

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 313/2016-T

Tema: IRC - Objeto do pedido de pronúncia arbitral; Intempestividade.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1 A..., pessoa coletiva número..., gerido e representado por B..., SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO, S.A., veio, aos 09 de Junho de 2016, ao abrigo do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante RJAT), requerer a constituição de tribunal arbitral.
- 1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.
- 1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, disso notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 01 de Setembro de 2016.
- 1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto “*o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas referente ao exercício de 2014 número 2015... (liquidação n.º 2015...), no valor de 30.305,99€, com prazo de pagamento até 11 de Dezembro de 2015*”, melhor identificado no pedido da Requerente e nos documentos a ele juntos, para os quais aqui se remete.

A Requerente invoca a ilegalidade do ato de liquidação, alegando que não foram tidos “*em consideração, a totalidade dos montantes retidos na fonte, durante o exercício de 2014*”, que se referem “*à tributação autónoma, pelo Fundo, de rendimentos e mais-valias obtidos fora do território português durante o exercício de 2014, de acordo com a alínea n) e c) do n.º 1 do artigo 22º do EBF em vigor até 30/06/2015*” (sic).

Alega que efetuou o pagamento da totalidade das tributações autónomas em 30/04/2015, no valor global de 50.243,57€, através da Guia de Retenções na Fonte n.º ... e que preencheu o quadro 209-IRC Fundos de Investimento, o que, entende, tem sido prática desde que a lei entrou em vigor, e que em 18 de Maio de 2015 entregou a declaração Modelo 22 referente a esse exercício de 2014 tendo-se no entanto enganado no preenchimento e inserido, por lapso, o valor de 20.543,57€ erro que corrigiu através de declaração de substituição apresentada em 12 de Abril de 2016.

A Requerente refere que apresentou reclamação graciosa, que foi parcialmente deferida, mas entende, apesar disso, que “*a liquidação de imposto continua errada e a carecer de correções*”, por entender que as retenções lá mencionadas, no valor de 24.010,33€, pagas em 30 de Abril de 2014, são relativas ao exercício de 2013 e não ao de 2014, em crise e não podem, como tal, ser consideradas no exercício de 2014.

Conclui pedindo a anulação do ato de liquidação em crise e a “*sua substituição por outro que tenha em consideração que o valor a considerar, no campo 359 do quadro 10, da referida declaração, é de €50.243,57, tudo com as devidas e legais consequências*”.

- 1.5 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA apresentou a sua resposta a 07.10.2016 e juntou, na mesma data, o processo administrativo, defendendo-se por exceção e por impugnação.

Por exceção, alega a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral é intempestivo, por visar o ato de liquidação ao invés de visar, como devia, o ato de indeferimento (parcial) da

reclamação graciosa, e que, “*não o tendo feito, isto é, não tendo requerido expressamente a anulação do despacho que indeferiu a reclamação graciosa por si apresentada, inexistente o apoio que poderia firmar a tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente ao ato de liquidação*”.

Pelo que conclui pugnando pela sua absolvição da instância.

Por impugnação, vem a Requerida defender que “*a Requerente confundiu os períodos relativamente aos quais procedeu à entrega dos valores a título de retenção na fonte junto dos cofres do Estado*”, que “*o valor de € 50.243,57 pretendido seja inscrito no campo 359, não corresponde ao exercício de 2014, mas sim ao de 2015*”, “*pois que, que, concretamente, o movimento foi registado e apresenta a data de 28-04-2015*” e a própria Requerente “*no campo destinado à inscrição do período a que o dito pagamento diz respeito*”, “*após, inclusive, período de 2015/Abril*” pelo que “*apenas poderá ser inscrito na declaração modelo 22 do exercício de 2015, a entregar e submeter somente no ano de 2016*”.

Alega, ainda, que, em consequência da reclamação graciosa apresentada, mas oficiosamente e em respeito pelo princípio da verdade material, procedeu à correção do valor declarado pela Requerente de 20.543,57€ para 24.010,33€, do que resultou uma diminuição do imposto a pagar para 26.333,24€, tendo nessa medida anulado a liquidação impugnada.

Termina pugnando pela inadmissibilidade da prova testemunhal indicada pela Requerente e pugnando pela manutenção do ato na ordem jurídica, na medida em que, no seu entender, não existem provas concretas de que o valor de 50.243,57€ corresponda a retenção na fonte proveniente de rendimentos e mais-valias obtidas no ano de 2014 e que, por outro lado, a própria declaração da Requerente é no sentido de que se referem ao ano de 2015.

- 1.6 A 18.10.2016, o Tribunal proferiu despacho convidando a Requerente a pronunciar-se sobre a defesa por exceção aduzida pela Requerida e indicar os factos que pretendia provar com o depoimento das testemunhas arroladas, bem como a razão de ciência de tais testemunhas.
- 1.7 A 28.10.2016, a Requerente veio, em resposta à exceção, defender que a reclamação graciosa tem por objeto um ato de liquidação e que, embora o objeto da impugnação seja formalmente o ato de indeferimento da reclamação graciosa é, de forma mediata, o ato de liquidação que foi objeto da reclamação o único cuja legalidade pode ser apreciada e para a qual o Tribunal Arbitral tem competência.

Ao que acresce, diz, que menciona expressamente no seu pedido o ato de indeferimento da reclamação graciosa, com o qual lá diz não se conformar.

Vem, ainda, indicar que pretende que as testemunhas sejam inquiridas aos artigos 7.º a 20.º do pedido, esclarecendo, quanto à razão de ciência, que estas são respetivamente o diretor de operações e a responsável de operações da entidade gestora do fundo requerente, *“pessoas que processam junto da Autoridade Tributaria, todas as declarações fiscais do Fundo Requerente”*.

Termina pugnando pela improcedência da exceção, mas defendendo que, se assim não se entender, deve o Tribunal convidar a Requerente a corrigir o pedido, ao abrigo do disposto no artigo 18.º do RJAT.

- 1.8 A 29.10.2016, o Tribunal proferiu despacho decidindo não proceder à inquirição das testemunhas arroladas, por se afigurar por um lado, que os temas decididos são fundamentalmente de direito e que há nos autos todos os elementos necessários à prolação da decisão e, por outro, que a matéria alegada em tais artigos, ainda que suscetível de prova testemunhal e que por essa via

viesses a julgar-se provada, nenhuma influência poderia ter na decisão da causa. No mesmo despacho, o Tribunal deu conta da intenção de dispensa-se a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, por não se verificar qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, incluindo a produção de alegações, por se afigurarem desnecessárias. As partes, notificadas, não vieram opor-se.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte factualidade*:

- 1) No dia 28.04.2015, a Requerente apresentou uma “Declaração de Retenções na Fonte” que recebeu o número ... relativa a 209 – IRC – Fundos de Investimento (art.º 22.º do EBF)”, no valor de 50.243,57€, que pagou a 30.04.2015;
- 2) A 08.10.2015 foi emitida a demonstração número 2015 ... da liquidação de IRC referente ao exercício de 2015 número 2015..., no valor de 30.305,99€, com prazo de pagamento até 11.12.2015;

- 3) Daquela demonstração constam nos campos “Retenções na Fonte” e “IRC a recuperar” o valor de 20.543,57€ e no campo “Tributações autónomas”, o valor de 50.243,57€;

- 4) No dia 14.03.2016 foi enviada carta registada com aviso de receção à Requerente, notificando-a do deferimento parcial da reclamação graciosa que apresentara contra aquele ato de liquidação e que recebeu o número ...2015..., no sentido de se considerar “o valor de € 24.010,33, como retenções na fonte na declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2014”;

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa, que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se nas alegações da Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta pela Requerente, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS

- A) O pedido de pronúncia arbitral foi formulado tempestivamente?
- B) O ato de liquidação em crise padece de erro, sendo anulável, por ilegal?

Cumpre decidir:

Traduzindo-se a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, invocada pela Requerida, numa exceção dilatória, que obsta ao prosseguimento do processo, deve a mesma ser apreciada prioritariamente (*cf.* o artigo 89.º, n.º 1, alínea h), do CPTA e os artigos 576.º, n.º 2, 577.º e 608.º, n.º 1, do CPC).

Assim,

A) DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL:

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto “*o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas referente ao exercício de 2014 número 2015... (liquidação n.º 2015...), no valor de 30.305,99€, com prazo de pagamento até 11 de Dezembro de 2015*”.

O prazo para impugnação de um ato de liquidação é de 90 dias (nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar dos factos previstos nos números 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT.

No caso dos autos, o prazo de 90 dias contar-se-á a partir do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária, que era, no caso, o dia 11 de Dezembro de 2015, por força do disposto no artigo 104.º, n.º 1., alínea b), do CIRC.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 09.06.2016, ou seja, já depois de ultrapassado aquele prazo de 90 dias.

No entanto, como bem alega a Requerente, é pacífico na doutrina e na jurisprudência arbitral do CAAD que apesar do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT fazer referência explícita à competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação, essa competência estende-se também a atos de segundo e terceiro grau que

apreciem a legalidade dos atos primários, como é o caso de atos de indeferimento de reclamações graciosas e de atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões de tais reclamações.

Acontece é que, assim sendo, tendo sido ultrapassado o prazo para uma impugnação da liquidação, se abria à Requerente a via de impugnar o ato de indeferimento da reclamação graciosa, ou seja, suscitar a apreciação da legalidade da liquidação na dependência da interposição da impugnação da decisão desfavorável proferida no meio de defesa gracioso.

Mais: a reclamação graciosa é, nos casos de autoliquidação, como o *sub judice*, em regra, obrigatória, condição da impugnação (cf. o artigo 131.º do CPPT).

Sucedo, no entanto, que o que a Requerente pede é a anulação do ato de liquidação em crise e a “*sua substituição por outro que tenha em consideração que o valor a considerar, no campo 359 do quadro 10, da referida declaração, é de €50.243,57, tudo com as devidas e legais consequências*”.

É, pois, claro que, apesar de fazer referência ao indeferimento parcial da reclamação graciosa que apresentou, a Requerente identifica como objeto do pedido arbitral o ato de liquidação de IRC e, pese embora a alusão que faz ao indeferimento da reclamação, a verdade é que não a ataca no seu pedido de pronúncia, limitando-se a referir que continua a discordar da posição da Administração Tributária.

Não podemos, pois, deixar de concordar com a Requerida quando esta, na resposta apresentada, defende que a Requerente não formulou ao Tribunal qualquer pedido de tendente à anulação do ato de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa.

Ora, apesar do que alega a Requerente, que pugna pela improcedência da exceção, ao mesmo tempo que entende que o Tribunal a devia convidar a alterar o pedido de pronúncia arbitral, o âmbito dos poderes de cognição do Tribunal está limitado pelo pedido e este Tribunal está exclusivamente confrontado com a impugnação direta, apresentada

intempestivamente, contra um ato de liquidação de IRC que, note-se, aliás, já não existe na ordem jurídica, atenta a decisão proferida pela Administração Tributária, a consequente anulação da liquidação impugnada e a sua substituição por outra que reflete aquela decisão.

Como bem refere a decisão arbitral proferida no processo número 261-T/2013, o acesso ao direito não é ilimitado nem incondicional e faz-se de acordo com as normas legais que o disciplinam. A Requerente tinha um meio adequado para garantir a sua pretensão – impugnar o ato de indeferimento da reclamação graciosa -, mas não o fez.

Por último, não pode o Tribunal concordar com a Requerente quando esta sugere que deve ser o Tribunal a convidá-la a suprir as deficiências do pedido ao abrigo do artigo 18.º do RJAT. Note-se que a alínea c) do n.º 1 do RJAT, ao prever a possibilidade de o Tribunal “*convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário*” concretiza a possibilidade de convite ao aperfeiçoamento do articulado prevista nos artigos 590.º, n.ºs 3 a 7, do C.P.C., e 88º, nº 2 do CPTA.

Note-se, porém, que, por um lado, a admissibilidade de correção das irregularidades dos articulados respeita à matéria de facto e respetiva prova e, por outro, que está expressamente limitada, nos termos do n.º 5 do citado artigo 590.º do C.P.C., pelo disposto no artigo 265.º quanto à alteração do pedido e da causa de pedir.

No caso em apreço, pois, não poderia o Tribunal permitir a “correção” daquilo que a Requerente apelida de deficiências no seu articulado, porque não existem tais deficiências com o sentido que esta pretende atribuir-lhe.

A Requerente identifica a sua causa de pedir e o seu pedido de forma clara: o que sucede é que, por força da decisão da reclamação graciosa, que a defere ainda que apenas parcialmente, e da correção a que oficiosamente a Requerida procedeu, o ato de liquidação impugnado já não existe na ordem jurídica.

Na verdade, o Tribunal entende que, sem prejuízo do disposto na alínea c) do artigo 16.º e no artigo 19.º do RJAT, está sempre balizado pelas normas processuais aplicáveis. No caso concreto, pelas que regem os momentos e pressupostos para as alterações ao pedido e da causa de pedir reguladas nos artigos 264.º e 265.º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 2.º CPPT e do artigo 29.º do RJAT.

Pelo que qualquer alteração teria de partir da Requerente e sempre careceria do acordo da Requerida, entendendo até o Tribunal que, em qualquer caso, sempre lhe estaria vedada porque estando em causa simultaneamente o pedido (a anulação da decisão da reclamação e a nova liquidação de imposto dela resultante) e a causa de pedir (o indeferimento da reclamação), seria, de facto, substancialmente distinta a relação jurídica controvertida.

Mais: o artigo 20.º do RJAT regula, remetendo para o artigo 64.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, os casos de modificação objetiva, especificando que esta pode ocorrer quando haja substituição na pendência do processo dos atos objeto do pedido com fundamento em factos novos. Não é, manifestamente, o que ocorre no caso *sub judice*.

Em qualquer caso, sem prejuízo das considerações supra, a verdade é que o Tribunal não foi chamado a decidir sobre a admissibilidade da modificação, porquanto a Requerente nada requereu nesse sentido.

Mais: como supra se deixou exposto, caso o Tribunal convidasse a Requerente a “*suprir as deficiências*” do pedido, estaria, na verdade, ao abrir-lhe a via para alterar quer a causa de pedir quer o pedido, a permitir-lhe que formulasse toda uma nova impugnação, contra ato jurídico distinto, mas aproveitando a data da entrada do pedido de pronúncia arbitral e obtendo, dessa forma, uma extensão do prazo de impugnação da decisão que incidiu sobre a reclamação graciosa - prazo que, que entretanto, se extinguiu. O que conferiria à Requerente uma vantagem injusta e ilegítima sobre a Requerida, estando, naturalmente, vedado ao Tribunal fazê-lo.

Mais se entende que relativamente a esta questão, foi exercido o contraditório previsto na alínea a) do art.º. 16.º do RJAT e respeitado o princípio da igualdade: o Tribunal, face à resposta da Requerida, convidou a Requerente a pronunciar-se sobre as exceções aduzidas. Esta teve ampla oportunidade de requerer ao Tribunal o que tivesse por conveniente, e, a esse propósito, não veio requerer qualquer alteração do pedido e ou da causa de pedir. Seguidamente, o Tribunal deu conta da sua intenção de dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, por considerar que não estava em causa nenhuma das funções que o Regulamento lhe atribui e, mais uma vez, a Requerente não se pronunciou conformando-se com a dispensa.

Neste contexto, não é surpresa a decisão do Tribunal, que cumpre, entendemos, o disposto quer no artigo 18.º do RAJT quer no artigo 3.º do C.P.C..

Considerando-se procedente a exceção invocada, fica prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas nos autos.

5. DECISÃO

Nestes termos, com a fundamentação *supra*, decide-se julgar procedente a exceção dilatória de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida da instância.

* * *

Fixa-se o valor do processo em 30.305,99€ (trinta mil, trezentos e cinco euros e noventa e nove cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em 1.836,00€ (mil oitocentos e trinta e seis euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerente**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT e 527.º do CPC.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Novembro de 2016

O Árbitro,

(Eva Dias Costa)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.