

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 547/2015-T

Tema: IRC – Isenção; congregação religiosa; equiparação a IPSS; erro na forma de processo; ilegitimidade passiva; incompetência do Tribunal Arbitral; juros indemnizatórios; indemnização por garantia indevida

## Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Rui Rodrigues e Dr. Augusto Vieira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-11-2015, acordam no seguinte:

### 1. Relatório

A... – ..., NIPC ..., doravante designada por “Requerente”, veio apresentar um pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente pede que se reconheça que beneficia de isenção de IRC, se revogue a decisão de 30-04-2015 da Directora de Serviços da Direcção de Serviços do IRC, que indeferiu o recurso hierárquico interposto pela Requerente de decisão da reclamação graciosa, se anule o acto de liquidação do imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas respeitante a 2011, com o n.º 2014 ... (compensação n.º 2014 ...), com todas as consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 07-09-2015.

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, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 22-10-2015 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 06-11-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou as excepções de erro na forma de processo, de ilegitimidade passiva e de incompetência do Tribunal Arbitral e defendeu a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 19-01-2016, foi decidido que o processo prosseguisse com as alegações por escrito.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e a Requerente tem legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e foram suscitadas excepções.

## **2. Excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral**

A excepção da incompetência é de conhecimento prioritário, como resulta do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que *«resulta cristalinamente do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que se encontra fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de isenções fiscais, uma*

*vez que tal matéria se encontra reservada à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais» e que «ainda que em sede dos Tribunais judiciais se admita que em sede de impugnação judicial pode haver lugar à apreciação de matérias que constituem actos destacáveis, o que é discutível, estes argumentos não valem em sede de Tribunal Arbitral».* A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece o seguinte:

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

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*

Em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

Como se vê, apenas em relação a matérias aduaneiras a definição de competências é feita tendo em atenção o **tipo de tributos** a que se dirigem as pretensões. E quanto a estes a Autoridade Tributária e Aduaneira só se vinculou quanto aos impostos por esta administrados.

Quanto ao resto, a competência é definida apenas tendo em atenção o **tipo de actos que são objecto da impugnação**, não havendo, designadamente, qualquer proibição de apreciação de matérias relativas a isenções fiscais ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT. Uma liquidação de imposto que parta da desconsideração de uma isenção não deixa de ser um acto tributário de liquidação. E a apreciação da legalidade ou da ilegalidade dessa desconsideração não deixa, portanto, de ser a apreciação de uma pretensão relativa à declaração de ilegalidade de actos de liquidação.

No caso em apreço, é impugnado um acto de liquidação de IRC, que se insere na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, e cuja apreciação não é excluída por qualquer das normas da referida Portaria.

Por outro lado, foi deduzida reclamação graciosa do acto de liquidação, sendo da decisão que a indeferiu que foi apresentado o recurso hierárquico, que também foi indeferido, por a Autoridade Tributária e Aduaneira ter entendido que a liquidação não enferma de ilegalidade.

No processo arbitral pode, em regra, ser imputada aos actos de liquidação qualquer ilegalidade, como decorre do artigo 99.º do CPPT, subsidiariamente aplicável.

Só não será assim, nos casos em que a lei preveja a impugnabilidade autónoma de actos administrativos que são pressuposto dos actos de liquidação, como pode suceder com os actos de reconhecimento de isenções fiscais, que, nos casos das isenções não automáticas, assumem a natureza de actos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa.

Mas, neste caso, a isenção que a Requerente entende ter sido indevidamente desatendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao praticar o acto de liquidação de IRC é uma isenção de reconhecimento automático, como resulta da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, conjugada com o seu n.º 2, em que apenas se refere a necessidade de reconhecimento de isenção relativamente a situações enquadráveis na alínea c) daquele n.º 1. Aliás, não há controvérsia entre as Partes sobre a natureza automática da isenção de que a Requerente pretende beneficiar.

Sendo o acto de liquidação lesivo dos interesses da Requerente, que defende ser ilegal por não aplicar uma isenção automática de que entende beneficiar, tem de ser assegurada a sua impugnabilidade contenciosa com fundamento em qualquer ilegalidade, como decorre do princípio da tutela judicial efectiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP.

Por outro lado, a questão de saber se o acto de liquidação é legal ao não reconhecer uma isenção, tem a ver com a legalidade da liquidação, pelo que deve ser apreciada nos tribunais tributários em processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Assim, conclui-se que não está em causa declarar, com efeitos gerais, se a Requerente deve ser equiparada a instituição particular de solidariedade social e tem direito a uma isenção, mas apenas saber se a concreta liquidação de IRC relativa ao ano de 2011 é ilegal por não ter aplicado uma isenção de que a Requerente poderá beneficiar nesse ano.

Por isso, não tem qualquer suporte legal a tese da Autoridade Tributária e Aduaneira de que *«se encontra totalmente fora da competência deste Tribunal Arbitral Singular e do próprio CAAD a emissão de qualquer juízo sobre a questão da equiparação legal da Requerente da Instituição Particular de Solidariedade Social»*, pois os limites de competência definidos no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT baseiam-se exclusivamente no tipo de actos e não com base no tipo de questões de ilegalidade que lhes são imputadas e para usufruir do benefício fiscal previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC não é

necessário qualquer acto administrativo de reconhecimento da isenção ou de reconhecimento de equiparação da Requerente a IPSS.

O que é pedido ao tribunal arbitral é que apure se a liquidação impugnada é ilegal por não ter sido aplicada uma isenção que a Requerente entende beneficiar e esta matéria insere-se manifestamente nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Neste contexto, nem se entende a referência feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República para legislar sobre a organização e competência dos tribunais, pois o que está em causa é a interpretação do artigo 2.º do RJAT, que foi emitido no uso de uma autorização legislativa, que consta do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que não se faz qualquer referência a limitação de competência dos tribunais arbitrais relativamente a questão de ilegalidade de liquidações relacionadas com benefícios fiscais.

De resto, é manifesto que com a referida autorização legislativa se pretendeu estender a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a todas as questões que podem ser objecto de processo de **impugnação judicial** e também não se pode duvidar de que, em processos deste tipo, pode ser apreciado se o Sujeito Passivo tem direito a benefícios fiscais automáticos relacionado com a legalidade de actos de liquidação, como se pode ver pela jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo de que são exemplo os seguintes acórdãos, todos proferidos em processos de impugnação judicial:

- de 30-05-2012, processo n.º 0949/11;
- de 3-7-2013, processo n.º 765/13;
- de 17-12-2014, processo n.º 01085/13;
- de 11-11-2015, processo n.º 968/13;
- de 18-11-2015, processo n.º 1067/15;
- de 18-11-2015, processo n.º 575/15;
- de 16-12-2015, processo n.º 01345/15.

Por isso, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **3. Excepção do erro na forma de processo**

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere que há erro na forma de processo porque «*o que se confronta aqui é o regime de isenção de IMT e se se verificam, in casu, cumpridos os pressupostos legais*» e «*este procedimento de “cessação de isenção” sendo prejudicial relativamente ao “ato de liquidação” propriamente dito não se confunde no entanto com o acto de fixação da matéria tributável*» (artigos 6.º e 7.º da Resposta).

Há manifesto lapso da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois no presente processo não está em causa qualquer isenção de IMT nem a sua cessação, nem qualquer acto de fixação da matéria tributável.

De qualquer forma, quanto ao essencial que a Autoridade Tributária e Aduaneira defende sobre esta excepção, que é a ser a acção administrativa especial, e não o pedido de pronúncia arbitral, o meio processual adequado para efectuar a apreciação da matéria em causa, já se referiu a propósito da questão que o processo arbitral (como o processo de impugnação judicial) é meio adequado a apreciar todas as questões de legalidade de actos de liquidação, inclusivamente a não aplicação das regras que prevêm benefícios fiscais, quando automáticos.

De resto, especificamente sobre uma situação substancialmente idêntica à do presente processo, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18-01-2012, proferido no processo n.º 0725/11, em recurso interposto num processo de impugnação judicial.

Por isso, pelas razões e em sintonia com a jurisprudência citada, improcede esta excepção.

#### **4. Excepção da ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária e Aduaneira**

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que ocorre a sua ilegitimidade passiva por «*o reconhecimento da natureza de “IPSS” ou de “entidade legalmente equiparada a IPSS” é matéria da exclusiva competência do Ministério da Solidariedade, Emprego e da Segurança Social e seus serviços [cfr. artigo 2.º/2-m) do Decreto-Regulamentar 36/2012, de 27 de março, artigo 5.º, alíneas k), l) e m) da Portaria 105/2013, de 13 de março, e alíneas d), e) e f) do Despacho n.º 6147/2013, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 90, de 2013-05-10]*» e «*considerando que o funcionamento automático da isenção*

*patente no artigo 10.º/1-b), 2.ª parte, do CIRC pressupõe, antes de tudo, uma decisão administrativa que reconheça a natureza de “IPSS” ou de “entidade legalmente equiparada a IPSS” à Requerente».*

A alínea m) do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 36/2012, estabelece que cabe à Direcção-Geral da Segurança Social *«propor normas integradoras do estatuto jurídico das instituições particulares de solidariedade social, incluindo as associações mutualistas, assegurar o respetivo registo e propor normas aplicáveis a outras entidades com atividades de apoio social».*

As alíneas k), l) e m) do artigo 5.º da Portaria n.º 105/2013, de 13 de Março, estabelecem que cabe à Direcção de Serviços da Ação Social e Assuntos Institucionais *«propor o reconhecimento das fundações de solidariedade social, pronunciar-se sobre a legalidade dos estatutos e dos actos jurídico-institucionais sujeitos a registo respeitantes às instituições particulares de solidariedade social e às instituições equiparadas», «efectuar a análise formal dos processos de registo e proceder à efectivação dos respetivos registos nos termos da legislação aplicável» e «proceder à organização e actualização de ficheiros das instituições particulares de solidariedade social e das instituições legalmente equiparadas».*

O Despacho n.º 6147/2013, proferido por um Director Geral, tem como destinatários os respectivos serviços, não tendo qualquer eficácia normativa externa.

De qualquer forma, não se vislumbra como possa concluir-se com base naquelas normas que àquela Direcção Geral caiba efectuar reconhecimentos da natureza de Instituição Particular de Solidariedade Social para efeitos de isenções fiscais.

Mas, mesmo que isso aí estivesse previsto, em nada relevaria para aferir a legitimidade passiva para intervenção em processos arbitrais tributários, pois trata-se de diplomas de natureza não legislativa que, por força do princípio da hierarquia das normas, não podem afastar a aplicação de normas de diplomas de natureza legislativa (artigo 112.º, n.º 5, da CRP).

E, como é óbvio, há normas legislativas que definem a legitimidade passiva para intervir em processos arbitrais tributários.

Com efeito, a legitimidade para intervir em processos arbitrais tributários cabe sempre ao *«dirigente máximo do serviço da administração tributária»*, como resulta dos artigos 11.º,

n.º 3, 13.º, n.ºs 1 e 2, 17.º, n.º 1, e 20.º, n.º 2, do RJAT e está em sintonia com o preceituado no artigo 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT).

Não há qualquer suporte legal para atribuir legitimidade passiva em processos arbitrais tributários a qualquer outra entidade.

De resto, sendo formulados pedidos de anulação de um acto de liquidação e da decisão de um recurso hierárquico proferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, para além de um pedido de juros indemnizatórios dirigido também à Autoridade Tributária e Aduaneira, é manifesto que esta entidade tem o interesse em contradizer que é fundamento da legitimidade passiva (artigo 30.º, n.º 1, do CPC).

Assim, improcede esta excepção.

## **5. Matéria de facto**

### **5.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 27-02-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRC e juros compensatórios e moratórios n.º 2014 ..., cuja cópia consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, com o valor global de € 165.486,26;
- b) A Requerente, entendendo que se encontrava isenta de IRC, apresentou reclamação graciosa daquele acto de liquidação (Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- c) A reclamação graciosa veio a ser indeferida por despacho de 31-10-2014, proferido pela Chefe da Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de ... (Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) Em 04-12-2014, a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- e) O recurso hierárquico foi indeferido por despacho de 30-04-2015, proferido pela Directora de Serviços da Direcção de Serviços do IRC, despacho esse notificado à ora Requerente em 28-05-2015 (Documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- f) A decisão de indeferimento do recurso hierárquico manifestou concordância com uma informação cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

*1 - RECLAMAÇÃO GRACIOSA*

*A reclamante tendo sido notificada da liquidação do ano de 2011 apresentou a contestação à mesma alegando, em resumo, que está isenta de IRC, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRC (CIRC) relativamente à atividade desenvolvida no estabelecimento "B...", por se tratar de uma entidade equiparada a uma Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS) nos termos dos artigos 10.º, n.º2, 12.º e 26.º, n.º 5 da Concordata e n.º 1, alíneas e) e f) do artigo 1.º e 40.º do Estatuto das IPSS, conforme Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro.*

*Para fundamentar a sua reclamação alega os argumentos que a seguir se resumem:*

- a) A reclamante é uma Congregação religiosa, canonicamente erecta que desenvolve, para além da atividade religiosa atividades de índole social, nomeadamente na área da educação e da saúde, esta efetuada em especial num estabelecimento da Congregação, denominado "B...";*
- b) Por entender que se encontrava abrangida pela isenção do artigo 10.º do CIRC, requereu a emissão de uma certidão comprovativa da sua isenção;*
- c) Contudo, foi notificada do indeferimento desse pedido, por despacho da Subdiretora-Geral dos Impostos, de 21 de Fevereiro de 2011, do qual interpôs recurso hierárquico em 28 de Março de 2011.*

*Alega que, de acordo com o artigo 40.º do CPPT, sempre que se encontrem representados por mandatário judicial, as decisões sobre os procedimentos instaurados devem ser notificados ao mandatário judicial e por isso, a mandatária aguarda que seja notificada da decisão proferida a respeito do recurso hierárquico interposto, o que já requereu de acordo com requerimento que junta em anexo.*

d) A reclamante refere ainda que a Direcção de Finanças a notificou da liquidação respeitante ao ano de 2011, tendo em vista o pagamento de um valor de IRC de € 165.486,26, que seria devido pelo exercício das suas actividades sociais, em especial na área da saúde, actividade desenvolvida no estabelecimento "B...".

e) A reclamante considera que se encontra isenta de IRC, pelo que não deixará de fazer uso de todos os instrumentos legais e processuais para fazer valer o seu direito àquela isenção.

Refere que nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC são isentas de IRC as IPSS e entidades anexas, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas. Menciona também a Concordata de 18 de Maio de 2004, celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005 e que veio introduzir alterações ao regime fiscal existente.

Refere que todos os rendimentos auferidos pelas entidades religiosas poderão beneficiar de isenção de IRC, em virtude do disposto no artigo 10.º do Código deste imposto, desde que estas entidades se qualifiquem, como:

a) Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa;

b) IPSS e entidades anexas, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas;

c) Pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

f) As primeiras Constituições da reclamante são anteriores à primeira Concordata celebrada com a Santa Sé, datando de 1874, em que a mesma é quanto aos seus fins reconhecida como associação de beneficência em função dos fins sociais de educação e saúde que prossegue

Característica que permanece com a aprovação dos seus Estatutos em ...1937 e posteriormente com a celebração da Concordata de 1940 e a respetiva participação em 06 de Novembro de 1940, ao Governo Civil do ... em que releva como finalidade "dedicar-se à assistência sanitária aos doentes e a outros serviços de beneficência e assistência social".

- g) A congregação tendo sido canonicamente erigida, constituída e participada à entidade competente, em data anterior à da entrada em vigor da Concordata, a sua personalidade é reconhecida pelo Estado nos termos do artigo 10.º, n.º 2, da Concordata;
- h) Mais, por prosseguir para além dos fins religiosos, atividades de assistência e solidariedade, nomeadamente na área da educação e da promoção e proteção da saúde, sem fins lucrativos, a reclamante é equiparada a uma IPSS, nos termos do disposto nos artigos 12.º e 26.º, n.º 5 da Concordata;
- i) Enquanto organização religiosa que se propõe exercer e que exerce atividades como a proteção e promoção da saúde, assim como na área da educação e formação profissional dos cidadãos, è igualmente equiparada a IPSS, nos termos do disposto nos artigos 1.º, n.º 1, alíneas e) e f) e 40.º do DL n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, que aprovou o Estatuto das IPSS;
- j) Com efeito, desde a sua génese a reclamante desenvolve atividades de carácter social, nomeadamente na área da educação e da saúde, em momento muito anterior ao DL n.º 119/83, pelo que é forçoso concluir que passou a ser considerada uma IPSS, independentemente da forma que tenha adotado, ex vi do disposto nos citados artigos 1.º, alínea e) e 94.º, n.º 5 do Estatuto Jurídico das IPSS;
- k) Não sendo juridicamente uma IPSS, a reclamante entende que é, para todos os efeitos, equiparada a uma IPSS, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, 12.º e 26.º, n.º 5 da Concordata e n.º 1, alíneas e) e f) do artigo 1.º e 40.º do Estatuto das IPSS, conforme DL n.º 119/83, de 25 de Fevereiro;
- l) A mesma conclusão é corroborada pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) no seu Acórdão de 18 de Janeiro de 2012 (Processo n.º 725/11);
- m) Considera que, de acordo com o artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, são equiparáveis a IPSS, as pessoas religiosas que prosseguem os fins das IPSS a que se refere o artigo 1.º daquele diploma e que, apesar de se encontrar sujeita ao estatuto nele previsto, não está obrigada a proceder ao registo previsto para as IPSS. Sendo a reclamante uma entidade religiosa, apenas se encontra obrigada à comunicação a que se refere o artigo 45.º, comunicação já há muito feita.
- n) Alega ainda que a Direção Geral de Saúde considerou já assente a sua equiparação a uma IPSS e que a equiparação a IPSS não ocorre apenas por força de legislações

*específicas como aquela que se aplica às Casas do Povo e Cooperativas de Solidariedade Social, como a Direção de Finanças já defendeu, na sua opinião, erradamente.*

*o) Em seguida a reclamante transcreve algumas partes do acórdão de 7 de Janeiro do STA, bem como do acórdão n.º 725/11, de 18 de Dezembro e igualmente um parágrafo do livro "As instituições Particulares de Solidariedade Social", Almedina, de Licínio Lopes, págs. 185-191, para concluir que é uma pessoa colectiva canónica equiparada a IPSS encontrando-se automaticamente isenta de IRC, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.*

*p) Face ao exposto considera que a liquidação aqui em causa se encontra eivada do vício de violação da lei, porquanto foi realizada em clara violação da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, solicitando por isso, a anulação da mesma.*

*Requer igualmente que seja atribuído efeito suspensivo à reclamação, pelo que junta garantia bancária.*

*Apreciada a reclamação, a Direção de Finanças de ... - Divisão de Justiça Administrativa elaborou o Projeto de Decisão - Proc. ... - REC ... (fls. 92 a 95) no sentido do indeferimento, com os fundamentos que a seguir se resumem:*

*a) Apesar da reclamante alegar que está isenta de IRC, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, relativamente à atividade desenvolvida no estabelecimento "B...", por se tratar de entidade legalmente equiparada a IPSS nos termos dos artigos 40.º e 45.º do DL n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, alegam os Serviços que aquele decreto-lei não equipara as organizações e instituições religiosas a IPSS mas antes sujeita-as ao regime estabelecido no Estatuto das IPSS;*

*b) Referem ainda os Serviços que a sujeição ao regime estabelecido no Estatuto das IPSS implica também que as IPSS sejam registadas nos termos do artigo 7.º do DL n.º 119/83, de 25 de Fevereiro;*

*c) Nos termos da Portaria 139/2007, de 29 de Janeiro, compete à Direção Geral da Segurança Social (DGSS) o registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social;*

*d) Este registo, para além do reconhecimento da utilidade pública das instituições, tem como finalidade verificar se se encontram reunidos os requisitos previstos na referida portaria, sem os quais é recusado o registo das entidades.*

e) *Em relação às instituições canonicamente erectas, uma vez que não existem outros procedimentos a que estejam sujeitas, encontram-se abrangidas pela obrigatoriedade do registo previsto no artigo 7.º do DL n.º 119/83, se pretenderem adquirir a qualidade de IPSS ou se quiserem ser entidades legalmente equiparadas e consequentemente usufruir das isenções fiscais concedidas pela lei a essas entidades;*

f) *O reconhecimento previsto no artigo 45.º do DL n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, não deve ser confundido com o registo a que se refere o artigo 7.º do mesmo diploma, através do qual e nos termos do artigo 8.º. as entidades adquirirem automaticamente a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública, uma vez que o reconhecimento é relativo à sua personalidade jurídica.*

g) *A então reclamante já tinha pedido a isenção prevista no artigo 10.º do CIRC, tendo a Direcção de Serviços de IRC indeferido o pedido, por despacho de 21.02.2011, da Subdiretora-Geral, considerando que a reclamante não detinha a qualidade de IPSS nem de entidade a estas legalmente equiparada, nem qualquer uma das outras qualidades exigidas pelo artigo 10.º do CIRC, não cumprindo assim todos os requisitos para poder beneficiar da isenção aí prevista.*

h) *Posteriormente a reclamante apresentou recurso hierárquico da decisão de indeferimento do pedido de isenção, insistindo na equiparação a IPSS por força do artigo 40.º do DL n.º 119/83, de 25.02, o qual foi igualmente indeferido, por despacho de 08.08.2012 do Substituto Legal do Diretor-Geral, com o fundamento de que por aquela disposição legal as organizações religiosas não são equiparadas a IPSS e que só com o registo é que as instituições abrangidas por aquele diploma adquirem a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública e que no caso de instituições que prossigam objetivos no âmbito da promoção e proteção da saúde e que se enquadrem no DL n.º 119/83, de 25.02, o registo é efetuado nos termos da portaria n.º 466/86, de 25.08.*

*Contactada a Direcção Geral, que de acordo com a Portaria n.º 466/86, de 25.08, é a entidade competente para efetuar o registo, esta confirmou que a recorrente não detém a qualidade de IPSS nem entidade a estas legalmente equiparada.*

*Por este facto e por não reunir qualquer outro dos requisitos estabelecidos no artigo 10.º do CIRC, foi o pedido de isenção indeferido.*

*i) Relativamente ao acórdão do STA, mencionado pela recorrente, informou-se que o mesmo se aplica ao caso julgado, cujo entendimento não constitui uma obrigação genérica para os Serviços.*

*j) Os Serviços alegaram ainda que a reclamante não tendo apresentado aos autos prova que permita concluir de forma diferente, deverá ser mantido o ato ora reclamado.*

*Notificada para exercer o direito de audição previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), a reclamante na sua exposição reiterou o pedido já efetuado e continua a não apresentar prova bastante para alterar o sentido do projeto de despacho, pelo que a decisão de indeferimento foi convertida em definitiva.*

#### **IV- RECURSO HIERÁRQUICO**

##### ***Do pedido***

*Inconformada com a decisão da reclamação, a A... vem contestar a mesma, apresentando os mesmos argumentos apresentados na reclamação, no pedido de passagem da certidão de isenção e posterior recurso hierárquico, bem como na reclamação e recurso hierárquico contra a liquidação de IRC do período de tributação de 2009 que, por uma questão de economia processual, nos dispensamos de repetir, remetendo para a leitura da petição que se encontra junto aos autos.*

*A recorrente conclui a sua petição referindo que "a fundamentação da decisão que agora impugnada não analisa os dispositivos legais que enformam o enquadramento da Congregação, limitando-se apenas a invocar um pretensio registo que sabe claramente não existir e, por outro lado, refere ainda que os acórdãos citados se aplicam apenas aos casos julgados, sem sequer percepcionar que a matéria em causa, em termos abstratos, é exactamente a mesma, merecendo assim o mesmo tratamento."*

*Alega também que, "ao concluir que, apesar de toda a exposição efetuada e documentação junta aos presentes autos, a recorrente não demonstra encontrar-se isenta de IRC, na atividade em causa, quando é evidente exatamente o contrário, a decisão mais não faz do que violar a norma constante da alínea b), do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, por não aplicá-la ao caso concreto"*

*Por fim, solicita a anulação da liquidação de IRC respeitante ao ano de 2011.*

### ***Apreciação do recurso pela DSIRC***

*Neste processo de recurso hierárquico a recorrente pretende a revogação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra a liquidação de IRC do período de tributação de 2011 na sua atividade social - educação e saúde - e naturalmente a anulação da liquidação efetuada.*

*Convém referir que a recorrente solicita a anulação da referida liquidação com fundamento na ilegalidade da mesma em virtude de considerar que a isenção de IRC lhe devia ter sido reconhecida.*

*Todavia, o facto é que o pedido de reconhecimento de isenção de IRC ao abrigo do artigo 10.º do CIRC foi indeferido, por despacho de 21.02.2011, da Subdiretora-Geral dos Impostos. Posteriormente, em sede de recurso hierárquico, foi igualmente indeferido aquele pedido, por despacho de 08.08.2012, do Substituto Legal do Diretor-Geral.*

*Quer isto dizer que, não tendo sido reconhecida a isenção de IRC, podemos concluir que para todos os efeitos legais, a recorrente está sujeita a IRC relativamente aos rendimentos provenientes da atividade desenvolvida no estabelecimento "B..." que consiste na prestação de serviços de saúde.*

*Assim sendo, não podemos considerar que a liquidação de IRC do período de tributação de 2011 levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) padeça de qualquer erro ou vício, uma vez que os Serviços se limitaram a cumprir o que lhes está determinado. Efetivamente a recorrente, relativamente à liquidação, não apresenta nenhum outro vício limitando-se a contestar o facto de não lhe ter sido reconhecida a isenção, pretendendo por esta via, obter não só a anulação da liquidação como o deferimento ao seu pedido de isenção.*

*Ora, neste procedimento o que está em causa é a legalidade da liquidação, e é em relação a esse aspecto que nos devemos pronunciar, muito embora se tenham repetido no procedimento anterior (reclamação graciosa), relativamente ao não reconhecimento da isenção, os mesmos argumentos apresentados aquando do indeferimento do pedido de isenção de IRC.*

*Como já se disse, o que a recorrente põe em causa é a liquidação de IRC do período de tributação de 2011, relativamente à qual não se vislumbram quaisquer ilegalidades e por*

*isso mesmo não existem razões para se proceder à anulação da mesma, propondo-se em consequência o indeferimento deste recurso.*

#### **V - DIREITO DE AUDIÇÃO**

*Considerando que em sede de recurso hierárquico, não foram invocados factos novos sobre os quais o contribuinte não tenha tido oportunidade de se pronunciar, é nesta fase do procedimento dispensada a audição, atendendo ao disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT.*

- g) Em 18-06-2007, a Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de isenção de IRC, nos termos do artigo 10.º do CIRC para a «B...» (documento n.º 4, página 30, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- h) Sobre o requerimento referido na alínea anterior, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu e informação cuja cópia consta do documento n.º 4, páginas 30-31, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais se refere que «*face à documentação junta aos presentes autos, verifica-se que se trata de uma entidade equiparada a Instituição Particular de Solidariedade Social (art.º 40.º e 45.º do dec-lei n.º 119/83, de 25 de Fev) conforme of. ... de ...-...-99 emitida pelo Ministério da Saúde – Direcção Geral da Saúde, enquadrável no disposto do art.º 10.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, pelo que face à nova redacção do mesmo o pedido não carece de reconhecimento ministerial, sendo a isenção de carácter automático*» e se termina propondo o arquivamento do pedido de isenção;
- i) Sobre a informação referida na alínea anterior foi proferido despacho em 08-11-2007, pelo Adjunto do Chefe do Serviço de Finanças de ... .. (...) (documento n.º 4, página 29, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- j) Em 14-07-2007, a Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira o requerimento cuja cópia consta do documento n.º 4, página 16, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que solicitou

a emissão de certidão comprovativa da isenção de IRC respeitante à actividade desenvolvida no estabelecimento “B...”;

- k) Em 20-09-2010, a Direcção-Geral da Segurança Social enviou à Autoridade Tributária e Aduaneira o ofício cuja cópia consta do documento n.º 6, junto com a Resposta, cujo teor se dá como reproduzido em que, além do mais, se refere o seguinte:

*Cumpr-me informar V.Ex.a em resposta ao ofício supra referenciado que não consta nesta Direcção-Geral o registo da "A..." como instituição particular de solidariedade social, pelo que se presume nunca ter sido feita a participação a que alude o art.º 45.º do Estatuto das IPSS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, ou seja, a referida instituição nunca adquiriu personalidade jurídica na ordem jurídica civil.*

*Não foi também detectada qualquer documentação relativa à "B...", estabelecimento daquela instituição.*

*Mais se informa, relativamente às perguntas formuladas no citado ofício, o seguinte:*

*Não há qualquer dispositivo legal que atribua às organizações da Igreja Católica a equiparação a IPSS, encontrando-se as mesmas sujeitas, no caso de serem subsumíveis ao que dispõe o art.º 40.º do citado Estatuto, ao que se encontra previsto nos artigos 45.º e seguintes do referido diploma legal.*

*As instituições canonicamente erectas que pretendem ser IPSS, estão igualmente sujeitas ao Regulamento do Registo, aprovado pela Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro. O mesmo se aplica também às organizações religiosas não católicas.*

*No que concerne às IPSS do âmbito da Saúde, que prosseguem a título exclusivo ou principal fins de promoção e protecção da saúde tem-se entendido que a remissão feita para o antigo Regulamento do Registo, aprovado pela Portaria n.º 778/83, de 23 de Julho, prevista na Portaria n.º 466/86, de 25 de Agosto, deve agora entender-se como feita ao actual Regulamento, aprovado pela Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro.*

*Informa-se, também, que estão sujeitos a registo somente os actos referentes às instituições (e não aos seus estabelecimentos) previsto no art.º 5.º do citado Regulamento do Registo que se encontra em vigor.*

- l) A emissão da certidão solicitada pela Requerente foi indeferida por despacho de 21-02-2011, de Subdirectora-Geral dos Impostos, na sequência do que a

Requerente interpôs recurso hierárquico para o Senhor Director-Geral dos Impostos (documento n.º 4, páginas 20 a 25, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- m) Em 10-08-2001, o Director dos Serviços Administrativos do Patriarcado de Lisboa emitiu a certidão cuja cópia consta do documento n.º 4, página 26, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, que «*a participação a que se referem os artigos III e IV da Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa foi feita ao Governo Civil do Porto em 19 de Novembro de 1940, pelo que a referida A... goza de personalidade jurídica também no foro civil*»;
- n) Em 27-07-1999, o Director de Serviços da Direcção-Geral de Saúde enviou à Directora da B... o ofício que consta do documento n.º 4, página 17, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

*ASSUNTO*

*B...*

*Regime jurídico - Equiparação a IPSS*

*A B..., propriedade da A..., ... instituição canonicamente erecta — enquadra-se no regime estabelecido no Estatuto Instituições Particulares de Solidariedade Social (artigos 40.º e 45.º, do Decreto-Lei 119/83, de 25 de Fevereiro).*

*Deste modo, a B... encontra-se abrangida pelo n.º 2, da Base XXXVIII, da Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto e conseqüentemente não sujeita a licenciamento, mas sim "ao poder orientador e de inspecção dos serviços competentes do Ministério da Saúde", estando assim enquadrada pelos normativos definidos no Decreto Regulamentar n.º 63/94, de 2 de Novembro, quanto à prática de bom funcionamento e qualidade dos cuidados de saúde prestados.*

- o) Dá-se como reproduzidos os Estatuto da C... cuja cópia consta do documento n.º 4, páginas 49-58, junto com o pedido de pronúncia arbitral;

- p) A Requerente desenvolve actividade de assistência na “B...” sem fins lucrativos, sendo a esta actividade que se reporta a liquidação que é objecto do presente processo;
- q) A Requerente não consta da lista das Instituições Particulares de Solidariedade Social existente na Direcção-Geral da Segurança Social (documentos n.ºs 1, 2 e 4, juntos com a Resposta, cujos teores se dão como reproduzidos);
- r) Dá-se como reproduzido o «*Manual de Procedimentos*» da Direcção-Geral da Segurança Social que consta do documento n.º 3 junto com a Resposta;
- s) A 17-08-2015 a Requerente interpôs junto do Tribunal Administrativo de Círculo de ..., processo n.º .../15. ... uma ação administrativa especial onde requer a anulação do despacho de 24-04-2015 da Directora de Serviços de IRC, que rejeitou liminarmente o recurso hierárquico interposto pela Requerente a 29-12-2014 (artigo 55.º da Resposta, não impugnado);
- t) Em 29-04-2014, a Requerente prestou uma garantia bancária no valor de € 165.486,26, relativa à reclamação graciosa referente à compensação n.º 2014 ... (documento n.º 2, página 80, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- u) Em 17-08-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## 5.2. Factos não provados

**5.2.1.** A Autoridade Tributária e Aduaneira afirma no artigo 55.º da Resposta que «*a 17.08.2015 a Requerente interpôs junto do Tribunal Administrativo de Círculo de ..., processo n.º .../15. ... uma ação administrativa especial onde requer a anulação do despacho de 24.04.2015 da Directora de Serviços de IRC, que rejeitou liminarmente o recurso hierárquico interposto pela Requerente a 29.12.2014*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou qualquer documento comprovativo quer de que a Requerente tenha interposto a acção referida nem que tenha sido proferido um «*despacho de 24.04.2015 da Directora de Serviços de IRC, que rejeitou liminarmente o recurso hierárquico interposto pela Requerente a 29.12.2014*».

Na verdade, o que consta dos autos é que, por despacho de 30-04-2015, foi indeferido um recurso hierárquico interposto em 04-12-2014.

Por isso, não se considera provado que a Autoridade Tributária e Aduaneira afirma naquele artigo 55.º da Resposta.

**5.2.2.** Não se provou que a Requerente tivesse pago a quantia liquidada, mas sim que prestou garantia.

### **5.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

No que concerne ao exercício pela Requerente, sem fins lucrativos, de actividade de assistência na “B...”, dá-se como provado por tal ser afirmado pela Requerente tanto na reclamação graciosa, como no recurso hierárquico, como no presente processo e essa afirmação não ser questionada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **6. Matéria de direito**

### **6.1. Posições das Partes**

A Requerente conclui o pedido de pronúncia arbitral dizendo o seguinte:

- a ora Requerente pretende, com a presente ação, ver revogada a decisão de 30 de Abril de 2015, proferida pela Directora de Serviços da Direcção de Serviços do IRC, que indeferiu o recurso hierárquico interposto em 4 de Dezembro de 2014, por entender que essa decisão se encontra eivada do vício de violação de lei, e, em consequência, ver anulado o acto de liquidação de IRC de 2011;
- isto porque, na verdade, a ora Requerente se encontrava e encontra isenta do pagamento daquele imposto, por força do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 10º do Código do IRC;

- de facto, por prosseguir, para além dos fins religiosos, fins de assistência e solidariedade, a requerente é (nomeadamente para efeitos fiscais) equiparada a uma IPSS, nos termos do disposto nos artigos 12.º e 24.º, número 5 da Concordata;
- a Requerente, sendo uma instituição religiosa que se propõe exercer actividades como a protecção e promoção da saúde ou a educação e formação profissional dos cidadãos, é, neste contexto, equiparada a IPSS nos termos do disposto nos artigos 1.º, n.º 1, alíneas d) e e) e 40.º do Decreto-lei n.º119/83, de 25 de Fevereiro, que aprovou o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social;
- deste modo, a ora Requerente, ainda que não seja juridicamente uma IPSS, é, para todos os efeitos (nomeadamente fiscais), equiparada a uma IPSS quando exerce tais actividades, nos termos dos artigos 10.º, número 2, 12.º e 24.º, número 5 da Concordata e 1.º, número 1, alíneas d) e e) e 40.º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social;
- e sendo assim, à Requerente, pessoa colectiva canónica equiparada a IPSS, quando exerce aquelas actividades, aplica-se a isenção automática de IRC prevista na alínea b), do número 1, do artigo 10.º do Código do IRC;
- ao não ter entendido desta forma, a Requerida mais não fez do que violar essa mesma norma, invalidando o acto por si praticado em 30 de Abril de 2015, através da Directora de Serviços da Direcção de Serviços do IRC, que indeferiu o recurso hierárquico interposto em 4 de Dezembro de 2014;
- invalidade essa que resultava já do facto de a Requerida ter decidido em erro quanto aos pressupostos de facto, dado ter aceite o entendimento, errado, segundo o qual teria já a AT decidido, de forma eficaz, o recurso interposto do indeferimento do pedido de uma certidão de isenção, o que ainda não sucedeu, e de ter considerado que seria do deferimento desse pedido de certidão que resultaria a isenção de IRC que a Recorrente invoca, quando, na verdade, essa isenção resulta automaticamente da lei;
- resulta pois que o objecto da ação visa a anulação do acto que indeferiu o recurso hierárquico interposta pela Requerente em 4 de Dezembro de 2014 e, em consequência, o acto de liquidação de IRC de 2011, por não observância da isenção legal de IRC prevista na alínea b), do número 1, do artigo 10.º do Código do IRC de que a Requerente beneficia, seguindo assim a decisão já tomada por esse Tribunal nos autos que correram os seus termos ao abrigo do processo 98/2015 - T.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende, em suma,

- as instituições particulares de solidariedade social estão sujeitas a registo obrigatório, nos termos do n.º 2 do art.º 32.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro (Lei de Bases da Segurança Social);
- o registo das IPSS está regulado pela Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro;
- o artigo 40.º do Estatuto das IPSS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83 de 25 de Fevereiro, estabelece que «as organizações e instituições religiosas que, para além dos fins religiosos, se proponham exercer actividades enquadráveis no artigo 1.º ficam sujeitas, quanto ao exercício destas actividades, ao regime estabelecido no presente Estatuto com a redacção actual», pelo que lhes é aplicável o disposto na Portaria n.º 139/2007 que exige o registo das instituições canonicamente erectas;
- o Decreto Regulamentar n.º 36/2012, de 27 de Março, e o Manual de Procedimentos e tramitação dos processos de registo das IPSS do âmbito da ação social de 2015 aprovado pela DGSS também exigem o registo daquelas instituições;
- a Requerente não requereu o respectivo registo junto da entidade competente e ele não é dispensado nem pelo Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social nem pela Concordata;
- o que o Estado reconhece às pessoas jurídicas canónicas é a personalidade jurídica civil e que, por esse motivo, estas “gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza e que ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade” (art.º 10.º n.º 5, art.º 12.º e art.º 26.º da Concordata);
- não existe qualquer norma legal que conceda o reconhecimento da qualidade de entidade legalmente equiparada a IPSS às entidades canonicamente erectas;
- o artigo 10.º da Concordata apenas reconhece personalidade jurídica às entidades religiosas, nos moldes ali previstos, não lhes conferindo qualquer equiparação a Pessoas Colectivas de Mera Utilidade Pública ou Instituições Particulares de Solidariedade Social;
- a Requerente não constitui “entidade equiparada a IPSS”, pois ela não consta da listagem de instituições registadas como tal ou como “IPSS” e nela encontram-se registadas instituições canónicas;

- a verificação não compete ao intérprete da lei fiscal, mas sim e antes de mais ao serviço legalmente competente para apreciar matéria que se prende com o Direito da Segurança Social;
- as entidades religiosas reconhecidas nos termos do artigo 10.º da Concordata celebrada entre a Santa Sé e o Estado Português e previstas nos artigos 12.º e 26.º, n.º 5 deste mesmo diploma, poderão beneficiar de isenção de IRC ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, desde que se verifiquem os respectivo pressupostos, nomeadamente que revistam a natureza jurídica, ou seja, Pessoa Colectiva de Utilidade Pública Administrativa, Pessoa Colectiva de Mera Utilidade Pública, Instituição Particular de Solidariedade Social e entidades anexas, ou pessoas colectivas àquela legalmente equiparadas;
- a formulação de um pedido de isenção não tem quaisquer efeitos suspensivos sobre o procedimento tributário, pelo que não se verifica qualquer erro nos pressupostos de facto e o artigo 109.º do Código do Procedimento Administrativo permite presumir indeferido aquele pedido;
- a Requete não procedeu ao respectivo registo junto da Direcção geral e Segurança Social a que está legalmente obrigada, nem invoca qual a norma que a exclui do cumprimento dessa obrigação legal;
- sob pena de violação do princípio de igualdade e de imparcialidade em relação a todas as outras entidades legalmente equiparadas a IPSS também as entidades canonicamente erectas devem solicitar o respectivo registo junto da DGSS a fim de aferir os objectivos e finalidade que prossegue qual a actividade predominantes, entre outros elementos;
- a lei é muito clara ao estabelecer no artigo 51.º do Estatuto das IPSS que as disposições sobre os institutos de organizações ou instituições religiosas (artigos 40.º e ss. daquele diploma) são aplicáveis aos institutos de organizações ou instituições da Igreja Católica;
- confunde a Requerente a personalidade jurídica da equiparação a IPSS o que correspondem a realidades diferenciadas, e se uma se basta com a simples participação escrita a outra exige o registo junto de entidade administrativa;
- a Concordata é bem clara ao prescrever no seu artigo 26.º/5 que as pessoas jurídicas canónica (como é o caso da Requerente) «quando também desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português, como, entre

*outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade»;*

– é a própria Concordata que estabelece a inexistência de qualquer regime especial para entidades como a Requerente, antes remetendo a questão para o direito nacional [artigo 7.º do Estatuto das IPSS ex vi do artigo 10.º/2-b) do CIRC];

– caso venha a prevalecer a interpretação veiculada pela requerente verifica-se a violação do princípio de separação de poderes pois o Tribunal Arbitral teria invadido uma área de competências administrativas especificamente atribuídas ao Governo, nos termos do artigo 202.º, alíneas d) e g), da Constituição;

– a lei que concede a equiparação a IPSS sendo ilegítima a aplicação analógica do âmbito pessoal por forma a que sejam abrangidas pelo âmbito de aplicação da norma várias entidades que o legislador inicialmente não contemplou no âmbito da previsão normativa;

– resulta do disposto no n.º 4 do art. 11.º da LGT que a proibição de integração analógica no direito tributário compreende as normas abrangidas pela reserva de lei formal, onde se compreendem os benefícios fiscais, conforme dispõe o n.º 2 do art. 103.º e alínea i) do n.º 1 do art. 165.º da CRP, e ainda art. 8.º n.º 1 da LGT;

– uma interpretação daquele normativo legal que se baste com um raciocínio de simples analogia para poder concluir que a Requerente é uma entidade legalmente equipara a IPSS constitui uma interpretação contrária à CRP, mais concretamente ao princípio da legalidade na sua vertente de reserva de lei formal;

– a ser aceite a interpretação veiculada pela Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação se traduz numa clara violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição);

– a interpretação proposta pela Requerente (segundo a qual ela não está sujeita ao registo previsto no artigo 7.º do Estatuto das IPSS) é uma interpretação que, defende um tratamento diferenciado e injustificado (a seu favor, entenda-se), relativamente aos demais sujeitos passivos, designadamente os institutos religiosos de outras confissões religiosas que não a da Igreja Católica e as fundações de solidariedade social, já que estas duas estão sujeitas àquele prévio registo para efeitos da isenção prevista no artigo 10.º/2-b) do CIRC.

## **6.2. Apreciação da questão da aplicação à Requerente da isenção prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do CIRC**

A questão essencial que é objecto do presente processo é a de saber se a Requerente beneficiava de isenção de IRC, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, relativamente ao ano de 2011.

A redacção desta alínea, em vigor no ano de 2011, que consta da republicação efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, era a seguinte:

*1 – Estão isentas de IRC:*

*(...)*

*b) As instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;*

Trata-se de uma isenção automática, pelo que não está sujeita a reconhecimento, sendo este ponto sobre o qual as Partes estão de acordo.

As Partes também estão de acordo quanto ao facto de a Requerente não ser uma instituição particular de solidariedade social, pelo que o enquadramento da Requerente nesta norma apenas pode resultar de ser pessoa colectiva legalmente equiparada a instituição particular de solidariedade social.

Por outro lado, a equiparação a instituição particular de solidariedade social tem de resultar da lei, como se depreende de referência a «*legalmente equiparadas*», pelo que concluir pela existência ou não de equiparação é problema a resolver através da interpretação e aplicação da lei, independentemente de qualquer decisão administrativa.

A tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que está subjacente à liquidação impugnada, assenta no entendimento de que a Requerente, para ser considerada entidade legalmente equiparada a instituição particular de solidariedade social, tinha de estar registada como tal, por força do disposto no n.º 2 do art.º 32.º da Lei de Bases da Segurança Social (Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro), nos artigos 2.º e 29.º da Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro, o artigo 40.º do Estatuto das IPSS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83 de 25 de Fevereiro, o Decreto Regulamentar n.º 36/2012, de 27 de Março, e o

Manual de Procedimentos e tramitação dos processos de registo das IPSS do âmbito da ação social de 2015 aprovado pela Direcção-Geral da Segurança Social.

Como é óbvio, sendo o Decreto Regulamentar n.º 36/2012 e o Manual de Procedimentos posteriores ao ano de 2011, a que se reporta a liquidação impugnada, não pode neles assentar qualquer juízo sobre a necessidade de registo para a Requerente beneficiar, no ano de 2011, da isenção prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do CIRC.

Assim, quanto ao IRC do ano de 2011, a necessidade de registo, à face das normas invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, só pode ter suporte legal no n.º 2 do art. 32.º da Lei de Bases da Segurança Social (Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro), e no artigo 40.º do Estatuto das IPSS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83 de 25 de Fevereiro.

O artigo 32.º, n.º 2, da Lei de Bases da Segurança Social estabelece que *«as instituições particulares de solidariedade social e outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, consagradas no n.º 5 do artigo 63.º da Constituição, estão sujeitas a registo obrigatório»*.

O artigo 40.º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, na redacção inicial, vigente em 2011, estabelece que *«as organizações e instituições religiosas que, para além dos fins religiosos, se proponham actividades enquadráveis no artigo 1.º ficam sujeitas, quanto ao exercício daquelas actividades, ao regime estabelecido no presente Estatuto»*.

O artigo 2.º da Portaria n.º 139/2007, indica as finalidades do registo das instituições particulares de solidariedade social.

O artigo 29.º desta Portaria n.º estabelece o seguinte:

### ***Artigo 29.º***

#### ***Registo das instituições canonicamente erectas***

*1 - Os actos de registo respeitantes às instituições canonicamente erectas obedecem ao disposto no presente diploma com as adaptações constantes dos números seguintes.*

*2 - Para efeito de reconhecimento da personalidade jurídica, nos termos do artigo 45.º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, a participação da erecção canónica de instituições que prossigam exclusiva ou principalmente objectivos do âmbito*

*da segurança social, é feita pelo Ordinário Diocesano competente ao CDSS da área da sede das instituições.*

*3 - As instituições que tenham adquirido personalidade jurídica nos termos do número anterior devem requerer o respectivo registo e apresentar os documentos referidos no artigo 19.º com excepção da cópia do acto de constituição.*

*4 - O disposto na alínea a) do artigo 14.º não se aplica às alterações dos estatutos das instituições canonicamente erectas que sejam aprovadas pela autoridade eclesiástica competente.*

Desta norma da Portaria n.º 139/2007 resulta a obrigatoriedade de registo para as instituições canonicamente erectas, que é o caso da Requerente.

Porém, como se refere na alínea m) da matéria de facto fixada, *«a participação a que se referem os artigos III e IV da Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa foi feita ao Governo Civil do ... em 19 de Novembro de 1940»*, antes da revisão da Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé, assinada em 18 de Maio de 2004 na cidade do Vaticano, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 74/2004, de 30 de Setembro, publicada no Diário da República, I Série, de 16-11-2004, pelo que há que atender ao que nela se estatui sobre os efeitos dessa participação.

Os artigos 3.º e 4.º da versão inicial da Concordata, de 1940, estabeleceram que *«o reconhecimento por parte do Estado da personalidade jurídica das associações, corporações ou institutos religiosos, canonicamente erectos, resulta da simples participação escrita à Autoridade competente feita pelo Bispo da diocese, onde tiverem a sua sede, ou por seu legítimo representante»* e que *«as associações ou organizações a que se refere o artigo anterior»* se *«se propuserem também fins de assistência e beneficência em cumprimento de deveres estatutários (...) ficam, na parte respectiva, sujeitas ao regime instituído pelo direito português para estas associações ou corporações, que se tornará efectivo através do Ordinário competente e que nunca poderá ser mais gravoso do que o regime estabelecido para as pessoas jurídicas da mesma natureza»*.

No caso em apreço, foi feita a participação escrita referida, pelo que foi reconhecida pelo Estado a personalidade jurídica da Requerente, muito antes da revisão da Concordata que ocorreu em 2004.

Os n.ºs 2 e 3 do artigo 10.º da Concordata, na versão de 2004, estabelecem o seguinte:

*2 - O Estado reconhece a personalidade das pessoas jurídicas referidas nos artigos 1.º, 8.º e 9.º nos respectivos termos, bem como a das restantes pessoas jurídicas canónicas, incluindo os institutos de vida consagrada e as sociedades de vida apostólica canonicamente erectos, que hajam sido constituídas e participadas à autoridade competente pelo bispo da diocese onde tenham a sua sede, ou pelo seu legítimo representante, até à data da entrada em vigor da presente Concordata.*

*3 - A personalidade jurídica civil das pessoas jurídicas canónicas, com excepção das referidas nos artigos 1.º, 8.º e 9.º, **quando se constituírem ou forem comunicadas após a entrada em vigor da presente Concordata**, é reconhecida através da inscrição em registo próprio do Estado em virtude de documento autêntico emitido pela autoridade eclesiástica competente de onde conste a sua erecção, fins, identificação, órgãos representativos e respectivas competências.*

Como resulta deste n.º 3, ***apenas para as pessoas jurídicas canónicas que se constituírem ou forem comunicadas após a sua entrada em vigor*** é que o reconhecimento se faz através da inscrição em registo próprio.

Para a Requerente, cuja personalidade jurídica já havia sido reconhecida antes de 2004, continuou a ser reconhecida, independentemente do registo, por força do n.º 2 deste artigo 10.º.

Nos termos do artigo 12.º da Concordata, *«as pessoas jurídicas canónicas, reconhecidas nos termos do artigo 10.º, que, além de fins religiosos, prossigam fins de assistência e solidariedade, desenvolvem a respectiva actividade de acordo com o regime jurídico instituído pelo direito português e **gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza**».*

Na mesma linha, o artigo 26.º, n.º 5, da Concordata refere que *«as pessoas jurídicas canónicas, referidas nos números anteriores, quando também desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português, como, entre outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, **ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade**».*

Estes artigos 12.º e 26.º, n.º 5, são claramente normas que equiparam as pessoas jurídicas canónicas que desenvolvem actividades de assistência e solidariedade social às instituições particulares de solidariedade social para efeitos fiscais (entre outros).

Por isso, a Requerente, que foi reconhecida nos termos do artigo 10.º, n.º 2, da Concordata e, além de fins religiosos, prossegue fins de assistência (saúde), goza dos benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza, designadamente as instituições particulares de solidariedade social, que, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, alínea e), do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, incluem as instituições particulares sem finalidade lucrativa que desenvolvem a prestação de cuidados de saúde.

Relativamente às pessoas jurídicas canónicas comunicadas antes da entrada em vigor da Concordata que desenvolvam actividades de assistência e solidariedade, nem o referido artigo 12.º nem o n.º 5 do artigo 26.º da Concordata fazem depender de registo, mas apenas de reconhecimento nos termos do artigo 10.º, n.º 2, da Concordata, a sua equiparação às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza, para efeito de gozo de benefícios fiscais.

Por outro lado, a remissão que no artigo 26.º, n.º 5, se faz para o «*regime fiscal*» reporta-se a normas de natureza tributária e não a normas sobre o registo de pessoas colectivas, que, como decorre do artigo 10.º, n.º 3, da Concordata apenas é necessário para as pessoas jurídicas canónicas que se constituírem ou forem comunicadas após a entrada em vigor da Concordata.

Ainda por outro lado, do n.º 2 do artigo 10.º da Concordata decorre, que para as pessoas jurídicas canónicas que tenham sido constituídas e participadas à autoridade competente pelo bispo da diocese onde tenham a sua sede, ou pelo seu legítimo representante, até à data da entrada em vigor da Concordata, o reconhecimento é feito pelo Estado ***por força dessa própria norma***, não dependendo de qualquer acto administrativo de reconhecimento. Como se vê, não é necessário recorrer à analogia para concluir pela equiparação da Requerente a instituição particular de solidariedade social, para efeitos do artigo 10.º, n.º 2, alínea b), do CIRC, pois ela resulta linearmente destas normas da Concordata.

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 8.º da CRP «*as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem*

*interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português».*

A Concordata de 2004 constitui uma convenção internacional ratificada, pelo que aquele artigo 8.º, n.º 2, assegura a sua vigência enquanto a Concordata vincular o Estado Português.

Em face desta regra, o regime da Concordata prevalece sobre o direito interno português, já que, sendo a sua vigência constitucionalmente garantida enquanto o Estado Português por ela estiver vinculado, nenhuma norma de direito interno pode validamente revogar a Concordata. ( <sup>1</sup> )

Assim, tendo a Requerente sido reconhecida nos termos do artigo 10.º da Concordata e passado a gozar dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza, tem de se concluir que ainda gozava destes direitos e benefícios em 2011, pois não houve qualquer alteração da Concordata desde 2004, nem se alterou a sua situação a nível da prossecução de fins de assistência.

Consequentemente, a liquidação impugnada é ilegal por violação do artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, conjugado com os artigos 10.º, n.º 2, 12.º, e 26.º, n.º 5, da Concordata e com o artigo 1.º, n.º 1, alínea e), do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro.

Sendo ilegal a liquidação, são também ilegais a decisão da reclamação graciosa e a decisão do recurso hierárquico que a mantiveram, pois enfermam da mesma ilegalidade.

---

<sup>1</sup> No sentido da primazia do direito internacional convencional sobre o direito interno tem decidido a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos acórdãos de 01-07-2015, proferido no processo n.º 0188/15, 17-06-2015, proferido no processo n.º 0187/15, e de 25-06-2015, proferido no processo n.º 0464/15, em que se entendeu que *«nos termos do art. 8.º, n.º 2, da CRP, as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este, motivo por que os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado»*, na esteira de GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.ª edição, página 261.

Na mesma linha, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 24-04-2002, proferido no processo n.º 0159/02; de 10-07-2002, proferido no processo n.º 0160/02; de 05-02-2009, proferido no processo n.º 491/08,

Embora haja divergências doutrinárias e jurisprudenciais, a primazia do direito internacional convencional sobre o direito interno tem sido maioritariamente reconhecida, como se refere, entre muitos, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 242/2009, de 12-05-2009, proferido no processo n.º 250/09.

### **6.3. Questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira**

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita algumas questões de inconstitucionalidade, dizendo, designadamente que *«caso venha a prevalecer a interpretação veiculada pela requerente verifica-se a violação do princípio de separação de poderes pois o Tribunal Arbitral teria invadido uma área de competências administrativas especificamente atribuídas ao Governo, nos termos do artigo 202.º, alíneas d) e g), da Constituição»* e que o regime que para a Requerente resulta da Concordata, atrás referido, implica violação do *«princípio de igualdade e de imparcialidade em relação a todas as outras entidades legalmente equiparadas a IPSS»*.

Quanto ao primeiro ponto, há manifesto equívoco da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto ao princípio da separação de poderes, pois os tribunais arbitrais, ao aplicarem o direito, estão a exercer um poder que lhes é atribuído pela Constituição, designadamente pelos seus artigos 202.º e 209.º, n.º 2.

No exercício desses poderes cabe, obviamente, aos tribunais arbitrais interpretar e aplicar a lei e, por isso, nem se concebe que a interpretação que desta façam possa implicar violação do princípio da separação de poderes, pois é concretização da sua aplicação.

Por outro lado, a interpretação da lei e o controle da legalidade de actos de liquidação, lesivos dos interesses dos contribuintes, é manifestamente uma actividade de natureza jurisdicional, à face dos artigos 20.º, n.º 1, 203.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pelo que nem se percebe como é que a Autoridade Tributária e Aduaneira pode defender que ao exercer essa actividade os tribunais arbitrais estejam *«invadido uma área de competências administrativas especificamente atribuídas ao Governo»*, que, precisamente por força do princípio da separação dos poderes, não tem competências de natureza jurisdicional.

De qualquer forma, como resulta claro das citadas normas da Concordata, relativamente às pessoas colectivas canónicas comunicadas antes da Concordata, nem sequer existe qualquer competência das autoridades administrativa ou do Governo para o seu reconhecimento ou registo como instituições particulares de solidariedade social, pois o reconhecimento foi feito pela própria Assembleia da República, através da aprovação daquelas normas.

No que concerne ao princípio da imparcialidade, a Autoridade Tributária e Aduaneira não explica de que forma é que ele possa ser violado, nem se vislumbra que o possa ser.

Quanto ao princípio da igualdade, enunciado no artigo 13.º da CRP, não impõe que a lei dê tratamento igual a todas as situações, implicando, antes, que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe que a lei estabeleça distinções, mas apenas distinções desprovidas de justificação objectiva e racional. ( <sup>2</sup> )

Relativamente às pessoas jurídicas canónicas comunicadas até a data da entrada em vigor da Concordata é manifesto que é dado um tratamento especial, distinto do que é dado às restantes e à generalidade das instituições particulares de solidariedade social.

No entanto, é consabido que esse regime legal especial foi reconhecido pela Concordata em face da situação especial que manifestamente geram as *«profundas relações históricas entre a Igreja Católica e Portugal»* (Preâmbulo da Concordata) que se consubstanciaram, nomeadamente, na passagem para a posse do Estado de *«templos, paços episcopais e residências paroquiais com seus passais, seminários com suas cercas, casas de institutos*

---

(<sup>2</sup>) Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 183;
- n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 192;
- n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 396, página 123;
- n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 397, página 90;
- n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 81;
- n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 416, página 295;
- n.º 335/94, de 18-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 436, página 129;
- n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 455, página 152;
- n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 460, página 284;
- n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 26.

*religiosos, parentes, alfaias e outros objectos affectos ao culto e religião católica»* (artigo 6.º da Concordata na versão de 1940).

Assim, encontra-se nestas relações especiais explicação para a atribuição de um estatuto especial às pessoas jurídicas canónicas, designadamente em matéria de benefícios fiscais, o que obsta a que o tratamento distinto que lhes é legalmente reconhecido a nível da necessidade de registo seja incompatível com o princípio da igualdade.

Aliás, nesses casos em que já existiu uma comunicação da existência da pessoa jurídica canónica feita por uma entidade eclesiástica, está-se perante uma situação distinta da de qualquer entidade relativamente à qual não houve qualquer comunicação, pelo que também sob esta perspectiva o tratamento distinto não ofende o princípio da igualdade.

## **7. Questões de conhecimento prejudicado**

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral quanto ao vício referido, que assegura eficaz tutela dos direitos da Requerente fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento do vício que a Requerente imputa à liquidação por a mesma ter sido emitida antes de estar decidida um recurso hierárquico que apresentou.

## **8. Juros indemnizatórios e indemnização por garantia indevida**

### **8.1. Juros indemnizatórios**

A Requerente refere no artigo 72.º do pedido de pronúncia arbitral o seguinte:

*Em face do exposto é inequívoco que a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral deve determinar, também, a restituição à Requerente dos juros indemnizatórios calculados à taxa legal, correspondentes ao custo e juros suportados e a suportar pela requerente, em resultado da garantia bancária prestada em 29/04/2014 e contados até à data da emissão da respectiva nota de crédito, nos termos do n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.*

Não se provou que a Requerente tivesse pago a quantia liquidada, mas sim que prestou garantia na reclamação graciosa.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

Como resulta do teor literal desta norma, o direito a juros indemnizatórios depende de *«pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

Por isso, não tendo a Requerente pago a dívida liquidada, não pode ter direito a juros indemnizatórios.

## **8.2. Indemnização pela garantia prestada**

Depreende-se, no entanto, do facto de a Requerente entender, no artigo 72.º do pedido de pronúncia arbitral, que os juros indemnizatórios devem corresponder *«ao custo e juros suportados e a suportar pela requerente, em resultado da garantia bancária prestada em 29/04/2014»*, que é esta indemnização que a Requerente pretenderá, defendendo que ela deve ser efectuada através de juros indemnizatórios.

No entanto, a fixação de indemnização por garantia indevidamente prestada não corresponde ao montante dos juros indemnizatórios, apenas não o podendo exceder, como se infere do artigo 53.º, n.ºs 1 e 3, da LGT.

De qualquer forma, não tendo sido explicitamente formulado um pedido de indemnização por garantia indevida e não sendo indicados os prejuízos sofridos pela Requerente com a prestação de garantia, não houve o necessário exercício do contraditório pela Autoridade Tributária e Aduaneira em relação a um pedido desse tipo, pelo que não se pode tomar dele conhecimento, sem prejuízo dos direitos indemnizatórios que a Requerente possa ter, a serem apreciados no âmbito de execução de julgado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT.

## **9. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedentes as exceções da incompetência material, do erro na forma de processo e da ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Julgar procedentes os pedidos de anulação da liquidação n.º 2014 ... (compensação n.º 2014 ...) e o despacho de 30-04-2015, que indeferiu o recurso hierárquico interposto da decisão da reclamação graciosa deduzida contra aquela liquidação;
- c) Anular a liquidação e o despacho referidos;
- d) Julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira pagar juros indemnizatórios;
- e) Não tomar conhecimento do eventual direito da Requerente a indemnização por garantia indevida.

## **10. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 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 valor de **€ 165.486,26**.

## **11. Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 17 de Fevereiro de 2016

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Rui Rodrigues)

(Augusto Vieira)