

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 267/2018-T

Tema: IRC – Isenção de pessoas coletivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea 13.º CIRC: Pagamento Especial por Conta 106.º CIRC.

Decisão Arbitral

I - Relatório

A - Identificação Das Partes

Requerente: A..., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, doravante designado como Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada como requerida ou AT.

O Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), adiante abreviadamente designado por RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, foi 2018-05-28 notificada a Autoridade Tributária.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico, designou a Árbitra Rita Guerra Alves, aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2018-07-16, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2018-08-06, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente nesse mesmo dia foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, conforme consta da respetiva ata.

Não foi arrolada prova testemunhal pelo que no seguimento processual foi aceite por ambas as partes, a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B–PEDIDO

1. O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2016, no montante € **1.568,42** (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos).

C–CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), já descrito no ponto 1 desta decisão, o seguinte:

2.1. A Requerente entende que o ato de liquidação em causa se baseia numa incorreta interpretação dos factos e numa errada interpretação e aplicação da lei, mais

concretamente do disposto nos artigos 13º e 106º do CIRC, pelo que deve ser anulado com todas as consequências legais.

2.2. Defende que a questão central a decidir prende-se com a não sujeição ao pagamento de IRC (incluindo pagamento especial por conta) de empresas como a A..., que se dediquem à exploração de aeronaves no tráfego internacional, e que estejam isentas ou não sujeitas a tributação em Portugal.

2.3. A Requerente foi notificada da liquidação de juros compensatórios, previstos no artigo 102º do CIRC – *Juros compensatórios* -, aparentemente pela entrega fora do prazo ou pela falta de entrega, total ou parcial, do pagamento especial por conta.

2.4. Em 30.10.2017 a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação de juros compensatórios por alegada falta de pagamento do imposto especial por conta do período de 2016.

2.5. Em 28.12.2017 a Requerente apresentou aditamento àquela reclamação graciosa.

2.6. Não tendo havido decisão por parte do Serviço de Finanças, o indeferimento tácito da reclamação graciosa ocorreu no dia 28.02.2018 (cfr. artigo 106º do CPPT e artigo 57º, n.ºs 1 e 5 da LGT).

2.7. Assim, o prazo para a apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral termina no dia 29.05.2018 (cfr. artigo 10º do DL n.º 10/2011 e artigo 102º, n.º 1, al.d) do CPPT).

2.8. Sustenta a Requerente, que é uma sociedade de direito holandês com estabelecimento estável em Portugal, é uma sociedade de navegação aérea, não residente, que auferre lucros provenientes exclusivamente da exploração de aeronaves de transporte comercial de passageiros.

2.9. A Requerente foi notificada da liquidação de juros compensatórios de IRC do período de 2016, que não contém qualquer elemento que lhe permita conhecer quais os fundamentos de direito e de facto que motivaram.

2.10. A Requerente sustenta deve a liquidação em causa nos presentes autos ser declarada ilegal por vício de fundamentação, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 99º do CPPT.

2.11. A Requerente defende, a liquidação de juros compensatórios pelo não pagamento do PEC pela Requerente carece integralmente de fundamento, quer de facto, quer de direito, como se passará a demonstrar.

2.12. Mais alega, que nos termos do artigo 13º do CIRC, estão isentos de IRC os lucros realizados pelas pessoas coletivas de navegação aérea não residentes provenientes da exploração de aeronaves.

2.13. Os lucros auferidos pela Requerente na sua atividade de aviação comercial estão assim isentos de IRC e conseqüentemente, de pagamento por conta ou especial por conta daquele imposto.

2.14. O pagamento especial por conta apenas é devido relativamente aos lucros auferidos pelas entidades sujeitas a IRC.

2.15. Sustenta que o artigo 106.º, n.º 11, al. a) do CIRC determina especificamente que os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC ficam dispensados de efetuar o pagamento especial por conta.

2.16. Ora, a Requerente apenas faz vendas e presta serviços no âmbito da sua atividade de aviação comercial sendo esses rendimentos isentos de IRC, pelo que, por força do disposto no artigo 106º n.º 4 do CIRC, o volume de negócios da Requerente não pode ser usado para apuramento de qualquer alegado pagamento especial por conta dado que esse volume de negócios respeita a rendimentos isentos.

2.17. A Requerente não está sujeita a qualquer pagamento especial por conta de acordo com o disposto no artigo 106º, n.º 1 CIRC, como nos termos do artigo 106º n.º 4 do CIRC também não haveria forma de calcular qualquer pagamento por conta e conseqüentemente quaisquer juros por alegada falta de tal pagamento.

2.18. Termina a Requerente pugnando pela anulação da liquidação efetuada em IRC para o ano de 2016 o que deverá determinar a anulação da liquidação do imposto objeto da presente reclamação, com as legais consequências.

D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- 3.1. A fundamentação dos juros compensatórios, no caso, é suficiente, clara e congruente, pois que da mesma decorre o normativo legal que a sustenta, o artigo 102.º do CIRC.
- 3.2. Por outro lado, resulta da nota de demonstração das liquidações dos mesmos juros, da mesma consta a referência ao montante de imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios, a taxa ou taxas aplicáveis e o período de tempo em que tais juros são exigíveis, com indicação dos termos iniciais e finais da contagem.
- 3.3. Donde, estão preenchidos, *in casu*, os requisitos mínimos de fundamentação da liquidação de juros compensatórios.
- 3.4. Termina a Requerida pugnando pela improcedência do pedido, por não provado, e, consequentemente, absolvição da Requerida do Pedido.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

4. Para a apreciação das questões suscitadas, cumpre previamente apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão a proferir, tendo como base os factos alegados e a prova documental produzida nos autos.

5. Em matéria de facto considerada relevante, dá o presente Tribunal por assente os seguintes factos:

6. A Requerente é uma sociedade de direito holandês com estabelecimento estável em Portugal, é uma sociedade de navegação aérea, não residente, que auferir lucros provenientes exclusivamente da exploração de aeronaves de transporte comercial de passageiros.
7. A Requerente foi notificada do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2016, no montante € 1.568,42 (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos).
8. A Requerente está isenta de pagamento de imposto sobre o lucro de rendimentos provenientes da exploração de navios ou aeronaves nos termos do artigo 13.º do CIRC.
9. A Requerente no ano de 2015 auferiu exclusivamente rendimentos provenientes da exploração de navios ou aeronaves.
10. Em 30.10.2017 a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRC n.º 2017... .
11. Não tendo havido decisão por parte do Serviço de Finanças, o indeferimento tácito da reclamação graciosa ocorreu no dia 28.02.2018.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

12. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

13. Atenta as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentado, constitui apreciar e decidir:

- (i) Da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2016, no montante € 1.568,42 (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos).
- (ii) Do pagamento de juros indemnizatórios;
- (iii) Da questão prévia da exceção de incompetência do tribunal arbitral.

H- DA EXCEÇÃO DILATÓRIA: EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

14. A Requerida veio suscitando a incompetência material do presente tribunal arbitral para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio sub Júdice, nos termos do artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a) ambos da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n. 1 e 2 do CPC ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, o qual obsta ao conhecimento do pedido e a absolvição da instância da AT nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

15. Constitui uma exceção dilatória, a incompetência, quer absoluta, quer relativa, do tribunal arbitral quanto à capacidade material de apreciação dos atos objeto da pretensão arbitral, art.º 577.º do CPC e art.º 2.º do RJAT.

16. A Requerida suscita a questão da incompetência do presente tribunal arbitral, com base no presente pedido arbitral e documentos juntos.

17. As questões de determinação da competência dos tribunais são de conhecimento prioritário e de conhecimento oficioso, nos termos dos arts.º 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e do art.º 578º do Código de Processo Civil (CPC)

por aplicação subsidiária do art.º 29º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), importa assim face ao exposto apreciar a presente exceção dilatória.

18. A este respeito cumpre decidir pela competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

19. Numa primeira linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, encontram-se limitados às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), cujo n.º 1, alínea a) decorre deterem os tribunais arbitrais competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de autoliquidação de tributos.

20. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, é limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º do RJAT estabelece que *«a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos», em cujo se postula a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços - DGCI e DGAIEC - entidades fundidas na atual Autoridade Tributária e Aduaneira, com efeitos a 1.º de Janeiro de 2012».*

21. Deve-se entender que a competência dos tribunais arbitrais *“restringe-se à atividade conexas com atos de liquidação de tributos, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT”* (Jorge Lopes de Sousa, **Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária in Guia da Arbitragem Tributária**, Almedina, 2013, p. 105).

22. A apreciação da competência do tribunal arbitral envolve um juízo sobre a adequação ao caso *sub júdice* do meio processual da ação administrativa especial ou do processo de impugnação judicial, em atenção ao disposto no art. 97.º do CPPT, que procede à definição dos respetivos campos de aplicação distinguindo a *“impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação”* (al. d) do n.º 1) e o *“recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação”* (al. p) do n.º 1), sendo que, nos termos do n.º 2 do art. 97.º, o *“recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”*.

23. Para concretizar tal distinção entre o âmbito de aplicação destes meios processuais, que, por força da al. a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT, possui relevo na definição da competência dos tribunais arbitrais tributários, constitui orientação jurisprudencial consolidada que *“a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (atualmente ação administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/ação administrativa especial”* (cfr. o acórdão do STA de 25.6.2009, proc. n.º 0194/09).

24. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

25. Na alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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»*.

26. A referência expressa ao precedente *«recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete.

27. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia *«quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária»* (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de liquidação em sede), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efetuada."

28. No caso em apreço, são efetuados dois pedidos: é pedido a anulação do ato de liquidação de IRC n.º 2107... e respetivo reembolso, e é pedido o levantamento da execuções fiscais n.º ...2017... e penhoras aí respetivamente constituídas com os números 2017..., 2017..., 2017... e 2018... .

29. Adicionalmente a Requerente coloca como valor do pedido o valor de 1.568,42€ correspondente ao ato de liquidação de IRC n.º 2107... .

30. Assim, importa, antes de mais, esclarecer se os pedidos da requerente, se incluem nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo art. 2.º do RJAT.

31. Resulta do artigo 2.º n.º1 do RJAT (Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável) : “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, e 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;”

32. Quanto ao primeiro pedido, de anulação do ato de liquidação de IRC n.º 2107..., alega a Requerida, que a Requerente apesar de ter feito alusão e identificado as circunstâncias que, a seu ver, obviariam à liquidação de IRC, não formulou/concretizou ao Tribunal qualquer pedido tendente à anulação da dita liquidação de IRC.

33. A Requerente, contra-argumentou, no sentido de que identificou claramente o ato de liquidação de IRC que está em causa nos presentes autos tendo indicado o número da liquidação correspondente. Mais defende que concretizou o objeto apelidando-o de liquidação “de juros compensatórios” foi apenas por ser essa a descrição que consta do documento de liquidação enviado pela AT tanto mais que a liquidação é integralmente preenchida com valores a 0 e só na rubrica relativa a juros compensatórios se indica o montante de € 1.588,42 que corresponde, por isso, também, à “importância a pagar” de IRC.

34. Face ao exposto, da análise do ato em si e do pedido arbitral, verificamos que o mesmo é uma demonstração de liquidação de IRC, que constitui um *ato de liquidação de tributos*.

35. Verificamos que a Requerente pede a anulação do ato de IRC n.º 2107..., na sua globalidade e não apenas quanto aos juros compensatórios, embora o valor do tributo a liquidar e o valor dos juros compensatórios sejam idênticos.

36. Face à legislação e jurisprudência exposta, temos que as demonstrações de liquidação de IRC, estão incluídas nas competências dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 2.º n.º1 do RJAT, e deste modo o tribunal é competente quanto ao pedido de anulação do ato de IRC n.º 2107... .

37. Já quanto o segundo pedido da Requerente, de levantamento da execução fiscal n.º ...2017..., e das penhoras com os numeros 2017..., 2017..., 2017... e 2018..., como consequente do seu principal pedido de anulação do ato de liquidação de IRC n.º 2107... .

38. Conforme resulta do artigo 2.º n.º1 do RJAT, o tribunal não tem competencias para decidir sobre o levantamento de execuções fiscais e respetivas penhoras.

39. Portanto, esse pedido não se insere nos atos elencados no artigo 2.º n.º1 alínea a) ou b) do RJAT, sobre os quais os tribunais arbitrais possuem competências para decidir.

40. Na verdade houve a preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de atos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, tal como decorre, desde logo, da diretriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo – Cfr alínea a) do n.º 4 do art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objetos possíveis do processo arbitral tributário “ *os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação*”, especificação que apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objetos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos atos que não comportem da legalidade de atos de liquidação.

41. Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, infere-se a regra de que a impugnação de atos administrativos em matéria tributária pode ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou de ação administrativa especial conforme esses atos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação – sendo que, no conceito de «liquidação», em sentido lato, se englobam todos os atos que se reconduzem à aplicação de uma taxa a uma determinada

matéria coletável e, por isso, também os atos de retenção na fonte, de autoliquidação e de pagamento por conta.

42. Por isso é que este segundo pedido de pronúncia arbitral formulado está fora do âmbito de competência material do CAAD estabelecida no RJAT e na Portaria (n.º 112-A/2011, de 22-3) de vinculação à arbitragem da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

43. Por esta razão terá que se considerar que o presente tribunal é competente para decidir quanto ao primeiro pedido peticionado pela Requerente e é incompetente para decidir quanto ao segundo pedido peticionado pela Requerente.

44. Destarte e em conclusão:

44.1. O Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar e decidir o pedido de anulação do ato de IRC n.º 2107..., objeto do litígio *sub judicio*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011.

44.2. O Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o segundo pedido objeto do litígio *sub judicio*, de levantamento da execuções fiscais n.º...2017..., e das penhoras aí constituídas com os numeros 2017..., 2017..., 2017 ... e 2018..., nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011.

44.3. quanto ao valor do processo, é correto face ao pedido de anulação do ato de IRC n.º 2107... e corresponde ao valor da utilidade económica do pedido, em concreto do ato de liquidação de IRC n.º 2017..., nos termos do artigo 10.º n. 2.º al. e) do RJAT.

H- MATÉRIA DE DIREITO

45. Conforme anteriormente exposto, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral, prende-se com a apreciação da legalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o

Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2016, no montante € **1.568,42** (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos).

46. Para tanto, iniciaremos por determinar o direito aplicável, dando prioridade, em cumprimento do disposto nos artigos 13.º e 106.º do CIRC, à análise dos vícios do ato de liquidação.

47. No presente caso, resulta em suma, um ato de liquidação pelo não pagamento do Pagamento Especial por Conta, que resultou num imposto a liquidar de € 1.568,42 (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos).

48. Numa primeira análise iremos averiguar se a Requerente tem obrigação de proceder ao pagamento especial por conta, uma vez que a totalidade dos seus rendimentos são *provenientes da exploração de navios ou aeronaves* e como tal isentos de IRC nos termos do artigo 13.º do CIRC.

49. Ora resulta dos factos provados que a Requerente é uma sociedade de navegação aérea, não residente, que auferе lucros provenientes exclusivamente da exploração de aeronaves de transporte comercial de passageiros, e como tal, é isenta de IRC, por preencher todos os requisitos da Isenção prevista nos termos do artigo 13.º do CIRC.

50. Refira-se que a Requerente não possui outro tipo de rendimentos se não os elencados como *provenientes da exploração de navios ou aeronaves*.

51. Passemos a analisar a legislação relevante para o caso, iniciando pelo disposto no artigo 13º do CIRC, “*São isentos de IRC os lucros realizados pelas pessoas coletivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios ou aeronaves, desde que isenção recíproca e equivalente seja concedida às empresas residentes da mesma natureza e essa reciprocidade seja reconhecida pelo Ministro das Finanças, em despacho publicado no Diário da República.*”.

52. Por outras palavras, estão isentos de IRC os lucros realizados pelas pessoas coletivas de navegação aérea, não residentes, provenientes da exploração de aeronaves.

53. Ora, da análise do probatório dos presentes autos, resulta que, a ora Requerente, não possui outro tipo de lucros, se não as vendas ou serviços provenientes da exploração de navios ou aeronaves, pelo que todos os seus lucros derivam dessa atividade, e totalmente isentos nos termos do artigo 13.º.

54. Poder-se-ia colocar a questão de a Requerente possuir outros lucros, vendas ou serviços não provenientes da exploração de navios ou aeronaves no ano de 2015, contudo tal questão não se coloca, visto que nos presentes autos não é faz parte da matéria factual ou da impugnatória que a Requerente tenha outros rendimentos fora da isenção prevista para a exploração de navios ou aeronaves.

55. Conclui-se assim, que a totalidade dos lucros da Requerente para efeitos de IRC proveem da exploração de navios ou aeronaves.

56. Aqui chegados, verificado que a Requerente está isenta do pagamento de IRC sobre os seus lucros, e não tem outro tipo de rendimentos para além da exploração de navios ou aeronaves, não lhe cabendo como tal IRC a liquidar em Portugal, é altura de abordar, a questão suscitada, concretamente, se a Requerente estará obrigada ao pagamento especial por conta (PEC).

57. Passemos assim, de seguida a analisar o regime jurídico-fiscal do pagamento especial por conta (PEC), o qual se encontra previsto nos artigos 33º da LGT e 106º, do CIRC.

58. O PEC é uma entrega antecipada por conta de um facto que está em formação, ou seja, pressupõe um facto tributário de obrigação única, por oposição aos factos tributários periódicos.

O PEC foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 03.03, que aditou o art. 83.º-A ao Código do IRC, se inscreveu num conjunto de medidas de política fiscal dirigidas contra a evasão e a fraude fiscais, cuja motivação é explicada no preâmbulo deste diploma, nos termos seguintes:

«(...) As estatísticas mostram que os rendimentos das pessoas coletivas sujeitos a tributação em IRC são frequentemente, e sem qualquer razão plausível, objeto de uma coleta muito

inferior à real. As práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos são manifestamente geradoras de graves distorções dos princípios da equidade e da justiça tributárias e da própria eficiência económica e lesivas da estabilidade das receitas fiscais. Delas resulta uma injusta repartição da carga tributária, tanto mais sentida quanto muitos sujeitos passivos de IRC, durante anos sucessivos, em nada ou quase nada contribuíram para o Orçamento do Estado, continuando, contudo, a usufruir, por vezes de modo privilegiado, dos direitos económicos e sociais previstos na Constituição. Neste contexto, o presente diploma estabelece um pagamento especial por conta, através de um novo mecanismo, sobre os rendimentos dos anos de 1998 e seguintes, para as pessoas coletivas sujeitas a IRC. A fórmula de cálculo usada para o seu apuramento e o mecanismo utilizado permitem aproximar o momento da produção dos rendimentos do momento da sua tributação.»

O PEC foi criado com o propósito de garantir uma coleta mínima de imposto, sendo até esta a sua primeira designação na discussão do OE para 1998. Esta exigência de coleta mínima surgiu pela constatação de que a grande maioria das empresas não apresentava lucro tributável e/ou que este era na maioria dos casos insignificante. (Processo n.º 535/2015-T do CAAD)

A incidência do PEC baseia-se no volume de negócios relativos ao período de tributação anterior, nos termos do citado artigo 106.º-2, do CIRC e os pagamentos efetuam-se durante o período de constituição do facto tributário. (Neste sentido António Lima Guerreiro, LGT Anotada, Editora Rei dos Livros, pág. 167).

O Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre a natureza e constitucionalidade do PEC no Acórdão n.º 494/2009, proc. n.º 595/06, de 29/09, o qual decidiu «(...) uma leitura do regime jurídico do PEC que esteja atenta à sua génese e evolução leva a concluir que ele não obedece prioritariamente à lógica típica de um pagamento por conta – ou seja, primariamente, a de assegurar ao erário público entradas regulares de tesouraria e, em segunda linha, acautelar o Fisco contra variações de fortuna do devedor e produzir uma certa "anestesia" fiscal –, antes estando indissociavelmente ligado à luta contra a evasão e fraude fiscais. Há muito que havia suspeitas, desde logo por parte da Administração Fiscal, relativamente aos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos de IRC; designadamente, questionava-se até que ponto eles correspondiam ao rendimento tributável realmente

auferido. Isso mesmo foi evidenciado pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro (LOE para 1997), no seu artigo 32º (Disposições comuns), que continha a autorização legislativa ao Governo para “definir uma tributação mínima” e que marcaria a introdução no nosso ordenamento tributário da figura do PEC. Na referida disposição, o instrumento fiscal que então se consagrava foi apresentado como “um novo tipo de pagamento por conta” que visava alcançar “uma maior justiça tributária e [a] uma maior eficiência do sistema”, admitindo-se lançar mão, “quando for o caso, de métodos indiciários. Diga-se que a doutrina nacional é unânime em afirmar a natureza de instrumento de combate à evasão fiscal assinalada ao PEC.»

E nesse sentido entendem Saldanha Sanches e Salgado de Matos (Fiscalidade N.º 15 - Revista de Direito e Gestão Fiscal) que: «(...) do ponto de vista conceptual, os pagamentos especiais por conta são, em confirmação da sua designação, verdadeiros pagamentos por conta – ou seja, um mecanismo de anestesia fiscal utilizado pelo legislador para reduzir a dilação temporal entre o momento da verificação do facto que indicia a existência de capacidade contributiva (a percepção do rendimento) e o momento em que é devido o pagamento da dívida fiscal, que faz nascer obrigações autónomas, com prazos e regras de vencimento específicas, surgidas em momento anterior ao da formação definitiva da dívida fiscal. A diferença entre os pagamentos especiais por conta e os pagamentos gerais por conta não são assim de natureza, mas apenas de regime». «(...)Embora a lei não o diga expressamente, a presunção de rendimento e a coleta mínima presentes no pagamento especial por conta visam o combate à evasão fiscal (...). Deve ter-se em conta que estes mecanismos podem, inclusivamente, constituir os únicos meios adequados, não – como é natural – para acabar com a evasão fiscal, mas para garantir que determinados sujeitos passivos em situações de evasão fiscal serão obrigados, pelo menos, a desenvolver algum esforço contributivo para os encargos gerais da comunidade política (...).

Deste modo, e em jeito de conclusão, temos que a natureza jurídica do PEC, revelada pela sua configuração como «instrumento ou garantia de pagamento do tributo por conta do qual é exigido, e não como imposição a se» (cfr. Acórdão do TC supra citado), bem como pela função que lhe está associada no combate à evasão e fraude fiscais, liga indissociavelmente este pagamento ao montante do IRC apurado sobre a matéria coletável determinada com base no lucro (capítulo III do código).

59. Sobre os pagamentos por conta, estabelece o artigo 33.º da LGT “*As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efetuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final.*” (nosso negrito).

60. O cálculo do Pagamento Especial por Conta, é feito nos termos do artigo 106.º n.º 2 a 4, (em vigor a data dos fatos), do qual resulta: “2 — *O montante do pagamento especial por conta é igual a 1 % do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de (euro) 1000, e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20 % da parte excedente, com o limite máximo de (euro) 70 000.* 3 - *Ao montante apurado nos termos do número anterior deduzem-se os pagamentos por conta calculados nos termos do artigo 105.º, efetuados no período de tributação anterior.* 4 — *Para efeitos do disposto no n.º 2, o volume de negócios corresponde ao valor das vendas e dos serviços prestados.*”

61. O próprio artigo 106.º n.11 alínea a), esclarece: “11 — *Ficam dispensados de efetuar o pagamento especial por conta: a) Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo;*”.

62. Conforme verificamos a Requerente tem a totalidade dos seus rendimentos isentos nos termos do artigo 13.º do CIRC.

63. Encontrando-se a Requerente totalmente isenta do pagamento sobre os seus lucros de IRC, insere-se na exclusão do artigo 106.º n.11 alínea a), pelo que não há lugar ao pagamento especial por conta.

64. Por conseguinte, a Requerente apenas faz vendas e presta serviços no âmbito da sua atividade de aviação comercial sendo esses rendimentos isentos de IRC, pelo que, por força do disposto no artigo 106º n.º 4 do CIRC, o volume de negócios da Requerente não pode ser usado para apuramento de qualquer alegado pagamento especial por conta dado que esse volume de negócios respeita a rendimentos isentos.

65. A conjugação do artigo 13.º e 106.º n.11 alínea a) não suscita qualquer dúvida interpretativa, a Requerente está isenta do pagamento especial por conta.
66. Tendo a Requerente a totalidade dos seus rendimentos isentos nos termos do artigo 13º do CIRC, haverá lugar ao pagamento especial por conta.
67. Em consequência, o presente Tribunal dá provimento ao pedido da Requerente, dando como legal o ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2016, no montante € 1.568,42 (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos).
68. O Tribunal Arbitral, os termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados pelo Requerente ou pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já proferida, como é o caso dos autos, motivo pelo qual ficam prejudicadas para a apreciação as restantes questões submetidas a pedido de pronúncia.

J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

69. Peticiona ainda a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.
70. Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.
71. Na verdade, ficou demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.º a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

72. Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido da Requerente.

I-DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a. Julgar procedente a incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, quanto ao pedido de levantamento da execução fiscal n.º penhores/penhoras constituídos sobre créditos n.ºs: 2017..., 2017..., 2017... e 2018... .
- b. Julgar improcedente a incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, quanto ao ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017...;
- c. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2016, no montante € **1.568,42** (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos).
- d. Condenar a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão até efetivo e integral pagamento, tudo nos termos dos n.ºs 2.ª a 5.ª do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € **1.568,42** (mil quinhentos e sessenta e oito euros e quarenta e dois cêntimos), correspondente ao valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo, aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 306,00€ (trezentos e seis

euros), a cargo da Requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 29 de outubro de 2018

A Árbitra

Rita Guerra Alves

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária.