

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 145/2018-T

Tema: IRC - Acção Arbitral - Tempestividade

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Vasco Valdez e Pedro Miguel Bastos Rosado, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 26 de Março de 2018, A...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A., NIPC ..., com sede na ... n.º..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação de IRC n.º 2015..., relativa ao período de tributação de 2014, no valor de € 836.018,20 (oitocentos e trinta e seis mil e dezoito euros e vinte cêntimos), bem como dos actos de decisão da reclamação graciosa e do recurso hierárquico que tiveram aquele como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a sua declaração individual de rendimentos Modelo 22 do período de tributação de 2014

deve ser alterada no sentido de passar a refletir uma dedução ao resultado fiscal no montante de € 3.634.861,76, referente aos encargos financeiros não dedutíveis nos períodos compreendidos entre 2003 e 2013, que considera ter direito a recuperar no período de tributação de 2014, tendo em conta a revogação do artigo 32.º do EBF.

3. No dia 27-03-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 17-05-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 07-06-2018.
7. No dia 12-07-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. Foi cumprido o contraditório relativamente à matéria de excepção constante da resposta da Requerida, tendo a Requerente reconhecido a procedência da excepção da caducidade do direito de acção, derivada da extemporaneidade do recurso hierárquico apresentado, e peticionado a redução da taxa arbitral inicialmente paga, bem como a dispensa do pagamento da taxa arbitral subsequente.
9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem

como a apresentação de alegações pelas partes, e foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT.

10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente apresentou, a 28-05-2015, a sua declaração de rendimentos modelo 22 de IRC individual, respeitante ao período de tributação de 2014.
- 2- Na qualidade de sociedade dominante do Grupo enquadrado no Regime Especial de Tributação nos Grupos de Sociedades (RETGS) apresentou, em 29-05-2015, a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do Grupo, relativo a esse mesmo período de tributação.
- 3- Nessa qualidade e com referência às autoliquidações de IRC individual e do Grupo relativas ao período de tributação de 2014, a Requerente apresentou reclamação graciosa, em 26 de Maio de 2017.
- 4- Sem que tenha sido notificada de qualquer diligência nesse procedimento nos quatro meses seguintes, a Requerente apresentou recurso hierárquico do respectivo indeferimento tácito, em 27 de Outubro de 2017.
- 5- Não tendo o mesmo sido decidido no prazo de 60 dias legalmente estabelecido para o efeito, a Requerente deduziu o presente pedido arbitral, a 26 de Março de 2018.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

Começa a Requerida por suscitar a este Tribunal arbitral, previamente a tudo o mais, a questão da tempestividade da presente lide.

Dispõe o artigo 10.º/1 do RJAT que:

“O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”

Já o artigo 102.º do CPPT, dispõe que:

“1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.”

No presente caso, a tempestividade da presente acção arbitral vem reportada ao, invocado pela Requerente, indeferimento tácito do recurso hierárquico da reclamação graciosa que teve como objecto a liquidação de IRC do ano de 2014, acima indicadas, por si apresentado em 27-10-2018.

Assim, nos termos conjugados da al. a) do artigo 16.º do RJAT, e da al. d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, a presente acção será tempestiva se apresentada no prazo de 3 meses, contados da “Formação da presunção de indeferimento tácito” daquele recurso hierárquico.

Deste modo, para aferir da tempestividade da presente lide, é necessário apurar, então, se, e, eventualmente, quando, é que ocorreu a formação da presunção de indeferimento tácito do recurso hierárquico, apresentado pela Requerente.

Vejamos então.

*

Como explica o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa¹, “*O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas.*”

Não se tem dúvidas, assim, que a presunção de indeferimento tácito é uma consequência da *“inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas”*, inércia essa aferida pela não prolação de decisão sobre tais pretensões, no prazo que, legalmente lhe seja conferido para tal.

Ou seja, e em suma, a presunção de indeferimento tácito decorre da violação do dever legal de decidir que assiste à AT.

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa², *“A criação de um dever legal de decidir tem como finalidade possibilitar a formação de um acto tácito de indeferimento, que depende da existência de tal dever, e a previsão da formação de um acto deste tipo tem como única justificação possibilitar a sua impugnação contenciosa”*.

O mesmo entendimento tem António Lima Guerreiro, referindo que *“Quando não há dever de decisão, não pode formar-se presunção de indeferimento tácito para efeitos de impugnação ou recurso contencioso, já que não se podem extrair quaisquer efeitos legais do silêncio da Administração sobre a matéria discutida. Põe-se, assim, a questão de definir, uma vez afastado o meio da impugnação ou recurso contencioso com base em presunção de indeferimento tácito, quais os efeitos resultantes do incumprimento do dever de resposta, quando este não estiver associado a um dever de decisão procedimental. O incumprimento do dever de resposta previsto no número 1 apenas pode originar responsabilidade disciplinar dos funcionários e, eventualmente, responsabilidade civil extracontratual da Administração Tributária, caso se provem os respectivos requisitos legais (...)”*³.

Considera-se, assim, que *“Só se forma acto tácito de indeferimento quando a entidade a quem a pretensão foi dirigida tenha competência para dela conhecer e se verifiquem todos os pressupostos procedimentais subjectivos e objectivos.”*⁴

Entre estes pressupostos, evidentemente, encontra-se a verificação, em concreto, do dever legal de decidir, pelo que *“A formação do indeferimento tácito pressupõe que o*

¹ “CPPT Anotado e Comentado”, I Vol., Áreas Editora, 2006, p. 772.

² “Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”, 4.ª Edição, 2012, Encontro de Escrita, pág. 466, nota 4.

³ “Lei Geral Tributária Anotada”, 2000, Editora Rei dos Livros, pág. 257 e seguintes, nota 2.

⁴ Ac. do STA de 12-11-2014, proferido no processo 01154/14, disponível para consulta em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção específica de proveniência.

órgão da Administração a quem foi dirigida a pretensão tenha o dever legal de decidir.”⁵, e “A falta do dever legal de decidir leva a que o administrado não tenha a faculdade de presumir indeferida a pretensão após o decurso do prazo da pronúncia.”⁶.

Face ao que vem de se expor, conclui-se então que para apurar se, no caso, se deu a formação da presunção de indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado pela Requerente, torna-se necessário averiguar se, em concreto, à AT assistia, ou não, o dever de o decidir.

*

No presente caso, verifica-se que o Requerente apresentou em 26-05-2017 reclamação graciosa relativamente à liquidação objecto da presente acção arbitral e que, subsequentemente, em 27-10-2018, apresentou recurso hierárquico, tendo por base o indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa referido.

Ora, conforme dispõe o artigo 57.º/1 da LGT, aplicável ao procedimento de reclamação graciosa, *“O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios.”*.

Daí que, tendo em conta que a reclamação graciosa foi apresentada em 26-05-2017, o prazo para a respectiva decisão tenha terminado a 26-09-2017.

Nos termos do artigo 76.º/1 do CPPT, *“Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1.”*.

De acordo com o artigo 66.º/2 do CPPT, *“Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido.”*.

Ora, os 30 dias disponíveis para a Requerente interpor o recurso hierárquico, face à factualidade verificada, findaram a 26-10-2017, tendo o recurso hierárquico, como se apontou já, sido interposto a 27-10-2017.

⁵ Ac. do STA de 28-04-2005, proferido no processo 01406/04.

⁶ Ac. do STA de 03-11-2005, proferido no processo 0637/05.

Face ao exposto, dúvidas não haverá, e a própria Requerente o reconheceu, de que a o recurso hierárquico em questão foi apresentado extemporaneamente.

*

Aqui chegados, ter-se-á de concluir que, no caso, não assistia à AT o dever legal de decidir o recurso hierárquico em causa no presente processo arbitral.

Com efeito, como se escreveu já no acórdão do STA de 27-04-1995, “*a interposição de recurso hierárquico necessário para além do respectivo prazo legal (...) não acarreta, para o superior, o dever legal de decidir esse recurso, o que desde logo inviabiliza a formação de qualquer indeferimento tácito*”.

Assim, não se tendo formado indeferimento tácito do recurso hierárquico, em causa no presente processo arbitral, por ausência do dever legal de o decidir, não poderá a Requerente prevaler-se do disposto no já citado artigo 10.º/1 do RJAT, no segmento que prevê como *dies a quo* do prazo de apresentação da acção arbitral o “termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico”.

Deste modo, o referido *dies a quo* há-de reportar-se ao dia da formação da presunção de indeferimento da reclamação graciosa tempestivamente apresentada, nos termos do artigo 102.º/1/d) do CPPT, ou seja, ao dia 26-10-2017.

Tendo em conta esse referente, forçosamente se conclui que a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, 26-03-2018, se deu já para lá do prazo de 3 meses, previsto no artigo 10.º/1 do RJTA, tendo, por isso, caducado o direito de acção da Requerente, e sendo extemporânea a apresentação do pedido arbitral, absolvição da Requerida do pedido.

Efectivamente, como se escreveu no Ac. do STA de 27-05-2009, proferido no processo 076/09, “*Verificada a extemporaneidade da petição, em fase não inicial do processo, impõe-se ao juiz a absolvição do réu do pedido (equivalente à improcedência da acção).*”

Face ao decidido, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelas partes.

*

A Requerente, no exercício do seu contraditório relativamente à matéria de excepção suscitada pela Requerida, veio peticionar a redução da taxa arbitral inicialmente paga, bem como a dispensa do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Relativamente ao primeiro pedido, o mesmo será manifestamente infundado, face ao disposto no artigo 4.º, n.º 7 do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária do CAAD, que dispõe que “*Para além dos casos expressamente previstos neste regulamento, não há lugar a reembolso, devolução ou compensação, a qualquer título*”.

Daí que, estando paga, à data do pedido, a taxa de arbitragem inicial, nunca fosse admissível o seu reembolso, devolução ou compensação.

Relativamente à dispensa, ou redução da taxa de arbitragem subsequente, inexistente qualquer norma que expressamente disponha sobre a questão, e que, como tal, imponha ou proíba expressamente ao Tribunal a dispensa ou redução da taxa de arbitragem subsequente, nos termos peticionados pela Requerente.

Não obstante, considerando o regime de custas de arbitragem tributária no seu conjunto, considera-se não ser possível deferir o referido petitório da Requerente.

Com efeito, aquele regime encontra-se estruturado à volta da determinação de um valor fixo de taxa de arbitragem, calculado exclusivamente em função do valor da causa, não se prevendo quaisquer hipóteses de o mesmo ser alterado, regime esse que terá em conta as especificidades próprias do Centro de Arbitragem, enquanto centro de formação de tribunais *ad hoc*.

No referido regime, não se encontra prevista qualquer previsão para a possibilidade de redução da taxa de arbitragem devida, em função do Regulamento de custas aplicável, do mesmo modo que não se encontra prevista qualquer possibilidade de agravamento da mesma, seja em função da complexidade da causa ou da respectiva tramitação, seja em função do comportamento processual das partes, não se prevendo, designadamente, a possibilidade de condenação em multas processuais ou em litigância de má-fé,

Neste quadro, haverá concluir que não é possível a alteração pelo Tribunal do montante da taxa de arbitragem que resulta da aplicação do Regulamento das Custas processuais, para mais ou para menos, sendo aquele montante sempre devido, desde que o Tribunal arbitral seja validamente constituído, o que é o caso.

Tratar-se-á, assim, o valor da taxa de arbitragem, calculado em função do valor da causa, de um ónus assumido pelas partes ao optarem pela jurisdição arbitral.

Nestes termos, pelo exposto, indefere-se a requerida redução da taxa arbitral inicialmente paga, bem como a dispensa do pagamento da taxa arbitral subsequente, peticionadas pela Requerente.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar extemporânea (quanto aos actos de liquidação que constituem o seu objecto) a presente lide, por caducidade do direito de acção, absolvendo-se a Requerida do pedido, e condenando-se, conseqüentemente, a Requerente nas custas do processo arbitral, abaixo fixadas, por a ele haver dado causa.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 836.018,20, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 11.934,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Outubro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Vasco Valdez)

O Árbitro Vogal

(Pedro Miguel Bastos Rosado)