

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 568/2015-T

Tema: IRC – Interioridade; pedido, causa de pedir e pedido implícito; caducidade e erro evidenciado na declaração; benefício fiscal e ónus da prova; erro evidenciado na declaração e juros compensatórios

Decisão Arbitral

Relatório

A..., Lda., NIPC..., com sede na Av..., n.º..., em..., formulou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do disposto nos art.s 2º, n.º1 e 10º, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), com as alterações da Lei 66-B/2012, com vista à anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) relativa ao ano de 2010, no valor de 29 683,88 € (vinte e nove mil, seiscentos e oitenta e três euros e oitenta e três cêntimos) e juros compensatórios.

Esse pedido deu entrada no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) a 1 de setembro de 2015.

É Requerida a Administração Tributária e Aduaneira (AT).

A Requerente não procedeu à designação de Árbitro. Para o efeito, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou, então, o signatário, que expressamente aceitou essa nomeação. As partes foram devidamente notificadas desta nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar.

O tribunal arbitral foi assim constituído em 17 de novembro de 2015.

A AT juntou o processo administrativo e apresentou tempestivamente a sua resposta, tendo nela deduzido exceção de extemporaneidade do pedido e, subsidiariamente, impugnado o mesmo pedido, sustentando a legalidade do ato tributário em crise, com a correspondente improcedência total do pedido e a conseqüente absolvição da Requerida.

Realizou-se oportunamente a reunião a que alude o art. 18º do RJAT e nela as partes tiveram oportunidade de se pronunciarem sobre aquela exceção.

As partes alegaram por escrito, tendo a Requerente respondido, expressamente, à referida exceção.

O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade jurídica, capacidade judiciária e são legítimas.

O processo não enferma de nulidades.

Pedido e posição das partes

O pedido da Requerente estriba-se, primeiro, na suposta caducidade do ato tributário (art. 45º, nº 2 3 4 da LGT) e, subsidiariamente, em vício de violação de lei, por não ter sido aplicada a redução de taxa prevista no art. 43º do EBF para a liquidação do IRC em causa. Subsidiariamente, peticiona a redução do prazo de contagem dos juros compensatórios e seu montante. Por fim peticiona ainda juros indemnizatórios.

A Requerida defende-se por exceção (extemporaneidade do pedido) e ainda por impugnação (em 2010 a Requerente teria a sua sede e direção efetiva no Porto).

Matéria de facto

Nos presentes autos encontra-se provada, com relevância para a decisão da causa, a factualidade a seguir descrita.

1. Em 2010 a Requerente exercia a atividade de produção de eletricidade de origem hídrica.
2. No último dia do ano de 2010 constava do Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes da AT que a sua sede e direção efetiva se situavam na Rua..., ...-..., ..., ...-... Porto.
3. Nesse ano era aí que se situava a sua sede social.
4. O exercício fiscal da Requerente corresponde ao ano de calendário.
5. No dia 20 de maio de 2011, a Requerente apresentou a declaração Modelo 22 de IRC do exercício de 2010.
6. No correspondente quadro 02 fez constar que a sua sede se situava em... .
7. A Requerente declarou, também, no campo 245 do quadro 08 daquela Modelo 22, a aplicação da redução de taxa, decorrente do benefício fiscal à interioridade previsto no artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
8. Esta declaração originou a emissão da liquidação 2011..., datada de 22 de dezembro de 2011.
9. A Requerente foi notificada, ao abrigo do princípio da colaboração, para apresentar uma declaração de substituição, em virtude de, alegadamente, não preencher os requisitos para beneficiar da aplicação da taxa reduzida de 15% que havia declarado na dita declaração modelo 22.
10. A Requerente procedeu, nessa sequência, à entrega de declaração de substituição para o exercício de 2010 e fê-lo no dia 23 de abril de 2014.
11. Dessa nova declaração consta, no correspondente quadro 02, que a sede da Requerente se situava, naquele ano, em..., não se encontrando preenchido o quadro 08 respeitante à redução de taxa.

12. Da entrega daquela declaração de substituição resultou a emissão da liquidação n.º 2014 ... para o ano de 2010, datada do dia 23 de abril de 2014.
13. Dessa liquidação resulta, com os correspondentes juros compensatórios, um montante a pagar de € 33.125,70 (trinta e três mil, cento e vinte e cinco euros e setenta cêntimos).
14. O termo do correspondente prazo para pagamento voluntário ocorreu em 11 de julho de 2014.
15. Aquele valor foi pago no decurso do prazo para pagamento voluntário.
16. No dia 14 de agosto de 2014, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de liquidação n.º 2014 ... acima referido.
17. Essa reclamação veio a ser totalmente indeferida, por despacho datado de 8 de maio de 2015.
18. Este indeferimento foi notificado à Requerente, por meio de carta registada com aviso de receção.
19. O correspondente aviso foi assinado no dia 14 de maio de 2015.
20. Na sequência daquele indeferimento e sua notificação, a Requerente deduziu o presente pedido de pronúncia arbitral.
21. Este vem dirigido contra o ato de liquidação adicional acima referido.
22. A concluir a Requerente peticiona a anulação do “*acto tributário objecto do presente processo arbitral tributário, relativo a IRC/2010 e juros respetivos*» e que a AT seja condenada a devolver o imposto pago acrescido de juros indemnizatórios e, a título subsidiário, que seja corrigida a liquidação de juros compensatórios para o montante de € 585,00.

Não foi provada a seguinte matéria de facto, a qual seria relevante para a decisão da causa: que em 2010 a Requerente tinha a sua direcção efetiva em local diverso do da sua sede social, sita na cidade do Porto, nem que esse facto pudesse ser detetado por mera análise da declaração modelo 22 do exercício.

Não há outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se encontrem provados.

Os factos provados baseiam-se nos documentos fornecidos pelas partes, nas suas declarações e no processo administrativo, cuja correspondência à realidade não é controvertida.

Matéria de direito

Como se referiu a Requerida começa por defender-se por exceção, considerando-se que se deve iniciar a análise, precisamente, por essa exceção.

Da exceção deduzida pela AT (extemporaneidade do pedido) – o pedido, a causa de pedir e o pedido implícito

Do pedido

O objeto do pedido de pronúncia arbitral da Requerente consiste na *“(auto)liquidação de IRC (nota n.º 2014...), do ano de 2010, (€29.683,88) e juros respetivos, (€3.441,82)”*. Acresce que, expressa e explicitamente, a Requerente *“não formulou/concretizou ao Tribunal arbitral, na sua petição inicial, qualquer pedido tendente à anulação do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada”*.

Porém, no introito da P.I. a Requerente refere que apresenta o pedido por ter sido *“... notificada ... do indeferimento ... da reclamação graciosa ...”* e no número dois da mesma peça processual faz nova referência ao indeferimento da Reclamação Graciosa (*“... como já referido na Reclamação indeferida...”*).

Da vinculação ao pedido

Não se desconhece que como bem salienta a Requerida, o artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação ou de autoliquidação, um prazo de 90 (noventa)

dias para apresentar o pedido de pronúncia arbitral e que o momento do início da contagem desse prazo resulta, por remissão, do disposto no artigo 102.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

Ora, se considerarmos que o dito prazo de 90 dias teria tido início no termo do prazo para pagamento voluntário da liquidação de IRC n.º 2014..., ocorrida a 11 de julho de 2014, então o pedido de constituição do tribunal arbitral de 1 de setembro seguinte seria extemporâneo por ter sido apresentado, nas palavras da AT, “*muito depois do término do mencionado prazo de 90 dias que a Requerente dispunha para o efeito*”.

E essa extemporaneidade encontra fundamento, para a AT, na ausência de um qualquer pedido formulado ou concretizado ao Tribunal arbitral na petição inicial da Requerente, tendente à anulação do acto de segundo grau traduzido no indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada. Para a AT, o tribunal arbitral está, ademais, impedido de superar essa suposta lacuna da causa de pedir e do pedido, cabendo-lhe, por isso, reconhecer a extemporaneidade do peticionado (atento o princípio da vinculação ao pedido - artigo 576.º, n.ºs 1 e 3 do CPC).

Em abono desta tese cita Jorge Lopes de Sousa, o Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, página 121 e 122 e o Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6ª Edição, Volume II, 2011, pág. 319/319 e ainda José Lebre de Freitas, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, Volume 2º, 2ª Edição, pág.s 681 e 682; bem assim como várias Jurisprudências (Acórdãos arbitrais tirados no âmbito dos processos n.ºs 261/2013-T, 38/2015-T, 55/2015-T e os Acórdãos quer do Supremo Tribunal Administrativo de 2007-05-07, processo n.º 0358, quer do Supremo Tribunal de Justiça n.º 9/2015 - DR 1.ª série, n.º 121 de 24 de junho de 2015).

Do entendimento da Requerente

A Requerente sustenta que na sua Petição Inicial contesta o indeferimento da Reclamação Graciosa (que seria o objeto imediato do pedido) e por isso a liquidação (apenas mediatamente), acrescentando que caso tal não seja explícito, sempre deverá considerar-se, que assim sucede nos termos do conceito de “pedido implícito”, sob pena de excessivo e desajustado formalismo.

Nesta linha invoca os Acórdãos do STA de 27 de maio de 2015, de 7 de janeiro de 2016 (no processo 1265/13), de 16 de abril de 2008 (no recurso 51/08), de 4 de

fevereiro de 2009 (no processo 925/08), de 11 de fevereiro de 2009 (no recurso 924/08) e de 7 de Julho de 2010 (no recurso 366/10).

Do efeito útil do pedido

As duas (escassas, é certo) alusões ao indeferimento da Reclamação Graciosa realizadas na petição, não podem (porém) deixar dúvidas de que a Requerente pretende reagir contra o indeferimento dessa Reclamação e que essa reação decorre de entender que se mantém o vício do ato de primeiro grau, o qual não foi sanado pelo de segundo grau, vício que por isso se comunica ao ato de segundo grau que a Requerente claramente identifica. Com efeito, sendo um ato de primeiro grau ilegal, o ato de segundo grau que o confirme sem mais, como sucede no caso dos autos, sempre padecerá do mesmo vício do primeiro.

Ou seja, tendo o ato de segundo grau aderido integralmente ao primeiro, a Requerente não lhe pretende assacar outro vício que não seja essa adesão, precisamente pelas razões pelas quais contesta a validade do ato de primeiro grau. Razão pela qual, eventualmente por motivos de economia, se limita a reiterar os vícios que vislumbra no ato de liquidação de primeiro grau. Justamente o ato que havia sido objeto da reclamação graciosa e cujo indeferimento despoleta o pedido arbitral. Isto porquanto, não saneando o vício do ato de primeiro grau, antes o mantendo inalterado na ordem jurídica, o ato de confirmação deste, acaba por padecer de igual vício.

Mas isso significa concluir que se deve considerar que a Requerente contesta (imediatamente) o ato de segundo grau e, mediatamente, o de primeiro grau. Aliás, nem de outro modo se poderia entender o pedido (e a causa de pedir) da Requerente. O seu quase silêncio quanto ao ato de indeferimento (mas, ainda assim, sendo por si mencionado de modo expreso por duas vezes) só pode entender-se como concedendo que este, por si, não enferma de qualquer vício autónomo, ou adicional, para além dos vícios já assacados ao ato de primeiro grau em crise (liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 2010 confirmada pelo indeferimento da Reclamação Graciosa) e à sua manutenção na ordem jurídica.

Entender de outro modo seria elevar um total e absoluto formalismo processual a regra central do processo arbitral, em frontal contradição com o seu propósito. Sendo certo que a dita intenção da Requerente decorre claramente da formulação da petição inicial.

E este entendimento em nada contende com o princípio do contraditório, pois a Requerida pôde sustentar a validade de ambos os atos (de primeiro e de segundo graus). Muito pelo contrário, entendimento divergente anularia totalmente, no caso, o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Por essa razão julga-se improcedente a exceção de intempestividade deduzida pela Requerida.

Erro evidenciado na declaração e caducidade

Entende a Requerente que *“estando em causa um erro evidenciado na declaração ... sobreveio em 31.12.2013 a caducidade da liquidação de imposto, (que neste caso é reduzida a 3 anos nos termos dos n.ºs 2 e 4 do art. 45.º da LGT)”*.

Como se viu, na primeira declaração modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2010 a Requerente indica ter sede ou direção efetiva em..., aplicando subsequentemente, por esse facto, a taxa de IRC mais reduzida correspondente ao regime da interioridade.

Porém, é manifesto que caso tal não corresponda à verdade, a constatação dessa discrepância entre o declarado e a realidade não resultará nunca, apenas, da mera análise da declaração de rendimentos apresentada. Na verdade para essa conclusão sempre será necessário identificar o local da sede ou da direção efetiva constantes do registo na correspondente conservatória do registo comercial (no que à sede concerne), ou analisar os factos e circunstâncias do caso concreto para concluir pelo local de real exercício da gerência e administração da sociedade (no que respeita ao local da direção efetiva). A este propósito, importa ter presente que o local da direção efetiva não se confunde com o local do exercício da atividade (produção de energia elétrica de fonte hídrica). Com efeito, a direção efetiva corresponde ao local onde é gerida a atividade social, onde são

tomadas as decisões mais relevantes da vida societária. Em suma, onde a administração exerce a sua atividade, o que frequentemente coincidirá com o local de exercício da atividade societária, mas nem sempre assim sucederá.

No caso, trata-se pois de saber se há discrepância entre a realidade e o mencionado na declaração de rendimentos a propósito do local da direção efetiva da sociedade. E essa eventual confirmação ou infirmação dessa eventual discrepância nunca poderia decorrer de simples análise dos elementos constantes daquela declaração.

Não se afigura portanto que possa ser invocado o nº 2 do artigo 45.º da LGT com a consequente caducidade do direito à liquidação. Acertadamente, a propósito da interpretação do conceito de erro evidenciado na declaração, a Requerida cita Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, que entendem que tal erro abrange, apenas, o erro «*detectável mediante simples análise da declaração*» (cfr. Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, Vislis Editores, 3ª Edição, 2003, pag. 208) e Lima Guerreiro que também entende por erro evidenciado na declaração para efeitos daquela norma, apenas “*o erro que a AT possa detectar por um mero exame da coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa, mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspeção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza*” (Lei Geral Tributária, Anotada, Rei dos Livros, Nota 2 ao art. 45º, pag. 214). Com o mesmo fim, a Requerida cita ainda o Acórdão proferido no processo n.º 01001/09, de 28 de abril de 2010.

Assim, o prazo de caducidade aplicável é o prazo normal de 4 anos (art. 45º, nº1 da LGT), sendo certo que a liquidação foi efetuada e notificada no decurso desse prazo.

Não tem pois razão a Requerente, nesta parte, pelo que improcede o pedido de anulação do ato tributário em causa com fundamento em extemporaneidade da liquidação, por caducidade do correspondente direito.

Benefício fiscal (interioridade) – Ónus da prova

Em 2010 o, então, artigo 43.º, nº 1 do EBF previa que as “*empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola,*

comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias», são concedidos os benefícios fiscais seguintes: a) É reduzida a 15 % a taxa de IRC, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do respectivo Código, para as entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias” e o n.º 7 do mesmo artigo previa que a “definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças”. O Decreto-Lei n.º 55/2008 havia procedido a essa regulamentação, determinando «as condições de acesso das entidades beneficiárias, as entidades responsáveis pela concessão dos incentivos, as obrigações a que ficam sujeitas as entidades beneficiárias, bem como as consequências em caso de incumprimento”.

Pelo n. 2 do artigo 2.º desse Decreto-Lei considerava-se ”que a actividade principal é situada nas zonas beneficiárias quando os sujeitos tenham a sua sede ou direcção efectiva nessas áreas e nelas se concentre mais de 75% da respectiva massa salarial”. Por seu turno, o artigo 6.º, n.º 1, do mesmo Decreto-Lei estabelecia que para o efeito “são consideradas como áreas territoriais beneficiárias para os factos verificados em 2007 e 2008, aquelas que são identificadas na Portaria n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro”, acrescentando o seu n.º 2 que “Para os anos subsequentes, compete ao Ministro das Finanças, em conjunto com os membros do Governo responsáveis pelas áreas das autarquias locais e o ordenamento regional, regular por portaria as áreas territoriais beneficiárias, as quais serão identificadas com base nos indicadores definidos no presente decreto-lei, construídos com os últimos dados estatísticos disponibilizados pelo Instituto Nacional de Estatística”.

Por fim, para o exercício de 2010, as regiões abrangidas pelos incentivos à interioridade foram definidas no anexo à Portaria nº 1117/2009, de 30 de Setembro. E nessa lista não se incluía o Município do Porto, onde a Requerente tinha a sua sede a dia 31 de dezembro de 2010, mais concretamente na Rua..., ... –....., ..., -...-... Porto.

Ainda assim a Requerente mencionou na declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2010 que a sua sede se situava em... . Isto porque “apesar da sua sede social se localizar, em 2010, na cidade do Porto, era no concelho de ... que tinha (e tem) a sua direcção efectiva e desenvolveu (desenvolve) toda a sua actividade”.

Como se disse já é irrelevante saber onde a Requerente desenvolvia a sua atividade, mas antes concluir onde tinha a sua direção efetiva. Sucede que não obstante a Requerente ter transferido a sua sede social para ... em 2011 e invoque que aí tinha já a sua direção efetiva em 2010, não aduz qualquer prova nesse sentido.

No entanto, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, o *“ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”*, o que é consistente com o previsto no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil que determina ser *“àquele que invocar um direito”* quem *“cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”*, acrescentando ainda o n.º 2 do mesmo artigo que a *“prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocados compete àquele contra quem a invocação é feita”*.

Neste sentido, o Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 08350/15, de 19-03-2015, certamente citado pela Requerida, conclui que *“Os benefícios fiscais, enquanto medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantemente superiores aos da tributação a que obstem, são, na óptica da relação jurídica de imposto, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja na sua plenitude pelo que, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação (cfr. artigos 2.º n.º 1 e 12.º n.º 1 do Estatuto dos benefícios Fiscais)”*, razão pela qual *“Compete ao sujeito passivo do imposto, por força do disposto no artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto facto impeditivo da tributação-regra”*, concluindo que *“não tendo a Recorrente logrado demonstrar que determinados rendimentos tenham resultado efectivamente de aplicações realizadas no estrangeiro, não pode pretender ver-lhe aplicado, mesmo que existisse, um benefício fiscal que naquela alegada origem se suportava”*.

Ora, a Requerente alega que o exercício da gerência e as reuniões e decisões mais importantes da vida societária decorriam em..., sendo a sede social uma mera caixa postal de conveniência. Porém, alega-o, mas não o demonstra, quando tal lhe competia nos termos da referida repartição do ónus da prova, razão pela qual *“não pode pretender*

ver-lhe aplicado ... um benefício fiscal que ... se suportava”, precisamente na localização da sua direção efetiva.

Tanto basta para que tenha que improceder o pedido, neste ponto, o que se decide.

Erro evidenciado na declaração e juros compensatórios

Para eventualidade do pedido improceder, a Requerente alega que os juros compensatórios se encontram mal calculados, porque não poderiam ser contados por mais de 180 dias, dado que o erro se encontra evidenciado na declaração.

Porém, como se viu já, o erro que dá lugar à liquidação não está evidenciado na declaração, contrariamente ao que alega a Requerente.

Razão pela qual deve improceder, também nesta parte, o pedido da Requerente.

Juros indemnizatórios

Sendo improcedentes todos os pedidos da Requerente não existem razões para assacar à Requerida uma qualquer responsabilidade de proceder ao pagamento de juros indemnizatórios.

Conclusão

Nestes termos, o ato tributário em crise não enferma de nenhum dos vícios que lhe são assacados, devendo manter-se imutável na ordem jurídica.

Dispositivo

Em resultado do exposto, decide-se **julgar totalmente** improcedente a exceção de intempestividade da petição e improcedentes, por não provados, os pedidos de anulação do ato tributário de IRC e correspondentes juros compensatórios, quer por caducidade do direito à liquidação, quer por vício de violação de lei (pedido principal), quer no excesso

no prazo de contagem dos juros compensatórios (pedido subsidiário), sendo, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

Valor

A liquidação objeto do pedido (IRC e juros compensatórios) ascende ao valor total de € 33.125,70, sendo pois este o valor da ação e do pedido.

Assim e de harmonia com o disposto nos art.s 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o citado valor de € 33.125,70 (trinta e três mil, cento e vinte e cinco euros e setenta cêntimos).

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00 € (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo da Requerente.

Lisboa, 16 de maio de 2016

Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco, revisto e assinado pelo árbitro signatário.

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)