

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 146/2018-T

**Tema: IRC – Incentivo Fiscal à Criação de Emprego para Jovens – artigo 19.º
(anterior 48.º-A) do EBF – Intempestividade.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 7 de junho de 2018, Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr. Henrique Nogueira Nunes (árbitros vogais), acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... – SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., pessoa coletiva número ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o mesmo número, com sede na ..., n.º..., em Lisboa, com o capital social de € 10.000.000,00, doravante designada por “Sociedade Dominante” ou “A...”, na qualidade de sociedade que encabeça o grupo de sociedades ao qual é aplicado o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), previsto no artigo 69.º e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), em coligação com as sociedades de seguida enumeradas, adiante designadas por “sociedade dominadas”, ou, em conjunto com a Sociedade Dominante, “Requerentes”:

B..., LDA., pessoa coletiva número..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o mesmo número, com sede na ..., n.º..., em Lisboa, com o capital social de € 100.000,00, na qualidade de sociedade que integra o grupo de sociedades de que a A... é sociedade dominante;

C..., S.A., pessoa coletiva número..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o mesmo número, com sede na Rua ..., n.º..., ..., com o capital social de € 440.000,00, na qualidade de sociedade que integra o grupo de sociedades de que a A... é sociedade dominante;

D..., S.A., pessoa coletiva número..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, com sede na Rua ..., n.º..., ..., com o capital social de € 1.000.000,00, na qualidade de sociedade que integra o grupo de sociedades de que a A... é sociedade dominante;

E..., S.A., pessoa coletiva número..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, com sede na Rua ..., n.º..., ..., com o capital social de € 500.000,00, na qualidade de sociedade que integra o grupo de sociedades de que a A... é sociedade dominante;

F..., S.A., pessoa coletiva número ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial da ... sob o mesmo número, com sede no ..., n.º..., ..., com o capital social de € 500.000,00, na qualidade de sociedade que integra o grupo de sociedades de que a A... é sociedade dominante;

E,

G..., S.A., pessoa coletiva número..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, com sede na Rua ..., n.º..., ..., com o capital social de € 250.000,00, na qualidade de sociedade que integra o grupo de sociedades de que a A... é sociedade dominante,

requereram a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e deduziram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, tendo por objeto o indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado pela Sociedade

Dominante, na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa da autoliquidação de IRC n.º 2015..., relativa ao exercício de 2014.

Neste âmbito, as Requerentes pretendem a declaração de ilegalidade e anulação dos atos silentes de indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto e da reclamação graciosa que o precedeu e, em consequência, que seja ordenada a correção aos lucros/resultados tributáveis constantes das declarações de rendimentos modelo 22 de IRC, individuais e do Grupo, e ainda o reembolso à Sociedade Dominante das importâncias de imposto pagas em excesso, no montante global de € 138.329,36, dos quais € 135.219,84 de IRC e € 3.109,52 de Derrama Municipal.

Como fundamento da sua pretensão as Requerentes alegam, em síntese, que incorreram em erro na quantificação do benefício fiscal da criação de emprego constante do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), relativamente às sociedades dominadas, pelo que os benefícios deduzidos foram inferiores aos legalmente devidos, tendo em conta os colaboradores elegíveis para efeitos do benefício fiscal a utilizar no período de 2014. Juntaram 19 documentos e arrolaram 2 testemunhas.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

O Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT.

As partes, oportunamente notificadas, não se opuseram à designação e o Tribunal foi constituído em 7 de junho de 2018, de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT e os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

A Requerida apresentou resposta, na qual invocou, por exceção, a intempestividade do recurso hierárquico interposto e, conseqüentemente, a caducidade do direito de ação,

nos termos do disposto nos artigos 89.º, n.ºs 1 e 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) e no artigo 576.º, n.º 1 e 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT.

Ainda por exceção, a Requerida suscitou a incompetência do Tribunal Arbitral no segmento relativo à anulação da autoliquidação no “*concreto montante de € 138.329,36 e a condenação [...] ao seu reembolso*”, entendendo que a matéria coletável não pode ser conhecida no processo e decorre apenas da execução de julgados que vier a ser efetuada, no caso de o pedido ser julgado procedente, como resulta do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo que interpretação diversa é materialmente inconstitucional por violar o princípio da legalidade.

No que se refere ao mérito da pretensão deduzida a Requerida pugna pela improcedência, atenta a impossibilidade de validar o montante do benefício fiscal, por ausência de elementos de prova essenciais, não tendo as Requerentes satisfeito o ónus, que sobre si impendia, de demonstração da alegada criação líquida de emprego, nos termos dos artigos 342.º, n.º 1 do Código Civil e 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Em conclusão, a Requerida pugna pela procedência da exceção perentória da caducidade do direito de ação, com a consequente absolvição do pedido, ou, se assim não se entender, pela procedência da exceção dilatória de incompetência, com a absolvição da instância nos termos referidos, ou, ainda, pela improcedência de todos os pedidos, com as legais consequências. A Requerida procedeu à junção do processo administrativo.

As Requerentes, notificadas para exercer o contraditório relativamente à exceção de intempestividade suscitada pela AT, reconheceram que assiste razão a esta, pois, por lapso, consideraram as datas dos carimbos de entrada nos serviços, ao invés das datas apostas nos registos do correio, pelo que a exceção procederá. No entanto, em relação à taxa de arbitragem, peticionam a dispensa do pagamento da taxa de arbitragem subsequente e a devolução da taxa de justiça inicial na proporção que o Tribunal entenda adequada, uma

vez que, concordando o Tribunal com a posição assumida pelas partes, o processo não redundará em qualquer outra diligência, terminando numa fase precoce.

Exercido o contraditório e atenta a procedência da exceção de intempestividade, o Tribunal Arbitral procede, de seguida, ao imediato conhecimento da mesma.

II. SANEAMENTO E EXCEÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE

1. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS – EM ESPECIAL DA COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT). Interessa notar que o âmbito da jurisdição e a competência são de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (*cf.* artigo 13.º do CPTA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT).

Nestes autos, está em causa a ilegalidade de atos de autoliquidação de IRC cuja apreciação cabe, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, nas competências dos Tribunais Arbitrais, abrangendo a ilegalidade do indeferimento tácito (*cf.* artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), por remissão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

O facto de não estarem disponíveis todos os elementos para o recálculo do valor do IRC relativo ao ano 2014, como salienta a Requerida, e de, por essa razão, não poder ser determinado, no momento da pronúncia jurisdicional (arbitral), o valor exato de imposto a corrigir e restituir, que fica relegado para liquidação em fase de execução de sentença, não comporta a incompetência deste Tribunal Arbitral, mas tão-só a (menor) concretização da respetiva pronúncia jurisdicional. Assim, não procede a exceção de incompetência (parcial) deste Tribunal arguida pela AT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). A cumulação de pedidos e a coligação das Requerentes é admissível, porquanto a procedência dos pedidos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, que respeitam ao regime e pressupostos de aplicação do benefício fiscal da criação líquida de emprego, previsto no artigo 19.º do EBF, em vigor à data dos factos (2014).

2. DA INTEMPESTIVIDADE

Para aferir sobre a (in)tempestividade alegada pela AT, importa atender à seguinte factualidade:

- A. As Requerentes apresentaram as declarações individuais de rendimentos modelo 22 de IRC, relativas ao período de tributação de 2014, em 28 de maio de 2015 (documentos 1 a 7 juntos com a petição inicial (“p.i.”)).
- B. A Sociedade Dominante apresentou a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do Grupo, referente ao mesmo período (2014) em 29 de maio de 2015 (documento 8 junto com a p.i.).
- C. Com referência às autoliquidações de IRC do período de tributação de 2014, as Requerentes apresentaram reclamação graciosa em 26 de maio de 2017 (documento n.º 9 junto com a p.i., conforme data de expedição aposta no registo dos correios).
- D. As Requerentes apresentaram recurso hierárquico do “indeferimento tácito” em 27 de outubro de 2017 (documento n.º 9, junto com a p.i., conforme data de expedição aposta no registo dos correios).
- E. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 26 de março de 2018, conforme registo no sistema informático do CAAD.

* * *

Os factos pertinentes foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica para a apreciação da exceção de intempestividade suscitada pela Requerida e reconhecida pelas Requerentes, fundando-se a convicção dos árbitros na análise crítica da prova documental junta aos autos. Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

* * *

Apreciando,

Na situação vertente regem as disposições conjugadas do artigo 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT e do artigo 26.º, n.º 2 do CPPT. De acordo com as normas da LGT, se o procedimento (neste caso de segundo grau) não estiver concluído no prazo de quatro meses, presume-se o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.

Em matéria de contagem de prazos, dispõe o CPPT que, no caso de remessa de requerimentos, exposições, reclamações e petições (ou outros documentos) dos contribuintes por correio, considera-se que a mesma foi efetuada na data do respetivo registo.

Em concreto, a reclamação graciosa foi deduzida em 26 de maio de 2017, tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito em 26 de setembro de 2017, quatro meses depois, nos termos do artigo 57.º, n.º 1 da LGT.

De acordo com o artigo 76.º, n.º 1 do CPPT, as Requerentes podiam interpor recurso hierárquico, no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2 do mesmo diploma, ou seja, em 30 dias, o qual, terminou, portanto, em 26 de outubro de 2017.

O recurso hierárquico foi apresentado no dia seguinte, 27 de outubro de 2017, quando já estava expirado o prazo para o exercício desse direito e, em consequência, o ato tornou-se irrecorrível, administrativa e contenciosamente, e consolidou-se na ordem jurídica.

Com efeito, determina o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT que o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias a contar dos factos previstos no artigo 102.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT. Por seu turno, o n.º 1¹ deste artigo dispõe como factos relevantes os seguintes:

- “a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não dêem 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 momento em que o pedido de pronúncia arbitral deu entrada, já estava transcorrido o prazo legal de 90 dias para impugnar pela via arbitral, contado da formação da presunção de indeferimento tácito, (*cf.* artigos 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT). Os prazos para reagir, por via administrativa ou jurisdicional, contra um ato tributário 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 perentórios, pois o seu decurso extingue o próprio direito².

¹ O n.º 2 do artigo 102.º do CPPT foi revogado pelo artigo 16.º, alínea d) da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

² *Cf.* Acórdão do TCA Norte, processo n.º 01811/09.7BEBRG, de 23 de Setembro de 2010, para maior desenvolvimento da evolução da jurisprudência do STA, e a doutrina aí citada (*Cf.* MANUEL DE

A este respeito, salienta-se que a natureza arbitral deste Tribunal e a aplicação do regime da arbitragem tributária não acarretam qualquer modificação relativa à natureza, modalidades e forma de contagem dos prazos, como se extrai da leitura do RJAT que, além do mais, de acordo com o seu artigo 29.º, dispõe a aplicação subsidiária 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.

Pelas razões e com os fundamentos acima expostos, em concreto, por o pedido de pronúncia arbitral ter sido apresentado após o decurso do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, procede a exceção perentória suscitada pela Requerida e conclui-se pela intempestividade do pedido de constituição e de pronúncia deste tribunal arbitral (*cf.* artigo 89.º, n.ºs 1 e 3 do CPTA e artigo 576.º, n.ºs 1 e 3 do CPC)

3. SOBRE A DISPENSA

As Requerentes solicitam a dispensa do pagamento da taxa de arbitragem subsequente e a devolução da taxa de justiça inicial na proporção que o Tribunal entenda adequada, com base no facto de o processo terminar “numa fase precoce” com a procedência da exceção deduzida pela Requerida. No entanto, não indicam o fundamento legal para esta pretensão, nem o mesmo se afigura existir.

A taxa de arbitragem encontra-se prevista no artigo 12.º do RJAT, que determina, como facto constitutivo da mesma, a constituição do Tribunal Arbitral, remetendo a sua regulação para o Regulamento de Custas aprovado pelo CAAD.

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).

O Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária prevê a devolução da taxa de arbitragem apenas na circunstância de o procedimento cessar antes da constituição do tribunal arbitral, o que não sucedeu *in casu* (cf. artigo 3.º-A).

Por outro lado, o artigo 6.º deste Regulamento faz uma remissão para o Regulamento das Custas Processuais (“RCP”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, e alterações subsequentes, circunscrito à matéria dos encargos decorrentes da designação de peritos, tradutores, intérpretes, consultores técnicos e outros encargos com a produção de prova.

Deste modo, não é aplicável (por falta de remissão do regime da arbitragem) o disposto no artigo 6.º, n.º 7 do RCP, que contempla a possível dispensa, pelo juiz, do pagamento do remanescente da taxa de justiça, se se verificar um conjunto de condições, relativas à complexidade da causa e à conduta processual das partes. Porém, ainda que se considerasse a aplicação deste regime, para a qual, se reitera, inexistente base legal, a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça (aqui arbitragem) só está prevista para processos de valor superior a € 275.000,00, o que não é o caso.

À face do exposto, indefere-se o pedido de dispensa do pagamento da taxa de arbitragem subsequente e de reembolso parcial da taxa de justiça inicial, por falta de fundamento legal.

III. DISPOSITIVO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar procedente a exceção de intempestividade e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **138.329,36** de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **3.060,00**, a cargo das Requerentes, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 9 de outubro de 2018.

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Jesuíno Alcântara Martins

Henrique Nogueira Nunes