

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 36/ 2012-T**

**Tema: IRC - Tributação autónoma**

## **DECISÃO ARBITRAL**

**Requerente:** ...

**Requerida:** Autoridade Fiscal e Aduaneira (“AT”)

### **I. RELATÓRIO**

1. A sociedade ... (adiante designada por Requerente), com sede no ..., contribuinte fiscal n.º ..., apresentou, em 9 de Fevereiro de 2012, pedido de decisão arbitral e consequente constituição de Tribunal Arbitral, ao Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”).

A pretensão deduzida tem em vista a anulação do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), referente ao exercício fiscal de 2008, e a consequente devolução do imposto que se encontra pago, acrescido de remuneração a título de juros compensatórios. A Requerente alega, como causa de pedir, a ilegalidade do acto de liquidação de IRC n.º..., com base em vício de violação de lei por erro na interpretação e aplicação do regime da tributação autónoma em sede de IRC.

2. A Requerente optou por não designar árbitro. Em consequência, foi constituído o Tribunal Arbitral, na sede do CAAD, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 2 e n.º 3 do art.º 6.º do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (“RJAT”), tendo

sido designados, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, nos termos e prazos legalmente previstos, o colectivo de árbitros composto por: Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, na qualidade de árbitro presidente; Dr. Paulo Lourenço e Dr. António Rocha Mendes, na qualidade de árbitros adjuntos (cfr. acta de constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos autos e aqui se dá por reproduzida).

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3. Alega, em síntese, a Requerente o seguinte:

- No âmbito de uma acção inspectiva levada a cabo pelos serviços de Inspecção da Administração Tributária (“SIAT”) ao exercício de 2008, foram promovidas diversas correcções ao montante de IRC liquidado pela Requerente;
- Manifestada a sua discordância em sede de direito de audiência prévia, não foram acolhidos os argumentos aí expressos, mantendo a Administração Tributária (“AT”) as mencionadas correcções, no montante de €137.412,57;
- A Requerente efectuou, voluntariamente, o pagamento integral do montante supra referido no prazo concedido para o efeito;
- Contudo, não se conformando, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação, relativamente à qual não obteve, até à data, qualquer resposta, pelo que considera já ter decorrido o prazo de indeferimento tácito;
- As correcções aplicadas pela AT respeitavam a valores pagos pela Requerente à ..., S.A. a título de rendas de locação de espaço de estacionamento de viaturas do seu pessoal de bordo, realizada no exclusivo interesse da Requerente, por

constituir um eficiente modo de assegurar a pontualidade dos referidos trabalhadores de bordo;

- Tal parque para viaturas próprias não constituía uma regalia dos referidos trabalhadores, mas uma mais-valia para a Requerente, que assim garantia a operacionalidade dos seus voos e o regular fluxo de negócios;
- Mais, a contratação de espaço para estacionamento das viaturas desses tripulantes encontrava ainda fundamento específico no facto de os horários de trabalho desses colaboradores não serem sequer convencionais, já que para além de terem a obrigação de se apresentarem com uma antecedência mínima de 2 horas em relação à partida, são escalados para voos em regime de rotatividade, sendo muito variáveis as horas de início e termo da sua prestação de trabalho e as partidas e chegadas dos voos cuja tripulação integram realizam-se durante toda a noite, 365 dias por ano, durante o qual o aeroporto de Lisboa não é servido pela adequada rede de transportes públicos nem os respectivos locais de residência;
- Uma vez que não se trata de gastos relacionados com viaturas da própria TAP, entende a Requerente que não haverá lugar a qualquer tributação autónoma, uma vez que está em causa o estacionamento das viaturas pessoais dos seus trabalhadores;
- Nestes termos, padece a correcção efectuada pela AT ao IRC de 2008 de violação de lei por erro nos seus pressupostos de direito, pois supõe-se, erradamente, que a tributação autónoma abrange encargos com viaturas de terceiros, colaboradores do sujeito passivo de IRC, quando o artigo 81.º do CIRC abrange apenas viaturas da própria empresa;
- Por entender que a referida liquidação de IRC é ilegal, tem a Requerente direito ao pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante de imposto e correspondentes acréscimos legais pagos, e contados desde a data do referido

pagamento indevido até ao integral reembolso do mesmo, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

4. Em resposta, em 18 de Maio de 2012, a entidade Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, devidamente notificada, alegou, por excepção e por impugnação, em síntese, o seguinte:

- Sob a invocação da excepção peremptória da intempestividade do pedido, a Requerida alega que o acto tributário de liquidação cuja anulação se ambiciona data de 3 de Janeiro de 2011 e foi notificado à Requerente em 10 de Janeiro do mesmo ano;
- A Requerente apresentou, em 10 de Maio de 2011, uma reclamação graciosa relativa a esse acto tributário, da qual não obteve qualquer resposta, pelo que, de acordo com o que alega a Requerente “o prazo de indeferimento tácito já terá sido concluído”;
- Nos termos que decorrem da lei “o procedimento tributário deve estar concluído no prazo de seis meses” – artigo 57.º n.º 1 da LGT;
- Quanto ao modo de contagem, dispõe o n.º 3 da aludida norma que “no procedimento tributário os prazos são contínuos e contam-se nos termos do Código Civil”;
- Sendo que “o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial”;

- “A reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente” – artigo 106.º do CPPT;
- No caso concreto, a petição de reclamação graciosa deu entrada nos competentes serviços da administração tributária, em 10 de Maio de 2011;
- Assim sendo, e por aplicação das regras contidas no artigo 279.º do Código Civil (ex vi artigo 20.º, n.º 1 do CPPT) nomeadamente na sua alínea c), o término do prazo de seis meses ocorreu no dia 10 de Novembro de 2011;
- Inexistindo, como inexisteu, decisão até esse momento, a reclamação graciosa é, desde então, susceptível de ser considerada tacitamente indeferida;
- Por seu turno, de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1 alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 (noventa) dias “contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT”;
- Deste modo, o presente pedido de constituição de tribunal arbitral tinha de ser apresentado no prazo de 90 dias contados da “formação da presunção de indeferimento tácito”, isto, por aplicação da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT;
- O presente pedido de pronúncia arbitral deveria ter sido apresentado até ao dia 8 de Fevereiro de 2012;
- Porém, o mesmo só deu entrada no dia 9 de Fevereiro de 2012 (pelas 18 horas e 52 minutos);
- O referido circunstancialismo deve determinar a prolação de um juízo de intempestividade sobre o pedido formulado nos presentes autos e acarreta a absolvição da entidade requerida da instância, o que desde já se requer;

- Já por impugnação, a entidade Requerida alega que a tributação autónoma consiste numa tributação da despesa incorrida pelo sujeito passivo do imposto, atentas determinadas razões de política fiscal, destinadas à arrecadação de receita (fiscal) independentemente da matéria colectável que vier a ser apurada no respectivo período de tributação;
- Para o efeito, a despesa é o facto revelador da capacidade contributiva que se pretende alcançar, donde a tributação autónoma incidir sobre o sujeito passivo que incorre no custo ou encargo que se pretende “penalizar”;
- Enquanto instrumento de combate à fraude e evasão fiscais, a tributação autónoma consignada no artigo 81.º do CIRC pretende tributar aquelas despesas que, pela sua natureza, possam consubstanciar o pagamento dissimulado de rendimentos, com o objectivo de evitar a sua tributação na esfera dos respectivos beneficiários, ou possam não ter sido praticadas apenas em benefício do sujeito passivo que as suporta, atenta a especial dificuldade em aferir da sua indispensabilidade à luz do artigo 23.º do CIRC;
- Reportando-nos à situação dos autos, as despesas com estacionamento de viaturas de trabalhadores ou de terceiros são, pela sua natureza, de difícil controlo quanto à sua indispensabilidade, por poderem beneficiar quer o trabalhador, quer a empresa, apresentando-se ainda susceptíveis de configurar um verdadeiro rendimento que não é tributado na esfera dos trabalhadores e colaboradores da empresa;
- No que diz respeito à tributação autónoma dos encargos com viaturas, ora em discussão, ela prende-se, como atrás referido, com o facto de as mesmas não estarem exclusivamente afectas à fonte produtora, servindo, igualmente, fins privados;
- A Requerente suporta gastos com o estacionamento de viaturas dos seus trabalhadores, gastos estes que assumiu nos termos do artigo 23.º do CIRC;

- Ao contabilizar como gasto o montante de €1.306.951,97, referente a despesas com o estacionamento de viaturas ligeiras, a Requerente assumiu um encargo relacionado com viaturas;
  - Vem agora dizer que as viaturas não lhe pertencem, e que à luz da norma relativa à tributação autónoma, não faz qualquer sentido que se tributem autonomamente gastos respeitantes a viaturas de terceiros;
  - Só que tal interpretação não faz o menor sentido;
  - Desde logo, pelo facto de o n.º 5 do artigo 81.º do CIRC prever expressamente, ao definir o que se consideram ser encargos relacionados com viaturas ligeiras, que os mesmos decorrem, nomeadamente de “depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização”;
  - Basta, pois, que os encargos incorridos estejam relacionados com a utilização de viaturas, independentemente da respectiva titularidade.
5. Na mesma data, a Requerida procedeu à junção de cópia do Processo Administrativo Tributário.

\*\*\*

6. A primeira reunião do tribunal arbitral realizou-se no dia 21 de Maio de 2012, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT, com a presença dos ilustres representantes da Requerente e da Requerida. Nesta, as partes proferiram as suas alegações orais quanto ao mérito do pedido e foram ouvidas relativamente à excepção de intempestividade suscitada, tendo a decisão quanto à referida excepção sido diferida para a decisão final (cfr. acta da primeira reunião do tribunal arbitral).

7. A Requerente apresentou, no dia 28 de Maio de 2012, articulado de resposta à excepção de intempestividade invocada pela Requerida, alegando que o prazo para pedido de constituição de tribunal arbitral ainda não havia terminado no dia 9 de Fevereiro de 2012, data em que tal petição havia sido apresentada.
8. A Requerida respondeu, no dia 12 de Junho de 2012, requerendo o desentranhamento da resposta da Requerente, bem como, sem conceder, reafirmando o seu entendimento quanto à excepção de intempestividade.

\*\*\*

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

\*\*\*

## II. QUESTÕES A RESOLVER

O Tribunal Arbitral decidiu admitir o articulado de resposta da Requerente à excepção de intempestividade do pedido e, bem assim, o articulado subsequente apresentado pela Requerida, ao abrigo do exercício do direito ao contraditório. Nesse sentido, vide Acórdãos proferidos pelo Tribunal Arbitral nos processos n.º 12/2011-T e 21/2011-T, e do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT. 21

Atendendo à posição das partes, assumidas nos articulados apresentados e nas alegações orais produzidas, e em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 660.º do Código de Processo Civil (“CPC”), constituem questões centrais a dirimir por este tribunal arbitral as seguintes:

- A alegada excepção de intempestividade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral;



- A alegada ilegalidade do acto de liquidação de IRC n.º ..., referente ao exercício de 2008, respectivos juros e sua consequente anulação.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 660.º do CPC, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, deve a excepção ser conhecida em primeiro lugar, uma vez que a sua procedência terá como efeito a extinção da instância o que, consequentemente, torna irrelevante a apreciação do pedido.

### **III. DA EXCEPÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE**

#### ***Enquadramento***

Alega a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado após ultrapassado o prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do RJAT.

No exercício do direito do contraditório, a Requerente discordou, articulando, em resposta, que o cálculo do referido prazo pela Requerida não foi correctamente efectuado.

#### ***Da matéria de facto***

De relevância para a decisão da matéria relativa à excepção invocada resultam provados os seguintes factos:

- A Requerente apresentou, no dia 10 de Maio de 2011, reclamação graciosa do acto tributário de liquidação, cuja declaração de ilegalidade pretende nos presentes autos;
- Aquela reclamação não conheceu, até à data, resposta por parte dos serviços da AT;

- Alegando o indeferimento tácito da referida reclamação, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral, no CAAD, no dia 9 de Fevereiro de 2012 (cfr. plataforma informática do CAAD).

### ***Apreciação***

1. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias “*contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário*”.

Da conjugação do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do RJAT com o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), conclui-se que o prazo de 90 dias aí referido se conta “*a partir*” da formação da presunção de indeferimento tácito.

Ora, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) “*o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de seis meses*”, sendo que o incumprimento deste prazo “*faz presumir o seu indeferimento para efeitos de (...) impugnação judicial*” (cfr. n.º 5 do mesmo preceito).

A questão que se coloca, e que é disputada entre as partes, é exactamente em que data se formou a referida presunção de indeferimento tácito.

2. Ambas as partes estão de acordo que, conforme correctamente identificado pela Requerente em sede de resposta à excepção, nos termos do n.º 5 do art.º 57.º da LGT, o prazo de seis

meses para o indeferimento tácito se conta “*a partir da entrada da petição no serviço da administração tributária*”.

Tão-pouco é objecto de contradição que a reclamação graciosa deu entrada nos serviços da AT no dia 10 de Maio de 2011.

No entanto, alega a Requerente que o prazo para formação de indeferimento tácito se conta “*desde o dia 11 de Maio de 2011*” (cfr. artigo 4.º da sua resposta à excepção), razão pela qual, em sua opinião, a presunção de indeferimento tácito se formou no dia 11 de Novembro de 2011.

Tal entendimento não é correcto, pelas razões que de seguida se invocam.

3. O prazo de seis meses previsto no n.º 5 do artigo 57.º, conta-se “a partir da entrada” da reclamação graciosa na AT, i.e. o primeiro dia do prazo é o dia 11 de Maio de 2011.

Esta questão não oferece qualquer dúvida. E aqui procede o entendimento da Requerente e não o da Requerida.

Questão diversa é a contagem do prazo na lei substantiva e o *dies ad quem*.

4. Nos termos da alínea c) do art.º 279.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no n. 1 do art.º 20.º do CPPT, “*o prazo fixado em semanas, meses ou anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data*”.

A alínea b) do mesmo preceito determina que “*na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia (..) em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr*”.

5. Com base nestes preceitos, a melhor doutrina é clara ao afirmar que “*o prazo de uma semana que começou numa segunda-feira termina às 24 horas da segunda-feira seguinte, não se contando, portanto, o dia do início do prazo. O mesmo acontece com o prazo de meses ou anos*”. (PIRES DE LIMA, ANTUNES VARELA, Código Civil Anotado, Anotação 3 ao artigo 279.º).

No caso *sub judice*, deve, assim, concluir-se que o prazo para formação da presunção de indeferimento tácito terminou às 24 horas do dia 10 de Novembro de 2011.

Não se quer com isto incluir o dia 10 de Maio de 2011 no decurso do prazo, mas sim concluir que o primeiro dia dos seis meses é o dia 11 do mesmo mês e ano.

Nesse sentido, a recente jurisprudência do pleno das secções criminais do Supremo Tribunal de Justiça, no Acórdão n.º 4/2012, publicado em Diário da República (1.ª série, n.º 98, 21 de Maio de 2012, págs. 2624 e ss.), relativamente à interpretação da alínea c) do artigo 279.º do Código Civil. «“Os factos ocorreram a 22 de Fevereiro e deles teve o recorrente conhecimento bem como dos seus autores na mesma data e o prazo de 6 meses iniciou a sua contagem no dia seguinte 23 de Fevereiro” aplicando assim a regra da alínea b) (do artigo 279.º do Código Civil) quanto ao *dies a quo*. Porém, (...) o *dies a quem* ocorreu às 24 horas de 22 de Agosto seguinte, nos termos da alínea c) do artigo 279.º do Código Civil.»

Aliás, se, como pretende a Requerente, se considerassem no prazo tanto o dia 11 de Maio como o dia 11 de Novembro, estar-se-ia a permitir um prazo de seis meses e um dia, o que é manifestamente inaceitável.

6. Por essa razão, não pode senão concluir-se que a presunção de indeferimento tácito se formou no dia 10 de Novembro de 2012. Pelo que, o prazo de 90 dias para formulação do pedido de constituição de tribunal arbitral terminou no dia 8 de Fevereiro de 2012.

O prazo de 90 dias deve entender-se como “prazo peremptório, de caducidade e conhecimento oficioso” – cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 25/05/2006, proferido no âmbito do processo 00032/01 – Penafiel.

Tendo a Requerente formulado tal pedido apenas no dia 9 de Fevereiro, conclui-se necessariamente que o mesmo foi extemporâneo.

É, por conseguinte, procedente a excepção de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, suscitada pela requerida.

A situação de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral obsta ao conhecimento do mérito do pedido e conduz à absolvição da instância.

#### **IV. DECISÃO**

Em face do exposto, acordam os árbitros que constituem o presente colectivo arbitral em julgar procedente a excepção da extemporaneidade do pedido, absolvendo, em consequência, a Autoridade Fiscal e Aduaneira da instância.

Fixa-se o valor da causa em €137.412,57.

Custas pela Requerente, dado o seu decaimento – artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT e 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, Junho de 2012

Os Árbitros