos benefícios fiscais declarados em sede de IRC na declaração periódica de rendimentos (Mod. 22), relativa ao exercício de 20 artigo 83.º do Código do IRC (CIRC)*» (realce nosso).

A Requerente não exerceu o direito de audição e, em seguida, foi notificada da decisão de cessação dos benefícios fiscais, dizendo a Autoridade Tributária e Aduaneira dos benefícios fiscais (artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF), referente à liquidação de IRC relativa ao ano/periódico de 2010» e que «*a presente decis*

Nesta notificação foi ainda comunicado à Requerente que poderia «*querendo, apresentar junto do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, impugnação judicial legal, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da alínea j) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 46.º do Código de Pro* nosso).

Estas informações da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a impugnabilidade autónoma do acto que declara a cessação de benefícios fiscais são perfeitamente c comporta a apreciação de qualquer acto de liquidação e, por isso, a forma de o impugnar é a acção administrativa especial, como decorre da conjugação das alíneas Administrativas.

Por outro lado, a natureza lesiva do acto de cessação dos benefícios fiscais, que tem como consequência directa e imediata a eliminação de um direito aos benefícios: liquidação de IRC, pelo que não há qualquer justificação aceitável para a Requerente não se ter apercebido da lesividade de tal acto para a sua esfera jurídica.

O princípio da impugnação unitária não afasta a impugnabilidade autónoma e imediata de actos deste tipo, pois está enunciado no artigo 54.º do CPPT nestes termos *são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer*

No entanto, o Tribunal Constitucional, no recurso interposto pela Requerente, julgou «*inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Pro interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daquel Portuguesa*».

Este artigo 54.º do CPPT se reporta-se aos «*actos interlocutórios do procedimento*» e os actos de reconhecimento ou cessação de benefícios fiscais inserem-se em q precisamente o alcance da parte decisória do acórdão do Tribunal Constitucional, é necessário fazer apelo à sua fundamentação, designadamente, o que se refere n

18. No caso presente, a posição da AGT ([1]), sustentada na decisão recorrida, tem como consequência, que se assinalou já, que o contribuinte que não im do imposto com fundamento em vícios daquele ato.

Não pode deixar de se reconhecer que se trata de uma consequência muito onerosa para o contribuinte, permitindo a consolidação na ordem jurídica de atos fiscal, no âmbito do processo de impugnação do ato de liquidação do imposto.

Este prejuízo causado ao contribuinte ocorreu num contexto legal em que vigora inquestionavelmente o princípio da impugnação unitária e em que a impugna configurada pela lei como uma faculdade do contribuinte, apenas justificada no quadro do reforço das suas garantias.

A conclusão a extrair somente pode ser uma: ao impedir que a impugnação do ato de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do ato de cessação e e desprotege gravemente os seus direitos, assim o ofendendo princípio da tutela judicial efetiva, inscrito no artigos 268.º, n.º 4, da CRP.

Como se vê, o Tribunal Constitucional entendeu que se está «*num contexto legal em que vigora inquestionavelmente o princípio da impugnação unitária*» e o acto q impugnação autónoma uma mera faculdade, a Requerente pode invocar vícios deste acto que considera interlocutório ao impugnar o acto de liquidação.

Sendo inequívoca a conclusão a que chegou o Tribunal Constitucional sobre a possibilidade de que Requerente invocar vícios do acto de cessação de benefícios fisc obrigatória no presente processo (artigo 2.º da Lei 28/82, de 15 de Novembro).

No entanto, como às decisões arbitrais é dada publicidade e a sua repercussão frequentemente excede o âmbito dos processos em que são proferidas, é convenient inserem nesse procedimento, por serem proferidos em procedimentos próprios autónomos, que culminam com um acto administrativo, como é o caso dos actos de re 4 a 7, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, 54.º, n.º 1, alínea d), da LGT e 44.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

Por isso, em face do que decidiu o Tribunal Constitucional e da força obrigatória que a lei lhe atribui, improcede a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira de c liquidação, de vícios do acto administrativo que, noutro procedimento tributário, declarou a cessão do benefício fiscal.

3.3. Apreciação do mérito da causa

Examinando os fundamentos invocados pela Requerente, constata-se que as ilegalidades imputadas à liquidação impugnada e à decisão da reclamação graciosa coi

- na aplicação de um errado regime quanto à exigência de nova garantia e levantamento da suspensão da execução fiscal, depois de declarada a caducida
- na manutenção desse entendimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com base numa orientação genérica, apesar de esta já ter sido revogada por
- no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, decorrente dos anteriores, de que a situação tributária da Requerente não se encontrava regulariz
- no subsequente entendimento de que, por existirem, em 31-12-2010, dívidas não garantidas, deviam cessar os benefícios fiscais, por força da aplicação d

É isso que a Requerente sintetiza no artigo 52.º do pedido de pronúncia arbitral, dizendo que «*não concorda com os ilegais procedimentos seguidos pela AT no levan consequente liquidação adicional de IRC de 2010, que assim não pode proceder, por decorrer de clara violação de lei, nem concorda com os argumentos expressos i*

- a AT não podia, aquando da apresentação da impugnação judicial pela Requerente, ter levantado a suspensão do processo de execução fiscal considerar uma vez que o designado "pleito" não havia chegado ao seu termo, como ainda não chegou (artigo 63.º do pedido de pronúncia arbitral);
- pelo que a cessação dos benefícios fiscais declarada pelos Serviços, alegadamente nos termos dos n.ºs 5 a 7 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fi liquidação de IRC de 2000 ainda se encontra a ser discutida junto da 1.ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, Processo n.º5B
- razão pela qual a 31 de Dezembro de 2010 se encontrava suspenso o processo executivo (artigo 65.º do pedido de pronúncia arbitral);
- assim sendo, os Serviços, ao desconsiderarem os benefícios fiscais declarados pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 2010, princípios da confiança e segurança jurídica, pilares do direito fiscal e da boa relação entre a Administração Tributária e os contribuintes (artigo 66.º do pedic
- a Requerente agiu durante todo este processo de boa-fé, cumprindo a lei e limitando-se a utilizar os meios de defesa ao seu dispor, nomeadamente o inst
- a AT, como ficou demonstrado, violou a lei em vigor a data, que estipulava expressamente que a suspensão do processo de execução fiscal se mantinha e

– a AT, ao levantar a suspensão do processo de execução fiscal n.º ... 2004 ..., ao considerar a cessação dos benefícios fiscais declarados na Modelo 22 do legislador não o fez (artigo 69.º do pedido de pronúncia arbitral);

– ou seja, o procedimento da AT carece de fundamento legal, pelo que o ato de liquidação deve ser anulado por violação de lei e errónea fundamentação, o

A violação de lei ocorre, desde logo, quanto ao alegado levantamento da suspensão, pois, tendo sido prestada uma garantia que caducou por não ter sido cumprido e mantém-se, sem garantia, como se ela subsistisse. Na verdade, o regime de caducidade da garantia, em qualquer das suas modalidades, pressupõe que, após a caducidade, um benefício para o contribuinte, justificado pela demora na apreciação da sua pretensão em reclamação graciosa. Está-se, assim, perante uma situação especial de

Por outro lado, o artigo 169.º, n.º 1, do CPPT estabelece que o momento de termo do efeito suspensivo derivado da prestação de garantia é o da «*decisão do pleito*».

Deverá entender-se que o pleito fica decidido, no caso de impugnação administrativa, quando se formar o chamado caso decidido ou resolvido ([2]) e, no caso de r

A circunstância de ter terminado o processo de reclamação graciosa não elimina o efeito suspensivo da prestação da garantia se a decisão da reclamação é impugnada. *termos da alínea f) do artigo 69.º, esta mantém-se, independentemente de requerimento ou despacho, sem prejuízo de poder haver lugar a notificação para o seu ref*

Por isso, a caducidade da garantia tem efeito equivalente ao da sua prestação, a nível de efeito suspensivo da execução fiscal, deverá entender-se que este efeito se tempestivamente impugnação judicial, só ocorrerá com o trânsito em julgado da decisão que lhe ponha termo.

No caso em apreço, tendo sido impugnada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra a decisão da reclamação graciosa que tem por objecto a liquidação impugnada do CPPT) e de não ter sido prestada nova garantia, deveria manter-se a suspensão do processo de execução fiscal n.º ..., pois não era exigível nova garantia.

Sendo assim, é ilegal o acto administrativo que decidiu a cessação do benefício fiscal, com fundamento no não pagamento da quantia que era objecto da execução fiscal n.º 5 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, depende de a dívida tributária não ter «*sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição, com a prestação de e não era exigível a prestação de garantia.*

Nestes termos, tem de se concluir que foi ilegal o acto que declarou a cessação do benefício fiscal e consequentemente, o acto de liquidação que veio a ser praticado

Nestes termos, o pedido de pronúncia arbitral tem de ser julgado procedente, no que concerne à declaração de ilegalidade das liquidações de IRC e juros compensat

3.4. Pedido de juros indemnizatórios

A Requerente pede que seja determinado o reembolso da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios desde a data da compensação (24-07-2012) até ao integri

O art. 43.º, n.ºs 1 e 2, da LGT estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve e*

No caso em apreço, sendo ilegais as liquidações de IRC e juros compensatórios e tendo sido a Autoridade Tributária e Aduaneira que teve a iniciativa de as efectuar, Tributária e Aduaneira.

Não é claro nos autos qual a quantia relativa à liquidação impugnada que foi paga, pelo que, de harmonia com o disposto no artigo 609.º, n.º 2, do CPC, subsidiariam ser determinado em execução do presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e do artigo 100.º da LGT.

Os juros indemnizatórios deverão ser calculados com base na quantia indevidamente paga, à taxa legal supletiva, contados desde a data em que foi efectuado o pagamento, nos artigos 2, 3, 4 e 5, do CPPT, e art. 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Procede, assim, a pretensão de juros indemnizatórios formulada pela Requerente.

3.5. Questão da compensação derivada da alteração do crédito fiscal resultante do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Emp

O que a Requerente coloca quanto a esta questão é uma compensação que pretende que seja efectuada no caso de proceder o pedido de declaração de ilegalidade

As competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD restringem-se à declaração de ilegalidade de actos dos tipos previstos no artigo 2.º do RJAT e, como designadamente declaração de direitos a reembolso de quantias pagas indevidamente, a juros indemnizatórios e a indemnização por garantia indevida.

Todas as outras questões relativas à execução dos acórdãos deverão ser apreciadas, em primeira linha, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em cumprimento do r

Nestes termos, não se toma conhecimento da questão colocada.

4. Decisão

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRC de 2010 n.º 2012 ..., e respectivas liquidações de juros com
- julgar procedente o pedido de condenação a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios, cujo montante deverá ser determinado em
- não tomar conhecimento do pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a acerto de contas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tribu

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 23.256,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de A

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Vasco Valdez)

(Jorge Bacelar Gouveia)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 79/2013 -T

Tema: IRC – SIFIDE, suspensão do processo de execução fiscal

* Decisão Arbitral substituída pela Decisão Arbitral de 20-10-2015

Processo n.º 79/2013-T

Decisão Arbitral[4]

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Vasco Valdez e Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designados pelo Conselho acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., NIPC ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, com vista à:

- (i) Declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IRC n.º 2012 ..., e respectivas liquidações de juros compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ... e 2013 ...;
- (ii) Condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios desde a compensação de créditos até ao integral pagamento;
- (iii) Condenação da Requerida a acerto de contas que considere a redução da dedução à colecta do benefício (SIFIDE) declarado em excesso na Modelo 22 a data da compensação de créditos.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-04-2013.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, que comunicaram a aceitação do encargo.

Em 28-05-2013 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida por RJAT).

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida por RJAT), o Conselho Arbitral decidiu:

A Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) respondeu, suscitando as excepções de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria e do caso decidido ou resolvido.

A Requerente respondeu às excepções, por escrito.

No dia 26-09-2013, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, que foi secretariada pelo Dr. António Fontoura de Oliveira, jurista do Centro de Arbitragem A

Nessa reunião foi acordado não haver necessidade de produção de prova testemunhal e foi designado o dia 28-10-2013 para a prolação da decisão arbitral.

A Requerente apresentou alegações em que formulou as seguintes conclusões:

- PP. Quanto à excepção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria deduzida pela AT, o artigo 54.º do CPPT, estabelece como apenas poderão ser autonomamente impugnáveis quando verificada uma das seguintes condições: (i) sejam imediatamente lesivos; ou (ii) exista no
- QQ. Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe, qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamen
- RR. Sendo a impugnação da cessação do benefício fiscal um meio facultativo, a Requerente, ao abrigo do princípio da impugnação unitária, c
- SS. O presente pedido de pronúncia é, pois, o meio próprio para apreciar a cessação do benefício fiscal que deu origem à liquidação cuj
- TT. Relativamente ao levantamento da suspensão do processo de execução fiscal referente à liquidação de IRC de 2002 (questão colocada p origem à presente liquidação de IRC), o artigo 276.º do CPPT faculta ao contribuinte a possibilidade de reagir de um ato interlocutório. Em momento , decisões interlocutórias emitidas pelo órgão de execução ao longo do processo de execução;
- UU. Quanto à excepção de caso decidido ou resolvido: (i) não existe norma expressa que obrigasse a Requerente a impugnar os actos autono contencioso tributário é a da impugnação unitária — impugnação da liquidação enquanto ato lesivo contenciosamente impugnável.
- VV. Não estando esgotados os meios de reacção ao dispor da Requerente não se pode considerar que houve formação de caso decidido ou .
- WW. Quanto à existência ou não de actos destacáveis do ato de liquidação de IRC de 2010, não existia obrigação de impugnar autonomamente
- XX. A lei (artigo 54.º do CPPT), como forma de tutela dos interesses dos contribuintes, prevê uma possibilidade e não um ónus, de o contribu
- YY. A obrigatoriedade de impugnação autónoma é restringida às situações em que haja norma expressa nesse sentido.
- ZZ. Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamen
- AAA. A Requerente, ao abrigo do princípio da impugnação unitária, optou por contestar a liquidação.
- BBB. Também por esta via, é o presente pedido de pronúncia o meio próprio para apreciar a cessação do benefício fiscal que deu origem à liqui
- CCC. O artigo 276.º do CPPT constitui uma faculdade conferida ao contribuinte de reagir de um ato interlocutório, e não uma obrigatoriedade, sol ao longo do processo de execução.
- DDD. O levantamento da suspensão da execução fiscal não é por si só um acto imediatamente lesivo, ao contrário da determinação da prestação
- EEE. Ainda que se entendesse, o que só por mero exercício de raciocínio se concede, que a Requerente tinha por obrigação reclamar do acto d este se tornou "imediatamente lesivo" com o cancelamento do benefício fiscal em 6 de Fevereiro de 2012, já o prazo dos 10 dias previsto no artigo 2º
- FFF. Seguindo a linha de raciocínio da Fazenda Pública, a própria cessação do benefício fiscal quando ocorreu em 6 de Fevereiro de 2012 já nã de execução fiscal não beneficiava de suspensão; (ii) sucede que, o meio de reacção contra o levantamento indevido da suspensão do processo de suspensão ocorreu aquando da interposição da impugnação relativa à liquidação adicional de IRC de 2002, ou seja em 2010; (iv) a desconsideração
- GGG. De acordo com o entendimento da Fazenda Pública, todo e qualquer direito da Requerente contestar a liquidação adicional de IRC de 2010 2002 ocorreu 2 anos antes.
- HHH. Ou seja, antes que o levantamento da suspensão do processo de execução se tornasse lesivo, já o prazo para reclamar do referido levanta
- III. O entendimento defendido pela Fazenda Pública é inaceitável do ponto de vista da protecção dos direitos dos contribuintes e viola front
- JJJ. A procedência do entendimento preconizado pela AT consubstanciaria um meio de violação do princípio da tutela judicial efectiva, ínsito i ordenamento jurídico uma série de condutas ilegais que se tornariam insindicações.
- KKK. Em sede de indeferimento da reclamação graciosa, apresentada pela Requerente, da liquidação cuja anulação agora se peticiona, a AT inv dos Créditos Tributários e a sua vinculação ao mesmo e não a necessidade prévia de atacar quaisquer actos interlocutórios do procedimento.
- LLL. Quanto à legalidade da Liquidação de IRC 2010, o artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabelece que "5 — No caso de b que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações: b) a dívida não tenha sido objecto da reclamação, impugnação ou oposição com a p ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos (...)". (sublinhado nosso);
- MMM. A Requerente, em momento algum se enquadrou na previsão supra transcrita. Ou seja, em momento algum houve por parte da Requerente liquidação adicional n.º ..., referente a IRC de 2000 emitida pelos Serviços, apresentou reclamação e prestou garantia idónea; e (ii) não tendo a recla reconhecimento da caducidade da garantia apresentada; (iii) sendo que foi posteriormente apresentada a competente impugnação judicial;
- NNN. Da conjugação dos artigos 52.º LGT, 169.º e 183-A do CPPT devemos concluir, (tal como agora também a AT - Ofício-Circulado n.º 60.094, impugnação judicial suspende o processo de execução fiscal; (ii) caso a reclamação graciosa não esteja decidida no prazo de um ano a contar da su por caducidade, o processo de execução fiscal deverá manter-se suspenso até decisão final do pleito.
- OOO. Considerando que a Requerente (i) apresentou reclamação graciosa em 05 de Novembro de 2003 e prestou garantia bancária em 30 de Ma que (ii) foi notificada em 30 de Julho de 2007 pela AT do reconhecimento da caducidade da garantia prestada, uma vez que a reclamação não foi dec a garantia na pendência da reclamação graciosa e tendo, a ora Requerente, interposto tempestivamente impugnação judicial na sequência de indef. refere no art. 169.º, n.º 1 do CPPT.
- PPP. Não podia a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso à fi
- QQQ. De acordo com opinião unânime da jurisprudência e doutrina (e agora também da doutrina administrativa), o processo de execução fiscal se facto apenas ocorre quando se esgotam todas as instâncias quer graciosas quer judiciais.
- RRR. Os próprios Serviços da AT mudaram de posição nesta matéria, reconhecendo que "..., verificando-se a caducidade da garantia em sede c legalidade da dívida em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja p do entendimento expresso através do Ofício-Circulado n.º 60.094, de 12 de Março de 2013.
- SSS. Neste contexto, a AT não podia, aquando da apresentação da impugnação judicial por parte da Requerente, ter levantado a suspensão c na ausência de prestação de garantia, uma vez que o designado "pleito" não havia chegado ao seu termo, como ainda não chegou.
- TTT. A cessação dos benefícios fiscais declarada pelos Serviços, alegadamente nos termos dos n.ºs 5 a 7 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefi liquidação de IRC de 2000 ainda se encontra a ser discutida junto da 1.ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, Processo n.º
- UUU. Os Serviços ao desconsiderarem os benefícios fiscais declarados pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 2010 e princípios da confiança e segurança jurídica, pilares do direito fiscal e da boa relação entre a Administração Tributária e os contribuintes.
- VVV. Ou seja, o procedimento da AT carece de fundamento legal, pelo que o ato de liquidação deve ser anulado por violação de lei e errónea fur

WWW. Quanto ao Crédito Fiscal resultante do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Empresarial, da anulação da liquidação Requerente candidatou-se ao SIFIDE com despesas no montante de 1.127.620,02 €, às quais considerava corresponder um benefício de SIFIDE dos anos anteriores, foi considerado pela Requerente no cálculo dos benefícios que incluiu na sua Modelo 22. de 2010.

XXX. Contudo, o valor do crédito fiscal certificado relativo às despesas do ano de 2010 foi de 366.476,51 €.

YYY. Pelo que, e por uma questão de economia processual, a Requerente considera que este pedido de pronúncia, no qual se petição a anulação da liquidação de 2012 ... e 2012 ..., é o meio próprio e adequado para proceder ao pedido de ajustamento.

ZZZ. Contudo atento o facto do órgão de execução fiscal ter efectuado uma compensação de créditos entre o montante a reembolsar de IRC de 2012... - 2.051.792,08 €, a Requerente considera que o montante de 266.640,69 € relativo ao benefício (SIFIDE) deve ser corrigido, mas que o imposto devido pelo órgão de execução fiscal no processo de execução fiscal n.º ...2012..., excede largamente o montante de 266.640,69 € relativo ao benefício (SIFIDE).

AAAA. Sendo a liquidação adicional ilegal não são devidos juros compensatórios nem moratórios.

BBBB. Considerando ainda, tal como exposto, que a liquidação adicional de IRC de 2010 n.º 2012 ..., e respectivas liquidações de juros compensatórios de 2012 ..., carecem de fundamento legal e incorrem em violação de lei, encontram-se reunidos os pressupostos para o pagamento de juros (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 272/2003, de 10 de Abril), contados desde a data da compensação de créditos (a 24 de Julho de 2012) até ao integral pagamento.

CCCC. Face ao exposto, deverá ser anulada a liquidação adicional de IRC de 2010 e juros compensatórios e moratórios correspondentes, por vício de legalidade, incluindo o montante de 266.640,69 € e respectivos juros compensatórios no montante de 12.243,56 €, contados até 24 de Julho de 2012, sendo restituídos os juros indemnizatórios.

DDDD. Ou caso assim não se entenda, deverão sempre ser integralmente anuladas as liquidações adicionais de IRC de 2010 e de juros compensatórios e moratórios indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou alegações em que concluiu da seguinte forma:

A – No presente processo arbitral, não obstante a A. sustentar a competência do Tribunal arbitral por se estar perante um pedido de anulação de um acto e não de um acto dos seus pressupostos ou de actos que se possam considerar destacáveis no âmbito do procedimento de liquidação, mesmo entendendo-se a aplicação da taxa à matéria colectável.

B – Pelo que a demanda, tal como se encontra formatada pela Autora, inclui-se, fora da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT;

C – Outrossim, os actos que a autora, no fundo, pretende pôr em causa no presente processo, a coberto de uma pretensa impugnação de um acto de liquidação,

D – Actos esses de que a autora foi notificada oportunamente no âmbito dos respectivos processos e relativamente aos quais dispunha de meios legais de defesa,

E – Resultando daí que a finalidade visada com o presente processo arbitral mais não é do que tentar proceder a uma indevida reavaliação legal retroactiva de actos já resolvidos.

F – A figura do caso decidido ou do caso resolvido, que é distinta do instituto do caso julgado, implica tão-só que o acto adquiriu um carácter de incontestável (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 272/2003, de 10 de Abril).

G – Ademais, também a cessação do benefício fiscal, motivada pela existência da dívida (não garantida) foi notificada à Autora de acordo com o documento apresentado, o que não fez;

H – A não utilização dos meios de defesa, previstos no artigo 276º do CPPT para a decisão de levantamento de suspensão da execução e a acção administrativa, tendo como fim a verificação jurisdicional da cessação do benefício, levam à formação de caso decidido e resolvido no que concerne ao benefício;

I – Atendendo a que a Autora, não impugnou nos prazos legais, qualquer dos actos de suspensão da execução e de cessação do benefício fiscal, foi-se por isso mantida a liquidação;

Nestes termos, nos mais de direito, e com o mui douto suprimento de V. Exa., deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, absolver-se a Autora e condenar-se a Autora ao pagamento dos custos processuais.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos que se consideram provados

dd) Em 2003 a Autora foi alvo de inspecção externa ao exercício de 2000 (artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral e 38.º da resposta);

ee) Na sequência dessa inspecção foi efectuada uma correcção ao apuramento de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) (artigos 7.º e 8.º da resposta);

ff) Após a acção de inspecção foi emitida uma liquidação adicional de IRC sob n.º ... no montante global de € 1.687.498,29, com data limite de pagamento de 15-11-2003, cujo teor se dá como reproduzido);

gg) A Requerente conformou-se parcialmente com a correcção e efectuou um pagamento da quantia de € 344.506,96 (artigos 9.º do pedido de pronúncia arbitral e 39.º da resposta);

hh) No que respeita ao quantitativo restante, em 15-11-2003, a Requerente reclamou graciosamente (reclamação graciosa n.º 400370.5/03); (artigos 10.º do pedido de pronúncia arbitral e 40.º da resposta);

ii) Não tendo sido paga voluntariamente a totalidade da dívida, prosseguiu a exigência do restante, mediante a instauração do competente processo de execução fiscal (artigos 11.º do pedido de pronúncia arbitral e 41.º da resposta);

jj) A 30-03-2004, a Autora veio juntar ao processo de execução fiscal, uma garantia bancária, tendo em vista a suspensão da execução (artigos 12.º do pedido de pronúncia arbitral e 42.º da resposta);

kk) Em 24-06-2005, veio a Autora, nos termos do artigo 183º-A do CPPT, requerer a caducidade da garantia bancária, com a manutenção do efeito subjacente (artigos 13.º do pedido de pronúncia arbitral e 43.º da resposta);

ll) A 30-07-2007, foi-lhe deferida o pedido de reconhecimento da caducidade da garantia bancária e indemnização por garantia indevida (artigos 14.º do pedido de pronúncia arbitral e 44.º da resposta);

mm) Em 19-08-2010, a reclamação apresentada contra a liquidação derivada das correcções de IRC de 2000 foi parcialmente deferida (artigos 15.º do pedido de pronúncia arbitral e 45.º da resposta);

nn) Em 30-08-2010, por não concordar com o indeferimento parcial, a Requerente apresentou impugnação judicial, que corre termos no Tribunal Administrativo de Lisboa (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

oo) Em 28-09-2010 a Autora apresentou requerimento no órgão de execução fiscal (Serviço de Finanças de Cascais ...), onde solicitou que lhe fosse fixa correspondente impugnação judicial (fls. 136 da fotocópia da reclamação graciosa n.º ...2012..., constante do processo administrativo, que constitui a página 136 do documento "PA1.pdf", junto com a resposta);

pp) Nessa mesma data, foi o reclamante notificada, através do ofício ... emitido através de carta registada com aviso de recepção, da decisão do órgão de execução fiscal, que foi requerida. (fls. 136 e 137 do processo administrativo, páginas 208-209 do documento "PA1.pdf", junto com a resposta);

qq) A Requerente não prestou a garantia referida na alínea anterior (processo administrativo, a fls. 211 do documento "PA1.pdf", junto com a resposta, clausula 1.342.991,33 [que ficou por pagar relativo à liquidação n.º ..., referida nas alíneas c) e d)] e se refere, além do mais, o seguinte:

rr) Em 31-3-2011, a Requerente pagou voluntariamente € 1.840.120,47, a quantia exequenda na referida execução fiscal n.º ... (documento n.º 9, junto com a resposta);

ss) Em 6-2-2012, foi enviada à Requerente uma notificação para exercício do direito de audição, nos termos que constam do documento n.º 10, junto com a resposta, clausula 1.342.991,33 [que ficou por pagar relativo à liquidação n.º ..., referida nas alíneas c) e d)] e se refere, além do mais, o seguinte:

«2. O incumprimento do dever de pagamento de dívidas fiscais pode determinar a não produção de efeitos de benefícios fiscais, nos termos dos n.ºs 5 e 6 da alínea a) do artigo 83.º do Código do IRC (CIRC).

3. Em consequência, a existência das dívidas fiscais acima identificadas, à data em referência determina a não produção de efeitos dos benefícios fiscais reflectidos no quadro seguinte, sendo de proceder à correcção da respectiva liquidação, nos termos do n.º 10 do artigo 83.º do Código do IRC (CIRC).

tt) A Requerente não se pronunciou no exercício do direito de audição (artigo 17.º do pedido de pronúncia arbitral);

uu) Posteriormente, a Requerente foi notificada do ofício cuja cópia consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá por extenso:

«Fica notificado, nos termos do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que, não tendo sido conhecido até ao momento a decisão do Tribunal Arbitral Tributário (TAT) referente à liquidação de IRC relativa ao ano/período de 2010:

A presente decisão determinará a liquidação que se mostrar devida acrescida respectivos juros compensatórios.

Poderá, querendo, apresentar junto do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, impugnação judicial autónoma (acção administrativa especial) no âmbito do Processo Tributário (CPPT), da alínea j) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 46.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais (CPA).

Se assim o entender, poderá solicitar esclarecimentos junto do Serviço de Finanças da área do domicílio/sede».

vv) Posteriormente, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC de 2010 com o n.º 2012 ..., no valor de € 1.931.901,05 €, das correspondentes 20.693,15; e, bem assim, da demonstração de acerto de contas n.º 2012 ..., no montante de € 2.016.845,35, actos esses cuja declaração de ilegalidade é considerada como reproduzidos);

ww) A Requerente apresentou, em 19-9-2012, reclamação graciosa da liquidação referida na alínea anterior, à qual foi atribuído o n.º ...2012... (documento n.º 11, junto com a resposta);

xx) Em 15-5-2012, a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários emitiu o Ofício Circulado n.º 60.090, de que consta, além do mais o seguinte:

Nos termos da redacção anterior do n.º 1 do art. 183.º-A do CPPT, revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o regime de caducidade da execução, apontando-se para o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, e de três anos para o julgamento em 1.ª instância (artigo 199.º do CPPT).

A redacção actual deste preceito restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa. O que permite concluir que a caducidade da garantia não se verifica.

Acompanhando esta leitura, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.

Diversamente, tal não pode ocorrer no caso de (eventual) reacção judicial ao indeferimento da pretensão do contribuinte na fase administrativa, por se tratar de uma reacção judicial.

Na verdade, neste caso o atraso na decisão da impugnação não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independente da Administração.

Nestes termos, após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para decisão da reclamação graciosa, o meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo se aplicará o prazo previsto no n.º 6 do artigo 199.º do CPPT.

A suspensão da execução deve manter-se se for prestada garantia idónea no prazo previsto no n.º 8 do art. 169.º do CPPT e n.º 10 do art. 199.º do CPPT.

Se o interessado não proceder à prestação de nova garantia idónea dentro deste prazo deve ser levantada de imediato a suspensão da execução. Os meios de reacção previstos no n.º 1 do art. 169.º do CPPT, em conformidade com a parte final do n.º 6 do mesmo artigo. Neste caso, os juros de mora incidirão sobre o valor da dívida.

yy) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 28-12-2012, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto em regime de substituição, no qual consta, além do mais o seguinte, quanto à fundamentação do indeferimento na parte relativa àquelas liquidações:

«A) Anulação das liquidações de IRC n.ºs.: 2012... e ... e 2012 ... e suspensão do pef n.º ...2004..., até à decisão final do pleito:

Em síntese, a reclamante insurge-se contra o levantamento da suspensão do pef na ...2004... aquando da interposição da impugnação judicial referida no n.º 1, do art. 169.º do CPPT, O qual estabelece que a execução fica suspensa "até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação da garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do n.º 1, do art. 183.º-A do CPPT, o pef deverá manter-se suspenso até à decisão final do pleito, sendo que a jurisprudência do STA tem entendido que o indeferimento da reclamação graciosa, gerada por aquele acto, estiver definitivamente decidida.

Não é esse, no entanto, o entendimento perfilhado pela AT.

Esta questão já foi objecto de análise no Ofício-Circulado n.º 60.090, de 2012/05/15, emanado da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários.

De acordo com o ponto 5. do citado Ofício-Circulado:

(Reproduz-se no parecer o ponto 5 do ofício circulado n.º 60.090, acima transcrito, para que se remete)

Efectivamente, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 68-A da LGT, a AT "está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulações e instruções tributárias."

Por conseguinte, de acordo com este entendimento, a reclamante carece de razão. Assim, à data da apresentação da impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa, n.º ...2004..., estivesse garantida. E tanto assim é, que foi a própria reclamante quem, em 2010/09/28 solicitou ao Serviço de Finanças de Cascais ... que lhe fosse fixa correspondente impugnação judicial (fls. 136 da fotocópia da reclamação graciosa n.º ...2012..., constante do processo administrativo, que constitui a página 136 do documento "PA1.pdf", junto com a resposta);

zz) Em 12-3-2013, a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários emitiu o Ofício Circulado n.º 60.094, de que consta, além do mais o seguinte:

4. CADUCIDADE DA GARANTIA (ART. 183.º-A DO CPPT)

A caducidade da garantia, prevista atualmente no art. 183.º-A do CPPT, só ocorre em caso de falta de diligência da administração tributária, por não ter sido prestada a garantia exigida, não se verifica a caducidade.

A caducidade ocorre tanto nos casos em que se trate de "garantia prestada" pelo contribuinte, como de garantias constituídas pela própria administração, uma tramitação célere do processo, pelo que não há razão para distinguir estas garantias, para estes efeitos. Deste regime de caducidade da garantia, não se verifica a caducidade.

Ao estabelecer um prazo de imutabilidade do valor da garantia, resultante da citação do executado, com a introdução do n.º 13 do art. 169º do CPPT, que possam ocorrer em sede de contencioso.

Assim, da análise conjugada da actual redacção do artigo 169º, com o n.º 1 do artigo 183º-A, ambos do CPPT, podemos concluir que o pleito apenas previsto no artigo 183º-A do CPPT sanciona a morosidade da AT na análise da reclamação graciosa, com efeitos extensíveis à fase jurisdicional, caso

Deste modo, verificando-se a caducidade da garantia em sede de reclamação graciosa, não é exigível ao contribuinte a prestação de nova garantia, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja proferida decisão final pela administração tributária (caso decidido) ou pelo tribunal

5. REVOGAÇÃO DO OFÍCIO-CIRCULADO N.º 60090

É revogado o Ofício-Circulado n.º 60090 desta Direcção de Serviços, de 15-05-2012.

aaa) Em 30-5-2011, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos, modelo 22, relativa ao exercício de 2010, na qual declarou um crédito 2007, sendo que a parte respeitante ao ano de 2010, ascendia ao montante de € 633.117,20 (artigo 72.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º

bbb) Em 6-2-2012, a Requerente entregou uma declaração de rendimentos, modelo 22, de substituição, referente ao exercício de 2010 e na qual de SIFIDE final de 2009, no valor de € 432.178,85 (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

ccc) Em 7-8-2012, foi a Requerente notificada da decisão final da Comissão Certificadora de atribuição à empresa de um crédito fiscal relativo às d declarado pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos (artigo 73.º do pedido de pronúncia arbitral, não impugnado, e documento n.º 15 junto cor

ddd) Em 24-7-2012, foi efectuada a demonstração de acerto de contas n.º 2012 ... (compensação n.º 2012 ...), que procedeu à compensação no âm 2011 (€ 2.660.989,63) e uma dívida referente de IRC do exercício de 2010 (€ 2.051.792,08) (fls. 178 do documento "PA1.pdf" junto com a resposta e docu

eee) A Requerente apresentou na reclamação graciosa pedido de acerto ao valor que entende ser-lhe devido após a anulação da liquidação adicic

A reclamante considera que a presente reclamação é o meio de proceder à correcção do montante declarado em excesso relativamente ao cálculo do IR caução, com vista à suspensão do pef n.º ...2012....

Com todo o respeito pela opinião da reclamante, afigura-se-nos que não tem razão. Com efeito, a reclamação graciosa não é o meio próprio para deduzir exposto aquela não enferma de qualquer ilegalidade. Assim, a questão que a reclamante pretende ver corrigida fica prejudicada pelo indeferimento da pr

fff) Em 10-4-3013, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos que se consideram não provados

Não há factos relevantes para decisão que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados para cada um dos pontos, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral

3.1.1. Posição da Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência em razão da matéria deste Tribunal Arbitral, por o facto jurídico de que emerge o direito da R

Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a Requerente foi notificada do levantamento da suspensão daquele processo de execução fiscal e da posterior com o pedido de pronúncia arbitral) e não impugnou qualquer dessas decisões.

Assim, entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que, embora o objecto imediato do pedido seja a liquidação, a Requerente, de forma mediata, pretende q igualdade.

Para além disso, o Tribunal Arbitral será incompetente em razão da matéria à face do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

3.1.2. Posição da Requerente

A Requerente defende, em suma, que o princípio da impugnação unitária, que consta do artigo 54.º do CPPT, estabelece a regra da impugnabilidade dos acto decisão de cessação do benefício fiscal.

Refere também a Requerente que a questão do cancelamento do benefício fiscal não tinha de ser objecto de processo autónomo e que não tinha qualquer ob impugnação unitária.

A Requerente entende que a liquidação teve origem na cessação do benefício fiscal e não no levantamento da suspensão do processo de execução fiscal e q do prazo de impugnação da decisão de levantamento da suspensão, só com essa desconsideração esse acto se tendo tornado lesivo, nunca antes a Requerente ten não relacionadas com o IRC de 2002.

No entender da Requerente, a procedência desta excepção seria uma violação do princípio da tutela judicial efectiva, ínsito na Constituição da República Port de condutas ilegais, que se tornariam insindicaíveis.

No que concerne à excepção do caso decidido ou resolvido, a Requerente reafirma que não existe norma expressa que a obrigasse a impugnar os actos de le que é objecto do presente processo, sendo de aplicar o princípio da impugnação unitária.

Finalmente, a Requerente manifesta a sua surpresa em face da resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, por no indeferimento da reclamação graciosa t do direito da Requerente contestar a liquidação adicional de 2010, por não ter contestado o levantamento da suspensão do processo de execução fiscal ou a cessaç

3.1.3. Decisão da questão da incompetência

O artigo 2.º do RJAT limita a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD à apreciação das seguintes pretensões:

- a) *A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) *A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dá origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação*

O artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que estabelece o âmbito da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais qu fonte e de pagamento por conta, aos actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, inclu em apreço.

Por isso, é apenas à face do RJAT que há que apreciar a questão da competência.

Das referências que no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT se fazem ao recurso hierárquico e ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se refere ao indeferimen CAAD não só as decisões que têm por objecto directo e imediato actos dos tipos referidos, mas também as decisões que forem proferidas em reclamações graciosas liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

Sendo assim, estando, no caso em apreço, em causa a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de IRC e consequentes actos de liquidação de juros competência definida no RJAT para estes tribunais arbitrais.

Por outro lado, definindo-se a competência destes tribunais apenas pelo tipo de actos cuja ilegalidade pode ser declarada e não pelos tipos de ilegalidades de de actos daqueles tipos possam enfermar, inclusivamente as ilegalidades de actos anteriores que actos daqueles tipos tenham como pressupostos, quando a tal não

Diferente desta questão dos limites das competências dos tribunais é a dos limites à impugnabilidade de actos que podem derivar das regras do contencioso t actos inimpugnáveis. Mas, estas limitações não produzem falta de competência para apreciar ilegalidades de actos daqueles tipos, mas sim limitações no exercício d

Assim, no caso em apreço, sendo pedida a declaração de ilegalidade de actos de liquidação e de decisão de reclamação graciosa, está-se no âmbito das competênc

Por isso, improcede a questão prévia da incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2. Questão da existência de «caso decidido» ou «caso resolvido»

A segunda questão prévia suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira é a que denomina do «caso decidido ou resolvido», que tem por base o facto de a benefício fiscal.

Os actos referidos estão conexonados com a liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida, pelo facto de ter sido na sequência do levantamento da susq que justificou a cessação do benefício fiscal, nos termos dos artigo 14.º, n.ºs 5, 6 e 7, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), como se refere na notificação de 6-2-:

3.2.1. Levantamento da suspensão do processo de execução fiscal

No que concerne à falta de impugnação do levantamento da suspensão no processo de execução fiscal, não se prova sequer que tenha sido praticado e notificado à fls. 136 e 137 do processo administrativo, que a Autoridade Tributária e Aduaneira refere na página 3 da sua resposta como demonstrando tal notificação, apenas rev subsequente à reclamação graciosa. Se é certo que a prestação de nova garantia era explicável pelo entendimento do órgão da execução fiscal de que sem ela o prc de garantia, determinasse o prosseguimento da execução, ela manter-se-ia na situação de suspensão.

Não se demonstra que tenha sido notificado à Requerente um hipotético acto explícito de levantamento da suspensão.

De qualquer forma, mesmo levantada a suspensão do processo de execução fiscal, a Autoridade Tributária e Aduaneira podia ou não vir a declarar cessado o jurídica, a nível dessa cessação. Basta ver, para não ter dúvida que assim é, que se o ofício circular n.º 60.094, que revogou o ofício circulado n.º 60.090, tivesse sido benefício fiscal, apesar do levantamento da suspensão implícito na notificação para prestação de nova garantia.

E, naturalmente, em face do direito constitucional à tutela judicial efectiva e à impugnação contenciosa de todos os actos administrativos lesivos (artigos 20.º, contenciosa relativamente a efeitos lesivos de actos que destes não decorriam necessariamente e em relação aos quais não era exigível que o destinatário se aperce

Assim, a falta de impugnação de um hipotético acto de levantamento da suspensão não pode ter qualquer efeito a nível da preclusão do direito de a Requerer

3.2.2. Não impugnação do acto que declarou a cessação do benefício fiscal e formação de «caso decidido ou resolvido»

O acto que declarou a cessação do benefício fiscal é inquestionavelmente o acto que provocou a alteração da matéria colectável da Requerente em que se baseou a pedida no presente processo.

E, quanto a este acto de liquidação, a matéria de facto fixada revela que não há qualquer razão para a Requerente não se ter apercebido da lesividade do acto que d

Na verdade, na notificação para exercício do direito de audição, indicada na alínea p) da matéria de facto fixada, foi referido que «o incumprimento do dever de pagar 7 do art. 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), excepto nos casos em que essa(s) dívida(s) esteja(m) reclamada(s), impugnada(s) ou com oposição e tenha t determina a não produção de efeitos dos benefícios fiscais declarados em sede de IRC na declaração periódica de rendimentos (Mod. 22). relativa ao exercício de 2C artigo 83.º do Código do IRC (CIRC)» (realce nosso).

A Requerente não exerceu o direito de audição e, em seguida, foi notificada da decisão de cessação dos benefícios fiscais, dizendo a Autoridade Tributária e Aduane dos benefícios fiscais (artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF), referente à liquidação de IRC relativa ao ano/periódico de 2010» e que «a presente decis

Nesta notificação foi ainda comunicado à Requerente que poderia «querendo, apresentar junto do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, impugnação judicial legal, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da alínea j) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 46.º do Código de Pro nosso).

Estas informações da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a impugnabilidade autónoma do acto que declara a cessação de benefícios fiscais são perfeitamente c comporta a apreciação de qualquer acto de liquidação e, por isso, a forma de o impugnar é a acção administrativa especial, como decorre da conjugação das alíneas Administrativos.

Por outro lado, a natureza lesiva do acto de cessação dos benefícios fiscais, que tem como consequência directa e imediata a eliminação de um direito aos benefício: liquidação de IRC, pelo que não há qualquer justificação aceitável para a Requerente não se ter apercebido da lesividade de tal acto para a sua esfera jurídica.

O princípio da impugnação unitária não afasta a impugnabilidade autónoma e imediata de actos deste tipo, pois está enunciado no artigo 54.º do CPPT nestes termos *diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão*

Como se vê pela ressalva feita na parte inicial, tal princípio não se aplica, desde logo, quando **os actos são imediatamente lesivos**, o que é o caso do acto de cessar

Por outro lado, também não se pode dizer que não existe «*disposição expressa e sentido diferente*», já que o artigo 95.º inclui entre os tipos de actos lesivos, na alínea que declaram a cessação de benefícios fiscais. Na verdade, os actos deste tipo são «**actos administrativos**», à face da definição fornecida pelo artigo 120.º do Código *as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*», o que é m trata de actos em matéria tributária.

Por isso, o acto que determinou a cessação dos benefícios fiscais enquadra-se duplamente na ressalva inicial que se faz no artigo 54.º do CPPT à aplicação do princípio da impugnabilidade expressamente indicada na alínea h) do n.º 2 do artigo 95.º da LGT, o que, aliás, foi expressamente comunicado à Requerente na respectiva notificação

A formação de «*caso decidido ou resolvido*», de que fala a Autoridade Tributária e Aduaneira, reconduz-se à inimpugnabilidade, depois do decurso do prazo legal de vícios geradores de mera anulabilidade. ([5])

Mas, sendo certo que essa inimpugnabilidade obsta a que no presente processo sejam eliminados os efeitos de tal acto de cessação de benefícios fiscais, que se têm de liquidação e dos consequentes actos de liquidação de juros compensatórios e juros de mora, que são o objecto do pedido de declaração de ilegalidade formulado Aduaneira em relação à Requerente, designadamente no que concerne à quantificação do imposto em dívida e respectivos juros, extravasam daqueles efeitos.

No entanto, como actos que dão execução ao anterior acto de cessação dos benefícios fiscais, explicitando as consequências nele anunciadas a nível da liquidação (relação àquele acto de declaração de cessação de benefícios fiscais, que têm como pressuposto, como resulta da regra que consta do n.º 4 do artigo 151.º do Código e do artigo 2.º, alínea c), da LGT], que estabelece que «*são também susceptíveis de impugnação contenciosa os actos e operações de execução arguidos de ilegalidade*

Isto é, o «*caso decidido ou resolvido*» invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira não é, em princípio, um obstáculo absoluto à impugnabilidade contenciosa do que sejam apreciados na impugnação destes actos os vícios de que enfermava o acto que declarou a cessação dos benefícios fiscais e que deveriam ser arguidos na

Diga-se ainda, relativamente à «*surpresa*» manifestada pela Requerente no artigo 42.º da sua resposta às excepções, por no indeferimento da reclamação graciosa r qualquer obstáculo processual a que seja apreciada tal questão.

Na verdade, como se referiu, tal questão, na terminologia processual mais adequada, é da **inimpugnabilidade** (que pode ser relativa ou absoluta) do acto cuja declaração de excepção dilatória própria do contencioso dos actos administrativos e tributários, de conhecimento oficioso, como decorre do preceituado nos artigos 87.º, n.º 1, alínea RJAT. ([7])

Por isso, não há qualquer obstáculo processual à apreciação desta questão, apesar de ela não ser suscitada na decisão da reclamação graciosa.

Assim, procede, na medida referida, a questão prévia que a Autoridade Tributária e Aduaneira denomina do «*caso decidido ou resolvido*», que se reporta à inimpugnabilidade apreciados vícios de que possam enfermar que sejam consequência da ilegalidade do acto que determinou a cessação dos benefícios fiscais.

3.3. Apreciação do mérito da causa

Como decorre do que atrás se expôs sobre a impugnabilidade dos actos de liquidação de IRC e juros, apenas pode apreciar-se a sua legalidade à face de vícios próprios. Examinado os fundamentos invocados pela Requerente, constata-se que as ilegalidades imputadas à liquidação impugnada e à decisão da reclamação graciosa consistem

- na aplicação de um errado regime quanto à exigência de nova garantia e levantamento da suspensão da execução fiscal, depois de declarada a caducidade
- na manutenção desse entendimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com base numa orientação genérica, apesar de esta já ter sido revogada por
- no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, decorrente dos anteriores, de que a situação tributária da Requerente não se encontrava regularizada
- no subsequente entendimento de que, por existirem, em 31-12-2010, dívidas não garantidas, deviam cessar os benefícios fiscais, por força da aplicação d

É isso que a Requerente sintetiza no artigo 52.º do pedido de pronúncia arbitral, dizendo que «*não concorda com os ilegais procedimentos seguidos pela AT no levantar consequente liquidação adicional de IRC de 2010, que assim não pode proceder, por decorrer de clara violação de lei, nem concorda com os argumentos expressos i*

- a AT não podia, aquando da apresentação da impugnação judicial pela Requerente, ter levantado a suspensão do processo de execução fiscal considerando uma vez que o designado "pleito" não havia chegado ao seu termo, como ainda não chegou (artigo 63.º do pedido de pronúncia arbitral);
- pelo que a cessação dos benefícios fiscais declarada pelos Serviços, alegadamente nos termos dos n.ºs 5 a 7 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, de liquidação de IRC de 2000 ainda se encontra a ser discutida junto da 1.ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, Processo n.º5B
- razão pela qual a 31 de Dezembro de 2010 se encontrava suspenso o processo executivo (artigo 65.º do pedido de pronúncia arbitral);
- assim sendo, os Serviços, ao desconsiderarem os benefícios fiscais declarados pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 2010, violam os princípios da confiança e segurança jurídica, pilares do direito fiscal e da boa relação entre a Administração Tributária e os contribuintes (artigo 66.º do pedido de pronúncia arbitral);
- a Requerente agiu durante todo este processo de boa-fé, cumprindo a lei e limitando-se a utilizar os meios de defesa ao seu dispor, nomeadamente o instaurar
- a AT, como ficou demonstrado, violou a lei em vigor a data, que estipulava expressamente que a suspensão do processo de execução fiscal se mantinha até
- a AT, ao levantar a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2004..., ao considerar a cessação dos benefícios fiscais declarados na Modelo 22 de 2010, violou o legislador não o fez (artigo 69.º do pedido de pronúncia arbitral);
- ou seja, o procedimento da AT carece de fundamento legal, pelo que o ato de liquidação deve ser anulado por violação de lei e errónea fundamentação, o

Como se vê, todas as violações de lei que a Requerente refere, não se reportam ao próprio acto de liquidação, mas sim aos anteriores actos de levantamento da suspensão da execução fiscal. Designadamente, no que concerne a eventual violação dos princípios da confiança e segurança jurídica, ela resultaria da desconsideração dos benefícios fiscais fi anunciado na notificação do acto de cessação dos benefícios fiscais, nada inovando quanto a esta matéria.

Todas estas ilegalidades deveriam ter sido imputadas ao acto de cessação de benefícios fiscais, em impugnação autónoma, como se referiu, não podendo, no presente processo, apreciar se esta anterior decisão enferma ou não desses vícios.

Assim, não sendo imputado ao acto de liquidação qualquer vício autónomo, não decorrente de ilegalidade dos anteriores actos de levantamento da suspensão e declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IRC e juros compensatórios e juros de mora.

3.4. Pedido de juros indemnizatórios

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IRC e juros compensatórios e moratórios, improcede necessariamente o pedido de condenação a juros, determinasse que, nos actos de liquidação impugnados, houve erro imputável aos serviços de que resultasse pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido.

Na verdade, pelo que se referiu, os actos de liquidação de IRC e juros compensatórios e moratórios não podem ser declarados ilegais, pelo que não se pode concluir

3.5. Questão da compensação derivada da alteração do crédito fiscal resultante do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Emp

O que a Requerente coloca quanto a esta questão é uma compensação que pretende que seja efectuada no caso de proceder o pedido de declaração de ilegalidade. No entanto, pelo que se referiu, improcede aquele pedido de declaração de ilegalidade, pelo que fica prejudicado o conhecimento desta questão.

4. Decisão

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRC de 2010 n.º 2012 ..., e respectivas liquidações de juros cc
- julgar improcedente o pedido de condenação a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios;
- considerar prejudicado o conhecimento do pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a acerto de contas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tribu

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 23.256,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de A

Lisboa, 23-10-2013

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Vasco Valdez)

(Jorge Bacelar Gouveia)

[1] A sigla «AGT» reporta-se, como o Tribunal Constitucional esclareceu na página 2 do acórdão, à «Administração-Geral Tributária». A «Administração-Geral Tributária», com a sigla «AGT», foi criada pelo Decreto-Lei n.º 376/99, de 21 de Setembro, e declarada extinta pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio. Mas, decerto, o Tribunal Constitucional pretenderá reportar-se à Autoridade Tributária e Aduaneira, criada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro. No presente acórdão, por razões óbvias, preferir-se-á utilizar a designação actual adequada e as siglas «ATA» ou «AT», que são utilizadas pelos intervenientes proce

[2] Sobre o conceito de «caso decidido» ou «caso resolvido», pode ver-se a anotação 5 ao art. 145.º.

[3] Sobre este ponto, pode ver-se a anotação 9 ao art. 169.º.

Adoptando este entendimento, podem ver-se os acórdãos do STA de 12-4-2012, processo n.º 322/12, e de 26-4-2012, processo n.º 364/12.

[4] Decisão Arbitral anulada pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/2015, de 29-09-2015.

[5] Relativamente a vícios geradores de nulidade, a impugnação pode fazer-se a todo o tempo, como resulta do preceituado nos artigos 58.º, n.º 1, do CPTA e «caso decidido ou resolvido» como obstáculo à impugnabilidade de actos administrativos por falta de impugnação tempestiva.

[6] Com a referida ressalva de vícios geradores de nulidade, a todo o tempo invocáveis.

[7] No sentido de a inimpugnabilidade dos actos ser uma excepção dilatória de conhecimento oficioso, pode ver-se Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha,

