

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 691/2020-T

Tema: IRC - Intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral quando a prévia reclamação graciosa não tenha sido apresentada em prazo;
Competência do tribunal arbitral em razão da matéria.

SUMÁRIO:

- 1. A tempestividade da reclamação graciosa constitui condição necessária para a tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, integrando um pressuposto processual deste último.**
- 2. Ainda que a AT, no procedimento de reclamação graciosa, tenha considerado esta como tempestiva, o tribunal arbitral é competente, em razão da matéria, para apreciar a tempestividade da reclamação graciosa, para os efeitos de verificação da tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral e da eventual caducidade do direito de acção.**
- 3. A caducidade do direito de acção é de conhecimento officioso e encontra-se excluída da disponibilidade das partes.**
- 4. A intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral determina a caducidade do direito de acção, ou seja, do direito de requerer a constituição do tribunal arbitral, é uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da instância da Requerida.**

DECISÃO ARBITRAL

Todavia, não tendo sido aceite o valor de realização em 2002, na reclamação graciosa, então, por imperativo lógico decorrente da solidariedade dos exercícios e por dever de prossecução da verdade material, não pode a AT impor à Requerente a manutenção desse valor de realização, agora sob a veste de custo de aquisição, para efeitos de apuramento de uma menos-valia fiscal menor.

Não tendo o valor de mercado petitionado pela Requerente no contencioso de 2002 sido reconhecido pela AT, na reclamação graciosa, importa considerar o valor de aquisição original dos investimentos na génese da obtenção das acções da B... Brasil (i.e. os investimentos feitos na C... e na D...).

Não tendo sido deferida aquela reclamação graciosa, então o que se peticiona é o reconhecimento como valor de aquisição do custo de aquisição das acções da C... e da D... que estão na origem das 749.576 acções da B... Brasil adquiridas em 2002 e vendidas em 2005.

Conclui no sentido de que a autoliquidação controvertida deverá ser parcialmente anulada, nos termos do pedido.

A.6 - Posição da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:

O presente litígio respeita ao cálculo da menos-valia fiscal apurada em 2005 em resultado da venda de participações sociais detidas pela Requerente numa sociedade do grupo residente no Brasil, alienação esta realizada no âmbito de uma oferta privada feita a accionistas minoritários desta empresa.

Em concreto, a razão do desacordo, no que respeita ao apuramento das mais ou menos-valias, radica na determinação do custo de aquisição das partes sociais que haviam sido adquiridas pela Requerente no âmbito de operações de reorganização societária ocorridas no Brasil no ano de 2002.

A Requerente conformou-se com a decisão de indeferimento (parcial) do recurso hierárquico n.º ...2015..., exarado no despacho da Subdirectora-geral da Área dos Impostos sobre o Rendimento, de 07-12-2017, que negou o reconhecimento fiscal e a inclusão no lucro tributável do exercício de 2002:

- (i) das menos-valias decorrentes da cisão total da sociedade C... e posterior incorporação das partes cindidas nas sociedades B... BRASIL e E...; e
- (ii) das menos-valias resultantes da realização do aumento de capital da sociedade B... BRASIL, através das entradas em espécie com acções das sociedades D... e E... .

Não foi confirmada a existência de menos-valias fiscais decorrentes das referidas operações realizadas em 2002, entendimento vertido nas decisões de indeferimento da reclamação graciosa e no recurso hierárquico, as quais são dotadas de força de caso julgado.

No fundo, o que a Requerente pretende é que sejam atribuídos às operações ocorridas em 2002 os efeitos da aplicação do regime de neutralidade fiscal, que consistem no diferimento da tributação das mais-valias e menos-valias que seriam apurados no momento da troca das participações, o que impunha que as novas participações recebidas fossem registadas ao valor pelo qual as antigas se encontravam registadas.

Acresce, como é referido no Ponto 104 da Informação N.º 210-AIR1/2020 da UGC/DJT - Decisão da reclamação graciosa (2005), que não existe, por parte da Autoridade Tributária, qualquer actuação que pudesse criar na Requerente qualquer confiança ou expectativa de que, numa posterior alienação, o valor de aquisição da participação na B... Brasil seria afinal o custo histórico das participações C..., D... e E... .

Conclui no sentido da improcedência total do pedido arbitral.

B - SANEAMENTO:

graciosa que foi objecto de uma decisão de mérito no sentido do seu indeferimento e cuja tempestividade foi reconhecida pela AT e

- f) Violação dos princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica.

O processo não enferma de nulidades.

Tal como o Tribunal fez constar, em despacho arbitral de 27-10-2021, devidamente notificado às partes, suscita-se nos presentes autos uma questão prévia, de conhecimento oficioso, a qual, a proceder, constituirá excepção dilatória que obstará a que se conheça de mérito, pelo que haverá, antes de mais, que apreciar tal questão.

A questão prévia a decidir é a seguinte: O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deve considerar-se intempestivo, porque apresentado para além do prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT?

Vejamos:

C - MATÉRIA DE FACTO:

C.1 - Factos provados, no que interessa à apreciação da questão prévia:

Os factos relevantes para a apreciação da questão prévia que ora se suscita e que são tidos como assentes são os seguintes:

Em resultado da venda de participações sociais detidas pela Requerente numa sociedade do grupo residente no Brasil, alienação esta realizada no âmbito de uma oferta privada feita a accionistas minoritários desta empresa, a Requerente inscreveu, na declaração modelo 22, de IRC, do exercício de 2002, o custo de aquisição das partes sociais que haviam sido adquiridas pela Requerente no âmbito de operações de reorganização societária ocorridas no Brasil.

A Requerente apresentou, em Maio de 2005, reclamação graciosa quanto à autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2002, a qual correu termos, inicialmente sob o n.º ... e, posteriormente, sob o n.º....

Nessa reclamação graciosa, a Requerente defendeu o reconhecimento fiscal e a inclusão no lucro tributável do exercício de 2002:

- (i) das menos-valias decorrentes da cisão total da sociedade C... e posterior incorporação das partes cindidas nas sociedades B... BRASIL e E...; e
- (ii) das menos-valias resultantes da realização do aumento de capital da sociedade B... BRASIL, através das entradas em espécie com acções das sociedades D... e E... .

Após a devida instrução, a referida reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 20-03-2012, tendo a aqui Requerente apresentado recurso hierárquico em 19-04-2012, o qual veio a ser indeferido - no que à parte em causa nos presentes autos respeita -, por despacho 07-12-2017, notificado com data de 12-12-2017.

Nas decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, a AT não reconheceu a existência de menos-valias fiscais decorrentes das referidas operações realizadas no exercício de 2002, tal como defendido pela aqui Requerente.

A aqui Requerente apresentou, no procedimento de recurso hierárquico, requerimento, datado de 20-03-2018, no qual invocou que *«tendo sido notificada da decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico acima numerado [relativo ao IRC, do exercício de 2002] vem, nos termos do disposto no artigo 96.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, declarar formalmente que renuncia ao seu direito de impugnar ou por qualquer forma recorrer da decisão que lhe foi notificada»*.

O indeferimento definitivo da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, relativos ao IRC do exercício de 2002, não modificou a situação jurídica da aqui Requerente quanto àquele imposto e àquele exercício.

A decisão final proferida na reclamação graciosa e no recurso hierárquico implicou que os elementos declarados pela aqui Requerente, quanto ao IRC e ao exercício de 2002, se mantivessem inalterados e plenamente vigentes na ordem jurídica.

Em Maio de 2006, a aqui Requerente apresentou a declaração modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2005, na qual inscreveu os valores de aquisição relativos às acções transmitidas nas operações de reorganização societária efectuadas pela Requerente em 2002 que resultavam, não dos elementos constantes da declaração modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2002, mas sim da reclamação graciosa que apresentara contra a autoliquidação deste último ano.

A Requerente procedeu à autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2005, em 30 de Maio de 2006.

A Requerente autoliquidou o IRC, relativo ao exercício de 2005, com base no pressuposto e confiando que a AT iria deferir a reclamação graciosa que havia apresentado relativamente à autoliquidação de IRC, do exercício de 2002.

A Requerente reconheceu, no pedido de constituição do tribunal arbitral, que *«para determinar as mais ou menos-valias associadas a essa venda realizada em 2005, a Requerente, quando efectuou a autoliquidação do IRC deste último exercício, em maio de 2006, considerou como custo de aquisição destas participações o valor de realização que havia indicado na reclamação graciosa do IRC de 2002 [...]»*.

A Requerente reconheceu, no pedido de constituição do tribunal arbitral, que *«[...] a Requerente havia computado estas últimas [as mais ou menos-valias derivadas da venda realizada em 2005] com base nos valores peticionados na reclamação graciosa da autoliquidação de IRC de 2002 e acreditando que a mesma ia ser deferida»*.

Em 20-07-2012, a aqui Requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2005, consubstanciada na liquidação de IRC n.º 2006..., de 11-

07-2006, posteriormente substituída pelas liquidações n.º..., de 29-11-2006, n.º..., de 20-02-2008, n.º..., de 19-10-2009 e n.º..., de 07-12-2009, à qual coube o n.º ...2012... .

Por despacho de 25-03-2015, foi proferida decisão final do procedimento de reclamação graciosa, de indeferimento, por intempestividade da reclamação graciosa, da qual foi notificada a aqui Requerente em 30-03-2015.

Da referida decisão de indeferimento, interpôs a aqui Requerente recurso hierárquico, em 24-04-2015, no qual foi proferida decisão final que anulou a anterior decisão de rejeição e, considerando aquela reclamação graciosa tempestiva, determinou o conhecimento do pedido.

A referida reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 28-08-2020, notificado por envio postal de 31-08-2020.

A decisão final no procedimento de reclamação graciosa/recurso hierárquico, de recusa da alteração da situação jurídica tributária da Requerente quanto ao exercício de 2002 não implicou a alteração da situação tributária desta, quanto ao exercício de 2005.

A autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2005, não se encontrava dependente da decisão proferida na reclamação graciosa apresentada contra a autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2002.

O pedido de constituição do Tribunal arbitral foi apresentado em 30-11-2020.

C.2 - Factos não provados, no que interessa à apreciação da questão prévia:

Com relevo para a apreciação e decisão da presente questão prévia, não se encontram provados factos susceptíveis de integrar qualquer actuação da AT que pudesse criar na Requerente qualquer confiança ou expectativa de que, numa posterior alienação, o valor de aquisição da participação na B... Brasil seria o custo histórico das participações C..., D... e E... .

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado na sequência da decisão final, de indeferimento, proferida no procedimento de reclamação graciosa, que havia sido instaurado pela Requerente contra a autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2005 com fundamento na decisão que impendeu sobre a reclamação graciosa e o recurso hierárquico apresentados relativamente à autoliquidação de IRC - exercício de 2002.

Importa, pois, apurar se a reclamação graciosa, quanto ao exercício de 2005, foi tempestivamente apresentada, já que da tempestividade da reclamação graciosa depende a tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral.

Com efeito, a exceção dilatória de intempestividade é de conhecimento oficioso - artigos 578.º, do CPC e 89.º, nrs. 2 e 3, alínea *k*), do CPTA, aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, do RJAMT.

«[...] a caducidade do direito de ação, a que se refere a alínea *k*) [do artigo 89.º, n.º 3, do CPTA], assim como outros casos de propositura de ação para além dos prazos legalmente cominados, não sendo embora uma exceção privativa do contencioso administrativo, depende do incumprimento de prazos que, diretamente ou por remissão, estão expressamente estabelecidos no CPTA para os diversos tipos de pretensões judiciais».¹

O Tribunal irá, em consequência, conhecer oficiosamente da referida exceção - intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral -, a qual, a ocorrer, determinará a caducidade do direito de acção e determinará, consequentemente, a absolvição da instância, da Requerida.

Na perspectiva da Requerente, existe uma correlação de indissociabilidade entre o valor de realização apurado em 2002 e o valor de aquisição apurado em 2005 quanto a certas participações sociais, mais bem descritas no pedido de pronúncia arbitral, correlação essa que

¹ MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 5.ª ed., Coimbra - Edições Almedina, pág. 751

Com efeito, após formar-se caso decidido sobre a reclamação graciosa/recurso hierárquico relativos ao IRC do exercício de 2002, a situação jurídica tributária da aqui Requerente, manteve-se exactamente a mesma que decorria até então e que provinha da autoliquidação a que procedera.

Deste modo, a decisão no procedimento de reclamação graciosa/recurso hierárquico projecta-se, apenas e só, na esfera da própria reclamação graciosa/recurso hierárquico, deixando intocada a autoliquidação objecto de reclamação administrativa.

O mesmo é dizer que a decisão proferida na reclamação graciosa/recurso hierárquico implicou que os elementos declarados pela Requerente, quanto a IRC e ao exercício de 2002, se mantivessem inalterados e plenamente vigentes na ordem jurídica.

Inalterabilidade e vigência essas reforçadas pelo facto de a Requerente ter renunciado à posterior discussão judicial do indeferimento administrativo da sua pretensão e, desse modo, se ter conformado com o decidido na reclamação graciosa/recurso hierárquico.

Ou seja, posteriormente à autoliquidação, não ocorreu nenhum facto modificativo (ou extintivo) da situação tributária da Requerente quanto ao IRC de 2002.

E se não ocorreu nenhum facto modificativo (ou extintivo) da situação tributária da Requerente, então não se abriu nenhum prazo para reclamação graciosa, com fundamento em facto superveniente.

É que não basta um qualquer facto superveniente, no sentido de que ocorre posteriormente ao acto tributário.

Este facto, além de ser superveniente, deve possuir natureza inovadora, no sentido de ser um facto modificativo ou extintivo da situação jurídica tributária do sujeito passivo, de tal modo

que o seu apuramento - porque inovador quanto à realidade jurídica que até aí existia - é susceptível de determinar a modificação de outras realidades jurídicas.

Ora, nada disto aconteceu nos presentes autos.

Na verdade, o único facto novo consistiu na recusa da AT em aceitar a modificação da situação jurídica da Requerente quanto ao exercício de 2002, em sede de reclamação graciosa/recurso hierárquico.

Mas a decisão final no procedimento de reclamação graciosa/recurso hierárquico, de recusa da alteração da situação jurídica tributária da Requerente quanto ao exercício de 2002 não implicou, por si mesma, a alteração da situação tributária desta, quanto ao exercício de 2005.

Diferente teria sido se, designadamente, a Requerente tivesse prosseguido, quanto ao IRC do exercício de 2002, com impugnação judicial ou arbitragem tributária e, em tal sede, tivesse obtido vencimento.

Em tal caso, tornando-se definitiva a decisão que concedesse provimento à pretensão da Requerente, tal decisão - enquanto 'caso resolvido' - modificaria naturalmente a situação tributária da Requerente quanto ao exercício de 2002 e seria, aí sim, susceptível de abrir prazo para reclamação graciosa quanto ao exercício de 2005, com fundamento na existência de facto superveniente.

As decisões da AT sobre a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, relativas ao IRC do exercício de 2002, apenas confirmaram mediatamente a situação tributária da Requerente, ao recusar a respectiva modificação.

E tal confirmação não tem relevância jurídica para efeitos de abrir um novo prazo para reclamação graciosa quanto à autoliquidação de IRC, do exercício de 2005.

No que se refere aos argumentos alinhados pela Requerente, no exercício do seu direito do contraditório, dir-se-á o seguinte:

Com prioridade sobre a restante argumentação da Requerente, começará o Tribunal por apreciar a suscitada incompetência material do Tribunal, para a apreciação da intempestividade da reclamação graciosa relativa à autoliquidação de IRC, do exercício de 2005.

Resumidamente, entende a Requerente, nesta parte, que, não dispondo os tribunais arbitrais de competência para apreciar um litígio que tenha por objecto a tempestividade ou intempestividade de uma reclamação graciosa, por um argumento *a minori ad maius* também não se concebe que os tribunais arbitrais disponham de poderes para apreciar uma pretensa intempestividade de uma reclamação graciosa que foi objecto de uma decisão de mérito no sentido do seu indeferimento.

Tal argumento não é de acolher. Vejamos porquê:

Antes de mais, importa dizer que cabe ao Tribunal decidir da sua própria competência.

Com efeito, «nenhuma dúvida subsiste hoje sobre a natureza dos tribunais arbitrais: são verdadeiros tribunais, muito embora não tribunais do Estado. [...] E, por fim, dispor de competência para decidir da sua própria competência constitui prerrogativa de qualquer tribunal arbitral».²

No processo de apreciação da sua própria competência - *in casu* para o conhecimento da excepção em causa -, este Tribunal não aprecia a tempestividade ou a intempestividade da reclamação graciosa, enquanto causa de pedir, mas sim enquanto pressuposto processual do pedido de constituição do tribunal arbitral.

² Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 177/2016, de 29-03-2016, disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/177-2016-74338039>

A autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2005, não se encontrava dependente da autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2002.

Diversamente e como a Requerente, de resto, reconhece no pedido de constituição do tribunal arbitral, «*para determinar as mais ou menos-valias associadas a essa venda realizada em 2005, a Requerente, quando efetuou a autoliquidação do IRC deste último exercício, em maio de 2006, considerou como custo de aquisição destas participações o valor de realização que havia indicado na reclamação graciosa do IRC de 2002 [...]*».

E ainda, como consta no pedido de constituição do tribunal arbitral, «*[...] a Requerente havia computado estas últimas [as mais ou menos-valias derivadas da venda realizada em 2005] com base nos valores peticionados na reclamação graciosa da autoliquidação de IRC de 2002 e acreditando que a mesma ia ser deferida*».

Isto é, a Requerente inscreveu, na sua declaração modelo 22 de IRC, do exercício de 2005, determinados elementos, na pressuposição do deferimento da reclamação graciosa apresentada quanto ao exercício de 2002 - ou, pelo menos, *confiante* no deferimento desta reclamação graciosa.

Tal deferimento não se verificou e a Requerente, decidiu, por exclusivo acto seu, não prosseguir com a sua pretensão relativa ao exercício de 2002, designadamente sujeitando esta a juízo judicial ou arbitral.

O alegado *conhecimento*, pela Requerente, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, relativa à autoliquidação de IRC do exercício de 2002 decorreu, pois, exclusivamente da sua decisão - voluntária - de permitir que tal indeferimento pudesse consolidar-se na ordem jurídica, pelo que considera o Tribunal que não poderá vir agora invocar a referida decisão de indeferimento como termo inicial do prazo para a reclamação graciosa relativa à autoliquidação de IRC, do exercício de 2005.

A isto acresce que o Tribunal tem, não só o poder, como também o dever, de apreciar os pressupostos processuais - neles se incluindo a tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral.

A tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral constitui, assim, um pressuposto processual que cabe ao tribunal arbitral apreciar e de cuja apreciação o tribunal, no exercício do seu poder jurisdicional - exclusivamente vinculado à lei -, não pode prescindir, com base em vicissitudes do procedimento administrativo.

Pelo que o acolhimento, pelo órgão instrutor, no procedimento administrativo, da tempestividade da reclamação graciosa, não obsta a que o tribunal, no exercício da sua competência em sede arbitral, aprecie tal questão, para efeitos da apreciação da tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral.

Aquando do exercício do contraditório, a Requerente alegou, por fim, que a eventual declaração da intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, determinada pela intempestividade da reclamação graciosa relativa ao IRC do exercício de 2005, violaria os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica.

Como se viu já, a Requerente defende que apresentou reclamação graciosa quanto ao IRC do exercício de 2002, visando tornar o apuramento do lucro tributável, na parte reclamada, consistente com os elementos declarados quanto ao exercício de 2005.

E que, tendo visto tal pretensão indeferida, apresentou⁴ reclamação graciosa quanto ao IRC do exercício de 2005, visando tornar o apuramento do lucro tributável, na parte reclamada, consistente com os elementos declarados quanto ao exercício de 2002, caso o indeferimento da reclamação graciosa relativa a este último exercício, se mantivesse.

⁴ «À cautela», como então escreveu.

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA,⁶ *«a norma tutela os princípios da proteção da confiança e da boa fé e dá concretização prática, no plano processual administrativo, ao disposto nos artigos 8.º, 9.º e 10.º do CPA».*

Fora destas situações legalmente previstas, apenas poderá configurar-se a violação do princípio da protecção da confiança quando se torne possível mobilizar os referidos critérios de arbitrariedade ou excessiva onerosidade na actuação administrativa.

E, sobretudo, não parece ao Tribunal que a expectativa porventura gerada pela consideração da tempestividade da reclamação graciosa relativa ao IRC do exercício de 2005, no âmbito de um procedimento administrativo, possua aptidão jurídica para condicionar o tribunal na apreciação de um pressuposto processual que só ao órgão jurisdicional cabe analisar.

«Pode dizer-se, numa formulação sintética, que a Administração viola a boa-fé quando falta à confiança que despertou num Particular ao actuar em desconformidade com aquilo que fazia antever o seu comportamento anterior, sendo que, enquanto princípio geral de direito, a boa-fé significa “que qualquer pessoa deve ter um comportamento correcto, leal e sem reservas, quando entra em relação com outras pessoas” – apud M. Esteves de Oliveira, Pedro Gonçalves e Pacheco Amorim, in “Código do Procedimento Administrativo”, 2ª edição, a págs. 108 -, apresentando-se como vocacionado para, designadamente, impedir o verificação de comportamentos desleais e incorrectos (obrigação de lealdade).

Aliás, a exigência da protecção da confiança é também uma decorrência do princípio da segurança jurídica, imanente ao Estado de Direito.

Contudo, a aplicação do princípio da protecção da confiança está dependente de vários pressupostos, desde logo, o que se prende com a necessidade de se ter de estar em face de uma confiança “legítima”, o que passa, em especial, pela sua adequação ao Direito, não podendo invocar-se a violação do princípio da confiança quando este radique num acto anterior

⁶ Ob.cit., pág.427

*claramente ilegal, sendo tal ilegalidade perceptível por aquele que pretenda invocar em seu favor o referido princípio».*⁷

Alinhando com o referido aresto do STA, poderá dizer-se, quanto ao caso dos presentes autos, que *«a factualidade dada como provada não é valorizável em sede dos princípios da boa-fé e da protecção da confiança, não se pré-figurando a densidade factual conducente à prova do incumprimento, por parte do Estado, dos deveres de conduta exigíveis - no plano ético em que se move uma pessoa normal, recta e honesta colocada na situação jurídica concreta da Administração».*⁸

Pelo que se entende não ter ocorrido a violação do princípio da protecção da confiança e da segurança jurídica.

Assim sendo, e tendo em consideração que a primitiva declaração modelo 22 de IRC e respectiva autoliquidação, relativas ao exercício de 2005, ocorreram em 30 de Maio de 2006, e que não se verificou a ocorrência de qualquer facto com vocação para abrir novo prazo de reclamação graciosa, é inevitável concluir que, quando a aqui Requerente apresentou a reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC, do ano de 2005, em 20-07-2012 (ou seja, mais de seis anos depois após a autoliquidação), caducara há muito o respectivo prazo, a isso não obstante a apresentação de posteriores declarações de substituição - artigo 59.º, n.º 6, do CPPT.

Caducado tal prazo, a reclamação graciosa não tem aptidão para, no seguimento de decisão final do respectivo procedimento administrativo, abrir novo prazo para o pedido de constituição do tribunal arbitral, pelo que, no caso dos presentes autos, a apresentação deste pedido ocorreu após a extinção do respectivo direito.

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-06-2003, proferido no processo n. 01188/02, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d91f021221d2fdde80256d55003780fd?OpenDokument&ExpandSection=1>

⁸ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-06-2003, proferido no processo n. 01188/02, já citado.

Nesse sentido, ou seja, que a tempestividade da reclamação administrativa é condição necessária para a tempestividade - no caso - da impugnação judicial, vejam-se, entre muitos, os seguintes arestos:

Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, proferido em 23-03-2017, no processo n.º 07644/14:

*«Estando a reclamação graciosa fora de prazo à data em que foi apresentada, em consequência e independentemente da mesma ter sido ou não decidida, a impugnação judicial também será intempestiva».*⁹

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 02-04-2009, no processo n.º 0125/09:

*«Só a tempestividade da reclamação graciosa abre à impugnante, neste caso, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações impugnadas, pois a sua extemporaneidade da reclamação ainda que não consequencie a extemporaneidade da impugnação conduz à sua necessária improcedência, por se reagir, então, contra um caso decidido ou resolvido».*¹⁰

E *«só a tempestividade da reclamação graciosa abre à impugnante, neste caso, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações, pois a confirmar-se a intempestividade da reclamação tudo se passa como se esta não tivesse existido».*¹¹

Sendo intempestiva a reclamação graciosa, a decisão final que recaiu sobre este procedimento administrativo não é susceptível de conferir à Requerente a abertura do prazo para, na sequência, requerer a constituição do tribunal arbitral, tudo se passando como se a reclamação graciosa não tivesse existido.

⁹ Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/BC99C5C939871CC1802580F200365C84>

¹⁰ Disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/89f58c48b7a3b415802575990045a3f7?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

¹¹ Ídem.

O prazo fixado no artigo 10.º, n.º 1, do RJAMT, para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, é um prazo de caducidade.

A caducidade do direito de acção é de conhecimento oficioso e encontra-se excluída da disponibilidade das partes.

A intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral determina a caducidade do direito de acção, ou seja, do direito de requerer a constituição do tribunal arbitral, é uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da instância da Requerida - artigos 278.º, n.º 1, al. e), 576.º, n.º 2 e 577.º, todos do CPC, e 89.º, n.º 4, alínea k), do CPTA, aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, do RJAMT.

Nestes termos, o Tribunal entende que se verifica a excepção dilatória de intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, determinadora da caducidade do direito de acção e, em consequência, irá decidir não conhecer do pedido de pronúncia arbitral e absolver a Requerida, da instância.

A solução desta questão prévia prejudica a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente, nos termos do disposto no artigo 660.º, n.º 2, primeiro segmento, do CPC, aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT.¹²

E - DECISÃO:

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar verificada a excepção dilatória de intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, determinadora da

¹² Neste sentido, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 07-12-2011, proferido no processo n.º 0241/11, onde se concluiu que «a intempestividade do meio impugnatório implica a não pronúncia do tribunal sobre as questões suscitadas na petição inicial, ainda que de conhecimento oficioso, na medida em que a lide impugnatória não chega a ter o seu início». Disponível em: <https://blook.pt/caselaw/PT/STA/372187/>

Declaração de voto

Não concordo com a presente decisão de declarar intempestiva a RG de 2005 interposta pela Requerente e, conseqüentemente, o pedido de pronúncia arbitral.

Não obstante o prazo de dois anos para interposição de RG por erro na autoliquidação prevista no artigo 131.º do CPPT, considero que a peça entregue pela Requerente com referência ao exercício de 2005 em 20/07/2012 é tempestiva ao abrigo do n.º 4 do artigo 70.º do mesmo diploma (“sentença ou facto superveniente”). Para o efeito, importa determinar:

- a) Quais os factos tributários que a Requerente não conhecia no prazo em que poderia ter usado do mecanismo previsto no artigo 131.º do CPPT; e
- b) Se a RG de 2005 foi entregue no prazo de 120 contados da data «*em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto*».

Posto isto, analisarei em separado ambos os requisitos.

Dos factos tributários

Não obstante a extensa matéria factual, a mesma cinge-se ao apuramento do custo de aquisição das ações da participada B... BRASIL da Requerente, na sequência de duas operações societárias realizadas em 2002:

- Cisão-dissolução da C... e integração de parte do seu património na B... BRASIL; e
- Aumento de capital da B... BRASIL, realizado parcialmente em espécie com ações da E... e D... .

Não obstante a realização destas operações em 2002, que deveriam determinar o reconhecimento de impactos fiscais (apuramento de mais ou menos-valias) na sua esfera, a Requerente não os refletiu na Declaração Modelo 22 (DM22) desse exercício, tendo entregue RG para o efeito, a qual veio a ser indeferida pela AT no dia 23/03/2012. Idêntico desfecho teve o Recurso Hierárquico (RH) apresentado pela Requerente para contestar esta decisão da AT.

Contudo, seis anos antes (em 2006), a Requerente entregou a DM22 do exercício de 2005, onde apurou menos-valias com a alienação de ações da B... BRASIL, tendo nesse cálculo considerado como custo de aquisição o que tinha considerado na RG de 2002 como valor de mercado dos patrimónios que tinham dado origem a essas mesmas ações da B... BRASIL, ou seja, as ações da C..., E... e D... .

Neste âmbito, e estando em causa a alienação de participações financeiras, importa ter presente que:

- a) As mais ou menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de venda, líquido dos encargos que lhe são inerentes, e o custo de aquisição determinado para efeitos fiscais;
- e
- b) Quer no caso de troca, quer no caso de fusões ou cisões, o valor de venda das ações transmitidas nestas operações corresponde ao seu valor de mercado.

O comportamento da Requerente poderá resumir-se da seguinte forma: detetou um erro no IRC de 2002 (não apuramento de mais ou menos-valias), entregou uma RG para corrigir esse erro (considerando como valor de venda das ações da C..., E... e D... – e, conseqüentemente, como custo de aquisição das ações a B... BRASIL, onde tais patrimónios foram integrados – o seu valor contabilístico) e em 2005, quando alienou ações da B... BRASIL, apurou as correspondentes menos-valias relevando como custo de aquisição o valor de venda das ações da C..., E... e D... que tinha considerado na RG de 2002 e que nessa altura, recorde-se, ainda estava em apreciação pela AT.

Ou seja, o resultado fiscal de 2005 da Requerente está influenciado pela forma como calculou as suas mais ou menos-valias fiscais e uma das variáveis desse apuramento (custo de aquisição) depende do desfecho da RG de 2002.

Não está em causa a análise se determinado custo incorrido num único exercício é ou não custo fiscal, caso em que não discutiria a aplicação do n.º 4 do artigo 70.º do CPPT (sem prejuízo de uma decisão desse tipo ter impacto em mais do que um exercício pela solidariedade existente

entre eles no IRC, nomeadamente pelo reporte de prejuízos fiscais nos termos do artigo 52.º do respetivo Código).

Como também não é matéria controvertida o investimento realizado pela Requerente nas participações da C..., D... e E... que deram origem às ações da B... BRASIL vendidas em 2005, e nessa medida, em algum exercício da Requerente terão de ter relevância fiscal (salvo aplicação de normas anti-abuso).

Aqui chegado, e salvo melhor opinião, apenas é admissível a interpretação que a Requerente dispunha de informação suficiente para corrigir a autoliquidação que fez do IRC de 2005 através do mecanismo previsto no artigo 131.º do CPPT se não tivesse, desde logo, tentado corrigir a sua situação tributária de 2002.

Tendo-o feito, em estrito cumprimento das normas aplicáveis, nomeadamente o princípio da especialização dos exercícios e o reconhecimento fiscal da globalidade das suas operações, afigura-se-me que apenas com o desfecho do litígio com referência a 2002 surge o facto superveniente a que alude o n.º 4 do artigo 70.º do CPPT, pela conexão existente entre ambos os exercícios pelas razões já aduzidas.

A este respeito, remeto para o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do Processo n.º 03428/09, em que se aborda a aplicação do n.º 2 do artigo 97.º do CPT, de que deriva o n.º 4 do artigo 70.º do CPPT: *«o prazo para a reclamação se contará a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento, o prazo aqui previsto conta-se não da data em que o documento foi obtido mas sim da data em que se tornou possível ao reclamante obtê-lo»*.

Esta interpretação reforça o entendimento de que o contribuinte não tem de esgotar todos os meios à sua disposição para que determinada sentença tenha carácter superveniente para efeitos do disposto da referida norma. Aliás, se assim fosse estar-se-ia a defender protelar

indefinidamente uma decisão e a promover a abertura de mais um meio contencioso, o que constitui um óbice à tão procurada Justiça.

A postura da Requerente ao tentar imputar fiscalmente em 2002 os resultados gerados com as operações realizadas nesse exercício através de uma RG não merece reparo. E o facto da AT não ter aceite os argumentos da Requerente e ter negado tal dedução está compreendido no seu âmbito discricionário de atuação.

Mas não me parece relevante o impulso do contribuinte em renunciar prosseguir com contestação à decisão do RH de 2002 para concluir, sem mais, que não existe um evento superveniente para efeitos do n.º 4 do artigo 70.º do CPPT. É certo que foi esse impulso que encerrou a discussão relativamente a 2002, mas a referida norma não impõe requisitos quanto à origem do impulso que dá causa à sentença superveniente.

Aliás, seria de estranhar que a tempestividade da RG de 2005 dependesse da Requerente ter de esgotar todos os meios contenciosos à sua disposição, o que para além de protelar / dificultar o acesso à Justiça, contraria igualmente o princípio da boa administração [artigo 5.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA)] que recai sobre a Administração Pública, pois a sua atuação «*deve pautar-se por critérios de eficiência, economicidade e celeridade*», que se assume nitidamente como uma norma anti-formalista.

Da contagem do prazo

Tendo por base o exposto no ponto anterior e o facto de (i) a RG de 2002 ter sido indeferida em 23/03/2012 e (ii) a RG de 2005 ter sido entregue em 20/07/2012 pela Requerente, facilmente se constata que o prazo de 120 dias previsto no artigo 70.º do CPPT não foi ultrapassado.

O árbitro

(Ricardo Gomes Pedro)