

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

011/20.0BALS

Data do documento

9 de dezembro de 2020

Relator

Paula Cadilhe Ribeiro

DESCRITORES

Uniformização de jurisprudência > Aplicação da lei no tempo > Arbitragem

SUMÁRIO

I - Na redação inicial do n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão arbitral de mérito por oposição quanto à mesma questão fundamental de direito estava previsto, exclusivamente, para as situações em que essa oposição fosse com acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo ou de um dos tribunais centrais administrativos (e já não para as situações de oposição com outras decisões dos tribunais arbitrais).

II - Com a nova redação dada a esse preceito pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, entrada em vigor em 1 de outubro de 2019, o legislador alargou o âmbito daquele recurso, de modo a nele passar a admitir a oposição entre decisões arbitrais (artigos 1.º, alínea m), 17.º e 26.º, n.º 1, da referida Lei).

III - Tendo a decisão sob recurso sido proferida antes da data de entrada em vigor da nova redação, esta não lhe é aplicável, de acordo com a doutrina de que «[a] nova lei que admita recurso de decisões que anteriormente o não comportavam, é ponto assente que não deve aplicar-se às decisões já proferidas à data da sua entrada em vigor».

TEXTO INTEGRAL

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Relatório

1.1. A....., LDA, com os sinais dos autos, vem ao abrigo do disposto nos artigos 152.º, n.º 1 do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) e 25.º, n.ºs 2 a 4, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e alterado pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, interpor recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 23/05/2019, no processo n.º 519/2018-T, por entender que está em oposição com decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 464/2018-T.

Com a interposição do recurso apresentou alegações e formulou as seguintes conclusões:

A. Estamos perante dois Acórdãos, o Recorrido e o Fundamento, que, partindo de um acervo factual análogo e de uma mesma premissa jurídica ancorada no n.º 3 in fine do artigo 48.º da LGT, todavia, apresentam soluções jurídicas frontalmente opostas.

B. Enquanto o Acórdão Recorrido considera que resulta provado que a Requerente recorria a financiamento externo com a finalidade de o canalizar para terceiros sem uma remuneração apropriada, o Acórdão Fundamento considera que esta prova não foi realizada.

C. Muito pelo contrário.

D. Para o Acórdão Fundamento, resulta do facto (provado) de a Requerente possuir, nas datas relevantes, cerca de 20 milhões de euros em reservas incorporadas que não é possível dar como provado, para lá de qualquer dúvida razoável, que os empréstimos/suprimentos/prestações acessórias não remunerados concedidos por aquela às suas participadas, em causa nos autos, hajam sido financiados ou mantidos à custa dos financiamentos contraídos pela mesma Requerente.

E. Por outro lado, se para o Acórdão Recorrido é certo que não foi para concretizar interesses próprios ou empresariais que a Requerente incorreu nos encargos questionados,

F. para o Acórdão Fundamento esta premissa não pode considerar-se demonstrada, sendo, ao invés de considerar, pelo contrário, que resultou da prova produzida que «os financiamentos contraídos pela Requerente poderão, efetivamente, ter uma explicação empresarialmente atendível designadamente, de vinculações resultantes de programas de apoio público (como o CREN)».

G. Finalmente, enquanto que para o Acórdão Recorrido a gratuidade das dotações de capital realizadas pela Requerente em benefício das sociedades em que participa é um tema que possa ser corrigido por recurso à norma do artigo 23.º do Código do IRC,

H. para o Acórdão Fundamento, «o regime legal que visa acudir a patologias como a apontada é o dos preços de transferência, e não o regime geral da necessidade dos gastos, plasmado no art.º 23º do CIRC, não se podendo este Tribunal substituir à AT na aplicação do regime legal que, porventura, poderia caber ao caso».

I. Assim sendo, torna-se incontornável a oposição que existe entre os Acórdãos invocados nas presentes alegações, e que urge a intervenção deste STA para «uniformização de jurisprudência», em homenagem à segurança jurídica e ao princípio da igualdade de tratamento.

TERMOS EM QUE DEVE A OPOSIÇÃO ANTERIORMENTE INVOCADA CONSIDERAR-SE VERIFICADA E O PRESENTE RECURSO POR OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS PROSEGUIR OS SEUS TERMOS, COM TODAS DEVIDAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.».

1.2. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) contra-alegou concluindo do seguinte modo:

«1) No presente recurso não se verificam os pressupostos, contemplados nos arts. 25º nº2 do RJAT, 152º nº 2 do CPTA e 27º nº 1, al. b) do ETAF, que permitam a apreciação de recurso para uniformização de jurisprudência interposto por A....., Lda.

2) Antes de mais, o presente recurso para uniformização de jurisprudência foi interposto da decisão arbitral proferida nos autos de processo 519/2018.

3) Tal decisão foi prolatada em 23/05/19 e notificada quer à ora recorrente quer à ora recorrida por mensagem de correio electrónico datada de 27/05/19.

4) O presente recurso para uniformização de jurisprudência, todavia, só foi interposto em 15/01/20.

5) Nestes termos e, tendo em conta a recente jurisprudência veiculada pelo Acórdão desse mesmo STA proferido em 21/01/20, proc. nº 53/19.8BALSb, o presente recurso é intempestivo uma vez que foi interposto para além do prazo de 30 dias previsto no art. 25º do RJAT.

6) Donde, pese embora no despacho de admissão do recurso se tenha considerado a admissão do mesmo, designadamente, face à tempestividade, deve o referido despacho ser revogado e substituído por Acórdão que não admita o presente recurso para uniformização de jurisprudência face à sua manifesta intempestividade. Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

7) O presente recurso continua a não dever ser admitido, uma vez que, à data em que foi constituído o Tribunal Arbitral no âmbito do processo 519/18, e à data em que foi proferida a decisão arbitral, o RJAT não contemplava a possibilidade de ser interposto recurso para uniformização de jurisprudência visando dois acórdãos arbitrais em oposição.

8) Efectivamente, só com a alteração legislativa produzida ao art. 25º do RJAT pela Lei 119/19 de 18 de Setembro foi prevista essa possibilidade, pelo que, o presente recurso deve ser julgado findo, dado a lei, à data, não prever a possibilidade de interposição de recurso para uniformização de jurisprudência por oposição entre duas decisões arbitrais.

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

9) Defende o recorrente que o Acórdão arbitral recorrido consagrou solução oposta, quanto à aplicação/interpretação do art. 23º do CIRC uma vez que, quanto à parte dos encargos financeiros suportados nos exercícios de 2014 e 2015, no primeiro caso e no exercício de 2016, no segundo caso, com financiamentos externos contraídos pela ora recorrente para a concessão de prestações acessórias, suprimentos, prestações suplementares, a título gratuito às suas participadas, os Tribunais chegaram a conclusões diversas.

10) Contudo, enquanto para o Acórdão fundamento foi determinante na consideração dos factos dados como provados considerar como não provado que os empréstimos/ prestações acessórias/suprimentos não remunerados tenham sido feitos à custa dos financiamentos obtidos pela requerente, já o Acórdão recorrido considerou, pelo contrário, que tais empréstimos/ prestações acessórias/suprimentos não remunerados foram realizados à custa dos financiamentos obtidos.

11) Assim, não há, desde logo, identidade de situações de facto, ou seja, não há identidade substancial das situações fácticas, pressuposto necessário para que haja soluções diferentes quanto à interpretação da mesma questão de direito.

12) Donde, não havendo identidade de situações de facto, dos factos dados como provados em ambos os Acórdãos, recorrido e fundamento, constata-se que os mesmos não perfilharam solução jurídica diferente quanto à mesma questão fundamental de direito.

13) Efectivamente, se para o Acórdão recorrido o art. 23º do CIRC foi o considerado o aplicável ao caso em apreço tendo-se entendido que não era do interesse da requerente colocar as disponibilidades financeiras à disposição de outras entidades, a título gratuito, ao mesmo tempo que se verifica a necessidade de

contrair empréstimos, cfr. pág. 22, sendo que é sobre o acto praticado pela AT, e não por aquele que deveria ter sido praticado na óptica dos sujeitos passivos, que recai o julgamento do Tribunal, e tendo se considerado que a correcção efectuada pela AT sustentada no art. 23º estava conforme à lei;

14) Já para o Acórdão fundamento foi considerado que tendo em conta as reservas de que a requerente dispunha não se podia concluir que os empréstimos/suprimentos/prestações acessórias não remunerados tenham sido feitos à custa dos suprimentos realizados a favor das participadas e daí considerarem base nessa prova que o art. 23º não seria aplicável ao caso, mas antes o regime dos preços de transferência por eventual desnecessidade dos empréstimos contraídos.

Nestes termos, e nos mais de direito, deve o presente recurso para uniformização de jurisprudência não ser admitido por intempestividade do mesmo ou, caso assim não se entenda, deve ser julgado findo, não se tomando conhecimento do mesmo, por não se encontrarem reunidos os requisitos que permitem a admissão do recurso para efeitos de uniformização de jurisprudência, nos termos do disposto no artigo 152.º do CPTA.

Caso assim não se entenda, deverá o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, com todas as legais consequências.»

1.3. A excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 146.º, n.º 1 do CPTA, emitiu douto parecer que, na parte da fundamentação, se transcreve:

«3 - A decisão Arbitral nº 519/2018, objecto deste recurso, foi proferida em 23.05.2019, notificada em 27.05.2019 às partes.

Donde se mostra largamente ultrapassado o prazo para a interposição do recurso - artigo 152º do CPTA.

Por tal facto deverá ser rejeitado o recuso por intempestivo.

4 - Além disso, não se vislumbra que estejam patentes os pressupostos processuais para uniformização de jurisprudência.»

1.4. A Recorrente foi notificada para se pronunciar, querendo, sobre intempestividade do recurso arguida pela Recorrida nas suas contra-alegações e pelo Ministério Público, e nada disse no prazo fixado.

1.5. Cumpre decidir, com dispensa dos vistos (artigo 92.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos).

2. Fundamentação de facto

Com interesse para a decisão a proferir há que ter presente o seguinte circunstancialismo processual:

a) Em 23 de maio de 2019 foi proferido pelo CAAD acórdão no processo aí apresentado pela ora Recorrente e ao qual foi atribuído o n.º 519/2018-T.

b) A decisão foi notificada à Recorrente e Recorrida por mensagem de correio eletrónico datado de 27/05/2019.

c) Em 15 de janeiro de 2020, deu entrada neste Supremo Tribunal Administrativo o requerimento de interposição do presente recurso para uniformização de jurisprudência.

3. Fundamentação de direito

O presente recurso para uniformização de jurisprudência vem interposto ao abrigo do n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, por oposição do acórdão recorrido com anterior acórdão do CAAD.

Ora, a primeira questão que importa conhecer, e que precede o conhecimento dos pressupostos processuais do recurso, nomeadamente o da tempestividade, é a da admissibilidade do recurso, uma vez que a decisão recorrida foi proferida antes da entrada em vigor da nova redação do artigo 25.º do RJAT, dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, que alargou o âmbito do recurso para uniformização de jurisprudência nele previsto, de modo a nele passar a admitir a oposição entre decisões do CAAD.

Esta matéria, a da admissibilidade do recurso por oposição entre duas decisões arbitrais, quando a decisão recorrida foi proferida ainda na vigência da lei antiga, que o não admitia, e o recurso é interposto quando já vigora a lei nova, que o admite, foi analisada e discutida no acórdão exarado no processo n.º 73/19.2BALS.B, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, para cuja fundamentação se remete, transcrevendo o que aí foi ponderado e decidido:

«[...] Porém, até 1 de Outubro de 2019, o recurso de decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo por oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, só estava previsto quando essa oposição fosse com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo e já não quando a oposição fosse com decisão proferida pelo CAAD.

Dizia o n.º 2 do art. 25.º do RJAT, na sua redacção inicial: «A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo». Ou seja, o recurso da decisão arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo por oposição de julgados estava limitado à existência de oposição daquela decisão, quanto à mesma questão fundamental de direito, com um acórdão proferido por um tribunal tributário estadual de hierarquia superior, isto é, um dos tribunais centrais administrativos (Norte e Sul) ou o Supremo Tribunal Administrativo.

É o que resulta inequivocamente da letra da lei que, não sendo o único elemento a considerar na tarefa hermenêutica, é o que constitui o seu ponto de partida e «[c]omo tal cabe-lhe desde logo uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei» ((J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 182. O mesmo Autor, na pág. 189, explicita: «A letra (o enunciado linguístico) é, assim o ponto de partida. Mas não só, pois exerce também a função de um limite, nos termos do art. 9.º, n.º 2: não pode ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”. Pode ter de proceder-se a uma interpretação extensiva ou restritiva, ou até porventura a uma interpretação correctiva, se a fórmula verbal foi sumamente infeliz, a ponto de ter falhado completamente o alvo. Mas, ainda neste último caso, será

necessário que do texto “falhado” se colha pelo menos indirectamente uma alusão àquele sentido que o intérprete venha a acolher como resultado da interpretação»).)), como resulta do disposto no n.º 2 do art. 9.º do Código Civil.

Cumpra aqui recordar que a possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo das decisões proferidas em sede de arbitragem tributária não estava sequer prevista na autorização legislativa constante da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010 ((O art. 124.º, n.º 1, alínea h), da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, diz: «A consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada»).)), e apenas foi introduzida no RJAT para os casos de contradição entre as decisões arbitrais e acórdãos proferidos por algum dos tribunais centrais administrativos ou pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo, na sequência do debate na Assembleia da República ((Sobre a questão, desenvolvidamente, CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, anotado, 2016, Almedina, pág. 483.)).

A irrecorribilidade das decisões arbitrais, com as excepções previstas nos n.ºs 1 e 2 do art. 25.º do RJAT, constituía, assim, uma opção clara do legislador, sendo que tal regime encontrava justificação no objectivo da celeridade da decisão arbitral, dando assim efectividade prática ao princípio da tutela jurisdicional efectiva, na sua dimensão de obter decisão em prazo razoável ((Neste sentido, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário, II volume, Almedina, pág. 481 e FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS, Os Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos Tributários, Núria Fabris Editora, pág. 478.)).

Assim, na versão inicial do n.º 2 do art. 25.º do RJAT, as decisões arbitrais que conheçam de mérito são susceptíveis de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo apenas quando estejam em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido por algum dos tribunais centrais administrativos ou pelo Supremo Tribunal Administrativo e não com decisão do CAAD ((Neste sentido, também JORGE LOPES DE SOUSA, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, in Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, págs. 230/233.)). É essa a jurisprudência do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo ((Vide os seguintes acórdãos:

- de 28 de Novembro de 2018, proferido no processo n.º 164/18.7BALS, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3a440761d7e89c5780258359004e9cd4>;
- de 30 de Janeiro de 2019, proferido no processo com o n.º 83/15.9BALS, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/633382e82925b9f5802583970052d6fc>.)).

Após 1 de Outubro de 2019, data em que entrou em vigor a redacção dada ao n.º 2 do art. 25.º do RJAT pela Lei n.º 119/2019, de 18 de Setembro, o legislador alargou o âmbito do recurso de modo a nele passar a admitir a oposição entre decisões do CAAD [cfr. arts. 1.º, alínea m), 17.º e 26.º, n.º 1, da referida Lei]. O n.º 2 do art. 25.º do RJAT passou a dizer: «A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral

ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo». Porque a decisão recorrida foi proferida em 2 de Setembro de 2019 e o recurso foi interposto em 7 de Outubro de 2019, ou seja, antes e depois da entrada em vigor da nova redacção do n.º 2 do art. 25.º do RJAT, respectivamente, cumpre averiguar da admissibilidade do recurso. Essa averiguação exige que se indague sobre as regras da aplicação no tempo da lei sobre recursos.

2.2.1.2 Relativamente às leis sobre recursos, costuma distinguir-se entre as que definem as condições de admissibilidade do recurso daquelas que disciplinam a sua tramitação.

Quanto às primeiras, entende-se que a lei nova (isto é, a lei que vem modificar as condições de admissibilidade de recurso, seja ampliando, seja restringindo a recorribilidade) se aplica às decisões futuras, ainda que proferidas em acções pendentes; mas não às decisões anteriores, por haver que respeitar o regime relativo à sua validade, eficácia e vinculatividade, vigente quando foram proferidas.

Quanto às segundas, são de aplicação imediata, no sentido de que se aplicam às acções pendentes, mas apenas aos actos futuros, ainda que praticados em acções pendentes.

Tal como o fez o Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal, também nós vamos socorrer-nos da doutrina de ANTUNES VARELA et alia:

«Entre as normas reguladoras dos recursos importa distinguir, para efeitos de aplicação no tempo, entre as que fixam as condições de admissibilidade do recurso e as que se limitam a regular as formalidades da preparação, instrução e julgamento do recurso.

Estas últimas [...] são imediatamente aplicáveis, não só aos recursos que venham a ser interpostos no futuro em acções pendentes mas também aos próprios recursos pendentes.

Relativamente às normas que fixam as condições de admissibilidade do recurso (como aquelas que, p. ex., alteram a alçada dos tribunais) (...) a doutrina tem distinguido criteriosamente os diversos tipos de situações que podem verificar-se.

I) A nova lei que admita recurso de decisões que anteriormente o não comportavam, é ponto assente que não deve aplicar-se às decisões já proferidas à data da sua entrada em vigor. De outro modo, a nova lei destruiria retroactivamente a força de caso julgado, que a decisão adquirira à sombra da antiga legislação

II) A nova lei que afaste a possibilidade de recurso, em casos onde era anteriormente admitido, não deve aplicar-se aos recursos já interpostos à data da entrada em vigor (...)

Se o recurso ainda não está interposto na data em que a nova lei (negando para tais casos a sua admissibilidade) (...) a solução mais criteriosa é a de não aplicabilidade da nova lei às decisões que admitissem recurso, de acordo com o direito e, vigor à data em que foram proferidas (...) “» ((Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 1984, págs. 52 a 55.)) (sublinhado nosso).

Regressando ao caso sub judice e aplicando-lhe a doutrina que vimos de expor: a decisão arbitral recorrida foi proferida em 2 de Setembro de 2019, ou seja, antes da entrada em vigor da nova redacção dada ao n.º 2 do art. 25.º do RJAT (lei nova), motivo por que o recurso não é admissível, uma vez que, como deixámos dito, a redacção inicial daquele preceito não admitia recurso para o Supremo Tribunal Administrativo com fundamento na oposição de duas decisões do tribunal arbitral constituído sob a égide do CAAD.

Note-se, finalmente, que o facto de a lei nova já estar em vigor à data em que foi interposto o recurso em nada releva [...]».

Reiterando a argumentação expendida no citado aresto, porque a decisão arbitral ora recorrida foi proferida a 23 de maio de 2019, ainda antes da entrada em vigor da nova redação dada ao n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, o que aconteceu em 01 de outubro de 2019, quando a lei não admitia o recurso para uniformização de jurisprudência com fundamento na oposição de duas decisões do tribunal arbitral, e não sendo relevante, como notado naquele acórdão, o facto de a lei nova já estar em vigor à data em que foi interposto, o presente recurso não é admissível.

Em conclusão:

A nova redação n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, não se aplica aos recursos das decisões arbitrais proferidas antes da sua entrada em vigor (em 01 de outubro de 2019).

4. Decisão

Em face ao exposto, os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam em não admitir o recurso.

Custas pela Recorrente.

Comunique-se ao CAAD.

Lisboa, 09 de dezembro de 2020

Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro (relatora que, nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13/3, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 1/5, consigna e atesta que têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Ex.mos Senhores Juízes Conselheiros que integram a formação de julgamento) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia - José Gomes Correia - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Paulo José Rodrigues Antunes - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>