

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 6/2016-T

Tema: IRC – caducidade

Decisão Arbitral

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 04 de abril de 2016, decide nos termos que se seguem:

I. RELATÓRIO

1. No dia 08.01.2016, a sociedade “A...– SGPS S.A.”, NIPC ... apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 28.01.2016.

3. Tendo-se seguido os demais trâmites processuais previstos, o tribunal arbitral considerou-se constituído em 04.04.2016, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação atual.

4. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2015..., referente ao ano de 2011, resultante de uma correção ao imposto declarado no exercício em causa no valor total de € 33.233,87, acrescido de juros compensatórios no valor de € 4.304,92 e de juros de mora no valor de € 281,59, perfazendo um total de € 37.820,38.

5. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

Por reunir as condições especificamente previstas no Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios *de minimis*, cujo limite, no exercício de 2011, ascendia a €500.000,00 por beneficiário, valor este acumulado durante um período de três exercícios financeiros consecutivos, a Requerente declarou a intenção de usufruir do benefício fiscal à interioridade previsto no n.º 1 do artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, regulamentado pelo Decreto-lei n.º 55/2008, de 28 de março, e pela Portaria n.º 170/2002, de 28 de fevereiro, quer na Declaração de Rendimentos modelo 22 (campo 245 do Quadro 08), quer no Anexo D, preenchendo, para o efeito, o Quadro 09 relativo à demonstração dos incentivos fiscais sujeitos à regra *de minimis*, bem como o campo 905 com o valor acumulado de € 537.921,36. Por negligência, a Requerente não mencionou no campo 906 do Quadro 09 e, conseqüentemente, no campo 372 do Quadro 10, o valor do excesso relativamente ao limite de € 500.000, que apurou em €37 921,36.

O controlo da liquidação levado a cabo pela Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas IRC (DSIRC) permitiu constatar que a Requerente havia excedido aquele limite sem que tivesse procedido à sua reposição, tendo sido solicitado à Direção de Finanças de ... o desenvolvimento dos procedimentos necessários à reposição do excesso, nomeadamente com o apuramento do montante de imposto em falta, que veio a ser calculado em € 33.233,87 e não em € 37.921,36 (valor declarado).

Entende, porém, a Requerente, que a liquidação adicional enferma de ilegalidade, por se encontrar ferida de caducidade nos termos do n.º 2 do artigo 45.º da LGT, já que a correção proposta resulta apenas de um erro evidenciado na declaração e que a Inspeção Tributária não teve qualquer necessidade de recorrer a documentação externa à própria declaração para proceder à correção. A correção em questão resulta tão-somente da análise à mesma declaração com base nos valores inscritos no Quadro 09 e consulta aos Anexos D relativos aos exercícios de 2009 e 2010, sem que a AT tivesse tido que recorrer a qualquer

diligência no sentido de obter elementos externos que conduzissem à quantificação da correção aqui posta em crise.

Entende, assim, que se encontra “provado à sociedade que a correção proposta se insere na expressão contida no n.º 2 do artigo 45.º da LGT: erro evidenciado na declaração do sujeito passivo”, invocando ainda em abono da sua tese a decisão arbitral proferida no processo nº 9/2011-T, de 2012-03-22.

6. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:

A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva interna, uma vez que, no âmbito do controlo da liquidação, a DSIRC constatou que tinha sido excedido o limite do benefício fiscal à interioridade, em sede de IRC, em 2011, nomeadamente o benefício de redução de taxa previsto no n.º 1 do artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A Requerente inscreveu nos campos 901, 902, 904 e 905 do Quadro 09 do Anexo D da declaração modelo 22 o valor acumulado de incentivos fiscais de € 537.921,36, correspondente aos montantes de € 44.502,62 em 2009, de € 245,422,57 em 2010 e de € 247.996,17 em 2011, declarando, ainda, no campo 906, como valor de IRC a regularizar o montante de € 0,00. A Requerente não inscreveu qualquer montante no campo 372 do quadro 10 da declaração modelo 22.

Constatando a DSIRC que a Requerente tinha excedido o limite do benefício fiscal à interioridade no exercício de 2011 sem efetuar a sua reposição, solicitou à Direção de Finanças de ... o desenvolvimento dos procedimentos necessários à reposição do excesso. No sentido de determinar o valor da reposição de benefícios fiscais procedeu a Inspeção Tributária à análise das declarações modelo 22 dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, quantificando o valor da matéria coletável de cada um desses anos nos termos dos quadros constantes do RIT.

A Inspeção Tributária analisou, ainda, as declarações anuais de informação contabilística e fiscal (IES) dos anos de 2009 e 2010, designadamente o quadro 08 do anexo F – Benefícios Fiscais, no qual se indicam os incentivos fiscais sujeitos à regra *de minimis* e se determina o total dos incentivos e o IRC a regularizar.

A análise das declarações modelo 22 dos exercícios de 2009, 2010 e 2011 e das declarações anuais de informação contabilística e fiscal (IES) dos anos de 2009 e 2010 permitiu que a Inspeção Tributária corrigisse os montantes declarados pela Requerente, de acordo com os cálculos apresentados nos pontos 4.1, 4.2 e 4.3 do capítulo III do RIT, procedendo à quantificação dos montantes a inscrever nos campos 901, 902, 904 e 905 do Quadro 09 do Anexo D da declaração modelo 22, bem como no campo 372 do quadro 10 nos seguintes termos: «o valor do benefício em cada ano foi de €42.940,12, em 2009, de € 243.860,07, em 2010 e de €246.433,68, em 2011, acumulando um benefício no triénio de €533.233,87, sendo o limite de €500.000,00, o valor a repor é o que excede este limite (€33.233,87)» (cfr. fl. 37 e 44 do processo administrativo).

A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição sobre a correção proposta no montante de € 33.233,87, e, no exercício do direito de audição sobre o projeto de correção no montante de € 33.233,87, confessou que é esse o valor correto e não os valores por si declarados nos campos 901, 902, 904 e 905 do quadro 09 do anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC, tendo justificado a divergência de valores com a confissão de que as diferenças se prendem com o facto de ter considerado para o cálculo do limite apenas a taxa máxima de 25%, sem ter tido em conta a taxa de 12,5% que deveria incidir sobre a parcela da matéria coletável até ao limite de € 12.500,00.

Para a Requerida, tais afirmações são bastantes para provar o entendimento de que não se encontrava evidenciado na declaração modelo 22 um erro que pudesse ser detectado através do simples exame dos elementos declarados. Invoca, a propósito, as palavras DE DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, que dizem que, na previsão do n.º 2 do artigo 45.º da LGT está abrangido o erro «detetável mediante simples análise da declaração» (cfr. Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, Vislis

Editores, 3.^a Edição, 2003, pag. 208). Invoca ainda LIMA GUERREIRO no sentido de estar em causa «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. 45.º, pág. 214).

Salienta, ainda, a Requerida: (i) o erro em que incorre a Requerente no artigo 20.º do pedido arbitral ao confundir «documentos internos que a Autoridade Tributária tem na sua posse» com a expressão «mero exame da coerência dos seus elementos» constante do excerto transcrito da LGT Anotada, a qual se refere, indubitavelmente, a elementos internos da própria declaração modelo 22; (ii) que é patente a contradição em que incorre a Requerente ao defender tratar-se de erro evidenciado na declaração, mas afirmando que a requantificação para menos resultou de «operações estas também ancoradas nos Anexos e Declarações referentes aos exercícios de 2009 e 2010 em poder da ATA»; (iii) que a Requerente confunde o conceito de elemento interno da própria declaração com a distinção entre ação inspetiva meramente interna e externa, a qual se refere apenas ao local de realização do procedimento inspetivo, nos termos do artigo 13.º do RCPITA; e (iv) que, no caso, tratava-se de aferir dos pressupostos de um benefício fiscal, designadamente determinar o valor da reposição de benefícios fiscais, sendo que o apuramento desse montante não seria possível sem o recurso à informação espelhada nas declarações de rendimentos dos anos de 2009, 2010 e 2011, para aí recolher o valor da matéria coletável de cada um dos anos, e às declarações anuais de informação contabilística e fiscal (IES) dos anos de 2009 e 2010.

Sustenta também a Requerida que não pode ser invocada, por manifesta dissemelhança entre as situações fáticas em presença, a decisão do CAAD proferida no proc.º n.º 9/2011-T. Com efeito, naquela ação estava em causa a decisão da AT de efetuar as alterações a uma declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2007, porquanto os serviços detectaram incorreções na declaração provocadas pelo não preenchimento no Quadro 4 do campo 403

do Anexo B, onde deveria ter sido inscrito o montante de € 10.820,00, valor esse que apenas constava no quadro 7,campo 701, do mesmo anexo.

Por fim, convoca a jurisprudência do STA nomeadamente a constante do Acórdão proferido no processo n.º 01001/09, de 28-04-2010, em que aquele tribunal refere: «Ora, desde logo, na questionada declaração de IRS de 2002 não se evidencia qualquer erro, nomeadamente qualquer divergência entre o declarado e vontade real do sujeito passivo. (...) Mas, ainda que se concluísse, como faz a sentença, pela existência de erro naquela declaração de 2002, o mesmo não poderia ter-se como mero erro nela evidenciado já que a sua correção não passaria pela mera análise dessa declaração, face aos elementos dela constantes, mas antes pelo confronto com os elementos de outras declarações, neste caso as de 2003 e 2004. Também nesse caso não estaríamos, pois, perante mero erro evidenciado na declaração, ao contrário do que concluiu a sentença recorrida.(...)»

7. Trâmites subsequentes

Através de despacho proferido a 12.07.2016, o Tribunal dispensou as partes da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e convidou-as a apresentar alegações finais facultativas. A Requerida usou de tal faculdade resumindo os argumentos já apresentados na sua Resposta.

III. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. Na declaração modelo 22 referente ao exercício de 2011, a Requerente preencheu o campo 245 do Quadro 08 e o Quadro 09 do Anexo D relativo à demonstração dos incentivos fiscais sujeitos à regra *de minimis*, e, ainda, o campo 905 com o valor acumulado de € 537.921,30, assim declarando a intenção de beneficiar, no exercício de 2011, do benefício fiscal à interioridade;
2. A Requerente não mencionou no campo 906 do Quadro 09 nem no campo 372 do Quadro 10, o valor do excesso relativamente ao limite de € 500.000, que apurou em € 37.921,36.
3. A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva interna por a DSIRC ter constatado que tinha sido excedido o limite do benefício fiscal à interioridade em sede de IRC em 2011.
4. A Inspeção Tributária procedeu à análise das declarações modelo 22 dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, quantificando o valor da matéria coletável de cada um desses anos nos termos dos quadros constantes do RIT.
5. A Inspeção Tributária analisou, ainda, as IES dos anos de 2009 e 2010, designadamente o quadro 08 do anexo F – Benefícios Fiscais, no qual se indicam os incentivos fiscais sujeitos à regra *de minimis* e se determina o total dos incentivos e o IRC a regularizar (cfr. fl. 42 do processo administrativo).
6. A Inspeção Tributária corrigiu os montantes declarados pela Requerente, de acordo com os cálculos apresentados nos pontos 4.1, 4.2 e 4.3 do capítulo III do RIT, procedendo à quantificação dos montantes a inscrever nos campos 901, 902, 904 e 905 do Quadro 09 do Anexo D da declaração modelo 22, bem como no campo 372

do quadro 10 nos seguintes termos: «o valor do benefício em cada ano foi de €42.940,12, em 2009, de € 243.860,07, em 2010 e de €246.433,68, em 2011, acumulando um benefício no triénio de €533.233,87, sendo o limite de €500.000,00, o valor a repor é o que excede este limite (€33.233,87)» (cfr. fl. 37 e 44 do processo administrativo).

7. A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição sobre a correção proposta no montante de € 33.233,87.
8. A Requerente confessou que o valor constante do projeto de decisão é o correto (cfr. fls. 26 do processo administrativo).
9. As correções efetuadas no âmbito da ação inspetiva originaram a emissão da liquidação n.º 2015... .
10. A liquidação referida no número anterior foi notificada ao sujeito passivo a 03.11.2015 (cf. documento 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

IV.2. Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que tenham sido considerados não provados.

V. *THEMA DECIDENDUM*

A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em saber se a correção de dados declarados na modelo 22 de IRC através do recurso a elementos na mesma declarados, bem como a outros constantes de declarações de anos anteriores e, ainda, a elementos constantes das IES desse exercício e de exercícios anteriores, configura uma situação em que, na origem da correção, se encontra um “erro evidenciado na declaração do sujeito passivo” para efeitos de contagem do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 2, da LGT.

VI. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

Na data a que se reportam os factos em causa no presente processo estava em vigor a seguinte redação dos números 1 e 2 do artigo 45.º da LGT:

“1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.”

No presente caso sucedeu que a Requerente, ao preencher a declaração de rendimentos relativa ao período de 2011, declarou pretender beneficiar do benefício fiscal à interioridade previsto no n.º 1 do artigo 43.º do EBF tendo, para o efeito, preenchido o campo 245 do Quadro 08 da Declaração Modelo 22 e o Quadro 09 do Anexo D, e, ainda, o campo 905 com o valor acumulado de € 537.921,36. No entanto, a Requerente não mencionou no campo 906 do Quadro 09 e, conseqüentemente, no campo 372 do Quadro 10, o valor do excesso relativamente ao limite de € 500.000, que apurou em €37.921,36.

A negligência da Requerente ao preencher a declaração e respetivos anexos levou a AT, no âmbito do controlo da liquidação, a realizar determinado tipo de diligências destinadas a apurar qual o montante do excesso de benefício relativamente ao montante máximo de € 500.000,00 no cômputo dos três exercícios de 2009, 2010 e 2011 e, apurado esse valor, a determinar a sua reposição.

A única questão que divide as Partes é a de saber se as diligências de que dependeu o cálculo do imposto devido por parte da AT foram além do mero confronto da declaração preenchida pelo sujeito passivo ou se, pelo contrário, o

apuramento do imposto decorreu pura e simplesmente do erro evidenciado na própria declaração.

De acordo com a matéria de facto dada como provada, a Requerente preencheu o montante total acumulado do benefício fiscal (de onde decorria que o mesmo excedia o valor de € 500.000,00), mas não declarou o montante do excesso e, portanto, da reposição. Daí poderia resultar a existência de um erro evidenciado pela própria declaração, na medida em que seria incoerente indicar um valor superior a € 500.000,00, sendo esse o valor a partir do qual teria que haver reposição, e não indicar o valor da reposição. No entanto, veio a apurar-se depois, através das diligências levadas a cabo pela AT, que o valor total acumulado do benefício fiscal no triénio em causa calculado pela Requerente não estava sequer correto, pelo que o valor da reposição não era de € 37.921,36, mas sim de € 33.233,87 (sendo este o valor que devia ter sido indicado pelo sujeito passivo no quadro 10, campo 372 (reposição de benefícios fiscais) da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC do ano de 2011.

Ora, salvo melhor juízo, esse valor não decorre de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo, tal como a correção do imposto liquidado não passa pela mera análise da declaração modelo 22 de IRC do ano de 2011. Pelo contrário, para calcular o montante de imposto em dívida, a AT teve que analisar as declarações relativas aos exercícios de 2009 e 2010, bem como as IES dos três exercícios de 2009, 2010 e 2011. Por conseguinte, não poderá dizer-se que estamos perante um erro evidenciado na declaração e, conseqüentemente, o prazo de caducidade do direito à liquidação não é de 3 anos, nos termos do n.º 2 do artigo 45.º da LGT, mas sim de 4 anos, nos termos do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, pelo que, tendo a liquidação impugnada sido notificada à Requerente a 03.11.2015, a mesma não padece de ilegalidade por caducidade.

VII. DECISÃO

Em conformidade com que fica exposto *supra*, decide-se julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação impugnada com fundamento na sua caducidade.

Valor: em conformidade com o disposto nos artigos artigo 97.º - A, n.º 1, alínea a), do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 37.820,38.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1 836.00, a suportar pela Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 22 de setembro de 2016

A Árbitro,

Raquel Franco