

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 9/2014-T

Tema: IRC – Tributações autónomas respeitantes a prémios (remunerações variáveis) pagos a administradores pela sociedade integrante do grupo fiscal

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A sociedade A... — ..., S.A., NIPC ..., na qualidade de sociedade dominante de um grupo (o Grupo A...) sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto no (na numeração actual) artigo 69.º e segs. do Código do IRC apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 3.º, n.º 1 e 2, e 10.º n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), referentes aos exercícios de 2010 e 2011, nos montantes respectivamente de € 455.000,00 e de € 130.888,45, num total de € 585.888,45, o reconhecimento do direito à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 1 de Setembro de 2011 quanto ao montante de € 455.000,00 (exercício de 2010) e desde 1 de Setembro de 2012 quanto ao montante de € 130.888,45 (exercício de 2011), até integral reembolso.

2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6.º n.º 2 a) do RJAT, foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, como árbitros, os signatários – Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, José Poças Falcão, e Luís Menezes Leitão, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1. A Requerente procedeu, na qualidade de sociedade dominante do referido Grupo Fiscal constituído por 14 empresas, à apresentação da sua declaração agregada de IRC Modelo 22 referente aos exercícios de 2010 e 2011, tendo nesse momento procedido à autoliquidação das tributações autónomas desses mesmos anos, conforme resulta das declarações de rendimentos do Grupo Fiscal – Modelo 22 – que juntou como Docs. n.ºs 1 – referente a 2010 -, 2 e 3 – referentes a 2011, tendo pago o respectivo imposto (campo 368, do quadro 10).

4.2. Entre as tributações encontravam-se € 455.000 (2010) e € 130.888,45 (2011) em tributações autónomas respeitantes a prémios (remunerações variáveis) pagos a administradores (artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do CIRC) pela sociedade integrante do grupo fiscal A..., B... SGPS (Docs. n.ºs 4 e 5, juntos com a petição inicial).

4.3. Essas remunerações variáveis e tributações autónomas corresponderam, em 2010, ao que se segue:

			Valores conforme liquidação da Modelo 22 de 2010			
Remuneração Anual Fixa	Remuneração Variável*	Remuneração Total - 2010	25% da Remuneração Total Anual	Valor sujeito a Tributação Autónoma*	Taxa de Tributação Autónoma	Valor de Tributação Autónoma
123.105,00	164.000,00	287.105,00	71.776,25	164.000,00	35%	57.400,00
636.750,00	524.000,00	1.160.750,00	290.187,50	524.000,00	35%	183.400,00
67.920,00	104.000,00	171.920,00	42.980,00	104.000,00	35%	36.400,00
123.105,00	177.000,00	300.105,00	75.026,25	177.000,00	35%	61.950,00

123.105,00	177.000,00	300.105,00	75.026,25	177.000,00	35%	61.950,00
123.105,00	154.000,00	277.105,00	69.276,25	154.000,00	35%	53.900,00
1.197.090,00	1.300.000,00	2.497.090,00	624.272,50	1.300.000,00		455.000,00

4.4 E em 2011 corresponderam ao que se segue:

Valores conforme liquidação da Modelo 22 de 2011						
Remuneração Anual Fixa	Remuneração Variável	Remuneração Total - 2011	25% da Remuneração Total Anual	Valor sujeito a Tributação Autónoma	Taxa de Tributação Autónoma	Valor de Tributação Autónoma
124.218,20	-	124.218,20	31.054,55	-	-	-
642.442,50	-	642.442,50	160.610,63	-	-	-
68.527,20	89.670,00	158.197,20	39.549,30	89.670,00	35%	31.384,50
124.218,20	-	124.218,20	31.054,55	-	-	-
124.218,20	151.848,00	276.066,20	69.016,55	151.848,00	35%	53.146,80
124.218,20	132.449,00	256.667,20	64.166,80	132.449,00	35%	46.357,15
1.207.842,50	373.967,00	1.581.809,50	395.452,38	373.967,00		130.888,45

4.5. Em 24 de Maio de 2013 a Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de ..., reclamações graciosas contra as referidas autoliquidações de tributação autónoma respeitantes aos exercícios de 2010 e 2011, constantes da declaração de IRC modelo 22 (juntou cópia das folhas de rosto das reclamações graciosas como Docs. n.ºs 6 e 7).

4.6. Através do ofício de 14.11.2013, a Requerente foi notificada do indeferimento das *supra* referidas reclamações graciosas respeitantes a tributação autónoma sobre remunerações variáveis/bónus dos exercícios de 2010 e 2011 (Docs. n.ºs 8 e 9).

4.7. A Requerente considera que os actos de autoliquidação, no que concerne à tributação autónoma incidente sobre bónus relativa aos exercícios de 2010 e 2011 devem ser declarados ilegais e anulados, porquanto padecem de vício de ilegalidade.

4.8. No entender da Requerente, deverá ser efectuada uma interpretação restritiva da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, em conformidade com a sua fonte inspiradora nos sistemas fiscais do Reino Unido e da França, que só aplicam esta tributação ao sector financeiro e a título transitório, considerando que só se pretende sujeitar a tributação autónoma os bónus que excederem os limiares mínimos fixados pelo legislador português, a saber, € 27.500 ou 25% da remuneração anual, dos dois o mais alto.

4.9. Sustenta a requerente que, a não ser assim, haveria desconformidade desta norma com a Constituição da República portuguesa, uma vez que se estará então perante uma violação do princípio da igualdade e da proporcionalidade, já que não faria sentido sujeitar-se a tributação autónoma também a parte do bónus que não desencadeia essa tributação, sob pena de se estar a tratar sem atender à medida da desigualdade e, conseqüentemente, sem atender ao princípio da proporcionalidade.

4.10. Genericamente, a Requerente sustenta igualmente existir inconstitucionalidade da tributação autónoma destas despesas com bónus em IRC, já que a mesma seria injustificável e discriminatória, porquanto os rendimentos em questão já ficam sujeitos a uma tributação extraordinária adicional em IRS de 3,5% acrescida de uma outra que pode chegar aos 5%, num total de 8,5% (para além da tributação de base em IRS), ao contrário dos outros rendimentos subjacentes às outras tributações autónomas, a que acresce agora a taxa (dita de tributação autónoma) de 35% ou mesmo de 45% (agravamento a pretexto do apuramento de prejuízos fiscais).

4.11. A Requerente sustenta que, sob pena de violação do artigo 2.º (princípio do Estado de direito democrático) e 62.º (garantia do direito à propriedade privada e proibição de expropriações sem justa indemnização) da Constituição, as tributação

autónomas, enquanto imposições unilaterais e coactivas que visam uma apropriação patrimonial por parte do Estado, assentem em critério adequado que as legitime enquanto impostos ou outra qualquer realidade capaz de se sobrepor à referida garantia e proibição constitucionais.

4.12. No entender da Requerente, é especialmente indicativo dessa inconstitucionalidade o carácter permanente (por oposição a transitório), sem um final marcado que, em contraste com os sistemas fiscais que as inspiraram, as medidas portuguesas de tributação autónoma sobre remunerações dos gerentes, administradores e gestores.

4.13. A Requerente considera ainda que esta tributação apenas se justifica devido à intervenção que o Estado foi forçado a realizar no sector financeiro, não fazendo por isso sentido que a mesma seja aplicada indiscriminadamente a outros sectores.

4.14. A Requerente entende conseqüentemente que a norma constante da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC padece de inconstitucionalidade por violação dos artigos 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade) e 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), todos da Constituição da República Portuguesa.

4.15. e por violação dos princípios da iniciativa privada, da propriedade privada, incluindo dos meios de produção, e da liberdade de gestão e organização empresarial, que se retiram ou deduzem dos artigos 62.º (direito de propriedade privada), 80.º, alínea c) (liberdade de iniciativa e de organização empresarial), 81.º, alínea f) (liberdade de gestão empresarial, que tem por contraponto um Estado que promove a neutralidade por oposição a criar distorções) 82.º, n.ºs 1 e 3 (garantia de

existência do sector privado) e 86.º, n.º 2 (proibição de intervenção por parte do Estado na gestão das empresas privadas), todos da CRP.

4.16. A Requerente considera assim ter pago imposto em montante superior ao legalmente devido (designadamente o campo 368 do quadro 10), pelo que, declarada a ilegalidade das (auto)liquidações de tributação autónoma sobre bónus conforme aqui peticionado, teria direito não só ao respectivo reembolso, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), a juros indemnizatórios.

4.16. Em sustentação das suas posições a Requerente juntou um douto parecer subscrito pelos Professores Doutores Eduardo Paz Ferreira e Clotilde Celorico Palma.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu nos seguintes termos:

5.1 Por via de excepção, a AT invoca em primeiro lugar a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral relativamente aos actos de autoliquidação de IRC relativamente aos exercícios de 2010 e 2011, uma vez que já teria decorrido o prazo de 90 dias previsto no art. 10º do RJAT, o qual se contaria a partir do termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto, nos termos do arts. 102º, nºs 1 e 2 do CPPT. Isto porque a requerente não teria procedido à impugnação do indeferimento expresso da reclamação graciosa, mas apenas dos actos de autoliquidação.

5.2. Igualmente por via de excepção, a AT invoca a insusceptibilidade do pedido de revisão apresentado pela Requerida sob pena de violação da Constituição e da Lei, uma vez que a Administração não pode conhecer da inconstitucionalidade da lei, à qual está vinculada nos termos do art. 266º da Constituição, não constituindo a mesma um erro imputável aos serviços.

5.3. Por impugnação, a AT sustenta que a razão das tributações autónomas não se encontra no simples arrecadar de mais impostos, mas via primordialmente desincentivar o recurso ao tipo de despesas que tributam, as quais pela sua natureza são propiciadoras de rendimentos camuflados e, em última análise, até permitir reaver algum imposto que deixou de ser pago pelo beneficiário dos rendimentos, transferindo a responsabilidade deste para a esfera de quem paga esse rendimento.

5.4. O que lhe confere uma clara natureza anti-abuso, manifestamente acessória/complementar à tributação segundo a capacidade contributiva revelada pelo rendimento, ainda que só aparentemente em prejuízo da tributação do rendimento real (leia-se, com base na contabilidade) porquanto o que com elas se pretende é justamente prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o *rendimento real* dos sujeitos passivos.

5.5. Neste enquadramento a norma do art. 88º, nº13, b) CIRC visa apenas efectuar um combate específico a comportamentos considerados de risco ou potencialmente suspeitos — a atribuição de bónus e outras remunerações variáveis excessivamente elevadas.

5.6. Perante o pagamento de bónus aos administradores de bancos intervencionados o legislador decidiu desencorajar as sociedades dos diversos sectores em remunerar excessivamente os seus órgãos sociais, especificamente durante um período de franca carência, de agravamento da dívida pública e de recessão económica.

5.7. Para além do desencorajamento, na base dessa tributação estiveram razões atinentes a uma mais justa repartição de encargos tributários e de moralização progressiva de políticas remuneratórias de empresas.

5.8. Pelo que, não se limitando a tributação autónoma ao fim clássico a que, por regra, se propõem os impostos, à obtenção de meios destinados à satisfação das

necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, mas também prosseguindo objectivos extrafiscais, como sejam a redistribuição equitativa da riqueza e a justa repartição dos encargos.

5.9. E a mesma tributação autónoma não provoca qualquer discriminação entre trabalhadores, uma vez que, nos termos do art. 104º, nº1, b) do CIRC é às pessoas colectivas que cabe proceder ao pagamento do imposto, que resultará do apuramento, preenchimento e apresentação da declaração de rendimentos, modelo 22.

5.10. A Requerida considera ainda não ser correcta a interpretação defendida pela Requerente em relação ao art. 88º, nº13 b), já que, caso o legislador tivesse pretendido que a tributação incidisse somente sobre o excesso de valor de € 27.500 ou do limite de 25% da remuneração anual, tê-lo-ia reflectido na redacção da norma legal, o que, manifestamente, não aconteceu.

5.11. Consequentemente, a AT entende que não merecem censura os actos de autoliquidação referentes aos exercícios de 2010 e 2011, não padecendo de vício de violação de lei, nem merecem censura os despachos que indeferiram as reclamações graciosas apresentadas pela Requerente.

5.12. Em relação aos juros indemnizatórios, sustenta a AT que, mesmo que fosse configurável, que não é, o pagamento de juros indemnizatórios na presente situação, o seu cômputo teria como termo inicial a data em que ocorreu a notificação da decisão que indeferiu o procedimento da reclamação graciosa.

6. Tendo sido concedido à Requerente a faculdade de responder às excepções apresentadas pela Requerida, a mesma veio fazê-lo pela forma seguinte:

6.1. O prazo previsto no art. 10º, nº1, RJAT para a impugnação dos actos tributários, nos casos em que tenha sido deduzida reclamação graciosa é de 90 dias contados da

decisão de indeferimento da reclamação graciosa, não tendo a mesma que ser autonomamente impugnada.

6.2. A sujeição da AT ao princípio da legalidade não impede evidentemente que esta, nestas particulares funções de julgar da legalidade, se liberte do estrito espartilho da hierarquia, pela razão simples de que as normas e princípios constitucionais também fazem parte da ordem jurídica (e com especial força jurídica) ou quadro legal (lei constitucional) que importa ponderar e aplicar.

6.3. Seria, aliás, inconstitucional, por violar quer o princípio constitucional de acesso aos tribunais para tutela de direitos, previsto nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP, quer o princípio constitucional da protecção da confiança (que se retira do artigo 2.º da Constituição – Estado de direito), a interpretação do disposto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, contrária à sua interpretação declarativa, de que o prazo de reacção de 90 dias, que se abre com o indeferimento expresso da reclamação graciosa, não permitiria levar ao conhecimento do Tribunal Arbitral questões de inconstitucionalidade.

II - Pressupostos processuais.

7. Estão preenchidos os pressupostos necessários para que seja emitida decisão arbitral. Efectivamente:

7.1. O Tribunal Arbitral singular encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos do art. 2º, nº1, alínea a) do RJAT.

7.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. arts. 4º e 10º, nº2, do RJAT e art. 1º da Portaria 112/2011, de 22 de Março).

7.3. Verificando-se cumpridos os requisitos exigidos pelo disposto no nº1 do art. 3º do RJAT, admite-se no presente processo a cumulação de pedidos de anulação dos actos tributários que são seu objecto.

7.4. O processo não enferma de vícios que o invalidem.

III. Fixação do *thema decidendum*.

8. As excepções que, por poderem obstar ao conhecimento do mérito do processo, haverá que resolver previamente são as seguintes:

- a) tempestividade do pedido de pronúncia arbitral;
- b) impossibilidade de o Tribunal Arbitral se poder pronunciar sobre a constitucionalidade da lei, dado que, uma vez que a Administração Fiscal se encontra vinculada pela mesma, não existiria erro imputável aos serviços.

Já o julgamento de mérito, a ocorrer caso não seja julgada procedente nenhuma das excepções, terá por objecto a sindicância por este Tribunal:

- a) da arguida ilegalidade dos actos de autoliquidação de IRC do Grupo de Sociedades A... relativa aos exercícios de 2010 e 2011, no que se refere à tributação autónoma, com a sua consequente anulação, a ser julgada procedente a referida ilegalidade;
- b) da existência do direito da Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados desde a data em que o imposto foi pago.

IV. Factos provados

9. Antes de entrar na apreciação das questões assim enunciadas, começando pelas excepções dilatórias e prosseguindo, na hipótese de nenhuma daquelas vir a ser aceite pelo Tribunal, ao conhecimento de mérito, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respectiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto, e em face dos factos alegados, se fixa como segue:

9.1. A requerente é uma sociedade, cabeça de um “Grupo” [A...] dedicado à área industrial, que entregou no dia 31 de Maio de 2011 a sua declaração agregada de IRC

Modelo 22 referente ao exercício de 2010 (cfr. **Doc¹. n.º 1**), e em 28 de Maio de 2012 a sua declaração agregada de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2011 (cfr. **Doc n.º 2**).

9.2. E em 30 de Agosto de 2012 entregou declaração de substituição com respeito ao exercício de 2011, [de onde resultou diminuído o valor das tributações autónomas sobre bónus aqui em causa] (cfr. **Doc. n.º 3**).

9.3. Tendo, nessas declarações, procedido à autoliquidação das tributações autónomas.

9.4. O valor, quer do IRC, incluindo derrama estadual, quer das tributações autónomas, encontra-se pago (**Docs. n.ºs 1, 2 e 3** – campo 368, do quadro 10).

9.5. Entre essas tributações encontravam-se, relativamente ao exercício de 2010, € 455.000 em tributações autónomas respeitantes a prémios pagos a administradores [(artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do CIRC)] pela sociedade integrante do grupo fiscal A..., B... SGPS (**Doc. n.º 4**), e relativamente a exercício de 2011 tributação autónoma da mesma espécie ou natureza no montante de € 130.888,45 (**Doc. n.º 5**) [Cfr quadros síntese nos artigos 5º e 6º, do pedido de pronúncia arbitral reproduzidos em 4.3. e 4.4).

9.6. Em 24 de Maio de 2013 a requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de ..., reclamações graciosas contra as referidas autoliquidações de tributação autónoma respeitantes aos exercícios de 2010 e 2011, constantes da declaração de IRC modelo 22 (cfr. cópia das folhas de rosto das reclamações graciosas - **Docs. n.ºs 6 e 7**).

¹ Salvo expressa indicação em contrário, os documentos a que se fizer referência foram juntos com o pedido de pronúncia arbitral (petição inicial)

9.7. Em 14 de Novembro de 2013 foi a requerente notificada do indeferimento das *supra* referidas reclamações graciosas respeitantes a tributação autónoma sobre remunerações variáveis/bónus dos exercícios de 2010 e 2011, considerando-se, em síntese, no respetivo despacho do Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, que: (1) os serviços da Requerida se encontram impedidos de apreciar a alegada inconstitucionalidade do artigo 88.º, n.º 13, al. b) do CIRC; (2) não padecem de ilegalidade os atos de autoliquidação, na parte respeitante a incidência de tributações autónomas sobre bónus remunerados aos órgãos sociais da Requerente - mais concretamente, quanto aos bónus/remunerações variáveis atribuídas pela subsidiária B... – Participações e Investimentos, SGPS aos seus administradores dado se encontrarem reunidos os requisitos mínimos para a aplicação da normativo mencionado: valores pagos a título de bónus, superiores a 25% da remuneração anual, e de valor superior a € 27.500,00 (...)" (**Docs. n.ºs 8 e 9**).

9.8. Em 2010 foram atribuídos bónus que se sujeitaram a tributação autónoma a 6 administradores da B... – Participações e Investimentos, SGPS [sociedade comercial integrante do grupo fiscal "A..."] sendo que o mais alto dos limiares excedido por estes bónus foi sempre o relativo a 25% das respetivas remunerações (**Doc. n.º 15**).

9.9. No exercício de 2011, a requerente atribuiu bónus que se sujeitaram a tributação autónoma a três administradores, sendo que o mais alto dos limiares excedido por estes bónus foi sempre o relativo a 25% das respetivas remunerações (**Doc. n.º 16**).

9.10. A B... SGPS, como sub-holding do grupo A..., paga remunerações variáveis que respeitam à gestão de todo o grupo que era composto de 14 empresas em 2010 e de 15 empresas em 2011 (cfr. **Docs. n.ºs 17 e 18**).

9.11. A requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 31-12-2013.

9.12. Não há factos não provados, com relevo para a decisão da causa.

10. Os factos provados além de documentados [sem impugnação dos respetivos documentos], resultam igualmente da não impugnação pela Autoridade Tributária e Aduaneira de qualquer dos factos alegados e também, e no essencial, do processo administrativo instrutor.

V. Do Direito

11. Cumpre, pois, apreciar e decidir. Analisemos assim estas questões:

A) Da excepção relativa à intempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

12. Resulta da matéria de facto provada que a Requerente apresentou a reclamação graciosa contra as autoliquidações em questão a 24 de Maio de 2013, e portanto num momento posterior ao da entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que veio alterar a redacção do art. 57º, n.º1, da LGT, encurtando o prazo de decisão expressa da Administração Tributária de seis para quatro meses, findos os quais, conforme determina o art. 57º, n.º5, da LGT, ocorre o indeferimento do pedido.

13. Em 14 de Novembro de 2013, a Requerente foi notificada do indeferimento expresso dessa reclamação graciosa, sendo que neste caso a alínea a) do n.º1 do art. 10º do RJAT atribui para a impugnação desse indeferimento um prazo de 90 dias, aliás de forma desconforme com o prazo muito mais reduzido atribuído para o efeito no art. 102º, n.º2, CPPT.

14. Sucede, no entanto, conforme bem salienta a AT, que a Requerente no seu pedido não faz referência à impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, limitando-se a fazer menção a esse indeferimento nos arts. 12º e 14º da petição inicial, como mera justificação para afirmar a tempestividade do pedido.

15. Conforme sustenta JORGE LOPES DE SOUSA, *"limitando-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, no que concerne a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, apenas se incluirão nessa competência os atos de indeferimento de reclamações graciosas ou de recursos hierárquicos ou pedidos de recurso de atos tributários nos casos em que estes atos de segundo grau ou terceiro grau **conheceram efetivamente da legalidade** de atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento e não também quando aqueles atos se abstiveram desse conhecimento, por se ter entendido haver algum obstáculo a isso (...). Com efeito, nos casos em que o ato de segundo grau ou de terceiro grau conhece da legalidade do ato de liquidação, o indeferimento da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico faz suas as respetivas ilegalidades, pelo que da apreciação da legalidade do ato de segundo ou terceiro grau decorre a ilegalidade do ato de liquidação"*².

Em consequência, o Autor sustenta que no CAAD *"o que se permite através da impugnação da decisão da reclamação graciosa é apreciar a legalidade do subjacente ato de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e não a própria decisão de reclamação graciosa que não conheceu do mérito da pretensão do sujeito passivo"*³.

16. Daqui resulta que a aplicação do prazo previsto no art. 102º, nº2, CPPT, relevante para efeitos do art. 10º, nº1, a) do RJAT depende da impugnação do indeferimento expresso da reclamação graciosa, enquanto acto de segundo grau. Não fazendo a Requerente referência a essa impugnação, e limitando-se a impugnar as liquidações teria que o fazer no prazo previsto no art. 102º, nº1, e 10º, nº1, RJAT.

17. Se for iniciada a contagem do prazo de impugnação a partir do dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária, nos termos do art. 102º, nº1, a) CPPT, esses prazos ter-se-iam iniciado a 31/05/2011, em relação ao exercício de 2010 e

² Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, em NUNO VILLA-LOBOS / MÓNICA BRITO VIEIRA (org.), *Guia da Arbitragem Tributária*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 123.

³ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Comentário*, p. 125.

28/5/2012 - 30/8/2012 em relação ao exercício de 2011, pelo que tendo o pedido de pronúncia arbitral entrado apenas em 31/12/2013, é o mesmo intempestivo.

18. A mesma situação de intempestividade ocorre se quisermos contar esse prazo da formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, referido no art. 102º, nº1, d) CPPT.

19. Efectivamente, a reclamação graciosa em questão deu entrada num momento já posterior ao da entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que veio alterar o art. 57º, nº1, da LGT, reduzindo o prazo de decisão expressa da AT para quatro meses, findos os quais se presume o indeferimento do pedido.

20. Apesar de a mesma respeitar a factos tributários anteriores à entrada em vigor dessa Lei, é o momento da entrada da reclamação graciosa que releva para a aferição das normas procedimentais aplicáveis, em face da aplicação imediata das mesmas determinada pelo art. 12º, nº3, da LGT.

21. Pelo que, uma vez formada a presunção de indeferimento tácito, o prazo para formular o pedido de constituição do Tribunal Arbitral é de 90 dias, nos termos do art. 10º, nº1, a) RJAT e art. 102º, nº1, d) do CPPT.

22. Resulta do art. 57º, nº3, da LGT e do art. 20º, nº1, do CPPT que este prazo é contínuo, contando-se nos termos do art. 279º do Código Civil

23. Tendo a reclamação graciosa entrado no serviço competente no dia 24 de Maio de 2013, presume-se tacitamente indeferida no dia 24 de Setembro subsequente, nos termos do art. 57º da LGT, pelo que o o pedido de constituição do Tribunal Arbitral deveria ter dado entrada até 24 de Dezembro subsequente, sendo extemporânea a sua apresentação a 31 de Dezembro.

24. O presente pedido poderia, no entanto, considerar-se tempestivo, se se considerasse equiparado o CAAD a um juízo, para efeitos de aplicação do art. 279º e) do Código Civil, considerando que o prazo se transfere para o fim das férias judiciais.

25. Essa equiparação não resulta do disposto no art. 17º-A do RJAT, uma vez que não se está perante um prazo processual, e só a esses se refere esta norma, mas antes perante o prazo para requerer a pronúncia arbitral.

26. No entanto, a equiparação do CAAD a um juízo para efeitos de prolongamento da pronúncia arbitral não faria sentido, pois não se está perante um tribunal judicial, onde durante as férias judiciais só se praticam actos urgentes, estando a secretaria do CAAD permanentemente aberta para receber qualquer pedido de pronúncia arbitral que lhe seja apresentado.

27. Precisamente por esse motivo, já foi decidido neste Centro de Arbitragem no processo 125/2012 que as férias judiciais não prorrogam o prazo para requerer a pronúncia arbitral.

28. Por conseguinte, o pedido de constituição do tribunal arbitral é intempestivo, uma vez que este apenas deu entrada no dia 31/12/2013.

29. A intempestividade, traduzida na caducidade do direito de pedir a pronúncia arbitral, constitui uma excepção dilatória, que implica a absolvição da instância da AT e a extinção da persente instância (art. 278º, nº1, e) CPC).

16. A solução desta questão prévia prejudica a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente, nos termos do art. 608º, nº2, CPC, aplicável *ex vi* do art. 29º, nº1, a) RJAT.

V – Decisão

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- absolver da instância a Requerida, em virtude da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente;

- condenar a Requerente nos encargos do presente processo.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 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 € **585.888,45**

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €**8.874,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerente

Lisboa, 16 de Junho de 2014

Os Árbitros

(Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa)

(José Poças Falcão)

(Luís Menezes Leitão)