



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 79/2013-T

Tema: IRC – Ato de cessação de benefícios fiscais.

* Substitui a Decisão Arbitral de 23-10-2013

Processo n.º 79/2013-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Vasco Valdez e Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-6-2013, 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 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado 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 2012 ..., referentes ao exercício de 2010, no montante de € 2.016.845,35, com a sua consequente anulação;
- (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 de 2010, no



montante de € 266.640,69 e respectivos juros compensatórios, contados até 24 de Julho de 2012, por ser essa 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 pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros signatários, 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, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

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 artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-06-2013.

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 e defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

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 Administrativa.

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 como corolário do contencioso tributário, o princípio da impugnação unitária,*

pelo qual os actos interlocutórios do procedimento apenas poderão ser autonomamente impugnáveis quando verificada uma das seguintes condições: (i) sejam imediatamente lesivos; ou (ii) exista norma expressa: que obrigue o contribuinte a impugná-los sob pena de consolidação na ordem jurídica.

- B. Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe, qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamente (via acção administrativa especial) a cessação do benefício sob pena de ver o seu direito de impugnação precludido.*
- C. Sendo a impugnação da cessação do benefício fiscal um meio facultativo, a Requerente, ao abrigo do princípio da impugnação unitária, optou por contestar a liquidação;*
- 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 agora se contesta;*
- E. Relativamente ao levantamento da suspensão do processo de execução fiscal referente à liquidação de IRC de 2002 (questão colocada pela Fazenda Pública — erroneamente — em pé de igualdade com a questão da cessação do benefício fiscal que deu 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 algum do texto do artigo se refere a obrigatoriedade, sob pena de consolidação do ato na esfera jurídica, de reclamar das decisões interlocutórias emitidas 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 autonomamente; (ii) o procedimento tributário terminou com a emissão da liquidação que agora se contesta; e (iii) a regra do contencioso tributário é 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 o cancelamento do benefício fiscal que deu origem à liquidação adicional de IRC de 2010.*
- 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 alguns actos interlocutórios.*
- 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 (via acção administrativa especial) a cessação do benefício sob pena de ver o seu direito de impugnação precludido.*
- 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 cuja legalidade agora se contesta.*
- N. *O artigo 276.º do CPPT constitui uma faculdade conferida ao contribuinte de reagir de um ato interlocutório, e não uma obrigatoriedade, sob pena de consolidação do ato na esfera jurídica, de reclamar das decisões interlocutórias emitidas pelo órgão de execução 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 prestação de garantia indevida ou de uma penhora.*
- P. *Ainda que se entendesse, o que só por mero exercício de raciocínio se concede, que a Requerente tinha por obrigação reclamar do acto de*

levantamento da suspensão da execução fiscal nos termos do artigo 276.º por ser um acto imediatamente lesivo, 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 artigo 277.º tinha passado.

- Q. Seguindo a linha de raciocínio da Fazenda Pública, a própria cessação do benefício fiscal quando ocorreu em 6 de Fevereiro de 2012 já não podia ser contestada, vejamos porquê: (i) o benefício fiscal cessou por existência de uma dívida tributária cujo processo de execução fiscal não beneficiava de suspensão; (ii) sucede que, o meio de reacção contra o levantamento indevido da suspensão do processo de execução fiscal, é de 10 dias a contar da notificação do levantamento (artigo 277.º, n.º 1 do CPPT); (iii) o levantamento da suspensão ocorreu aquando da interposição da impugnação relativa à liquidação adicional de IRC de 2002, ou seja em 2010; (iv) a desconsideração do benefício fiscal ocorreu em Fevereiro de 2012;*
- R. De acordo com o entendimento da Fazenda Pública, todo e qualquer direito da Requerente contestar a liquidação adicional de IRC de 2010, emitida em 2012 precludia com o levantamento da suspensão da execução fiscal referente a uma liquidação 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 levantamento havia decorrido.*
- T. O entendimento defendido pela Fazenda Pública é inaceitável do ponto de vista da protecção dos direitos dos contribuintes e viola frontalmente os princípios da legalidade e da boa-fé.*
- U. A procedência do entendimento preconizado pela AT consubstanciaria um meio de violação do princípio da tutela judicial efectiva, ínsito na Constituição da Republica Portuguesa e permitiria que a AT, através de um*

comportamento errático consolidasse no ordenamento jurídico uma série de condutas ilegais que se tornariam insindicáveis.

- V. *Em sede de indeferimento da reclamação graciosa, apresentada pela Requerente, da liquidação cuja anulação agora se peticiona, a AT invocou apenas o teor do Ofício-Circulado n.º60.090, de 15 de Maio de 2012 emanado da Direcção de Serviços de Gestão 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 benefícios permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária, o ato administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações: b) a dívida não tenha sido objecto da reclamação, impugnação ou oposição com a prestação de garantia idónea, quando exigível; e que 6 – (...) os benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no 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 Requerente qualquer imposto em falta ou qualquer dívida não reclamada ou garantida uma vez que: (i) por não concordar com a liquidação adicional n.º ..., referente a IRC de 2000 emitida pelos Serviços, apresentou reclamação e prestou garantia idónea; e (ii) não tendo a reclamação sido decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação, a Requerente requereu e obteve deferimento do 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 60.094, de 12 de Março e 2013) que: (i) a prestação de garantia quando*

acompanhada de apresentação de reclamação ou impugnação judicial suspende o processo de execução fiscal; (ii) caso a reclamação graciosa não esteja decidida no prazo de um ano a contar da sua interposição; o contribuinte pode requerer a sua caducidade; e que (iii) independentemente do levantamento da garantia 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 de Março de 2004 para suspender o processo de execução fiscal relativo à liquidação adicional n.º ..., referente a IRC de 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 não foi decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição; importa concluir que, tendo a AT reconhecido a caducidade a garantia na pendência da reclamação graciosa e tendo, a ora Requerente, interposto tempestivamente impugnação judicial na sequência de indeferimento da reclamação, deveria, o processo de execução fiscal ter ficado suspenso até à decisão final do pleito, 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 fase judicial um prolongamento desse procedimento.*
- BB. *De acordo com opinião unânime da jurisprudência e doutrina (e agora também da doutrina administrativa), o processo de execução fiscal se deve manter suspenso até ao fim do pleito, ou seja até que o ato de, liquidação se torne definitivo ou inatacável. Ora, tal 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 de reclamação graciosa, não é exigível ao contribuinte a prestação de nova garantia, caso prossiga com a discussão da legalidade da dívida em sede*

de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja proferida decisão final pela administração tributária (caso decidido) ou pelo tribunal (trânsito em julgado) ", conforme resulta 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 do processo de execução fiscal considerando em dívida o montante de 1.342.991,33 €, referente a IRC de 2000, com base 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 Benefícios Fiscais (EBF), com base na existência da dita dívida de IRC de 2000 por parte da Requerente, é ilegal, uma vez que 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 n.º .../....5BESNT.*
- FF. Os Serviços ao desconsiderarem os benefícios fiscais declarados pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 2010 e ao emitirem a consequente liquidação adicional violaram o dito princípio legal (art. 169.º, n.º 1 do CPPT), bem como os 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 errónea fundamentação, com vista a repor a legalidade tributária.*
- HH. Quanto ao Crédito Fiscal resultante do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Empresarial, da anulação da liquidação de IRC de 2010 não deverá decorrer o total reembolso porquanto relativamente ao exercício de 2010 a Requerente candidatou-se ao SIFIDE*

com despesas no montante de 1.127.620,02 €, às quais considerava corresponder um benefício de SIFIDE que ascendia então ao montante de 633.117,20 €, tendo sido este o valor que., conjuntamente com os valores reportados de 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 anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2012 ... e respectivas notas de liquidação de juros compensatórios e de mora 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 2011 (2.660.989,63 €) e o montante alegadamente em dívida referente a IRC de 2010 (processo de execução fiscal n.º ... 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 já não é devido pela Requerente, porquanto o montante da compensação de créditos efectuada indevidamente 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) ser corrigido a favor da AT.

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 compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ... e 2012 ..., tudo no montante de 2.016.845,35 €, conforme demonstração de acerto de contas n.º 2012 ..., carecem de fundamento legal e incorrem em violação de lei, encontram-se reunidos os pressupostos para o pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, à

taxa de 4% ao ano (artigo 43.º n.º 4 e artigo 35.º n.º 10 da LGT, Portaria 291/2003, de 8 de 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 vício de violação de lei e errónea fundamentação, devendo porém ser considerado o acerto no montante de 278.884,25 €, o 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 restituído à Requerente o montante de 1.772.907,83 € (2.051.792,08 € - 278.884,25 €), acrescido do montante dos 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 compensatórios e de mora correspondentes, sendo restituído à Requerente o seu montante integral, acrescido dos respectivos 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 de liquidação de IRC, o certo é que ao longo da p.i. não são alegados quaisquer vícios intrínsecos do acto de liquidação, nem sequer dos seus pressupostos ou de actos que se possam considerar destacáveis no âmbito do procedimento de liquidação, mesmo entendendo-se a liquidação em termos amplos, como abrangendo todo o procedimento a ela atinente e não apenas como simples 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, são*

actos praticados em processos ou procedimentos autónomos relativamente ao procedimento 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 reacção a exercer em prazos que deixou precluir.

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 praticados pela administração fiscal. Actos esses que se consolidaram na ordem jurídica como casos decididos 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 incontestabilidade (Cfr. neste sentido acórdão n.º 032425 de 13-01-1994 do Supremo Tribunal Administrativo, ou Acórdão n.º 804/93 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 documento n.º 10 junto na p.i, onde consta o meio processual adequado de reacção à cessação do benefício a que a Autora devia ter lançado mão, 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 especial, de anulação de acto administrativo, de acordo com o artigo 50º do CPTA, aplicável ex vi, artigo 97º n.º 1 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 levantamento da suspensão da execução fiscal e consequente situação tributária por regularizar, e também no que diz 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 formando, relativamente a cada um desses actos, caso decidido ou caso resolvido;

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 pedido, como é de Direito e de Justiça.

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 compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ... e 2012 ..., referentes ao exercício de 2010, no montante de € 2.016.845,35;
- 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 entendimento de que

- o acto administrativo que declarou a cessação dos benefícios fiscais é um «*acto em matéria tributária, proferido num procedimento relativo aos benefícios fiscais, que não 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 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 de Processo nos Tribunais Administrativos*»;
- 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 que a Requerente era titular, era evidente e foi expressamente referida a sua consequência a nível de 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, enunciado no artigo 54.º do CPPT, invocado pela Requerente, não afasta a impugnabilidade autónoma e imediata de actos deste tipo», que são “actos administrativos” à face da definição fornecida pelo artigo 120.º do Código do Procedimento Administrativo;
- o «caso decidido ou resolvido», invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, entendido como inimpugnabilidade, depois do decurso do prazo legal de impugnação através de acção administrativa especial, daquele acto de cessação de benefícios fiscais, com fundamento em vícios geradores de mera anulabilidade, não constitui um obstáculo absoluto à impugnabilidade contenciosa do acto de liquidação do IRC e juros compensatórios, mas estabelece um limite a essa impugnabilidade, fechando a porta a 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 respectiva impugnação autónoma;
- 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 de levantamento da suspensão do processo de execução fiscal, exigência de nova garantia e cessação de benefícios 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 autónoma, como se referiu, não podendo, no presente processo, que tem por objecto a legalidade do acto de liquidação que deu execução àquela decisão de cessação, apreciar se esta anterior decisão enferma ou não desses vícios»*, pelo que o pedido de pronúncia arbitral tinha de improceder.

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 29-05-2015, 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 do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva, inscrito no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa; e, em consequência,

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 e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

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 pode questionar a necessidade de reconstituição ou constituição de um novo Tribunal Arbitral.

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 parcialmente, os autos baixam ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, consoante for o caso, reforme a decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade ou da ilegalidade»*, entende-se que, nestas situações, está automaticamente reconhecida a renovação do poder jurisdicional do Tribunal dissolvido.

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 10.º do pedido de pronúncia arbitral e 38.º da resposta);
- 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 5-11-2003 (documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, e fls. 24 do documento “*PAI.pdf*” junto com a 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 arbitral e 40.º da resposta), pelo que ficou por pagar € 1.342.991,33;
- e) No que respeita ao quantitativo restante, em 15-11-2003, a Requerente reclamou graciosamente (reclamação graciosa n.º/03); (artigos 10.º do pedido de pronúncia arbitral e 41.º da resposta);
- f) Não tendo sido paga voluntariamente a totalidade da dívida, prosseguiu a exigência do restante, mediante a instauração do competente processo de execução fiscal, a que foi atribuído o n.º ..., pela dívida de IRC em falta, resultante da liquidação adicional; (artigos 10.º do 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 11º do pedido de pronúncia arbitral e 43.º da resposta);
- h) 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, nos

termos do artigo 183º-A do CPPT; (artigos 11.º do pedido de pronúncia arbitral e 44.º da resposta);

- 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 do pedido de pronúncia arbitral e 45.º da resposta);
- 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 pedido de pronúncia arbitral e 46.º da resposta e documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- k) Em 30-08-2010, por não concordar com o indeferimento parcial, a Requerente apresentou impugnação judicial, que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra com o n.º .../10...BESNT (artigos 14.º do pedido de pronúncia arbitral e 47.º da resposta e 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 fixado o valor da garantia bancária, para efeitos de suspensão da execução fiscal, na sequência da apresentação da correspondente impugnação judicial (fls. 136 da fotocópia da reclamação graciosa n.º ... 2012 ...5, constante do processo administrativo, que constitui a página 208 do documento “*PA1.pdf*”, junto com a resposta);
- 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 de fixação do valor de € 2.374.379,79 a prestar de garantia, tendo em vista a suspensão do processo 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, cujo teor se dá como reproduzido);

- 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.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- 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 com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se indica como «valor em dívida» o de € 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, 6 e 7 do art. 14.º do Estatuto dos Beneficiários Fiscais (EBF), excepto nos casos em que essa(s) dívida(s) esteja(m) 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 fiscais declarados em sede de IRC na declaração periódica de rendimentos (Mod. 22) relativa ao exercício de 2010, 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 dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«Fica notificado, nos termos do artigo 36º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que, não tendo sido conhecido até ao momento, o exercício do direito de audição prévia, se mantém o sentido e alcance da proposta de cessação dos benefícios fiscais (artigo 14.º do

Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF), referente à liquidação de IRC relativa ao ano/período de 2010:

Tipo de Benefício	Efeito
Deduções à Colecta - Benefícios Fiscais - Q10 C355 Benefícios Fiscais 2 Q07 C774	Cessação Cessação

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) nos termos da alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º e do n.º 2 do mesmo normativo 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 Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) no(s) prazo(s) estatuídos no artigo 58.º deste último diploma legal.

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 correspondentes liquidações de juros compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ... e 2012 ..., nos montantes de € 64.251,15 e € 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 pedida no presente processo (cfr. Documentos n.ºs 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão 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 ... (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- 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 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 garantia era aplicado, não só à reclamação graciosa, mas também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à 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 dos processos judiciais.

A redacção actual deste preceito restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa. O que permite concluir que o instituto da caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à administração os custos da sua própria ineficiência.

Acompanhando esta leitura, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, não deve a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação 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 se passar de um "pleito gracioso" para um "pleito 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 – o Tribunal.

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 interessado só pode beneficiar da suspensão até à decisão graciosa do pleito. Sendo apresentado qualquer meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo devem ser

contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o 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 (15 dias após notificação do executado para prestação de nova garantia), ou, caso não seja prestada, até ao termo 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. Esta só voltará a suspender-se se e quando for prestada garantia idónea, desde que ainda se encontre pendente algum dos 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 devem ser contabilizados até à data da apresentação efectiva da garantia, em concordância com o referido em iv) do 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, nos termos referidos a páginas 225-234 do documento “*PA1.pdf*”, junto com a resposta, cujo teor se dá como reproduzido, 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 referida em 7., porque não pode considerar-se que a dívida a que se refere aquele pef não estivesse garantida, face à redacção 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 impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, (...) desde que tenha sido 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 acrescido (...)" Na sua óptica, independentemente do levantamento da garantia por caducidade, nos termos do disposto no 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 pleito apenas se considera findo quando o acto de liquidação se torne definitivo, i.e., quando a controvérsia entre a AT e a 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 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, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza (...), visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas 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 ... (IJ n.º .../....5BESNT), não se pode considerar que a dívida que originou o 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 Cascais ..., que lhe fosse fixada o valor da garantia bancária (fls. 135). No entanto, nunca aquela foi prestada e a reclamante só procedeu 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 EBF, o incumprimento do dever de

pagamento de dívidas fiscais determina a não produção de efeitos de benefícios fiscais excepto nos casos em que a dívida esteja reclamada, impugnada (tal como no caso em análise), ou tenha sido deduzida oposição e tenha havido prestação de garantia idónea. Não se podendo considerar garantida aquela dívida, foi determinada a cessação dos benefícios fiscais, de acordo com o preceituado na citada norma do EBF, o que deu origem à liquidação adicional reclamada. Pelo que, a mesma, contrariamente ao sustentado pela reclamante, não padece do vício de violação de lei.»

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 cumprido o prazo de um ano para proferir decisão em sede de reclamação graciosa. Caso esse incumprimento seja da 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, nos termos do art. 195.º do CPPT (hipoteca legal ou penhor). O sentido da norma é incutir à 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 ficará afastada a penhora, face à revogação expressa do n.º 1 do art. 235.º do CPPT.

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, o legislador veio associar à execução fiscal a relação garantística ali constituída, sendo indiferente às diversas mutações 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 terminará com uma decisão definitiva (o caso decidido ou o trânsito em julgado). O efeito da caducidade da garantia previsto no artigo 183º-A do CPPT sanciona a morosidade da AT na análise da reclamação graciosa, com efeitos extensíveis à fase jurisdicional, caso o contribuinte a ela recorra.

Deste modo, verificando-se a caducidade da garantia em sede de reclamação graciosa, não é exigível ao contribuinte a prestação de nova garantia, caso prossiga com a discussão da legalidade da dívida em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja proferida decisão final pela administração tributária (caso decidido) ou pelo tribunal (trânsito em julgado).

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 relativo ao SIFIDE, no montante global de € 2.350.705,11, correspondente ao saldo do montante não deduzido desde 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 13 com ele junto, que não são impugnados);
- 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 uma redução do valor dos benefícios para o montante total de € 1.918.526,26, resultante de uma redução no 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);

- 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 do ano de 2010, com uma redução de € 266.640,69, relativamente ao montante de € 633.117,20 inicialmente declarado 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 teor se dá como reproduzido);
- 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 processo de execução fiscal n.º ... 2012 ..., entre o montante a reembolsar relativamente ao IRC do exercício de 2011 (€ 2.660.989,63) e uma dívida referente de IRC do exercício de 2010 (€ 2.051.792,08) (fls. 178 do documento “PAI.pdf” junto com a resposta e documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- 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 2012 ..., mas a pretensão não foi atendida, com invocação dos seguintes fundamentos:
- A reclamante considera que a presente reclamação é o meio de proceder à correcção do montante declarado em excesso relativamente ao cálculo do IRC, já que o imposto decorrente desse excesso encontra-se pago por compensação e, garantido através de depósito 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 este pedido. Até porque, tal pedido pressupõe sempre a anulação da liquidação reclamada e, de acordo com o supra exposto aquela não enferma de qualquer ilegalidade. Assim, a questão que a reclamante pretende ver corrigida fica prejudicada pelo indeferimento da presente reclamação.*
- cc) 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 Requerente ser o levantamento da suspensão da execução fiscal n.º ... 2004 ... e a posterior cessação do benefício fiscal.

Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a Requerente foi notificada do levantamento da suspensão daquele processo de execução fiscal e da posterior cessação do benefício fiscal, decorrente de «*incumprimento do dever de pagar dívidas fiscais*» (documento n.º 10 junto 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 que seja apreciado o mérito daquelas decisões, o que não é permitido, por violar os princípios da segurança jurídica e da 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 finais dos procedimentos tributários, com as excepções previstas em lei expressa, o que não sucede em relação à 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 obrigação de impugnar autonomamente, tendo optado por impugnar o acto final de liquidação, ao abrigo do princípio da 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 que foi notificada da intenção da Autoridade Tributária e Aduaneira de proceder à desconsideração do benefício fiscal depois do prazo de impugnação da decisão de levantamento da suspensão, só com essa desconsideração esse acto se tendo tornado lesivo, nunca antes a Requerente tendo considerado a hipótese de o levantamento da suspensão lhe trazer quaisquer consequências relativamente a matérias 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 Portuguesa, que permitiria que a AT, através de um comportamento errático, consolidasse no ordenamento jurídico uma série 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 levantamento da suspensão e de cessação do benefício fiscal e que o procedimento tributário terminou com a liquidação 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 ter invocado apenas o teor do Ofício-Circulado n.º 60090 e a sua vinculação ao mesmo, nunca tendo invocado a preterição 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 cessação do benefício fiscal.

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 da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

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 que funcionam no CAAD, prevê excepções a estas competências, relativas a alguns actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, aos actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão e a actos em matéria aduaneira, excepções essas que não ocorrem no caso 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 indeferimento de reclamações graciosas), conclui-se que são abrangidas na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no 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 e em recursos hierárquicos interpostos das decisões destas, que

apenas mediatamente têm como objecto actos de 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 compensatórios e juros de mora e a decisão de uma reclamação graciosa, conclui-se que se está no âmbito da 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 que eles possam enfermar, tem de se concluir que se inclui entre essas competências a de declarar quaisquer ilegalidades de actos daqueles tipos possam enfermar, inclusivamente as ilegalidades de actos anteriores que actos daqueles tipos tenham como pressupostos, quando a tal não houver obstáculo de natureza processual.

Diferente desta questão dos limites das competências dos tribunais é a dos limites à impugnabilidade de actos que podem derivar das regras do contencioso tributário, designadamente os que podem derivar da natureza dos actos destacáveis ou dos actos de execução ou dos actos inimpugnáveis. Mas, estas limitações não produzem falta de competência para apreciar ilegalidades de actos daqueles tipos, mas sim limitações no exercício dessas competências, que só se colocam por as competências existirem.

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 competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

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 Requerente não ter impugnado os actos de levantamento da suspensão do processo de execução fiscal e de cessação do benefício fiscal.

Os actos referidos estão conexcionados com a liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida, pelo facto de ter sido na sequência do levantamento da suspensão que a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu pela existência de dívidas exigíveis e terá sido a existência destas 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 6-2-2012, referida na alínea p) da matéria de facto fixada.

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 Requerente um acto explícito nesse sentido, pois os documentos juntos ao processo administrativo não o reproduzem e as 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 revelam que a Requerente foi notificada para prestar nova garantia bancária na sequência da impugnação judicial, 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 processo de execução fiscal prosseguiria, também o é que sem um subsequente acto que, na sequência da falta de prestação 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 benefício fiscal, pelo que a Requerente não tinha de considerar o levantamento como um acto lesivo da sua esfera 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 emitido cerca de dois meses e meio mais cedo, a Autoridade Tributária e Aduaneira não teria declarado a cessação do 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, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa), não é aceitável a preclusão de direitos de impugnação contenciosa relativamente a efeitos lesivos de actos que destes não decorriam necessariamente e em relação aos quais não era exigível que o destinatário se apercebesse, agindo com a diligência adequada na situação.

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 Requerente impugnar os actos de liquidação cuja declaração de ilegalidade pede no presente processo.

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 liquidação de IRC e consequentes liquidações de juros compensatórios e moratórios, cuja declaração de ilegalidade é 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 declarou a cessação sua e dos seus efeitos, já que eles *foram expressamente anunciados*, por duas vezes.

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 pagamento de dívidas fiscais pode determinar a não produção de efeito de benefícios fiscais, nos termos dos n.ºs dos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 14.º do Estatuto dos Beneficiários Fiscais (EBF), excepto nos casos em que essa(s) dívida(s) esteja(m) reclamada(s), impugnada(s) ou com oposição e tenha havido prestação de garantia idónea*» e que «*a existência das dívidas fiscais acima identificadas, à data em referência 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 2010, reflectidos no quadro seguinte, sendo de proceder à*

correção da respectiva liquidação, nos termos do n.º 10 do 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, como se refere na alínea r) da matéria de facto fixada, que *«se mantém o sentido e alcance da proposta de cessação dos benefícios fiscais (artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF), referente à liquidação de IRC relativa ao ano/período de 2010»* e que *«a presente decisão determinará a liquidação que se mostrar devida acrescida dos respectivos juros compensatórios»* (realce nosso).

Nesta notificação foi ainda comunicado à Requerente que poderia *«querendo, apresentar junto do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, **impugnação judicial autónoma (acção administrativa especial)** nos termos da alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º e do n.º 2 do mesmo normativo 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 Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) no(s) prazo(s) estatuídos no artigo 58.º deste último diploma legal»* (realce nosso).

Estas informações da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a impugnabilidade autónoma do acto que declara a cessação de benefícios fiscais são perfeitamente correctas, já que se trata de acto em matéria tributária, proferido num procedimento relativo aos benefícios fiscais, que não 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 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 de Processo nos Tribunais 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 benefícios fiscais de que a Requerente era titular, era evidente e foi expressamente referida a sua consequência a nível de 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:

«salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida».

No entanto, o Tribunal Constitucional, no recurso interposto pela Requerente, julgou *«inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva, inscrito no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República 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 procedimentos diferentes dos de liquidação dos tributos que os têm como pressuposto, pelo que, para se entender precisamente o alcance da parte decisória do acórdão do Tribunal Constitucional, é necessário fazer apelo à sua fundamentação, designadamente, o que se refere no seu ponto 18, em que se diz o seguinte:

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 impugnou autonomamente o ato de cessação do benefício fiscal, como podia ter feito, deixa de poder impugnar a liquidação 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

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, sendo a extinção concretizada pelo Decreto-Lei n.º 262/2002, de 25 de Novembro.

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 processuais.

que o prejudicam gravemente, como sucedeu no caso, com a impossibilidade de impugnar o ato de cessação do benefício 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 impugnação autónoma de atos lesivos ou interlocutórios praticados no âmbito do procedimento administrativo tributário é 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 do benefício fiscal, a interpretação que a decisão recorrida fez do artigo 54.º do CPPT instabiliza a situação do contribuinte 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 que declarou a cessação de benefício fiscal é um acto interlocutório do procedimento de liquidação e, sendo a sua 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 fiscais na impugnação do acto de liquidação, terá de se adoptar este entendimento, uma vez que a decisão tem força 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 conveniente esclarecer que o Tribunal Arbitral entende que não são actos interlocutórios do procedimento de liquidação os que não se inserem nesse procedimento, por serem

proferidos em procedimentos próprios autónomos, que culminam com um acto administrativo, como é o caso dos actos de reconhecimento ou concessão e de cessação ou revogação de benefícios fiscais, à face do preceituado nos artigos 14.º, n.ºs 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 que haja obstáculo à apreciação neste processo, que tem por objecto o acto de liquidação praticado num procedimento de 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 consistem, em suma:

- na aplicação de um errado regime quanto à exigência de nova garantia e levantamento da suspensão da execução fiscal, depois de declarada a caducidade e ter sido apresentada impugnação judicial;
- na manutenção desse entendimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com base numa orientação genérica, apesar de esta já ter sido revogada por outra, no sentido da não exigência dessa nova garantia;
- no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, decorrente dos anteriores, de que a situação tributária da Requerente não se encontrava regularizada, em 31-12-2010 (por não estar garantida nem paga a dívida exequenda no referido processo de execução fiscal);
- no subsequente entendimento de que, por existirem, em 31-12-2010, dívidas não garantidas, deviam cessar os benefícios fiscais, por força da aplicação do disposto nos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

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 levantamento da suspensão do processo de execução fiscal e declaração da cessação dos benefícios fiscais, nem com a 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 na decisão de indeferimento»* e concretiza nos artigos seguintes:

- a AT não podia, aquando da apresentação da impugnação judicial pela Requerente, ter levantado a suspensão do processo de execução fiscal considerando em dívida o montante de 1.342.991,33 €, referente a IRC de 2000, com base na ausência de prestação de garantia, 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 (EBF), com base na existência da dita dívida de IRC de 2000 por parte da Requerente, é ilegal, uma vez que 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 n.º ...5BESNT (artigo 64.º do pedido de pronúncia arbitral);
- 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 e ao emitirem a consequente liquidação adicional, violaram o dito princípio legal (art. 169.º, n.º 1 do CPPT), bem como 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 instituto da caducidade da garantia permitido pelo artigo 183.º-A do CPPT (artigo 67.º do pedido de pronúncia arbitral);

- 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 decisão do pleito (artigo 68.º do pedido de pronúncia arbitral);
- 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 pela Requerente e ao emitir a nota de liquidação adicional n.º 2012... de que ora se reclama, restringiu onde 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, com vista a repor a legalidade tributária (artigo 70.º do pedido de pronúncia arbitral).

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 o prazo previsto no artigo 183.º-A do CPPT para decisão da reclamação graciosa, o efeito suspensivo da execução 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, a execução continua suspensa, como se a garantia continuasse prestada, pois, a caducidade está prevista como um benefício para o contribuinte, justificado pela demora na apreciação da sua pretensão em reclamação graciosa. Está-se, assim, perante uma situação especial de suspensão da execução fiscal, que acresce às referidas nos artigos 169.º e 170.º do CPPT e noutras normas especiais.

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 processo judicial, quando ocorrer o trânsito em julgado da decisão judicial. (³)

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.

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 judicialmente, como decorre do artigo 103.º, n.º 5, do CPPT, ao estabelecer que «*caso haja garantia prestada nos 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 reforço*».

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 subsiste até ao momento em que se torne definitiva a «*decisão do pleito*», o que, no caso de ser apresentada 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, tem de se concluir que, apesar da caducidade da garantia (por não ter sido cumprido o prazo previsto no artigo 183.º-A 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 ..., pois a cessação de benefícios fiscais com fundamento no não pagamento de dívidas tributárias, prevista no 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 garantia idónea, quando exigível*», situação que não se verifica, pois a dívida em causa era objecto de impugnação judicial 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 com fundamento naquela cessação.

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 compensatórios.

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 integral pagamento artigo 93.º do pedido de pronúncia arbitral e pedido (ii).

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 erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

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, tem de se concluir que são devidos juros indemnizatórios por o erro subjacente à liquidação ser imputável à Autoridade 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, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, o montante dos juros indemnizatórios deverá 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 ou a compensação, até integral reembolso, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.ºs 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 Empresarial

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 da liquidação de IRC e juros compensatórios e moratórios.

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 se tem vindo a entender, à prática dos actos para que podem ser praticados em processo de impugnação judicial, 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 disposto no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT.

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 compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ... e 2012 ..., referentes ao exercício de 2010, no montante de € 2.016.845,35;
- julgar procedente o pedido de condenação a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios, cujo montante deverá ser determinado em execução do presente acórdão;
- 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 Tributária fixa-se ao processo o valor de € 1.772.907,83.

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 Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 20-10-2015

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

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Vasco Valdez e Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-6-2013, 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 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado 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 ...60, e respectivas liquidações de juros compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ...51 e 2012 ...52, referentes ao exercício de 2010, no montante de € 2.016.845,35, com a sua consequente anulação;
- (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 de 2010, no



montante de € 266.640,69 e respectivos juros compensatórios, contados até 24 de Julho de 2012, por ser essa 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 pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, o Prof. Doutor Vasco Valdez e o Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia, 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, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

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 artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-06-2013.

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 e defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

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 Administrativa.

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 corolário do contencioso tributário, o princípio da impugnação unitária, pelo qual os actos interlocutórios do procedimento apenas poderão ser autonomamente impugnáveis quando verificada uma das seguintes condições: (i) sejam imediatamente lesivos; ou (ii) exista norma expressa: que obrigue o contribuinte a impugná-los sob pena de consolidação na ordem jurídica.*
- QQ. *Relativamente à cessação do benefício fiscal não existe, qualquer norma específica que obrigue o contribuinte a impugnar autonomamente (via acção administrativa especial) a cessação do benefício sob pena de ver o seu direito de impugnação precludido.*
- RR. *Sendo a impugnação da cessação do benefício fiscal um meio facultativo, a Requerente, ao abrigo do princípio da impugnação unitária, optou por contestar a liquidação;*
- SS. *O presente pedido de pronúncia é, pois, o meio próprio para apreciar a cessação do benefício fiscal que deu origem à liquidação cuja legalidade agora se contesta;*
- TT. *Relativamente ao levantamento da suspensão do processo de execução fiscal referente à liquidação de IRC de 2002 (questão colocada pela Fazenda Pública — erroneamente — em pé de igualdade com a questão da cessação do benefício fiscal que deu 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 algum do texto do artigo se refere a obrigatoriedade, sob pena de consolidação do ato na esfera jurídica, de reclamar das 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 autonomamente; (ii) o procedimento tributário terminou com a emissão da liquidação que*

agora se contesta; e (iii) a regra do 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 resolvido*
- WW. *Quanto à existência ou não de actos destacáveis do ato de liquidação de IRC de 2010, não existia obrigação de impugnar autonomamente o cancelamento do benefício fiscal que deu origem à liquidação adicional de IRC de 2010.*
- 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 contribuinte impugnar alguns actos interlocutórios.*
- 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 autonomamente (via acção administrativa especial) a cessação do benefício sob pena de ver o seu direito de impugnação precludido.*
- 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 liquidação cuja legalidade agora se contesta.*
- CCC. *O artigo 276.º do CPPT constitui uma faculdade conferida ao contribuinte de reagir de um ato interlocutório, e não uma obrigatoriedade, sob pena de consolidação do ato na esfera jurídica, de reclamar das decisões interlocutórias emitidas pelo órgão de execução 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 de garantia indevida ou de uma penhora.*
- EEE. Ainda que se entendesse, o que só por mero exercício de raciocínio se concede, que a Requerente tinha por obrigação reclamar do acto de levantamento da suspensão da execução fiscal nos termos do artigo 276.º por ser um acto imediatamente lesivo, 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 artigo 277.º tinha passado.*
- FFF. Seguindo a linha de raciocínio da Fazenda Pública, a própria cessação do benefício fiscal quando ocorreu em 6 de Fevereiro de 2012 já não podia ser contestada, vejamos porquê: (i) o benefício fiscal cessou por existência de uma dívida tributária cujo processo de execução fiscal não beneficiava de suspensão; (ii) sucede que, o meio de reacção contra o levantamento indevido da suspensão do processo de execução fiscal, é de 10 dias a contar da notificação do levantamento (artigo 277.º, n.º 1 do CPPT); (iii) o levantamento da suspensão ocorreu aquando da interposição da impugnação relativa à liquidação adicional de IRC de 2002, ou seja em 2010; (iv) a desconsideração do benefício fiscal ocorreu em Fevereiro de 2012;*
- GGG. De acordo com o entendimento da Fazenda Pública, todo e qualquer direito da Requerente contestar a liquidação adicional de IRC de 2010, emitida em 2012 precludia com o levantamento da suspensão da execução fiscal referente a uma liquidação adicional de 2002 ocorrido 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 levantamento havia decorrido.*

- III. *O entendimento defendido pela Fazenda Pública é inaceitável do ponto de vista da protecção dos direitos dos contribuintes e viola frontalmente os princípios da legalidade e da boa-fé.*
- JJJ. *A procedência do entendimento preconizado pela AT consubstanciaria um meio de violação do princípio da tutela judicial efectiva, ínsito na Constituição da Republica Portuguesa e permitiria que a AT, através de um comportamento errático consolidasse no ordenamento jurídico uma série de condutas ilegais que se tornariam insindicáveis.*
- KKK. *Em sede de indeferimento da reclamação graciosa, apresentada pela Requerente, da liquidação cuja anulação agora se peticiona, a AT invocou apenas o teor do Ofício-Circulado n.º 60.090, de 15 de Maio de 2012 emanado da Direcção de Serviços de Gestão 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 benefícios permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária, o ato administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações: b) a dívida não tenha sido objecto da reclamação, impugnação ou oposição com a prestação de garantia idónea, quando exigível; e que 6 – (...) os benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no 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 qualquer imposto em falta ou qualquer dívida não reclamada ou garantida uma vez que: (i) por não concordar com a liquidação adicional n.º 203 ...8, referente a IRC de 2000 emitida pelos Serviços, apresentou reclamação e prestou garantia idónea; e (ii) não tendo a reclamação sido decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação, a Requerente requereu e*

obteve deferimento do 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, de 12 de Março e 2013) que: (i) a prestação de garantia quando acompanhada de apresentação de reclamação ou impugnação judicial suspende o processo de execução fiscal; (ii) caso a reclamação graciosa não esteja decidida no prazo de um ano a contar da sua interposição; o contribuinte pode requerer a sua caducidade; e que (iii) independentemente do levantamento da garantia 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 Março de 2004 para suspender o processo de execução fiscal relativo à liquidação adicional n.º 203 ...8, referente a IRC de 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 não foi decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição; importa concluir que, tendo a AT reconhecido a caducidade a garantia na pendência da reclamação graciosa e tendo, a ora Requerente, interposto tempestivamente impugnação judicial na sequência de indeferimento da reclamação, deveria, o processo de execução fiscal ter ficado suspenso até à decisão final do pleito, como 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 fase judicial um prolongamento desse procedimento.

QQQ. De acordo com opinião unânime da jurisprudência e doutrina (e agora também da doutrina administrativa), o processo de execução fiscal se deve manter suspenso até ao fim do pleito, ou seja até que o ato de, liquidação

se torne definitivo ou inatacável. Ora, tal facto apenas ocorre quando se esgotam todas as instâncias quer gratuitas quer judiciais.

- RRR. Os próprios Serviços da AT mudaram de posição nesta matéria, reconhecendo que "..., verificando-se a caducidade da garantia em sede de reclamação gratuita, não é exigível ao contribuinte a prestação de nova garantia, caso prossiga com a discussão da legalidade da dívida em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até que seja proferida decisão final pela administração tributária (caso decidido) ou pelo tribunal (trânsito em julgado)", conforme resulta 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 do processo de execução fiscal considerando em dívida o montante de 1.342.991,33 €, referente a IRC de 2000, com base 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 Benefícios Fiscais (EBF), com base na existência da dita dívida de IRC de 2000 por parte da Requerente, é ilegal, uma vez que 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 n.º .../10.5BESNT.*
- UUU. Os Serviços ao desconsiderarem os benefícios fiscais declarados pela Requerente na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 2010 e ao emitirem a consequente liquidação adicional violaram o dito princípio legal (art. 169.º, n.º 1 do CPPT), bem como os 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 fundamentação, com vista a repor a legalidade tributária.*
- WWW. *Quanto ao Crédito Fiscal resultante do. Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Empresarial, da anulação da liquidação de IRC de 2010 não deverá decorrer o total reembolso porquanto relativamente ao exercício de 2010 a Requerente candidatou-se ao SIFIDE com despesas no montante de 1.127.620,02 €, às quais considerava corresponder um benefício de SIFIDE que ascendia então ao montante de 633.117,20 €, tendo sido este o valor que., conjuntamente com os valores reportados de anos anteriores, foi considerado pela Requerente no cômputo 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 peticiona a anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2012...60 e respectivas notas de liquidação de juros compensatórios e de mora n.ºs 2012 ...51 e 2012 ...52, é o meio próprio e adequado para proceder ao peticionado 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 2011 (2.660.989,63 €) e o montante alegadamente em dívida referente a IRC de 2010 (processo de execução fiscal n.º ...484 – 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 já não é devido pela Requerente, porquanto o montante da compensação de créditos efectuada indevidamente pelo órgão de execução fiscal no processo de execução fiscal n.º ...484, excede largamente o montante de 266.640,69 € relativo ao benefício (SIFIDE) ser corrigido a favor da AT.*

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 ...60, e respectivas liquidações de juros compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ...51 e 2012 ...52, tudo no montante de 2.016.845,35 €, conforme demonstração de acerto de contas n.º 2012 ...28, carecem de fundamento legal e incorrem em violação de lei, encontram-se reunidos os pressupostos para o pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, à taxa de 4% ao ano (artigo 43.º n.º 4 e artigo 35.º n.º 10 da LGT, Portaria 291/2003, de 8 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 violação de lei e errónea fundamentação, devendo porém ser considerado o acerto no montante de 278.884,25 €, o 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 restituído à Requerente o montante de 1.772.907,83 € (2.051.792,08 € - 278.884,25 €), acrescido do montante dos correspondentes juros indemnizatórios.*

DDDD. *Ou caso assim não se entenda, deverão sempre ser integralmente anuladas as liquidações adicionais de IRC de 20.10 e de juros compensatórios e de mora correspondentes, sendo restituído à Requerente o seu montante integral, acrescido dos respectivos 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 de

liquidação de IRC, o certo é que ao longo da p.i. não são alegados quaisquer vícios intrínsecos do acto de liquidação, nem sequer dos seus pressupostos ou de actos que se possam considerar destacáveis no âmbito do procedimento de liquidação, mesmo entendendo-se a liquidação em termos amplos, como abrangendo todo o procedimento a ela atinente e não apenas como simples 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, são actos praticados em processos ou procedimentos autónomos relativamente ao procedimento 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 reacção a exercer em prazos que deixou precluir.

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 praticados pela administração fiscal. Actos esses que se consolidaram na ordem jurídica como casos decididos 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 incontestabilidade (Cfr. neste sentido acórdão n.º 032425 de 13-01-1994 do Supremo Tribunal Administrativo, ou Acórdão n.º 804/93 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 documento n.º 10 junto na p.i, onde consta o meio processual adequado de reacção à cessação do benefício a que a Autora devia ter lançado mão, 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

especial, de anulação de acto administrativo, de acordo com o artigo 50º do CPTA, aplicável ex vi, artigo 97º n.º 1 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 levantamento da suspensão da execução fiscal e consequente situação tributária por regularizar, e também no que diz 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 formando, relativamente a cada um desses actos, caso decidido ou caso resolvido;

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 pedido, como é de Direito e de Justiça.

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 e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

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 10.º do pedido de pronúncia arbitral e 38.º da resposta);

ff) Após a acção de inspecção foi emitida uma liquidação adicional de IRC sob n.º ...28 no montante global de € 1.687.498,29, com data limite de pagamento de 5-11-2003 (documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, e fls. 24

- do documento “*PAI.pdf*” junto com a resposta, 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 40.º da resposta), pelo que ficou por pagar € 1.342.991,33;
- hh) No que respeita ao quantitativo restante, em 15-11-2003, a Requerente reclamou graciosamente (reclamação graciosa n.º ...5/03); (artigos 10.º do pedido de pronúncia arbitral e 41.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, a que foi atribuído o n.º ...69, pela dívida de IRC em falta, resultante da liquidação adicional; (artigos 10.º do pedido de pronúncia arbitral e 42.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 11.º do pedido de pronúncia arbitral e 43.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, nos termos do artigo 183º-A do CPPT; (artigos 11.º do pedido de pronúncia arbitral e 44.º da resposta);
- ll) A 30-07-2007, foi-lhe diferida o pedido de reconhecimento da caducidade da garantia bancária e indemnização por garantia indevida (artigos 12.º do pedido de pronúncia arbitral e 45.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 13.º do pedido de pronúncia arbitral e 46.º da resposta e documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- nn) Em 30-08-2010, por não concordar com o indeferimento parcial, a Requerente apresentou impugnação judicial, que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra com o n.º .../10.5BESNT (artigos 14.º do pedido de pronúncia

- arbitral e 47.º da resposta e 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 1), onde solicitou que lhe fosse fixado o valor da garantia bancária, para efeitos de suspensão da execução fiscal, na sequência da apresentação da correspondente impugnação judicial (fls. 136 da fotocópia da reclamação graciosa n.º ...73.5, constante do processo administrativo, que constitui a página 208 do documento “*PAI.pdf*”, junto com a resposta);
- pp) Nessa mesma data, foi o reclamante notificada, através do ofício 30887 emitido através de carta registada com aviso de receção, da decisão do órgão de execução fiscal de fixação do valor de € 2.374.379,79 a prestar de garantia, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal, que foi requerida. (fls. 136 e 137 do processo administrativo, páginas 208-209 do documento “*PAI.pdf*”, junto com a resposta);
- qq) A Requerente não prestou a garantia referida na alínea anterior (processo administrativo, a fls. 211 do documento “*PAI.pdf*”, junto com a resposta, cujo teor se dá como reproduzido);
- rr) Em 31-3-2011, a Requerente pagou voluntariamente € 1.840.120,47, a quantia exequenda na referida execução fiscal n.º ...69 (documento n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- 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 o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se indica como «*valor em dívida*» o de € 1.342.991,33 [que ficou por pagar relativo à liquidação n.º ...28, 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, 6 e 7 do art. 14.º do Estatuto dos Beneficiários Fiscais (EBF), excepto*

nos casos em que essa(s) dívida(s) esteja(m) 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 fiscais declarados em sede de IRC na declaração periódica de rendimentos (Mod. 22) relativa ao exercício de 2010, 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 como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«Fica notificado, nos termos do artigo 36º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que, não tendo sido conhecido até ao momento, o exercício do direito de audição prévia, se mantém o sentido e alcance da proposta de cessação dos benefícios fiscais (artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF), referente à liquidação de IRC relativa ao ano/período de 2010:

Tipo de Benefício	Efeito
Deduções à Colecta - Benefícios Fiscais - Q10 C355	Cessação
Benefícios Fiscais ↘ Q07 C774	Cessação

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) nos termos da alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º e do n.º 2 do mesmo normativo 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 Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) no(s) prazo(s) estatuídos no artigo 58.º deste último diploma legal.

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 ...60, no valor de € 1.931.901,05 €, das correspondentes liquidações de juros compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ...51 e 2012 ...52, nos montantes de € 64.251,15 e € 20.693,15; e, bem assim, da demonstração de acerto de contas n.º 2012 ...28, no montante de € 2.016.845,35, actos esses cuja declaração de ilegalidade é pedida no presente processo (cfr. Documentos n.ºs 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão 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 ...735 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

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 garantia era aplicado, não só à reclamação graciosa, mas também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à 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 dos processos judiciais.

A redacção actual deste preceito restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa. O que permite

concluir que o instituto da caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à administração os custos da sua própria ineficiência.

Acompanhando esta leitura, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, não deve a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação 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 se passar de um "pleito gracioso" para um "pleito 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 – o Tribunal.

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 interessado só pode beneficiar da suspensão até à decisão graciosa do pleito. Sendo apresentado qualquer meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo devem ser contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o 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 (15 dias após notificação do executado para prestação de nova garantia), ou, caso não seja prestada, até ao termo 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. Esta só voltará a suspender-se se e quando for prestada garantia idónea, desde que ainda se encontre pendente algum dos 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 devem ser contabilizados até à data da apresentação efectiva da garantia, em concordância com o referido em iv) do ponto 1.

yy) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 28-12-2012, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto em regime de substituição, nos termos referidos a páginas 225-234 do documento “*PA1.pdf*”, junto com a resposta, cujo teor se dá como reproduzido, 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...60 e ...51 e 2012 ...52 e suspensão do pef n.º ...69, até à decisão final do pleito:

Em síntese, a reclamante insurge-se contra o levantamento da suspensão do pef na ...69 aquando da interposição da impugnação judicial referida em 7., porque não pode considerar-se que a dívida a que se refere aquele pef não estivesse garantida, face à redacção 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 impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, (...) desde que tenha sido 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 acrescido (...)" Na sua óptica, independentemente do levantamento da garantia por caducidade, nos termos do disposto no 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 pleito apenas se considera findo quando o acto de liquidação se torne definitivo, i.e., quando a controvérsia entre a AT e a 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 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, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza (...), visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas 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 ...05 (IJ n.º .../10.5BESNT), não se pode considerar que a dívida que originou o pef n.º ...69, estivesse garantida. E tanto assim é, que foi a própria reclamante quem, em 2010/09/28 solicitou ao Serviço de Finanças de Cascais 1, que lhe fosse fixada o valor da garantia bancária (fls. 135). No entanto, nunca aquela foi prestada e a reclamante só procedeu 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 EBF, o incumprimento do dever de pagamento de dívidas fiscais determina a não produção de efeitos de benefícios fiscais excepto nos casos em que a dívida esteja reclamada, impugnada (tal como no caso em análise), ou tenha sido deduzida oposição e tenha havido prestação de garantia idónea. Não se podendo considerar garantida aquela dívida, foi determinada a cessação dos benefícios fiscais, de acordo com o preceituado na citada norma do EBF, o que deu origem à liquidação adicional reclamada. Pelo que, a mesma, contrariamente ao sustentado pela reclamante, não padece do vício de violação de lei.»

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 cumprido o prazo de um ano para proferir decisão em sede de reclamação graciosa. Caso esse incumprimento seja da 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, nos termos do art. 195.º do CPPT (hipoteca legal ou penhor). O sentido da norma é incutir à 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 ficará afastada a penhora, face à revogação expressa do n.º 1 do art. 235.º do CPPT.

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, o legislador veio associar à execução fiscal a relação garantística ali constituída, sendo indiferente às diversas mutações 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 terminará com uma decisão definitiva (o caso decidido ou o trânsito em julgado). O efeito da caducidade da garantia 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 o contribuinte a ela recorra.

Deste modo, verificando-se a caducidade da garantia em sede de reclamação graciosa, não é exigível ao contribuinte a prestação de nova garantia, caso prossiga com a discussão da legalidade da dívida em sede de recurso hierárquico ou de impugnação judicial, mantendo-se o processo de

execução fiscal suspenso até que seja proferida decisão final pela administração tributaria (caso decidido) ou pelo tribunal (trânsito em julgado).

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 fiscal relativo ao SIFIDE, no montante global de € 2.350.705,11, correspondente ao saldo do montante não deduzido desde 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 13 com ele junto, que não são impugnados);
- bbb) Em 6-2-2012, a Requerente entregou uma declaração de rendimentos, modelo 22, de substituição, referente ao exercício de 2010 e na qual declarou uma redução do valor dos benefícios para o montante total de € 1.918.526,26, resultante de uma redução no 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 despesas do ano de 2010, com uma redução de € 266.640,69, relativamente ao montante de € 633.117,20 inicialmente declarado 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 teor se dá como reproduzido);
- ddd) Em 24-7-2012, foi efectuada a demonstração de acerto de contas n.º 2012 ...6 (compensação n.º 2012 ...8), que procedeu à compensação no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...84, entre o montante a reembolsar relativamente ao IRC do exercício de 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 documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

eee) A Requerente apresentou na reclamação graciosa pedido de acerto ao valor que entende ser-lhe devido após a anulação da liquidação adicional n.º 2012...60, mas a pretensão não foi atendida, com invocação dos seguintes fundamentos:

A reclamante considera que a presente reclamação é o meio de proceder à correcção do montante declarado em excesso relativamente ao cálculo do IRC, já que o imposto decorrente desse excesso encontra-se pago por compensação e, garantido através de depósito caução, com vista à suspensão do pef n.º ...84. 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 este pedido. Até porque, tal pedido pressupõe sempre a anulação da liquidação reclamada e, de acordo com o supra exposto aquela não enferma de qualquer ilegalidade. Assim, a questão que a reclamante pretende ver corrigida fica prejudicada pelo indeferimento da presente reclamação.

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 Requerente ser o levantamento da suspensão da execução fiscal n.º ...69 e a posterior cessação do benefício fiscal.

Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a Requerente foi notificada do levantamento da suspensão daquele processo de execução fiscal e da posterior cessação do benefício fiscal, decorrente de «*incumprimento do dever de pagar dívidas fiscais*» (documento n.º 10 junto 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 que seja apreciado o mérito daquelas decisões, o que não é permitido, por violar os princípios da segurança jurídica e da 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 finais dos procedimentos tributários, com as excepções previstas em lei expressa, o que não sucede em relação à 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 obrigação de impugnar

autonomamente, tendo optado por impugnar o acto final de liquidação, ao abrigo do princípio da 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 que foi notificada da intenção da Autoridade Tributária e Aduaneira de proceder à desconsideração do benefício fiscal depois do prazo de impugnação da decisão de levantamento da suspensão, só com essa desconsideração esse acto se tendo tornado lesivo, nunca antes a Requerente tendo considerado a hipótese de o levantamento da suspensão lhe trazer quaisquer consequências relativamente a matérias 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 Portuguesa, que permitiria que a AT, através de um comportamento errático, consolidasse no ordenamento jurídico uma série de condutas ilegais, que se tornariam insindicáveis.

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 levantamento da suspensão e de cessação do benefício fiscal e que o procedimento tributário terminou com a liquidação 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 ter invocado apenas o teor do Ofício-Circulado n.º 60090 e a sua vinculação ao mesmo, nunca tendo invocado a preterição 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 cessação do benefício fiscal.

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 da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

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 que funcionam no CAAD, prevê excepções a estas competências, relativas a alguns actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, aos actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão e a actos em matéria aduaneira, excepções essas que não ocorrem no caso 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 indeferimento de reclamações graciosas), conclui-se que são abrangidas na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no 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 e em recursos hierárquicos interpostos das decisões destas, que apenas mediatamente têm como objecto actos de 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 compensatórios e juros de mora e a decisão de uma reclamação graciosa, conclui-se que se está no âmbito da 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 que eles possam enfermar, tem de se concluir que se inclui entre essas competências a de declarar

quaisquer ilegalidades de actos daqueles tipos possam enfermar, inclusivamente as ilegalidades de actos anteriores que actos daqueles tipos tenham como pressupostos, quando a tal não houver obstáculo de natureza processual.

Diferente desta questão dos limites das competências dos tribunais é a dos limites à impugnabilidade de actos que podem derivar das regras do contencioso tributário, designadamente os que podem derivar da natureza dos actos destacáveis ou dos actos de execução ou dos actos inimpugnáveis. Mas, estas limitações não produzem falta de competência para apreciar ilegalidades de actos daqueles tipos, mas sim limitações no exercício dessas competências, que só se colocam por as competências existirem.

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 competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

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 Requerente não ter impugnado os actos de levantamento da suspensão do processo de execução fiscal e de cessação do 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 suspensão que a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu pela existência de dívidas exigíveis e terá sido a existência destas 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 6-2-2012, referida na alínea p) da matéria de facto fixada.

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 Requerente um acto explícito nesse sentido, pois os documentos juntos ao processo administrativo não o reproduzem e as 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 revelam que a Requerente foi notificada para prestar nova garantia bancária na sequência da impugnação judicial, 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 processo de execução fiscal prosseguiria, também o é que sem um subsequente acto que, na sequência da falta de prestação 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 benefício fiscal, pelo que a Requerente não tinha de considerar o levantamento como um acto lesivo da sua esfera 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 emitido cerca de dois meses e meio mais cedo, a Autoridade Tributária e Aduaneira não teria declarado a cessação do 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, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa), não é aceitável a preclusão de direitos de impugnação contenciosa relativamente a efeitos lesivos de actos que destes não decorriam necessariamente e em relação aos quais não era exigível que o destinatário se apercebesse, agindo com a diligência adequada na situação.

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 Requerente impugnar os actos de liquidação cuja declaração de ilegalidade pede no presente processo.

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 liquidação de IRC e consequente liquidações de juros compensatórios e moratórios, cuja declaração de ilegalidade é 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 declarou a cessação sua e dos seus efeitos, já que eles *foram expressamente anunciados*, por duas vezes.

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 pagamento de dívidas fiscais pode determinar a não produção de efeito de benefícios fiscais, nos termos dos n.ºs dos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 14.º do Estatuto dos Beneficiários Fiscais (EBF), excepto nos casos em que essa(s) dívida(s) esteja(m) reclamada(s), impugnada(s) ou com oposição e tenha havido prestação de garantia idónea*» e que «*a existência das dívidas fiscais acima identificadas, à data em referência 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 2010, 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)*» (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, como se refere na alínea r) da matéria de facto fixada, que «*se mantém o sentido e alcance da proposta de cessação dos benefícios fiscais (artigo 14.º do Estatuto dos Beneficiários*

Fiscais - EBF), referente à liquidação de IRC relativa ao ano/período de 2010» e que «a presente decisão determinará a liquidação que se mostrar devida acrescida dos respectivos juros compensatórios» (realce nosso).

Nesta notificação foi ainda comunicado à Requerente que poderia «querendo, apresentar junto do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, **impugnação judicial autónoma (acção administrativa especial)** nos termos da alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º e do n.º 2 do mesmo normativo 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 Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) no(s) prazo(s) estatuídos no artigo 58.º deste último diploma legal» (realce nosso).

Estas informações da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a impugnabilidade autónoma do acto que declara a cessação de benefícios fiscais são perfeitamente correctas, já que se trata de acto em matéria tributária, proferido num procedimento relativo aos benefícios fiscais, que não 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 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 de Processo nos Tribunais 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 benefícios fiscais de que a Requerente era titular, era evidente e foi expressamente referida a sua consequência a nível de 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: «**salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte** ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida».

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 cessação dos benefícios fiscais, por provocar, só por si, uma perda de direitos para a Requerente.

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 h) do seu n.º 2, os «*outros actos administrativos em matéria tributária*», categoria em que se enquadram os actos 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 do Procedimento Administrativo (que tem sido aplicada generalizadamente), pois «*consideram-se actos administrativos 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 manifestamente o caso do acto que determina a cessação de benefícios fiscais. Por outro lado, também é evidente que se 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 impugnação unitária, pelo que se impõe concluir que era imediata e autonomamente impugnável, estando a sua 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 impugnação através de acção administrativa especial, daquele acto de cessação de benefícios fiscais, com fundamento em vícios geradores de mera anulabilidade. (⁴)

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 considerar

(⁴) 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 134.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, pelo que, obviamente, não tem aplicação o conceito de «*caso decidido ou resolvido*» como obstáculo à impugnabilidade de actos administrativos por falta de impugnação tempestiva.

consolidados na ordem jurídica (⁵), daí não deriva, em abstracto, a absoluta inimpugnabilidade do acto 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 no presente processo, pois as inovações que introduziram na regulação da situação jurídica da Autoridade Tributária e 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 de IRC e juros compensatórios e moratórios, estes actos apenas são impugnáveis na medida em que são inovadores em 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 do Procedimento Administrativo [subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT 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, desde que esta não seja consequência da ilegalidade do acto exequendo»*.

Isto é, o *«caso decidido ou resolvido»* invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira não é, em princípio, um obstáculo absoluto à impugnabilidade contenciosa do acto de liquidação do IRC e juros compensatórios, mas estabelece um limite a essa impugnabilidade, fechando a porta a 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 respectiva impugnação autónoma.

Diga-se ainda, relativamente à *«surpresa»* manifestada pela Requerente no artigo 42.º da sua resposta às excepções, por no indeferimento da reclamação graciosa não ter sido invocado o *«caso decidido ou resolvido»* como razão para não ser atendida a sua pretensão, que não há 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

(⁵) Com a referida ressalva de vícios geradores de nulidade, a todo o tempo invocáveis.

declaração de ilegalidade é pedida, e a inimpugnabilidade dos actos que são objecto de impugnação contenciosa é uma 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 a), e 89.º, n.º 1, alínea c), do CPTA, subsidiariamente aplicáveis, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT. (⁶)

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 relativa dos actos de liquidação de IRC e juros impugnados, obstando a que possam neste processo ser 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, que não sejam consequência da ilegalidade do acto que declarou a cessação dos benefícios fiscais.

Examinados os fundamentos invocados pela Requerente, constata-se que as ilegalidades imputadas à liquidação impugnada e à decisão da reclamação graciosa consistem, em suma:

- na aplicação de um errado regime quanto à exigência de nova garantia e levantamento da suspensão da execução fiscal, depois de declarada a caducidade e ter sido apresentada impugnação judicial;
- na manutenção desse entendimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com base numa orientação genérica, apesar de esta já ter sido revogada por outra, no sentido da não exigência dessa nova garantia;

(⁶) No sentido de a inimpugnabilidade dos actos ser uma excepção dilatória de conhecimento oficioso, pode ver-se MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e Carlos Cadilha, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, páginas 455-456.

- no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, decorrente dos anteriores, de que a situação tributária da Requerente não se encontrava regularizada, em 31-12-2010 (por não estar garantida nem paga a dívida exequenda no referido processo de execução fiscal);
- no subsequente entendimento de que, por existirem, em 31-12-2010, dívidas não garantidas, deviam cessar os benefícios fiscais, por força da aplicação do disposto nos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 14.º do Estatuto dos Beneficiários Fiscais.

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 levantamento da suspensão do processo de execução fiscal e declaração da cessação dos benefícios fiscais, nem com a 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 na decisão de indeferimento»* e concretiza nos artigos seguintes:

- a AT não podia, aquando da apresentação da impugnação judicial pela Requerente, ter levantado a suspensão do processo de execução fiscal considerando em dívida o montante de 1.342.991,33 €, referente a IRC de 2000, com base na ausência de prestação de garantia, 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 Beneficiários Fiscais (EBF), com base na existência da dita dívida de IRC de 2000 por parte da Requerente, é ilegal, uma vez que 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 n.º ...110.5BESNT (artigo 64.º do pedido de pronúncia arbitral);
- 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 e ao emitirem a consequente liquidação adicional, violaram o dito princípio legal (art. 169.º, n.º

- 1 do CPPT), bem como 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 instituto da caducidade da garantia permitido pelo artigo 183.º-A do CPPT (artigo 67.º do pedido de pronúncia arbitral);
 - 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 decisão do pleito (artigo 68.º do pedido de pronúncia arbitral);
 - a AT, ao levantar a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...69, ao considerar a cessação dos benefícios fiscais declarados na Modelo 22 de 2010 pela Requerente e ao emitir a nota de liquidação adicional n.º 2012...60 de que ora se reclama, restringiu onde 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, com vista a repor a legalidade tributária (artigo 70.º do pedido de pronúncia arbitral);

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 do processo de execução fiscal, exigência de nova garantia e cessação de benefícios fiscais por ela não ser prestada. Designadamente, no que concerne a eventual violação dos princípios da confiança e segurança jurídica, ela resultaria da desconsideração dos benefícios fiscais, decididas em acto autónomo, distinto do acto de liquidação, que se limita a dar execução, ao que já tinha sido 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, que tem por objecto a legalidade do acto de liquidação que deu execução àquela decisão de cessação, 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 cessação dos benefícios fiscais, o presente pedido de pronúncia arbitral não pode deixar de improceder, quanto aos pedidos de 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 da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios, pois, no caso, eles apenas seriam devidos se se determinasse que, nos actos de liquidação impugnados, houve erro imputável aos serviços de que resultasse pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (artigo 43.º, n.º 1, da LGT).

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 que o pagamento que a Requerente efectuou foi indevido.

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

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 da liquidação de IRC e juros compensatórios e moratórios.

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 ...60, e respectivas liquidações de juros compensatórios e juros de mora n.ºs 2012 ...51 e 2012 ...52, referentes ao exercício de 2010, no montante de € 2.016.845,35;
- 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 Tributária fixa-se ao processo o valor de € 1.772.907,83.

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 Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente **A**, S.A..

Lisboa, 23-10-2013

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(Vasco Valdez)
(Jorge Bacelar Gouveia)