

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 83/2012-T

Tema: ISP e Contribuição de Serviço Rodoviário - gasóleo colorido e marcado – caducidade do direito de ação e justo impedimento

Processo arbitral n.º 83/2012-T

Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos e Contribuição de Serviço Rodoviário

Requerente

..., Lda.

Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (Ministério das Finanças)

1. Relatório

1.1. ..., Lda. (“Requerente”), sociedade comercial por quotas, com o número de identificação de pessoa colectiva ..., com sede no ...Santarém, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”¹), visando a anulação do tributário, praticado pelo Director da Alfândega de Peniche, de liquidação *a posteriori* de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (“ISPE”), Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) e juros compensatórios inerentes, no valor global de € 18.716,94, respeitante aos anos 2009, 2010 e 2011.

A Requerente alega não lhe ser imputável a responsabilidade pelo pagamento do ISPE e demais imposições em falta derivadas das diferenças entre os valores comercializados (vendas) de gasóleo colorido e marcado e aqueles que foram

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

registados nos terminais POS/TPA ou facturados. Para tanto invoca a sua qualidade de mera comissionista da ... e o facto de a titularidade dos combustíveis ser desta última entidade, única responsável por eventuais desvios nas quantidades registadas de vendas de gasóleo colorido e marcado, em particular nos casos de abastecimento a clientes portadores do cartão SOLRED, igualmente emitido pela

Adicionalmente, quanto aos anos 2010 e 2011 (e ao contrário de 2009) assinala que os desvios verificados correspondem a quantidades registadas superiores às vendidas, pelo que considera inexistir, nos dois anos referidos, facto gerador do imposto, ao abrigo do n.º 1 do artigo 5.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”).

1.2. De acordo com o artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitro único Alexandra Coelho Martins.

O tribunal arbitral foi constituído no CAAD, em 4 de Setembro de 2012, conforme acta de constituição do tribunal arbitral.

1.3. A Requerida apresentou resposta na qual suscitou, por excepção, a intempestividade da acção arbitral.

À cautela, e por impugnação, contrapõe que o sujeito passivo do ISPE é o proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado, não relevando a titularidade do direito de propriedade sobre os combustíveis revendidos. Relativamente às relações contratuais entre a Requerente e a ..., sustenta que as mesmas configuram questões de direito privado e não afectam a disciplina fiscal de natureza imperativa subjacente à liquidação impugnada. Por fim, a Requerida salienta que as vendas efectuadas a entidades desprovidas do cartão de microcircuito não são elegíveis para efeitos de aplicação do regime do gasóleo colorido e marcado.

Conclui pela procedência da excepção e absolvição da instância. A título subsidiário, pugna pela improcedência do pedido.

1.4. Em 27 de Setembro de 2012, realizou-se a primeira reunião do tribunal arbitral, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT.

Pronunciando-se sobre a extemporaneidade do pedido arbitral, o mandatário da Requerente invocou, *ex novo*, justo impedimento devido a doença – gastroenterite – impeditiva do exercício da profissão por um período de 3 a 4 dias, com início em 18 de Junho de 2012, e apresentou atestado médico cuja junção foi admitida.

No exercício do contraditório, a Requerida declarou considerar inaplicável o disposto nos artigos 145.º, n.º 4 e 146.º, ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), por se tratar de um prazo de impugnação, substantivo e não processual, contado de acordo com o artigo 279.º do Código Civil.

Ouvidas as partes, o tribunal prescindiu de alegações orais e relegou para final o conhecimento da excepção da caducidade.

* * *

O Tribunal é competente.

O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

* * *

1.5. Constitui questão prévia a decidir a da intempestividade do pedido de constituição e de pronúncia do tribunal arbitral, que, de imediato, se aprecia.

2. Da caducidade do direito de acção

2.1. Factos

Para a decisão da excepção, são relevantes os seguintes factos que se dão por assentes:

- A. A Requerente foi notificada do acto de liquidação *a posteriori*, praticado pelo Director da Alfândega de Peniche, no valor global de € 18.716,94, referente a ISPE, CSR e juros compensatórios, relativos aos anos 2009, 2010 e 2011, através de ofício enviado por via postal registada com aviso de recepção, recebido em 7 de Março de 2012 – Doc. 1 junto à p.i. e fls. 82 do processo administrativo.
- B. Foi fixado em quinze dias o prazo limite para pagamento do ISPE, CSR e juros compensatórios, conforme consta do ofício de notificação da liquidação – Doc. 1 junto à p.i. e fls. 73 e seguintes do PA.
- C. Em 22 de Junho de 2012 a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral junto do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) – conforme documento impresso do registo do pedido extraído do sistema informático do CAAD.
- D. Em 27 de Setembro de 2012, o mandatário da Requerente, requereu a junção de um atestado médico para comprovação da sua alegação de justo impedimento devido a doença – gastroenterite –, por um período de 3 a 4 dias, com início em 18 de Junho de 2012 – conforme atestado junto aos autos na primeira reunião deste tribunal.

2.2. Do direito: a contagem (e decurso) do prazo de caducidade

De harmonia com o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias a contar dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Na situação *sub iudice* é, pois, aplicável por remissão a alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, que institui como critério temporal determinante para a

contagem do mencionado prazo de 90 dias o “*termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte*”.

A notificação da liquidação *a posteriori* objecto da presente acção arbitral verificou-se no dia 7 de Março de 2012 e o prazo limite para o respectivo pagamento foi fixado em 15 dias, pelo que o termo do prazo para pagamento voluntário ocorreu no dia 22 de Março de 2012.

O pedido de constituição do tribunal arbitral teria de ser submetido, como acima se assinalou, no prazo máximo de 90 dias, ou seja, até ao dia 20 de Junho de 2012, o que não veio a suceder, tendo dado entrada no CAAD dois dias depois do fim do prazo, *i.é*, em 22 de Junho de 2012.

2.3. Dos fundamentos do justo impedimento

Conforme acabou de se referir o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado após o decurso do prazo legal de 90 dias.

No entanto, o termo da caducidade pode ser excepcionalmente prorrogado em caso de justo impedimento, o que, tendo sido alegado pelo mandatário da Requerente, importa agora apreciar.

Os prazos para a propositura de acções são prazos substantivos, de caducidade, e integram a própria relação jurídica material controvertida. Visam determinar o período para o exercício de um direito e são peremptórios, pois o seu decurso extingue o próprio direito^{2 3}.

² Veja-se a posição do STA após o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 12 de Outubro de 1988, proferido no recurso n.º 4.759, publicado no Apêndice ao Diário da República de 28 de Fevereiro de 1990, páginas 1096-1100, Boletim do Ministério da Justiça n.º 380, páginas 346-350, e na Fisco n.º 6, páginas 19-21, com anotação favorável de SALDANHA SANCHES, e com sumário disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b8fb4d773c676475802568fc003771f0?OpenDocument>. Esta jurisprudência, posterior à entrada em vigor da LPTA (Lei de Processo nos Tribunais Administrativos).

³ Seguimos o Acórdão do TCA Norte, processo n.º 01811/09.7BEBRG, de 23 de Setembro de 2010, para o qual remetemos para maior desenvolvimento da evolução da jurisprudência do STA, e a doutrina aí citada (Cf. MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral da Relação Jurídica, volume II, 1987, páginas 463-464, MOTA PINTO, Teoria Geral de Direito Civil, 2.ª edição, n.º 93, páginas 370-375, e PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Código Civil Anotado, volume I, 4.ª edição, págs. 272/273).

Em matéria tributária a caducidade do direito de acção é de conhecimento oficioso, em qualquer fase do processo, uma vez que estão em causa direitos indisponíveis da Fazenda Pública, conforme vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”)⁴.

O prazo judicial ou adjectivo supõe que a acção está em juízo e assinala o lapso de tempo necessário, segundo a lei, para se produzir certo efeito processual ou, de acordo com outra definição, para a prática de um acto judicial. Não é isto que se verifica com o prazo fixado para a propositura de uma acção, quer em tribunais estaduais, quer arbitrais.

Antes de a acção dar entrada ainda não há processo. Logo, não há prazos judiciais ou processuais antes de haver processo.

Concordamos, deste modo, com a Requerida quando refere que a contagem do prazo para deduzir a acção deve observar as regras do artigo 279.º do Código Civil, como de resto prevê expressamente o n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, no que se refere à impugnação judicial.

Neste âmbito, salienta-se que a natureza arbitral deste tribunal e a aplicação do regime de arbitragem tributária não acarretam qualquer modificação relativa à natureza, modalidades e forma de contagem dos prazos, como se extrai da leitura do RJAT, muito menos no tocante a prazos substantivos que fazem parte integrante do estatuto material do próprio direito de crédito tributário.

E, se dúvidas houvesse, dispõe o artigo 29.º do RJAT a aplicação subsidiária (com relevância para a situação vertente) das normas de natureza procedimental ou processual tributárias, das normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, do Código do Procedimento Administrativo e do Código de Processo Civil.

Relembra-se que os tribunais arbitrais tributários decidem de acordo com o direito constituído (artigo 2.º, n.º 2 do RJAT) sendo vedado o recurso à equidade.

⁴ Vide, por todos, o Acórdão do STA, processo n.º 0269/10, de 22 de Setembro de 2010.

Está em apreciação um direito de crédito indisponível no quadro de uma relação jurídico-tributária sujeita aos princípios da igualdade e da legalidade – *cf.* artigos 5.º, n.º 2, 8.º e 30.º, n.º 2 da LGT, objecto de consagração constitucional nos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da Lei Fundamental.

Assim, o enquadramento jurídico-tributário e as possíveis soluções de direito aplicáveis a uma mesma situação concreta não podem variar ou depender do facto de a respectiva apreciação ser levada a cabo por um tribunal estadual ou por um tribunal arbitral. Tal solução seria contrária aos princípios acima enunciados, pilares do nosso sistema fiscal.

Posto isto, é indiscutível que a este prazo de natureza substantiva não são de aplicar as disposições legais previstas no artigo 145.º do CPC, n.ºs 4 e 5, respeitantes aos prazos processuais. Neste sentido se pronuncia de igual modo JORGE LOPES DE SOUSA, *in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, 4.ª edição, página 179.

Porém, questão diversa reside em saber se o justo impedimento pode ser aplicável a prazos substantivos, sustendo o decurso do prazo de caducidade (ou melhor, prorrogando-o).

Ao contrário da posição da Requerida, entendemos que sim. Esta possibilidade tem vindo a ser aceite de forma generalizada pela jurisprudência e foi acolhida expressamente pelo art. 58.º, n.º 4, alínea c), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”)⁵.

O justo impedimento constitui uma “válvula de escape”, um regime excepcional imposto por razões de justiça à regra de que o decurso do prazo peremptório extingue o direito de praticar o acto⁶.

⁵ Para maiores desenvolvimentos remetemos, de novo, para o Acórdão do TCA Norte, processo n.º 01811/09.7BEBRG, de 23 de Setembro de 2010, em sintonia com a posição de JORGE LOPES DE SOUSA aí referenciada. Admitindo, de forma idêntica, a admissibilidade de aplicação do justo impedimento a prazos substantivos veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, no processo n.º 044420, de 20 de Outubro de 1999.

⁶ *Cf.* Acórdão do TCA Norte referido na nota anterior e ANTÓNIO SANTOS ABRANTES GERALDES, *Temas da Reforma do Processo Civil*, 2.ª edição, páginas 86-87.

Todavia, a procedência do justo impedimento depende da verificação cumulativa de duas condições. Em primeiro lugar, da tempestividade da sua alegação que, em conformidade com o preceituado na 2.^a parte do n.º 2 do artigo 146.º do CPC, deve ocorrer logo que tenha cessado o impedimento. Em segundo lugar, da alegação e prova de factos idóneos e suficientes ao preenchimento do conceito.

Reitera-se que a disciplina em apreço é aplicável quer o justo impedimento seja apreciado nos tribunais arbitrais tributários, quer nos tribunais estaduais, pois a solução material da questão de direito não pode depender da natureza dos tribunais no domínio da apreciação de direitos indisponíveis, categoria a que é incontestável pertencerem os créditos fiscais. Acresce que, se tal não fosse suficiente (e em nosso entender, não poderia deixar de ser), o RJAT acolhe de forma expressa a aplicação subsidiária dos compêndios processuais aplicados (referimo-nos ao CPPT, CPTA e CPC, entre outros, - *cf.* artigo 29.º do RJAT).

Compulsando o citado n.º 2 do artigo 146.º do CPC, o juiz só pode admitir a prática do acto se, depois de cumprido o contraditório, “*julgar verificado o impedimento e reconhecer que a parte se apresentou a requerer logo que ele cessou*”.

Na situação em análise, o justo impedimento alegado pela Requerente cessou no dia 22 de Junho de 2012, ou seja, transcorridos 4 dias após o incidente de gastroenterite constante do atestado médico.

Contudo, a Requerente apenas suscitou o justo impedimento, junto deste tribunal arbitral, em 27 de Setembro de 2012, mais de três meses após a sua verificação, por ocasião da audiência contraditória prevista no artigo 18.º do RJAT, em resposta à excepção de intempestividade arguida pela parte contrária.

Vem dizer o mandatário da Requerente, antecipando a fragilidade apontada, que o justo impedimento “*não foi referido no texto da petição inicial porquanto a tramitação processual e respectivos princípios de funcionamento do tribunal arbitral não parecem impedir que a presente prova do justo impedimento seja*

produzida a todo o tempo, e de todo o modo, assim que terminou o facto determinativo do impedimento o acto foi efectivamente praticado”.

O mandatário da Requerente equivocou-se se porventura interpretou a disciplina jurídica da arbitragem tributária num sentido mais permissivo que resultasse numa aplicação do regime do justo impedimento em matéria de prazos substantivos diversa daquela que resultaria da efectuada por um tribunal estadual.

Tal interpretação não tem qualquer fundamento válido, pois ao juiz arbitral apenas é concedida autonomia na condução do processo⁷, isto é, na tramitação processual (*cf.* o preâmbulo do RJAT e o artigo 16.º, alínea c) deste diploma), impondo-se-lhe, no mais, a aplicação do direito constituído.

Acresce notar que não está somente em causa a prova (a todo o tempo) do justo impedimento, mas, antes de mais e essencialmente, a sua invocação tardia e, portanto, extemporânea.

A lei não prevê excepção alguma quanto ao momento em que o justo impedimento deve ser invocado para que seja atendido: logo que cessado.

Se a Requerente concluiu de modo diverso, por desconhecimento da disciplina legal do justo impedimento, do regime da arbitragem tributária, ou por outra razão, como a errada interpretação dos preceitos legais em causa, *sibi imputet*, não podendo beneficiar desse desconhecimento ou da má interpretação (*cf.* artigo 6.º do Código Civil). Não pode, em concreto, alcançar o adiamento da alegação do justo impedimento que a lei não contemplou, nem quis⁸.

⁷ Prerrogativa que nem sequer constitui um exclusivo dos tribunais arbitrais, pois após a reforma do processo civil de 1995-1996 o princípio da adequação formal ficou consagrado na legislação processual portuguesa (artigo 265.º-A do CPC) e resulta reforçado pelo princípio da oficiosidade e inquisitório no processo tributário (artigos 99.º da LGT e 13.º do CPPT), sem que tal conduza (ou deva conduzir) a leituras divergentes dos requisitos de aplicação do instituto do justo impedimento previstos no artigo 146.º, n.º 2 do CPC.

⁸ *Cf.* Acórdão do TCA Norte referido nas notas 3 e 5 *supra*: “Ora, como diz ALBERTO DOS REIS, «No preciso momento em que o interessado se apresenta para praticar o acto intempestivo, é que tem de fazer a alegação [...] do justo impedimento» (Comentário ao Código de Processo Civil, Volume 2.º, nota 1, pág.79.)”.

Acresce salientar que as razões aduzidas pelo mandatário da Requerente não satisfazem o conceito de justo impedimento, previsto no artigo 146.º, n.º 1 do CPC: “*evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do acto*” (sublinhado nosso).

Está em causa uma gastroenterite surgida nos últimos 2 dias de um prazo de 90 dias, sendo que a doença do advogado da parte só deve constituir justo impedimento, como regime de excepção que é (“válvula de escape”), se for súbita e de tal forma grave que o impossibilite de praticar o acto, avisar o constituinte ou substabelecer o mandato. Circunstâncias que ficaram inteiramente por demonstrar, ónus que recaía sobre a Requerente.

Se o princípio do justo impedimento não estivesse contido entre limites estreitos introduzir-se-ia a mais completa anarquia na ordem processual comprometendo gravemente o efeito preclusivo dos prazos peremptórios, a realização da justiça, o acesso aos tribunais e a certeza e segurança jurídicas.

Apenas naquelas situações em que esteja impossibilitada a prática do acto por uma forte razão atendível será de considerar procedente a arguição de justo impedimento. Não se afigura ser o caso de uma gastroenterite geradora de uma indisposição de 3 ou 4 dias, num prazo de 90 dias, que não se demonstrou que tenha obstado à prática do acto, designadamente por via de um substabelecimento.

Pelas razões e com os fundamentos acima expostos, conclui-se pela intempestividade do pedido de constituição e pronúncia deste tribunal arbitral.

Com efeito, a petição inicial foi apresentada após o decurso do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, improcedendo o justo impedimento contraposto pelo mandatário da Requerente, por intempestivo (foi invocado além do termo do prazo legal fixado para o efeito na 2.ª parte do n.º 2 do art. 146.º do CPC) e por a factualidade alegada não satisfazer e não preencher os pressupostos do conceito de justo impedimento.

3. Dispositivo

Em face do exposto, procede a exceção intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, improcede a invocação do justo impedimento por parte do mandatário da Requerente e, em consequência, indefere-se o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a Requerida da instância.

* * *

Valor da causa: € 18.716,94, de harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo da Requerente fixando-se o respectivo montante em € 1.224.00, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

* * *

Notifique.

Lisboa, 14 de Novembro de 2012

A árbitro

Alexandra Coelho Martins

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.