

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 703/2021-T

Tema: IRC; exceção do caso julgado.

Sumário:

I - O caso jugado constitui uma exceção dilatória, de conhecimento oficioso, que a verificar-se obsta ao conhecimento do mérito da causa e conduz à absolvição da instância, nos termos do disposto no artigo 577.º a) e 278.º, n.º 1, e) do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 e) do RJAT.

II - De acordo com o disposto no artigo 24.º, n.º 4 do RJAT o trânsito em julgado de um processo arbitral, impede a Autoridade Tributária e Aduaneira de praticar relativamente ao mesmo sujeito passivo e período de tributação um ato tributário inovador, como o de indeferir expressamente a reclamação graciosa que tenha sido objeto de decisão arbitral transitada em julgado com base em formação da presunção de indeferimento tácito.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (presidente), Dr. Jorge Carita e Dr. Ângelo Dias (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-01-2022, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, LDA. (doravante designada por “Requerente”) e **B...**, SGPS S.A. (doravante designada por “Sociedade Dominante”), titulares dos números de identificação fiscal ... e..., respetivamente, ambas com sede na Rua ..., n.º ..., ..., Amadora, (doravante designadas em

conjunto como “Requerentes”), vieram nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 22 de Janeiro (doravante “RJAT”) requerer a constituição de Tribunal Arbitral, **tendo em vista anular o indeferimento expresso de parte da reclamação graciosa que apresentaram da autoliquidação de IRC relativa ao período de 2016 com o n.º ...2018... e as liquidações de IRC n.os 2017 ... e 2018 ... (2016)**, no montante global de € **6.584.278,00** (seis milhões quinhentos e oitenta e quatro mil, duzentos e setenta e oito euros) peticionando que em consequência da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa e da autoliquidação de IRC de 2016, seja proferida decisão a ordenar a correção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente nesse período de € 9.950.343,31 para € 16.534.621,31, bem como a correção do prejuízo fiscal do grupo no qual a Requerente se insere de € 4.558.202,17 para € 11.143.480,17.

2. As Requerentes mencionam no articulado 54.º do PPA que:

*“nesta sede, visa-se apenas contestar a parte do indeferimento expresso da reclamação graciosa que negou a consideração da menos-valia realizada no valor de € **6.584.278,00**, pelo cancelamento de 10.187.078 quotas da C... Brasil em consequência da cisão-fusão parcial desta sociedade na E..., verificada em junho de 2016”.*

3. As Requerentes fazem o pedido de pronuncia arbitral em coligação de autores.

4. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

5. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-11-2021.

6. 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 RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo previsto.

7. Em 23-12-2021, foram as partes devidamente 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.

8. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 11-01-2022.

9. A Autoridade Tributária e Aduaneira na Resposta, suscitou as exceções da incompetência do Tribunal Arbitral Coletivo em razão do valor e a incompetência do Tribunal Arbitral para a condenação da Requerida à prática de atos de correção de resultados fiscais peticionados pelas Requerentes e peticionando a final a improcedência dos pedidos.

10. Por despacho de 22-02-2022 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, e por lapso de escrita, não se fez referência à prova testemunha requerida pela Requerente. As partes nos articulados seguintes ou em requerimento próprio não se pronunciaram sobre este despacho arbitral, no que concerne à prova testemunhal. E, no entendimento deste Tribunal Arbitral a prova testemunhal só se poderia reportar às questões de facto alegadas no PPA, e à data este tribunal ponderava sobre a provável procedência da exceção dilatória do caso julgado ou da litispendência o que obstaria à análise do mérito da causa o que tornaria a audição das testemunhas um ato inútil,

11. As Requerentes e Requerida apresentaram alegações em que mantiveram as suas posições iniciais.

12. As Requerentes pronunciaram-se sobre as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira na Resposta.

13. A Requerida optou por manter sem alterações a posição assumida em sede de Resposta.

14. Por despacho de 26-05-2022 determinou-se dar a conhecer às Partes, notificando-as, da possibilidade do Tribunal Arbitral vir a julgar procedente a exceção do caso julgado ou da litispendência, concedendo-lhes prazo para se pronunciarem.

15. Ambas as Partes responderam a este despacho arbitral.

16. Por despacho de 11 de julho de 2022 foi decidido: “Considerando a complexidade da matéria, decide-se a prorrogação por dois meses, do prazo para prolação da decisão arbitral, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT”.

II. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos Provados

A). A Requerente é uma sociedade portuguesa que se encontra sujeita ao regime geral de IRC, sendo tributada, em sede deste imposto, no contexto do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), do qual a B..., SGPS, S.A. é a sociedade dominante.

B). A Requerente tem como objeto a edição, distribuição e venda de livros e outras publicações, gerais e escolares, periódicas ou não, a edição e produção de audiovisual e multimédia, bem como formação, marketing, publicidade e prestação de serviços na área comercial, a importação e exportação e o exercício de todas as atividades complementares e conexas com as atividades anteriormente referidas (cfr. certidão permanente que constitui o Documento n.º 4 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

C). No contexto da sua atividade, a Requerente submeteu, em termos individuais, no dia **29 de maio de 2017**, a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC relativa ao período de tributação de 2016 (cfr. a declaração Modelo 22 da Requerente - Documento n.º 5 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

D). No dia 19 de outubro de 2017, a Requerente procedeu à substituição desta declaração de rendimentos, mediante a submissão de nova declaração Modelo 22 do IRC relativa ao período de tributação de 2016 (cfr. declaração Modelo 22 de substituição da Requerente, junta como Documento n.º 6 com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

E). Por referência ao período de tributação de 2016, a Requerente apurou, em termos individuais, um prejuízo fiscal de € 101.911,31 (cfr. Documento n.º 6 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

F). Ao nível do grupo no qual a Requerente se insere e que é tributado nos termos do RETGS, a declaração Modelo 22 de IRC, relativa ao período de tributação de 2016, foi igualmente submetida no dia 29 de maio de 2017 (cfr. declaração Modelo 22 do grupo, junta como Documento n.º 7, no PPA, cujo teor se dá como reproduzido)

G. Em 30 de outubro de 2017, foi apresentada uma declaração Modelo 22 de IRC, de substituição, do grupo (cfr. declaração Modelo 22 de substituição do grupo - Documento n.º 8, junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

H). No dia 30 de julho de 2018, foi ainda submetida uma nova declaração de substituição, tendo em vista substituir o Anexo D (quadro 073 - SIFIDE) (cfr. declaração Modelo 22 de substituição do grupo – Documento n.º 9 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

I). Conforme resulta das declarações Modelo 22 de IRC do grupo, no período de 2016, o grupo no qual a Requerente se insere apurou um resultado fiscal de € 5.290.229,83, tendo a Requerente apurado, em termos individuais, um prejuízo fiscal de € 101.911,31. (cfr. Documento n.º 8 e n.º 9 juntos com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

J). As Requerentes apresentaram em **29 de novembro de 2018**, reclamação graciosa. (cfr. Documento n.º 2 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

K). Reclamação graciosa que recebeu o n.º ...2018... foi apresentada nos Serviço de Finanças Amadora-..., que a remeteu à Direção de Finanças de Lisboa em **03-01-2019**.(Cfr. pág. 322 do PA).

L). Ela visou a anulação das liquidações de IRC n.ºs 2017 ... e 2018 ... relativas ao exercício de 2016. (Cfr. Documento n.º 2 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

M). E abrangeu a totalidade das correções efetuadas pela AT, em particular as menos valias não consideradas para efeitos fiscais, nos seguintes valores:

a). € 14.983.034,00, resultantes da cessão de 23.181.481 quotas detidas na C... Brasil à D... SGPS, S.A;

b). € 6.584.278,00, resultantes do cancelamento de 10.187.078 quotas da C... Brasil em consequência da cisão-fusão parcial desta sociedade na E... Ltda;

c). € 9.848.432,00, resultantes da venda das quotas remanescentes da C... Brasil (35.345.913) a uma entidade terceira.

N). Em **09-04-2019** a Direção de Finanças de Lisboa decidiu “solicitar a atuação dos Serviços de Inspeção no sentido de procederem às diligências necessárias de modo a se saber se os valores das menos valias alegadas se comprovam e se têm enquadramento legal, nos termos peticionados” (Cfr. pág. 324 do PA).

O). Em **08-07-2019** a Chefe de Divisão comunicou que era de anexar esse PPA ao processo da reclamação graciosa para efeitos de extinção automática daquele no SICAT pelo que não

era de apreciar a reclamação graciosa e com o qual concordou a Diretora de Serviços em **23-09-2019** (Cfr. o PA).

P). Com base na formação dessa presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa referente às mencionadas liquidações de IRC, em **27-06-2019** as Requerentes apresentaram um PPA, a que foi atribuído o número de Proc. 436/2019-T. - (Doc. n.º 11 junto com a PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

Q). Por Acórdão Arbitral, que conheceu do mérito da causa, de **16-12-2019** nesse processo foi decidido:

“Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

b) Anular a decisão da reclamação graciosa n.º ...2018..., na parte em que é impugnada no presente processo, relativa à menos-valia de € 9.848.432, gerada com a vendas das acções 35.345.913 acções da C... Brasil;

c) Anular a determinação do lucro tributável relativa ao exercício de 2016 efectuada pela A..., LDA, na declaração modelo 22 que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, na parte em que apurou um prejuízo fiscal de € 101.911,31 em vez de € 9.950.343,31, não considerando a referida menos-valia de € 9.848.432,00;

d) Anular parcialmente a autoliquidação efectuada pela B..., S.A. na declaração modelo 22 do grupo de sociedades que consta do documento n.º 5 do junto com o pedido de pronúncia arbitral na parte em que apurou um lucro tributável no montante de € 5.290.229,83, em vez de um resultado negativo de 4.558.202,17, não considerando a referida menos-valia de € 9.848.432,00”.

R). O Acórdão foi notificado à Requerente em **08-01-2020**.(Cfr. o art. 50.º do PPA)

S). E transitou em julgado no dia **12-02-2020** (Cfr. a informação da Requerida no art.º 12.º do requerimento de 14-06-2022).

T). A referida reclamação graciosa com o n.º ...2018... veio a ser expressamente indeferida por parte da Direção de Finanças de Lisboa em **13-09-2021** e a sua notificação concretizou-se no dia **17 de setembro de 2021**, (cfr. Doc. n.º 3 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido).

U). O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia **03-11-2021**.

V). O objeto imediato do presente PPA é parte da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa com o n.º ...2018..., visando a anulação das liquidações de IRC n.os 2017 ... e 2018... (2016) que constituem o seu objeto mediato.

W). As Requerentes atribuíram a este processo arbitral o valor de € 6.584.278,00 com base no art.º 97.º- A n.º 1 b) do CPPT.

2. Factos não provados

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

3. Fundamentação da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos apresentados pelas partes, e que não foram impugnados.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, como prevê o artigo 110.º do CPPT, relativa à prova documental produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão os factos supra elencados.

III. Saneamento

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

2. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (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).

Quanto à coligação de autores: “Nos termos do artigo 3.º do RJAT, admite-se a cumulação de pedidos e a coligação de requerentes quando a sua procedência dependa: (i). *Essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto; e (ii). Da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.*

O que se verifica no caso dos autos.

O Tribunal entende estarem reunidas as condições para que seja admitida a coligação de autores.

3. O processo não enferma de nulidades.

4. A Requerida suscitou a exceção da incompetência do tribunal arbitral coletivo em razão do valor e a exceção de incompetência do Tribunal para a condenação da Requerida à prática de atos de correção de resultados fiscais peticionados pela Requerente.

5. Este Tribunal Arbitral suscitou oficiosamente a exceção do caso julgado.

IV. Apreciação de exceções que possam obstar ao não conhecimento do mérito do presente pedido arbitral

IV. 1- Exceção da Incompetência do Tribunal Arbitral Coletivo em Razão do Valor

1. Importa apreciar prioritariamente a questão da competência do tribunal arbitral nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

2. A AT alega que este Tribunal não tem competência para apreciar este Pedido Arbitral considerando que as Requerentes atribuíram ao processo o valor de € 6.584.278,00, o qual corresponde ao montante da menos-valia que pretendem deduzir ao lucro tributável individual da sociedade dominada A..., LDA.

Sendo que, a final, vêm as Requerentes peticionar a “*anulação da autoliquidação de IRC relativa ao período de 2016*”.

3. E a AT defende que:

“Como resulta, aliás, do pedido efetuado no âmbito do procedimento de reclamação graciosa que consistiu na alteração da autoliquidação no sentido de considerar:

- A aceitação fiscal do valor de € 31.415.744,00 (€ 14.983.034,00 + € 6.584.278,00 + € 9.848.432,00), decorrente de menos valias fiscais apuradas em operações realizadas em 2016;

- A correção do prejuízo fiscal individual declarado em 2016, de € 101.911,31 para € 31.517.655,13;

- A correção do lucro tributável do grupo de € 5.290.229,83 para prejuízo fiscal de € 26.125.514,17”. (Cfr. o art.º 16 da Resposta)

E alega ainda que:

“Assim, só esse valor de € 14.107,54 pode considerar-se como litigioso, sendo a discussão da legalidade do montante da menos-valia apurada na esfera individual da sociedade A..., LDA., no montante de € 6.584.278,00, unicamente atendível como fundamento a considerar para a aferição da legalidade da liquidação impugnada.

4. Quanto a este aspeto, o presente Tribunal adere à posição defendida no Proc. n.º 436/2019-T, onde a AT levanta a questão de modo idêntico, apenas sendo o valor da ação diferente. E nesse Processo foi decidido sobre esta questão do valor do processo o seguinte:

*“Com base neste entendimento, a Autoridade Tributária defende que o valor da ação arbitral corresponde ao **valor autoliquidado** pela requerente B... S.A., isto é a quantia de **14.107,54 €**, de acordo com o disposto no artigo 97-A, n.º 1, alínea a) do CPPT. Para efeitos de atribuição de um valor à ação de impugnação de uma liquidação, como acontece in casu, a lei manda atender ao valor da importância a anular.”*

É manifesto que a Autoridade Tributária e Aduaneira não tem razão.

Na verdade, quando é impugnada determinada correção da matéria tributável, o montante da autoliquidação que é objecto de anulação é o que decorre da aplicação das taxas de imposto aplicáveis a essa matéria tributável e não o montante que, eventualmente, tenha sido apurado que o sujeito passivo tem a receber, que não resulta dessa aplicação, mas sim da subtração à coleta apurada

dos pagamentos que tenham sido efetuados antecipadamente, designadamente através de retenções na fonte e pagamentos por conta.

Assim, como dizem as Requerentes, “o imposto efetivamente devido por referência ao exercício de 2016, objeto da correspondente autoliquidação, decorre da coleta total de imposto apurada, a qual ascendeu a 1.124.024,11 € (um milhão cento e vinte quatro mil e vinte quatro euros e onze cêntimos)” e não ao valor de € 14.107,54 que a Autoridade Tributária e Aduaneira refere ter sido determinado como sendo aquele que a Requerente ter a receber, por ter pago antecipadamente imposto em valor superior ao da coleta.

Por outro lado, no presente processo nem sequer está em causa apenas a autoliquidação efectuada pela Sociedade Dominante B..., S.A., pois o pedido de pronúncia arbitral é apresentado também pela A..., LDA.

A A..., LDA., sociedade que integrava o grupo, que não efetuou autoliquidação, tendo apresentado apenas declaração individual para apuramento da matéria tributável, e formula um pedido autónomo de «correção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente nesse período de € 101.911,31 para € 9.950.343,31».

A este pedido individual da A..., LDA., que não está subjacente a qualquer liquidação efectuada a esta sociedade, não é aplicável a regra da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, mas sim a regra da alínea b) do mesmo número, em que se estabelece que o valor atendível é, «quando se impugne o acto de fixação da matéria colectável, o valor contestado», que neste caso é de € 9.848.432,00 (€ 9.950.343,31 - € 101.911,31).

A alçada dos Tribunais Centrais Administrativos é de € 30.000,00, nos termos dos artigos 76.º, n.º 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e do artigo 44.º, n.º 1, da Lei da Organização do Sistema Judiciário, aprovada pela Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto, republicada pela Lei n.º 40-A/2016, de 22 de Dezembro”.

Assim, este Tribunal entende que o valor do presente processo é de € 6.584.278,00 (seis milhões quinhentos e oitenta e quatro mil, duzentos e setenta e oito euros), e como tal é superior ao dobro da alçada dos Tribunais Centrais Administrativos, pelo que este processo é da competência do Tribunal Arbitral Coletivo, conforme ao disposto no artigo 5.º n.º 3, a), do RJAT.

5. Como a alçada dos Tribunais Centrais Administrativos de € 30.000,00, conforme o disposto nos artigos 76.º, n.º 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e no artigo 44.º, n.º 1, da Lei da Organização do Sistema Judiciário, aprovada pela Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto, republicada pela Lei n.º 40-A/2016, de 22 de Dezembro.

6. Concluimos que o valor do presente processo sendo superior ao dobro da alçada dos Tribunais Centrais Administrativos, deve ser apreciado por Tribunal Arbitral Coletivo, conforme é determinado no artigo 5.º n.º 3, a), do RJAT.

Face ao exposto, o Tribunal Arbitral é competente para apreciar do pedido, im procedendo a exceção da incompetência do tribunal em razão do valor invocada pela AT.

IV. 2. Da incompetência do Tribunal Arbitral para a condenação da Requerida à prática de atos de correção de resultados fiscais peticionados pelas Requerentes

1. As Requerentes pedem que *“Em consequência da anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa e da autoliquidação de IRC de 2016, proferir decisão a ordenar a correção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente nesse período de € 9.950.343,31 para € 16.534.621,31, bem como a correção do prejuízo fiscal do grupo no qual a Requerente se insere de € 4.558.202,17 para € 11.143.480,17”*.

2. A Autoridade Tributária e Aduaneira alega a incompetência do Tribunal Arbitral para a condenação da Requerida à prática de atos de correção de resultados fiscais peticionados pelas Requerentes, considerando que esses pedidos extravasam a competência do presente Tribunal.

3. A Requerida entende que *“ainda que tais pretensões pudessem eventualmente decorrer de uma hipotética execução de julgados que viesse a ser efectuada em caso de a decisão arbitral proferida ser de procedência do pedido - o que se concede a título meramente académico – a verdade é que tais pedidos extravasam a competência do presente Tribunal”*.

4. E defende que a competência dos tribunais arbitrais está definida no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT:

“não se insere no âmbito destas competências a apreciação dos pedidos de reconhecimento de direitos formulados no petitório dos presentes autos arbitrais, em concreto, o pedido de correcção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente, bem como o pedido e correcção do prejuízo fiscal do grupo, de acordo com os valores pretendidos pela Requerente”.

E considera ainda que:

“Inexiste qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas pelos tribunais arbitrais condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT: poderes declaratórios com fundamento em ilegalidade. Neste sentido, é manifesto que as Requerentes peticionam a anulação das demonstrações de liquidação de IRC e a decisão de indeferimento expresso de parte da reclamação graciosa apresentada”.

Na resposta ao despacho arbitral de 26-05-2022 afirmam o seguinte:

1. *“A questão em apreciação no presente pedido de pronuncia arbitral reporta-se à menos valia no valor de € 6 584 278,00, que é parte da menos valia fiscal global objeto da reclamação graciosa apresentada contra as autoliquidações de IRC n.os 2017 ... e 2018 ... do exercício de 2016.*

2. *A menos valia fiscal global objeto da reclamação graciosa, no valor total de € 31 415 744,00, é constituída por três menos valias, nos valores de € 14 983 034,00, € 6 584 278,00 e € 9 848 432,00, resultantes de três operações realizadas em 2016 ao nível da participação societária detida na sociedade participada C... Brasil, que por sua vez têm subjacentes um conjunto de operações de aquisição, aumento e redução de capital realizadas na referida sociedade participada, que culminaram na alienação, em 2016, da mesma.*

1. *A Requerente apresentou junto do CAAD o pedido de pronúncia arbitral que correu termos sob o Processo n.º 436/2019-T, identificando como objeto do pedido de o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra as autoliquidações de IRC n.os 2017 ... e 2018 ... do exercício de 2016;*”

5. As Requerentes por seu lado entendem que “*Face ao exposto, é por demais evidente, ao contrário do alegado pela Autoridade Tributária, que as Requerentes sindicam a (i)legalidade dos atos tributários objeto do presente pedido de pronúncia arbitral*”. E referem que “*Face ao exposto, é perceptível que as decisões arbitrais têm um efeito constitutivo idêntico ao previsto para as decisões judiciais anulatórias, o que significa que os tribunais arbitrais têm competência para anular um determinado ato tributário submetido a julgamento arbitral*”. (...) “*In casu, a procedência dos pedidos formulados pelas Requerentes apenas requerem que o Tribunal exerça poderes de declaração da ilegalidade das demonstrações de liquidação de IRC, identificadas supra, e do indeferimento da reclamação graciosa, poderes de anulação para anular as mesmas e poderes de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios*”.

6. As Requerentes no seu pedido de pronúncia arbitral pedem a correção do prejuízo fiscal sem fazerem qualquer referência a “*reconhecimento de direitos*” ou a “*condenações*”, pelo que que a questão suscitada pela AT não se pode considerar colocada nos termos em que o faz.

7. Mas apesar disso, é de precisar os critérios de repartição material da competência dos Tribunais Arbitrais, designadamente esclarecer se nelas se englobam competências condenatórias.

8. Os critérios de repartição material da competência dos Tribunais Arbitrais estão enunciado no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT nos seguintes termos

“*Artigo 2.º*

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

- b) *A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;*
- c) *(revogada)."*

9. Nesta matéria, acompanha-se a argumentação defendida no Acórdão do Processo arbitral n.º 436/2019-T, em que esta questão foi suscitada pela também ora Requerida, que reconhece incluírem-se no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD considerando que:

“Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão "declaração de ilegalidade" para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que "o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária". (...) Na verdade, o n.º 1 do artigo 24.º refere expressamente que são esses «exactos termos» que devem ser observados pela Autoridade Tributária e Aduaneira na execução de julgado, o que pressupõe que esses termos sejam indicados na decisão arbitral com exactidão, sempre que tal seja possível, inclusivamente quando está em causa a fixação da matéria tributável, que é matéria que manifestamente se inclui nas competências arbitrais, pois está expressamente prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. Interpretado com este alcance de declaração na decisão arbitral dos exactos termos em que, se for o caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira fica vinculada a fixar a matéria tributável, o pedido referido insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD”. (...) “Por isso, insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD proferir decisões condenatórias”.

10. No mesmo sentido se pronunciou o Acórdão do STA de 23-05-2018 proferido no Processo 01201/17 que transcreve o decidido no Proc. n.º 330/2015-T do CAAD, no que respeita à competência dos Tribunais Arbitrais para proferir decisões condenatórias:

“De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão». (...) O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT”.

Improcede, assim, a exceção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, relativamente à alegada “condenação da Requerida à prática de atos de correção de resultados fiscais peticionados pela Requerente”.

IV. 3. Exceção dilatória do caso julgado

1. Este Tribunal Arbitral ao verificar os pressupostos processuais da presente ação considerou a possibilidade da procedência da exceção do caso julgado ou da litispendência, as quais são de conhecimento oficioso e obrigatório por parte do tribunal e notificou as partes dessa possibilidade através do Despacho de 26.05.2022, a que ambas as partes responderam.

Cumpra apreciar:

IV. 3.1. Alcance e efeitos do caso julgado

1. Do requerimento apresentado pelas Requerentes em resposta a este Despacho Arbitral destacamos o seguinte:

“2. Sem prejuízo da liberdade de apreciação por parte do Tribunal de todas as questões jurídicas com relevância para a decisão dos autos, a verdade é que, cumpre assinalar, que a Requerida na Resposta apresentada não veio suscitar qualquer questão de litispendência ou de caso de caso julgado, quer no presente processo quer no processo judicial oportunamente intentado”.

4. No âmbito do processo que correu termos sob o no 436/2019, o Tribunal Arbitral pronunciou-se sobre o pedido formulado pelas Requerentes: “ (I) Dar como provada a presente ação arbitral e, conseqüentemente, anular a decisão da Autoridade Tributária de indeferimento tácito da reclamação graciosa identificada supra, determinando a anulação da autoliquidação de IRC relativa ao período de 2016, com as demais conseqüências legais e (II) Em conseqüência da anulação da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa e da autoliquidação de IRC de 2016, proferir decisão a ordenar a correção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente nesse período de € 101.911,31 para € 9.950.343,31, bem como a correção do resultado fiscal do grupo no qual a Requerente se insere um resultado negativo de € 4.558.202,17.

5. Do que se pode inferir do Despacho ora proferido, será relativamente a este processo que se poderá suscitar a questão de caso julgado, sendo certo que o mesmo versou, apenas, sobre parte da reclamação graciosa apresentada pelas Requerentes.

6. Ora, conforme resulta da decisão arbitral proferida nos autos acima identificados, foi decidido nos seguintes termos: “a) Anulação da decisão da reclamação graciosa n.º ...2018..., na parte em que é impugnada no presente processo, relativa à menos-valia de € 9.848.432, gerada com a venda das 35.345.913 ações da C... Brasil; b) Anulação da determinação do lucro tributável relativa ao exercício de 2016 efetuada pela A..., LDA,

na declaração modelo 22 que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, na parte em que apurou um prejuízo fiscal de € 101.911,31 em vez de € 9.950.343,31, não considerando a referida menos-valia de € 9.848.432,00; e c) anulação parcial da autoliquidação efetuada pela B..., S.A. na declaração modelo 22 do grupo de sociedades que consta do documento n.º 5 do junto com o pedido de pronúncia arbitral na parte em que apurou um lucro tributável no montante de € 5.290.229,83, em vez de um resultado negativo de € 4.558.202,17, não considerando a referida menos-valia de € 9.848.432,00 - cfr. decisão Arbitral proferida no Proc. n.º 436/2019 que se junta como Documento n.º 1 que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais”.

E as Requerentes informaram o seguinte:

7. No âmbito do Proc. n.º 900/21.4BESNT, que corre termos na Unidade Orgânica 1 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, foi peticionado pelas então Impugnantes o seguinte:

a) Dar como provada a presente impugnação judicial e, conseqüentemente, anular a decisão da Autoridade Tributária de indeferimento expresso da reclamação graciosa identificada supra, determinando a anulação da autoliquidação de IRC relativa ao período de 2016, com as demais conseqüências legais;

b) Em conseqüência da anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa e da autoliquidação de IRC de 2016, proferir decisão a ordenar a correção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente nesse período de € 9.950.343,31 para € 24.933.377,31, bem como a correção do prejuízo fiscal do grupo no qual a Requerente se insere de € 4.558.202,17 para € 19.541.236,17, considerando a correção ao nível do grupo determinada pela referida decisão do CAAD de 24 de fevereiro do 2020.”

“17. esta conformidade, não se vislumbra que possa ser suscitada qualquer questão relativa a caso julgado, já que o pedido e causa de pedir nos presentes autos são diferentes dos que foram anteriormente apreciados. Nos termos do n.º 1

do art.º 581.º do CPC: “*Repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.*”

18. Nos termos do disposto no art.º 3.º n.º 2 do RJAT: “*é possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respetivos factos e fundamentos sejam diversos*”, o que está em sintonia com o preceituado nos artigos 581.º n.os 1 e 4 parte final, do CPC sobre a identidade da causa de pedir em ações anulatórias, pois em ações deste tipo a causa pedir corresponde à “*nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido*”.

E as Requerentes terminam do seguinte modo:

“*Termos em que muito respeitosamente se requer que não sejam declaradas procedentes as exceções de caso julgado ou da litispendência, devendo o Pedido de Pronúncia Arbitral ser apreciado, com as demais consequências legais*”.

A Requerida em resposta a este despacho arbitral expressou a sua posição:

1. *A Requerente apresentou junto do CAAD o pedido de pronúncia arbitral que correu termos sob o Processo n.º 436/2019-T, identificando como objeto do pedido de o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra as autoliquidações de IRC n.os 2017 ... e 2018 ... do exercício de 2016;*”

(...)

AT sustentou que não tem fundamento a pretensão da Requerente de impugnar apenas uma parte da autoliquidação tacitamente indeferida e posteriormente «contestar, o indeferimento expresso, da reclamação graciosa apresentada, na parte que concerne ao remanescente da dedução que foi solicitada no cômputo do seu resultado tributável individual relativo ao período de tributação de 2016, correspondente a € 21.567.312,00 (= 31.415.744,00 - € 9.848.432)»;

“8. O Tribunal arbitral entendeu quanto à questão prévia suscitada pela AT o seguinte:

“*Na verdade, como resulta o teor expresso do n.º 4 do artigo 13.º do RJAT, “a apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão,*

incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação”.

Como se infere da restrição da proibição de cumulação de meios impugnatórios «com os mesmos fundamentos», é possível cumular o pedido de pronúncia arbitral com reclamação graciosa (ou impugnação judicial), desde que os fundamentos invocados sejam diferentes.

O que tem como corolário que não há obstáculo a que corram termos concomitantemente processo arbitral e reclamação graciosa que tenham por objecto o mesmo acto.

Por isso, as Requerentes podem impugnar através do processo arbitral apenas parte do acto de fixação da matéria tributável efectuada subjacente à autoliquidação, sem que daí decorra que a apreciação de todas as ilegalidades imputadas ao acto na reclamação graciosa tenha de ser efectuada no processo arbitral”.

(...)

“11. Versando aquele pedido sob a menos valia apurada, no montante de € 9 848 432,00, na decorrência da alienação de 35 345 913 quotas da sociedade participada C... Brasil, defendeu, também à semelhança do que ocorre no presente pedido, que tais 35 345 913 quotas alienadas em junho de 2016, pelo valor de um Real, estavam na posse da A... há menos de um ano e, como tal, deveria a perda ser considerada na determinação do lucro tributável, por não aplicação da exclusão prevista no artigo 51º - C do CIRC.

Donde resulta que, tal como se pronunciou o Tribunal no acórdão proferido no processo n.º 436/2019-T, que transitou em julgado no dia 12-02-2020, aplica-se in casu a restrição da proibição de cumulação de meios impugnatórios «com os mesmos fundamentos», nos termos do n.º 4 do artigo 13.º do RJAT, tendo precludido o direito de as Requerentes suscitarem «pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação».

12. Donde resulta que, tal como se pronunciou o Tribunal no acórdão proferido no processo n.º 436/2019-T, que transitou em julgado no dia 12-02-2020, aplica-se in casu a restrição da proibição de cumulação de meios impugnatórios «com os mesmos fundamentos», nos termos do n.º 4 do artigo 13.º do RJAT, tendo precludido o direito de as Requerentes suscitarem «pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação».

- A impossibilidade de apresentação de novo pedido de pronúncia arbitral **implica a formação de caso decidido ou caso resolvido relativamente ao ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a autoliquidação do exercício de 2016**, mormente no que respeita às restantes menos valias em discussão administrativa que não foram incluídos no primeiro pedido de pronúncia arbitral. (...)

14. Assim, independentemente da verificação dos pressupostos subjacentes à exceção do caso julgado ou da litispendência, a utilização indevida do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos expostos, implica, tão só, **que se considere consolidado na ordem jurídica o ato que indeferiu a pretensão das Requerentes de anulação da autoliquidação de IRC, período de 2016**, rejeitando a peticionada aceitação fiscal de menos valias fiscais, nas importâncias de € 14.983.034,00 e de € 6.584.278,00, com as consequentes repercussões no prejuízo fiscal da dominada e a correspondente correção do resultado fiscal do Grupo”.

2. Esclarecida a questão subjacente à posição das partes face ao despacho deste Tribunal em abordar as matérias da litispendência ou caso julgado com a referência ao Processo n.º 436/2019 -T, igualmente do CAAD, as Requerentes chamam a atenção para que tal decisão resultou apenas, na sua opinião da:

“**a) Anulação da decisão da reclamação graciosa n.º ...2018...**, na parte em que é impugnada no presente processo, relativa à menos-valia de € 9.848.432,00, gerada com a venda das 35.345.913 acções da C... Brasil”;

3. Sustenta a sua posição com base no disposto no art.º 3.º n.º 2 do RJAT: “**é possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respetivos factos e fundamentos sejam diversos**”, o que está em

sintonia com o preceituado nos artigos 581.º n.os 1 e 4 parte final, do CPC sobre a identidade da causa de pedir em ações anulatórias, pois em ações deste tipo a causa pedir corresponde à “*nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido*”.

4. Ou seja, as Requerentes entendem que nada impede a coexistência de uma impugnação judicial e de um pedido arbitral, aqui no caso serão dois pedidos arbitrais, relativamente ao mesmo ato tributário - a liquidação do IRC de 2016, pois os respetivos factos e fundamentos são diferentes.

Contudo, não especifica onde reside essa diferença.

5. Admitimos que se queira referir, por um lado, à correção á matéria coletável no montante de € 9.848.432, decidido no contexto do Processo do CAAD já transitado em julgado e por outro lado a correção à matéria coletável no montante de 6.584.278,00 a decidir no contexto do presente processo arbitral.

6. A exceção dilatória de caso julgado obsta ao conhecimento do mérito da causa e implica a absolvição da Requerida da presente instância, nos termos do disposto no artigo 577.º, i) e 278.º, n.º 1, a) do CPC, pelo que se torna necessário analisar a sua procedência a qual terá consequências no conhecimento do mérito do pedido arbitral. E estas normas do Código de Processo Civil são aplicáveis ao processo arbitral tributário, *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

7. As exceções da litispendência e do caso julgado nos termos do n.º 1 do artigo 581.º do CPC *ex vi* do artigo 29.º e) do RJAT, pressupõem a repetição de uma causa: se uma causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admita recurso ordinário, há lugar à exceção do caso julgado.

8. E, na mesma linha do impedimento deste Tribunal Arbitral se pronunciar sobre o mérito do pedido há a considerar o disposto no art.º 24, n.º 4 do RJAT, que dispõe:

“A decisão arbitral preclude o direito de a administração tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de

tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral.”

9. As Requerentes optaram por em cada um destes dois processos arbitrais (este que aqui nos ocupa e o Proc.º n.º 436/2019-T já citado) limitar cada um dos pedidos a partes da reclamação graciosa e das autoliquidações, quando já tinham, em seu poder em 27-06-2019 (data do pedido de pronúncia arbitral do indeferimento da reclamação referente ao primeiro processo instaurado no CAAD) todos os elementos relativos à reclamação graciosa e às autoliquidações supra identificadas.

10. Foi por decisão própria que optaram por pedidos parciais de anulação referentes à mesma reclamação graciosa, em 2019 por indeferimento tácito e agora em 2021 por indeferimento expresse, de que resultam a identidade, das partes, do pedido e da causa de pedir.

11. Este Tribunal Arbitral fica assim colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir o Acórdão proferido no Proc. n.º 436/2019-T.

Ou seja, teria de confirmar a anulação da reclamação graciosa e o valor do IRC autoliquidado ao exercício de 2016 e determinar um novo valor com base em factos tributários já então conhecidos das Requerentes ou em alternativa não anular a reclamação graciosa e as autoliquidações de IRC contrariando o Acórdão proferido por um tribunal arbitral do CAAD, o que violaria desde logo o disposto no mencionado artigo 13.º, n.º 4 do RJAT, na medida em que está em causa a apreciação da mesma reclamação graciosa e as mesmas liquidações de IRC relativas ao exercício de 2016, que com o trânsito em julgado do Acórdão proferido no Processo n.º 436/2019-T já consolidadas na ordem jurídica.

12. A doutrina é unânime em considerar que se forma caso julgado quando uma decisão judicial adquire força obrigatória, por ela não se poder já reclamar nem recorrer por via ordinária. Cfr. Acórdão do STA de 13-01-2022, proferido no Proc. 043/13.4BEPRT, que transcreve o entendimento de Manuel de Andrade, Antunes Varela, Alberto dos Reis, Rodrigues Bastos sobre a exceção do caso julgado:

"No entanto, conforme se concluiu acima, a nossa lei consagrou a teoria da consubstanciação, abrangendo-se no caso julgado os factos invocados que eram determinantes para a procedência da primeira ação.

O caso julgado abrange também todas as qualificações jurídicas do objeto apreciado, o que releva é a identidade dos factos com relevância jurídica e não das qualificações que podem ser atribuídas a esse fundamento.

Não obstante o distinto enquadramento jurídico que a autora, agora, faz para basear a sua pretensão, o que é determinante é ter alegado em ambas as ações os mesmos factos essenciais, havendo, por conseguinte, identidade de causa de pedir."

Como referido por Manuel de Andrade, o caso julgado obsta «a que em novo processo o juiz possa validamente estatuir de modo diverso sobre o direito, situação ou posição jurídica concreta definida por uma anterior decisão, e portanto, desconhecer no todo ou em parte os bens por ela reconhecidos e tutelados».

Referia igualmente Antunes Varela que «a ordem pela qual, compreensivelmente, a lei enumera as três identidades caracterizadoras do caso julgado (a identidade do pedido, antes da identidade da causa de pedir) mostra que é sobre a pretensão do autor, à luz do facto invocado como seu fundamento, que se forma o caso julgado como decorre do n.º 4 do art.º 581.º do CPC existe "(...) identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico."

Como afirmava ainda Alberto dos Reis, no seu Código de Processo Civil Anotado, vol. III, págs. 121, 124, "há que repelir antes do mais a ideia de que a causa petendi seja a norma de lei invocada pela parte. A ação identifica-se e individualiza-se, não pela norma abstrata da lei, mas pelos elementos de facto que converteram em concreto a vontade legal.

Daí vem que a simples alteração do ponto de vista jurídico não implica alteração da causa de pedir", mais acrescentando que: "o Tribunal não conhece de puras abstrações, de meras categorias legais; conhece de factos reais, particulares e concretos e tais factos quando sejam suscetíveis de produzir efeitos jurídicos, é que constituem a causa de pedir."

Referiu Rodrigues Bastos - "Notas ao Código de Processo Civil", Volume III, páginas 60 e 61 -, que "(...) enquanto que a força e autoridade do caso julgado tem por finalidade evitar que a relação jurídica material, já definida por uma decisão com trânsito, possa vir a ser apreciada diferentemente por outra decisão, com ofensa da segurança jurídica,

a exceção destina-se a impedir uma nova decisão inútil, com ofensa do princípio da economia processual”.

13. Ainda sobre esta questão se pronunciou Miguel Teixeira de Sousa, in “Estudos sobre o Novo Processo Civil”, pág. 578, considera:

“O caso julgado abrange a parte decisória do despacho, sentença ou acórdão, isto é, a conclusão extraída dos seus fundamentos (art. 659.º, n.º 2, “in fine”, e 713.º n.º 2), que pode ser, por exemplo, a condenação ou absolvição do réu ou o deferimento ou indeferimento da providência solicitada. Como toda a decisão é a conclusão de certos pressupostos (de facto e de direito), o respectivo caso julgado encontra-se sempre referenciado a certos fundamentos.

Assim, reconhecer que a decisão está abrangida pelo caso julgado não significa que ela valha, com esse valor, por si mesma e independentemente dos respectivos fundamentos. Não é a decisão, enquanto conclusão do silogismo judiciário, que adquire o valor de caso julgado, mas o próprio silogismo considerado no seu todo: o caso julgado incide sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge estes fundamentos enquanto pressupostos daquela sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge estes fundamentos enquanto o pressupostos daquela decisão”

14. Também João de Castro Mendes considera, in “Direito Processual Civil”, A.A.F.D.L., 1980, III vol. pág. 276, afirma que o “caso julgado formal traduz a força obrigatória dentro do processo”, enquanto o caso julgado material, a sua força obrigatória se estende para fora do processo em que a decisão foi proferida.

15. Por seu lado, José Lebres de Freitas, in Código de Processo Civil Anotado, Vol. 2.º, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 354, afirma:

“pela exceção visa-se o efeito negativo da inadmissibilidade da segunda acção, constituindo-se o caso julgado em obstáculo a nova decisão de mérito”, enquanto “a autoridade do caso julgado tem antes o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível de segunda decisão de mérito”.

16. Sendo a decisão judicial uma sentença que verse sobre a matéria de fundo da ação, a sua força obrigatória não se limita ao processo em que foi proferida, manifestando-se fora dele.

Essa força obrigatória fora do respetivo processo constitui impedimento a que outra ação idêntica seja proposta, com os mesmos sujeitos, pedido e causa de pedir. Esta obrigatoriedade dentro do processo e fora dele caracteriza o caso julgado material.

17. O alcance e autoridade do caso julgado não se limita aos contornos definidos nos artigos 580.º e ss. do CPC para a exceção do caso julgado, estendendo-se às situações em que, apesar da ausência formal da tripla **identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir**, o fundamento do caso julgado esteja notoriamente presente, como ocorre nestes autos em que o pedido consiste na anulação do indeferimento (tácito no primeiro processo arbitral e indeferimento expresso neste segundo pedido de pronuncia arbitral) da reclamação graciosa e das liquidações de IRC relativas ao exercício de 2016, em que as Requerentes recortam desse todo partes separadas, duas diferentes menos valias, como se o ato administrativo tributário de indeferimento da reclamação graciosa pudesse ter lugar em dois momentos distintos, sendo que o segundo ato praticado pela Requerida além de ilegal só poderá, e numa outra perspetiva, considerado como uma ato administrativo confirmativo da formação da presunção do indeferimento tácito. E, não podemos deixar de dar destaque ao facto das Requerentes terem, à data da apresentação do primeiro pedido de pronuncia arbitral, em seu poder todos os factos para poderem impugnar a reclamação graciosa e as liquidações de IRC em causa no seu todo, não tendo ocorrido qualquer facto superveniente capaz de ser o fundamento uma posterior apreciação do lucro de exercício do ano de 2016.

18. As Requerentes, após o trânsito em jugado do Proc. n.º 436/2019-T e em consequência da prolação de uma ato administrativo ilegal, ou seja, o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa pela Requerida, decidiram apresentar em 2021 o pedido de pronuncia arbitral, que está na base deste processo arbitral e uma impugnação judicial no TAF de Sintra, em inquestionável violação dos efeitos do caso julgado. De mencionar o Acórdão do STJ de 21-06-2022, proferido no Proc. 43/21.0YHLSB.L1-A.S1, que refere:

1. “II. A autoridade do caso julgado dispensa a verificação da tríplice identidade requerida para a procedência da exceção dilatória, não dispensando a identidade subjectiva (sendo as mesmas as partes em ambas as acções, desde logo por exigência do princípio do contraditório – art. 3º do CPC), o que significa que tal dispensa se reporta

apenas à identidade objectiva, a qual é substituída pela exigência de que exista uma relação de prejudicialidade entre o objecto da segunda acção e o objecto da primeira, ainda que parcial”. (...)

“...do caso julgado decorrem, essencialmente, dois efeitos, a impossibilidade de qualquer tribunal voltar a pronunciar-se sobre a questão decidida (efeito negativo ou exceção de caso julgado) e vinculação do mesmo tribunal ou de outros tribunais à decisão proferida (efeito positivo ou autoridade de caso julgado).

Com o caso julgado visa-se, essencialmente, assegurar a certeza e segurança jurídicas que se afiguram indispensáveis à vida em comunidade, impedindo a verificação de decisões judiciais incompatíveis entre si, podendo ser material ou formal, conforme a decisão verse sobre a relação material controvertida ou recaia sobre a relação processual”.

19. No mesmo sentido o Acórdão do STJ, de 09-03-2021, proferido no Proc. 1242/05.8TBBCL-Y.G1.S1, que refere:

“VI - Autoridade do caso julgado que não depende da verificação da tríplice identidade prevista no art. 581.º, n.º 1, do CPC, não prescindindo, porém, da identidade de sujeitos e que, em termos de objetos processuais, haja conexão entre o objeto decidido e o a decidir e que o resultado favorável do segundo processo represente uma decisão que contraste com a decisão da antes proferida”.

20. De referir ainda o Acórdão do STJ de 23-11-11, proferido no Proc. 644/08.2TBVFR.P1.S1:

“2. A função negativa do caso julgado é exercida através da exceção dilatória do caso julgado, a qual tem por fim evitar a repetição de causas (art. 497º, n.ºs 1 e 2, do CPC), implicando a tríplice identidade a que se reporta o art. 498º, n.º 1, do CPC.

3. A autoridade do caso julgado, por via da qual é exercida a função positiva do caso julgado, pode funcionar independentemente da verificação da aludida tríplice identidade, pressupondo, todavia, a decisão de determinada questão que não pode voltar a ser discutida”.

21. Com efeito, o artigo 621.º do Código de Processo Civil esclarece a propósito do alcance do caso julgado que *“a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que*

julga”. Quanto ao entendimento da jurisprudência é de atender à jurisprudência do STA, de que destacamos o Acórdão do STJ de 12-07-2011 proferido no Proc. 129/07.4TBPST.S1, no que se refere ao disposto no atual artigo 621.º do CPC (artigo 673.º CPC 1961):

“...3. A expressão “limites e termos em que julga”, constante do art. 673º do CPC, significa que a extensão objectiva do caso julgado se afere face às regras substantivas relativas à natureza da situação que ele define, à luz dos factos jurídicos invocados pelas partes e do pedido ou pedidos formulados na acção.

4. Tem-se entendido que a determinação dos limites do caso julgado e a sua eficácia passam pela interpretação do conteúdo da sentença, nomeadamente, quanto aos seus fundamentos que se apresentem como antecedentes lógicos necessários à parte dispositiva do julgado.

5. Relativamente à questão de saber que parte da sentença adquire, com o trânsito desta, força obrigatória dentro e fora do processo - problema dos limites objectivos do caso julgado -, tem de reconhecer-se que, considerando o caso julgado restrito à parte dispositiva do julgamento, há que alargar a sua força obrigatória à resolução das questões que a sentença tenha tido necessidade de resolver como premissa da conclusão firmada.

6. A autoridade do caso julgado caracteriza-se pela insusceptibilidade de impugnação de uma decisão em consequência do carácter definitivo decorrente do respectivo trânsito, designadamente por via de recurso. Se essa autoridade vem a ser posteriormente colocada numa situação de incerteza, pelas mesmas partes, seja em processos diferentes, seja no mesmo processo, então será possível ocorrer ofensa do caso julgado formado na acção anterior.”

(...)

“A expressão “limites e termos em que julga”, constante do artigo 673º, significa que a extensão objectiva do caso julgado se afere face às regras substantivas relativas à natureza da situação que ele define, à luz dos factos jurídicos invocados pelas partes e do pedido ou dos pedidos formulados na acção.

Vistas as coisas na perspectiva do respeito pela autoridade do caso julgado, ou seja, da aferição do âmbito e dos limites da decisão (“termos em que a sentença julga” – artigo 673º do CPC), tem-se entendido que a determinação dos limites do caso julgado e a sua eficácia passam pela interpretação do conteúdo da sentença, nomeadamente, quanto aos seus fundamentos que se apresentem como antecedentes lógicos necessários à parte dispositiva do julgado.

Relativamente à questão de saber que parte da sentença adquire, com o trânsito desta, força obrigatória dentro e fora do processo – que é o problema dos limites objectivos do caso julgado –, temos de reconhecer que, considerando o caso julgado restrito à parte dispositiva do julgamento, há que alargar a sua força obrigatória à resolução das questões que a sentença tenha tido necessidade de resolver como premissa da conclusão firmada.

Efectivamente, a decisão não é mais nem menos do que a conclusão dos pressupostos lógicos que a ela conduzem – precisamente, os fundamentos – e aos quais se refere”.

(...)

“Caracterizando-se o caso julgado, isto é, a autoridade do caso julgado, pela insusceptibilidade de impugnação de uma decisão em consequência do carácter definitivo decorrente do respectivo trânsito, designadamente por via de recurso, se essa autoridade vem a ser posteriormente colocada numa situação de incerteza, pelas mesmas partes, seja em processos diferentes, seja no mesmo processo, então será possível ocorrer ofensa do caso julgado formado na acção anterior.”

22. Assim, a determinação do âmbito do caso julgado postula a interpretação prévia da decisão, isto é, a determinação exata do seu conteúdo (*rectius*, dos seus “precisos limites e termos”).

23. A propósito dos efeitos das decisões arbitrais cumpre referir que existe caso julgado material sempre que a sentença aprecie a relação material controvertida. O caso julgado material tem força obrigatória dentro e fora do processo, impedindo que o mesmo tribunal, ou outro tribunal, possa decidir de modo diferente sobre a mesma pretensão (artigo 619.º, n.º 1

do CPC *ex vi* art. 29.º, n.º1, e) do RJAT). Decidiu neste sentido o Acórdão do STA de 28-04-2021, proferido no Proc. 0266/20.0BEFUN:

“I -A sentença de mérito proferida por um tribunal tributário (estadual ou arbitral) e transitada em julgado só vincula as partes que intervieram no processo (cf. art. 619.º, n.º 1 do CPC, onde se refere que, após o trânsito, «a decisão sobre a relação material controvertida fica a ter força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º», sendo um desses limites o subjectivo, nos termos do qual o caso julgado apenas se impõe aos sujeitos que puderam exercer o contraditório sobre o objecto da decisão)”

24. No mesmo sentido se pronunciou o Acórdão do STJ, de 11-11-2021, proferido no Proc. 1360/20.2T8PNF.P1.S1:

I. O caso julgado resultante do trânsito em julgado da sentença proferida num primeiro processo, não se estende aos factos aí dados como provados para efeito desses mesmos factos poderem ser invocados, isoladamente, da decisão a que serviram de base, num outro processo.

II. Os fundamentos de facto não adquirem, quando autonomizados da decisão de que são pressuposto, valor de caso julgado, de molde a poderem impor-se extraprocessualmente.

III. Os fundamentos da decisão adquirem o valor de caso julgado quando criam uma relação de prejudicialidade entre a decisão transitada em julgado e o objeto da ação posterior, ou seja, quando o fundamento da decisão transitada condiciona a apreciação do objeto de uma ação posterior, por ser tida como situação localizada dentro do objeto da primeira ação, sendo seu pressuposto lógico indispensável.

IV. Para aferir da repercussão da autoridade deste caso julgado formado sobre os fundamentos de uma decisão final sobre o objeto da ação dela dependente, torna-se, assim, necessário, definir e objetivar, de forma precisa e suficiente, os fundamentos de facto e de direito em que assenta a dita decisão prejudicial, de modo a determinar-se se e em que medida aquela decisão se impõe, indiscutivelmente, como julgada com prejudicialidade sobre o objeto da ação posterior”

25. Assim, o caso julgado é uma exceção dilatatória e que obsta a que um Tribunal conheça do mérito da causa (artigo 576.º, n.º 2 do CPC *ex vi* art. 29.º, n.º 1, e) do RJAT).

26. E, o caso julgado pressupõe a repetição de uma causa, depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário.

27. O instituto do caso julgado encerra em si duas vertentes, que, apesar de distintas, se complementam: uma, de natureza positiva, quando faz valer a sua força e autoridade, que se traduz na exequibilidade das decisões; a outra, de natureza negativa, quando impede que a mesma causa seja novamente apreciada pelo mesmo ou por outro tribunal.

28. O caso julgado tem por fim evitar que o Tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior (cfr. o artigo 580.º, n.º 2 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, e) do RJAT).

29. Assim, a exceção de caso julgado está em causa quando a *eadem quaestio* se suscita no processo ulterior como *thema decidendum* do mesmo processo; e autoridade de caso julgado existe quando a *eadem quaestio* se suscita no processo ulterior como questão de outra índole (fundamental ou mesmo tão somente instrumental). Assim, o instituto do caso julgado material é analisado numa dupla perspetiva: como exceção de caso julgado e como autoridade de caso julgado.

30. O caso julgado da decisão anterior impõe-se como autoridade de caso julgado material no processo posterior quando o objecto processual anterior (pedido e causa de pedir) é condição para a apreciação do objecto processual posterior.

31. LEBRE DE FREITAS, in *CPC Anotado*, II, 2.ª ed., p. 354, menciona:

“pela exceção visa-se o efeito negativo da inadmissibilidade da segunda ação, constituindo-se o caso julgado um obstáculo a nova decisão de mérito”, enquanto “a autoridade do caso julgado tem antes o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível de segunda decisão de mérito. (...). Este efeito positivo assenta numa relação de prejudicialidade: o objecto da primeira decisão constitui questão prejudicial na segunda ação, como pressuposto necessário da decisão de mérito que nesta há-de ser proferida”. Neste sentido o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 12-12-2017, proferido no Processo 3435/16.3T8VIS-A.C, que refere: *“a expressão “caso julgado” é uma forma sincopada de dizer “caso que foi julgado”, ou seja caso que foi objeto de um pronunciamento judicativo, pelo que, em sentido jurídico,*

tanto é caso julgado a sentença que reconheça um direito, como a que o nega, tanto constitui caso julgado a sentença que condena como aquela que absolve. O instituto do caso julgado exerce duas funções: uma função positiva e uma função negativa. A primeira manifesta-se através de autoridade do caso julgado, visando impor os efeitos de uma primeira decisão, já transitada (fazendo valer a sua força e autoridade), enquanto que a segunda manifesta-se através de exceção de caso julgado, visando impedir que uma causa já julgada, e transitada, seja novamente apreciada por outro tribunal, por forma a evitar a contradição ou a repetição de decisões, assumindo-se, assim, ambos como efeitos diversos da mesma realidade jurídica.

Enquanto na exceção de caso julgado se exige a identidade dos sujeitos, do pedido e da causa de pedir em ambas as ações em confronto, já na autoridade do caso julgado a coexistência dessa tríade de identidades não constitui pressuposto necessário da sua atuação.

Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica; há identidade.”

32. O artigo 581.º do CPC aplicável *ex vi* art. 29º, n.º1, e) do RJAT enuncia os requisitos do caso julgado:

“1 - Repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

2 - Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.

3 - Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

4 - Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Nas ações reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas ações constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido”.

33. Daí que, há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica; há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico; e há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico (arts. 580.º, n.º 1, e 580.º, do CPC).

34. No caso em apreço, as Requerentes na presente ação e no processo arbitral n.º 436/2019-T são as mesmas.

35. O pedido é o mesmo (anulação do indeferimento da reclamação graciosa supra identificada e das liquidações de IRC relativas ao ano de 2016), apesar das requerentes pedirem a anulação parcial de menos-valias que fazem parte das menos-valias totais verificadas no exercício do ano de 2016.

36. A reclamação graciosa e as liquidações de IRC de que pedem a anulação são as mesmas, sendo assim os mesmos os atos tributários impugnados.

37. A causa de pedir é a mesma, considerando que a causa de pedir consiste na alegada ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e dos atos de liquidação já objeto de apreciação no Proc. n.º 43672019-T.

38. Não há qualquer facto novo posterior à decisão arbitral n.º 436/2019-T, que justifique nos termos do art.º 24º, n.º 3 do RJAT a prática de novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo e período de tributação.

39. O pedido neste processo está formulado do seguinte modo:

“IV. PEDIDO:

Termos em que, face aos fundamentos supra expostos, se requer que V. Ex.as se dignem a:

- 1. i) Dar como provada a presente ação arbitral e, consequentemente, anular a decisão da Autoridade Tributária de indeferimento expresso da reclamação graciosa identificada supra, determinando a anulação da autoliquidação de IRC relativa ao período de 2016, com as demais consequências legais;*
- 2. ii) Em consequência da anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa e da autoliquidação de IRC de 2016, proferir decisão a ordenar a correção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente nesse*

período de € 9.950.343,31 para € 16.534.621,31, bem como a correção do prejuízo fiscal do grupo no qual a Requerente se insere de € 4.558.202,17 para € 11.143.480,17”.

*É pedida a anulação do **indeferimento expresso de parte da reclamação graciosa que a Requerente apresentou da autoliquidação de IRC relativa ao período de 2016 com o n.º ...2018... e as Liquidações de IRC n.os 2017 ... e 2018 ... (2016).***

40. Esta reclamação graciosa e as autoliquidações a ela subjacentes já foram objeto de apreciação no Proc. n.º 436/2019-T, como consta do documento 12 junto com o PPA -

41. A decisão arbitral proferida no Proc. n.º 436/2019-T transitou em julgado em 12-02-2020

Na reclamação graciosa supra identificada, as ora Requerentes peticionaram o seguinte:

“(1) A dedução total de € 31.415.744,00 no cômputo do seu resultado tributável individual relativo ao período de tributação de 2016, nos moldes fundamentados infra;

(2) A correção do seu prejuízo fiscal individual de € 101.911,31 para um prejuízo fiscal individual de € 31.517.655,31; e

(3) As correções decorrentes dos consequentes impactos ao nível do grupo fiscal a que pertence, para efeitos de tributação no contexto do RETGS, em concreto, determinando a correção do resultado fiscal do grupo de € 5.290.229,83 para um resultado negativo de € 26.125.514,17”.

42. Transcrevemos do PPA do presente processo:

“46.º A dedução fiscal, do valor de € 31.415.744,00, na determinação do resultado tributável da Requerente, resulta de menos-valias fiscais apuradas em 3 operações distintas realizadas durante o período de tributação de 2016, e relativamente às quais, não é aplicável o regime de participation exemption (por envolverem a transmissão/anulação de partes de capital detidas por um período inferior a um ano), a saber:

i) € 14.983.034,00 resultante da cessão de 23.181.481 quotas detidas na C... Brasil à D... SGPS, S.A., incorporada na A..., por fusão realizada no dia 7 de setembro de 2020,

doravante designada por “D... SGPS”¹, em maio de 2016 (e cuja detenção por parte da Requerente remontava a dezembro de 2015);

ii) € 6.584.278,00 resultante do cancelamento de 10.187.078 quotas da C... Brasil em consequência da cisão-fusão parcial desta sociedade na E... Ltda. (doravante designada por “E...”), verificada em junho de 2016 (e cuja detenção por parte da Requerente remontava igualmente a dezembro de 2015);

iii) € 9.848.432,00 resultante da venda das quotas remanescentes da C... Brasil (35.345.913) a uma entidade terceira, em junho de 2016 (cuja detenção remontava igualmente a dezembro de 2015 e/ou maio e junho de 2016).

47.º Não tendo a Autoridade Tributária emitido qualquer decisão sobre a reclamação graciosa em apreço no prazo de quatro meses, a Requerente reagiu contra a presunção de indeferimento tácito da mesma, formada nos termos dos n.os 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, através da apresentação de Pedido de Pronúncia Arbitral junto deste Tribunal, no dia 27 de junho de 2019, cuja cópia se junta como Documento n.º 11, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

48.º Este Pedido de Pronúncia Arbitral versou apenas sobre parte do indeferimento tácito da reclamação graciosa, em concreto, sobre a não consideração da menos-valia referida em iii) supra, no valor de € 9.848.432,00, realizada na venda das quotas remanescentes da C... Brasil a uma entidade terceira, em junho de 2016.

49.º Não obstante, a Requerente reservou-se no direito de contestar posteriormente o indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada, na parte que concerne à dedução remanescente que foi solicitada no cômputo do seu resultado tributável individual relativo ao período de tributação de 2016, correspondente às menos-valias referidas em i) e ii) supra, no total de € 21.567.312,00 (€ 14.983.034,00 + € 6.584.278,00).

50.º No dia 8 de janeiro de 2021, a Requerente foi notificada da decisão deste Tribunal relativamente ao Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado no dia 27 de junho de 2019, cópia que se junta como Documento n.º 12, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais –, nos termos da qual é dado total provimento ao pedido da Requerente e, como tal, determinada:

(a) a anulação da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada na parte impugnada, relativa à menos-valia de € 9.848.432,00;

(b) a consequente correção do prejuízo fiscal apurado ao nível individual da Requerente no período de tributação de 2016, de € 101.911,31 para € 9.950.343,31; e

(c) a correção do lucro tributável de 2016 apurado ao nível do RETGS, de € 5.290.229,83 para um prejuízo fiscal de € 4.558.202,17”.

(...)

52.º Sem prejuízo do exposto, foi a Requerente notificada, no passado dia 17 de setembro de 2021, da decisão de indeferimento expresso dos restantes pedidos formulados na reclamação graciosa apresentada por referência à autoliquidação do período de tributação de 2016, negando a dedução das menos-valias referidas em i) e ii) supra, no valor de € 14.983.034,00 e € 6.584.278,00, respetivamente – cfr. Documento n.º 3 reproduzido.

53.º Como ponto prévio, cumpre esclarecer que o objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral corresponde apenas a parte do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela ora Requerente.

54.º Com efeito, nesta sede, visa-se apenas contestar a parte do indeferimento expresso da reclamação graciosa que negou a consideração da menos-valia realizada no valor de € 6.584.278,00, pelo cancelamento de 10.187.078 quotas da C... Brasil em consequência da cisão-fusão parcial desta sociedade na E..., verificada em junho de 2016, conforme será explicitado em maior detalhe adiante.

55.º Tal menos-valia ter-se-ia traduzido numa dedução de € 6.584.278,00 ao resultado tributável individual relativo ao período de tributação de 2016, e é apenas em relação a esta dedução que se pretende a análise por parte do Tribunal.

56.º Note-se, contudo, que tal não significa que a ora Requerente renuncie ou abdique de contestar o indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada na parte que concerne à menos-valia de € 14.983.034, apurada igualmente no período de tributação de 2016, mas não se pretende nesta sede

discutir esta dedução, mas tão só a menos-valia acima mencionada, que deve constituir o objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral”.

Face ao exposto supra, temos de concluir que no Processo n.º 436/2019-T e neste processo arbitral as partes são as mesmas, é o mesmo o pedido e a causa de pedir atendendo a que as Requerentes pedem a anulação da reclamação graciosa n.º ...2018... e do lucro tributário do exercício de 2016, que é o objeto mediato dessa reclamação graciosa, apesar das Requerentes terem optado por em e outro dos pedidos de pronúncia arbitral, destacarem partes do todo unificado que se consolidou na ordem jurídica com o trânsito em julgado da decisão arbitral proferida no Proc. n.º 436/2019-T.

Verifica-se assim a tripla **identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir** o que consubstancia a existência de caso julgado nos termos supra expressos pelo que concluímos que nos presentes autos e no Processo n.º 436/2019-T a questão e os sujeitos são idênticos e ocupam a mesma posição em ambas as ações, havendo identidade do pedido e da causa de pedir também.

IV.3.2. O caso julgado e o posterior indeferimento expresso da reclamação graciosa

1. Em **03-01-2019** por Despacho dos Serviços de Finanças da Amadora 3, foi remetido à Direção de Finanças de Lisboa, Divisão Justiça Administrativa o Processo de Reclamação Graciosa n.º ...2018... “*o processo supra identificado, referente à autoliquidação de IRC/2016, em que é reclamante A..., LDA, NIPC ...*”. Cfr. pág. 322 do PA.

2. Em **09-04-2019** a DF Lisboa face à reclamação graciosa apresentada pelas Requerentes decidiu “*solicitar a atuação dos Serviços de Inspeção no sentido de procederem às diligências necessárias de modo a se saber se os valores das menos valias alegadas se comprovam e se têm enquadramento legal, nos termos peticionados*”, cfr. pág. 324 do PA.

3. E, considerando a apresentação do PPA que deu origem ao Proc. n.º 436/2019-T, a Chefe de Divisão comunicou internamente, em **08-07-2019** que era de anexar esse PPA ao processo da reclamação graciosa para efeitos de extinção automática daquele no SICAT pelo que não era de apreciar a reclamação graciosa e com o qual concordou a Diretora de Serviços em **23-09-2019**. Cfr. o PA.

4. E contrariando essa decisão a DF Lisboa em **17-09 2021** indeferiu a reclamação graciosa em causa e notificou o sujeito passivo agora Requerente dessa inesperada e ilegal decisão.

5. Em **19.11.2021**, ou seja dentro do prazo de 90 de que “dispunha para o efeito”, no seu entender, as Requerentes apresentaram novo PPA, o qual deu origem ao presente processo, agora relativamente correção parcial de **€ 6.584.278,00**.

6. Nesse pedido as Requerentes referem que apesar de já terem apresentado dois PPA, cada um deles relativo a cada uma das correções acima identificadas, ainda salvaguardam os seus direitos para contestar o indeferimento expresso da reclamação, agora no que diz respeito à última correção em causa, precisamente: **€ 14.983.034,00**.

7. Está processualmente consagrado o direito à impugnação dos atos expressos da AT, e o mesmo direito existe para o indeferimento tácito.

8. Da formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa, as aqui Requerentes apresentaram um PPA e, por opção sua, apenas solicitaram a anulação da correção no montante de **€ 9.848.432,00**, dentro do limite da competência do CAAD em função do valor.

9. Consideramos que com a apresentação do PPA, esgotou-se a possibilidade das Requerentes atacarem o indeferimento da Reclamação e conseqüentemente a liquidação do IRC referente ao exercício de 2016, cfr. os artigos 13.º n.º 4 e 24.º n.º 2 do RJAT.

O artigo 13.º, n.º 4 do RJAT determina:

“A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do

tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa.

10. E, o artigo 24º, n.º 2 do RJAT dispõe:

“Sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação”.

11. Por outro lado, com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral e o posterior trânsito em julgado do Proc. 436/2019-T que se pronunciou sobre o mérito da ação, a AT ficou impedida de apreciar a reclamação graciosa (como reconheceu na comunicação e decisão da Chefe da DF de Lisboa, que consta do PA) e consequentemente de praticar outro ato administrativo inovador, como o fez em setembro de 2021, ao indeferir expressamente a reclamação graciosa objeto de decisão arbitral transitada em julgado em 12-02-2020. (Cfr. o artigo 24, n.º 2 do RJAT).

12. Ou seja, **a reclamação graciosa foi indeferida na sua totalidade** e as Requerentes apresentaram pedidos de pronúncia arbitral parcial desse indeferimento, optando por questionar apenas uma das correções de cada vez, sem contestar as outras duas que são uma parte do pedido de apreciação da reclamação apresentada e todas visando a liquidação de IRC do ano de 2016 (não vamos considerar agora a questão da fixação de prejuízos da sociedade dominante e da dominada, visto que estamos apenas perante **um só ato de autoliquidação de IRC**).

13. Não pode haver qualquer dúvida que os atos tributários aqui em causa são a reclamação graciosa que tem como objeto mediato as liquidações de IRC mencionadas, com o objetivo único da correção da liquidação do IRC do exercício de 2016.

14. Cada uma das correções pretendidas da matéria coletável não constituem, de per si, atos tributários suscetíveis de várias impugnações, tantas quantas as correções, pois fazem parte de um todo.

15. Desconhecem-se as razões pelas quais as Requerentes tomaram essa opção e não impugnaram a totalidade das correções sofridas, mas tal não releva para a apreciação do caso.

16. A AT já tinha tido conhecimento do pedido de pronúncia arbitral do indeferimento da reclamação (08.07.2019) e decidido a anexar esse PPA ao processo da reclamação graciosa com a consequência de extinguir esse procedimento administrativo. Cfr. o PA, junto aos autos pela Requerida.

17. Mas após, e até ao momento única Decisão Arbitral do CAAD (08.01.2021), foi emitido despacho de indeferimento expresso da dita reclamação que foi notificado à Requerente em 17.09.2021, como consta do PA.

18. Aproveitando esse ato ilegal, as Requerentes apresentaram o PPA e mais uma vez apenas relativo a uma das menos valias, que como vimos é uma das menos valias totais do exercício do ano de 2016: € 6.584.278,00, e que deu origem ao presente processo arbitral.

19. Ora tal comportamento não se nos afigura processualmente admissível, considerando que um sujeito passivo não pode impugnar um ato que já foi de decisão por um Tribunal Arbitral, em que o pedido se baseou na formação da presunção do indeferimento tácito, só porque a AT, em violação do disposto no artigo 24.º, n.º 2 do RJAT, sobre ele se pronunciou posteriormente.

20. Se a AT tivesse cumprido com o disposto no artigo 24.º n.º 2 do RJAT e não tivesse proferido o ato de indeferimento expresso, este processo não teria lugar nos moldes em que foi feito o pedido de pronúncia arbitral.

21. O que a AT fez ao indeferir expressamente a reclamação graciosa em causa, foi um ato desnecessário e ilegal, por inquestionável violação de lei e quando já sabia que um Tribunal Arbitral do CAAD tinha anulado parte da autoliquidação em causa, e já com trânsito em julgado. Ou seja, no momento da prática desse ato (indeferimento expresso), o pedido de pronúncia arbitral de anulação da correção/liquidação, já estava decidido e já se tinha consolidado na ordem jurídica em 12-02-2021.

22. Nada aqui se altera pelo facto de, como é natural, constar da notificação de indeferimento expresso, o direito e reclamar/impugnar e o prazo para o exercício desse direito, uma vez que se esgotou com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao Proc. 436/2019-T a AT ficou impedida de apreciar e decidir a reclamação graciosa objeto desse PPA.

23. E, a notificação ao sujeito passivo não pode instituir mecanismos processuais a que o contribuinte já não tem acesso.

24. Assim, a competência dos Tribunais para apreciar da legalidade da liquidação do IRC do ano de 2016, esgotou-se com a apresentação do PPA e posterior decisão do CAAD já mencionada. Na mesma data esgotou-se também a possibilidade da AT deferir ou indeferir expressamente a reclamação graciosa (artigos 24.º, n.º 2 do RJAT).

V. DECISÃO

Termos em que face ao exposto decide-se julgar procedente a exceção dilatória do caso julgado, suscitada oficiosamente por este Tribunal Arbitral e em consequência absolver a Requerida da Instância, abstendo-se nos termos legais de conhecer do mérito da ação.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) o qual deve, corresponder à utilidade económica do pedido e equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 6.584.278,00 (seis milhões, quinhentos e oitenta e quatro mil, duzentos e setenta e oito euros).

VII. CUSTAS

Custas a cargo das Requerentes no montante de € 82.314,00 (oitenta e dois mil trezentos e catorze euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Notifique-se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra: Processo n.º 900/21.4BESNT, que corre termos na Unidade Orgânica 1.

Lisboa, 18 de agosto de 2022

(Prof^ª Doutora Regina de Almeida Monteiro, Árbitro Presidente)

(Dr. Jorge Carita, Árbitro Adjunto)
(De acordo, com Declaração de Voto)

(Dr. Ângelo Dias, Árbitro Adjunto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

a). Exceção de incompetência do Tribunal para a prática de atos de fixação do prejuízo fiscal individual da sociedade Requerente/dominada e do prejuízo fiscal do Grupo/sociedade dominante.

1. Apesar de não vir a ter reflexos diretos no destino final da obtenção de ganho de causa por parte da Autoridade Tributária, sou de opinião de que a mesma também tem razão quando invoca a incompetência do Tribunal para proferir decisão a ordenar correção do prejuízo fiscal individual declarado pela Requerente no período em causa.

2. Não fora a decisão de apreciação de caso julgado (a intempestividade ou a inimpugnabilidade), o Tribunal poderia ter competência para apreciar da legalidade das correções em causa e das subsequentes liquidações, mas nunca para fixar prejuízos fiscais.

3. Tal fixação constitui ato administrativo da competência da Autoridade Tributária, que seria praticado em execução de sentença, após a correção ao lucro tributário declarado e anulação da competente liquidação.

4. Nunca por iniciativa e determinação do próprio Tribunal.

5. Neste sentido Acórdãos do CAAD tirados nos Proc.º n.º.587/2014-T e 244/2013-T.

6. Sendo de salientar que quando chamadas a pronunciarem-se sobre a presente exceção invocada pela AT, as próprias Requentes, em sede de alagações, dão por admitido que o Tribunal não poderá proceder a tal fixação, já que o que efetivamente peticionam é a anulação

da reclamação/liquidações, “... sendo expectável que tal anulação acarrete as correções acima mencionadas”, face à “... autonomia da Autoridade Tributária na execução de julgados”.

7. Razão pela qual não acompanho, com todo o respeito e quanto a este aspeto a presente Decisão.

b). Caso julgado e o posterior indeferimento expresso da reclamação graciosa

8. Acompanho o presente Acórdão na parte decisória no que diz respeito ao caso julgado, obstando assim ao conhecimento do mérito da causa.

9. Contudo, com o devido respeito pela Decisão do Coletivo, entendo que o foco não deve ser colocado no ato praticado pela Autoridade Tributária de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa relativamente à qual já se tinha presumido o seu indeferimento tácito.

10. O Tribunal apreciou e bem a verificação dos requisitos para existência de caso julgado e assim decidiu.

11. Os pressupostos que vão determinar a existência de caso julgado dão-se por verificados a partir do momento em que transita em julgado a Decisão do CAAD tirada no Proc.º n.º 436/2019-T, que consta da factualidade considerada como provada e que foi em 12.02.2020, cumulativamente com a apresentação do presente PPA, estando em causa uma tripla identidade, de sujeitos, pedido e causa de pedir, que obsta ao conhecimento do mérito da causa.

12. A reclamação graciosa e as liquidações que com ela foram postas em causa deixarem de poder ser impugnadas.

13. O facto da Autoridade Tributária ter praticado um ato expresso, eventualmente inútil, porque no mesmo sentido do indeferimento, embora tácito, já ocorrido, deu pretexto às Requerentes para apresentarem o presente PPA, mas não coloca a AT na alçada deste Tribunal para censura desse ato indeferimento expresso.

14. Tanto mais que não estamos perante um ato inovador, já que vai no mesmo sentido do ato tácito – o do indeferimento da reclamação.

15. Não é esse ato praticado pela administração fiscal que está sob escrutínio.

16. As Requerentes perderam o prazo para impugnar as liquidações em causa após a data de presunção do indeferimento tácito da reclamação.

17. Razão pela qual o presente PPA seria manifestamente intempestivo. Não será assim se entendermos, como o fazemos, que o indeferimento expresso da reclamação é inimpugnável, deixando assim de fora a possibilidade de apreciação da sua tempestividade.

Jorge Carita