

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 238/2021-T

Tema: IRC – Reembolso do Pagamento Especial por Conta.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A... LDA**, sociedade de responsabilidade limitada por quotas matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de pessoa coletiva ..., com o capital social de € 40.000,00 (quarenta mil euros), com sede na ..., número ..., ..., freguesia de ... e ..., concelho de cascais, encerrada com dissolução e liquidação, representada pelo seu liquidatário B..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente o ato tributário de indeferimento do pedido de reembolso do PEC, no valor de €4.739,23 (quatro mil setecentos e trinta e nove euros e vinte e três cêntimos).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Autoridade Tributária”).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 23.04.2021 pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 09.06.2021, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 29.06.2021.

6. A Requerente sustenta a procedência do seu pedido de reembolso do PEC, em síntese, pelos seguintes argumentos:

- A requerente cessou a sua actividade em sede de IRC, a 30-06-2020;
- Em 10.8.2020, entregou a declaração Periódica do IVA, no qual solicitava a devolução de €10.662,86;
- Nessa sequência, a 27.8.2020 a requerente recebeu o ofício da Inspeção tributária da AT solicitando esclarecimentos sobre tal pedido de reembolso do IVA;
- Em paralelo, a 30-09-2020, a requerente efectuou um pedido de reembolso relativo aos PEC'S realizados nos anos de 2014 a 2018, no valor total de €4.739,23, nos termos do n.º 2 do art.º 93.º do CIRC;
- Por despacho de 23-11-2020, decidiram os serviços da AT pelo indeferimento com motivo em extemporaneidade do pedido referido supra, mais notificando a requerente, de que querendo poderia, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição que lhe assiste, nos termos do disposto no art.º 60.º da LGT;
- A requerente exerceu tal direito, defendendo que a apresentação do pedido objecto do presente processo para além do prazo legalmente previsto, isto é, 90 dias, se deveu ao facto de ter sido sujeita a uma acção inspectiva ao IVA, com início a 27-08-2020 e, por esse motivo,

ficou a aguardar pelas correcções daí resultantes em IVA, consubstanciadas na entrega de declarações de substituição, para depois efectuar o pedido de reembolso dos PEC'S.

- Defende a Requerente que:

“(....) De acordo com o despacho, a ocorrência da inspeção tributária e a consequência substituição das declarações fiscais de 2020 não são motivo legal de suspensão de prazo.

O n.º 2 do art.º 92.º do CIRC é taxativo e refere que:

2 - Em caso de cessação de atividade no próprio período de tributação ou até ao 6.º período de tributação posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ter sido deduzida nos termos do número anterior, quando existir, é reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado no prazo de 90 dias a contar da data da cessação da atividade.

Vejamos se assim é.

Do direito

São muitos os argumentos que contrariam os fundamentos do despacho.

Do Conceito de cessação de atividade

Na senda do disposto na alínea a) do n.º 5 do art.º 8.º do CIRC, o ofício circulado n.º 20063 de 05/03/2020 da Direção de Serviços do IRC, sobre a cessação de atividade refere que, têm sido colocadas diversas dúvidas sobre a data em que ocorre a cessação de atividade, para efeitos de IRC, bem como sobre os procedimentos a adotar pelos serviços para a sua verificação.

Assim, para conhecimento dos serviços e uniformidade de procedimentos, divulga-se o seguinte entendimento, sancionado por despacho de 2002/02/27, do Senhor Diretor-geral, proferido na informação n.º 381/2002, da Direção de Serviços do IRC:

Nos termos do n.º 5 do artigo 8.º do CIRC, a cessação de atividade, relativamente às entidades com sede ou direção efetiva em território português, ocorre na data do encerramento da liquidação;

Está subjacente a este conceito a cessação efetiva da obtenção de rendimentos ou da possibilidade da sua obtenção, em virtude da extinção do sujeito passivo;

Nestes termos, a cessação de atividade deverá reportar-se à data do registo do encerramento da liquidação, por ser esse o momento em que se considera extinta a sociedade, conforme disposto no n.º 2 do artigo 160.º do CSC;

Assim, para verificação desta data, deverão os serviços solicitar aos contribuintes, documento comprovativo do pedido de registo do encerramento da liquidação na Conservatória do Registo Comercial competente;

*Consultado o registo de encerramento da liquidação na conservatória do registo comercial a dissolução e encerramento da Liquidação é de 30/6/2020, conforme **Doc. II**, que se junta para todos os efeitos legais.*

Pelo que se confirma que na contagem aritmética os 90 dias se venceram em 28/9/2020.

Não obstante o ofício circulado citado, veja-se os procedimentos cautelosos da AT quando um contribuinte pede a cessação da atividade.

Da validade da declaração da cessação da atividade para a AT

*Conforme já referido, em 30.6.2020 o sujeito passivo efetuou a cessão de atividade de acordo com o formulário próprio da cessação de atividade, tendo por base uma escritura e declaração de cessão, conforme **Doc. I**, que se junta para todos os efeitos legais.*

*Ora basta ler este o documento, formulário próprio da cessação de atividade, para vermos e lermos bem visível no início da folha, o aviso da AT que refere que: **Este documento só é válido quando acompanhado pela carta enviada pela AT contendo a identificação da sua Declaração de Cessação de Atividade.***

A carta a que se refere este aviso ainda foi recebida pelo sujeito passivo,

Pelo que por esta razão improcede a argumentação do despacho.

Da Cessação delimitada a IVA

Acresce que a própria cessação delimita a cessação para efeitos de IVA, nada tendo sido preenchido para efeitos de IRC.

Pelo que também por esta razão improcede a argumentação do Despacho.

QUANTO À QUESTÃO DE FUNDO - a inspeção tributária e substituição de declarações de IRC permitem sustentar uma suspensão do prazo previsto no art.º 92 n.º 2 CIRC?

Está aqui em causa o reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC) por motivo de cessação de atividade, conforme previsão do art.º 92, n.º 2 CIRC.

O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 494/2009, proc. n.º 595/06, de 29 de Setembro de 2009 identifica o PEC como, “6.2 — O PEC é um instrumento tributário que configura uma obrigação fiscal do contribuinte, ao qual é exigido que pague antecipadamente um montante legalmente determinado relativo a um imposto antes do seu apuramento definitivo. No caso em análise, trata -se de um imposto periódico sobre o rendimento, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC). A finalidade dos pagamentos por conta (do PEC mas, do mesmo modo, do pagamento normal por conta — PNC) é a de, concretizando a máxima pay as you earn, aproximar a data do pagamento, neste caso, do IRC, da data da produção ou obtenção dos rendimentos, sendo certo que a obrigação tributária apenas estará efectivamente definida e quantificada no final do respectivo período de imposição, por referência aos factos tributários que fundam a emergência da obrigação do imposto. Imposições deste género correspondem juridicamente, numa perspectiva estrutural, a actos tributários provisórios e, funcionalmente, a actos cautelares ou caucionais. Sem prejuízo do reconhecimento de uma certa autonomia do pagamento antecipado da dívida tributária, é necessário que se verifique uma relação de instrumentalidade entre o pagamento especial por conta (o seu nascimento e quantificação) e o facto tributário gerador da obrigação fiscal. Essa relação de instrumentalidade é sustentada, entre outros, por Avillez Ogando («A constitucionalidade do regime do pagamento especial por conta», in Revista da Ordem dos Advogados, vol. 62, t. III, 2002, p. 811), o qual refere que, «dada a função instrumental do pagamento especial por conta de pagamento por conta da colecta que se vier a apurar relativa ao mesmo exercício, não faria qualquer sentido que para efeitos de determinação do quantitativo do pagamento especial por conta fossem relevados proveitos expressamente desconsiderados pelo legislador para esse efeito». Do mesmo modo, a doutrina estrangeira chama a atenção para este requisito da instrumentalidade, para esta relação necessária entre a obrigação tributária principal e o

pagamento por conta e para a exigência de que a antecipação do pagamento não seja arbitrária, devendo estar justificada por uma relação de probabilidade com o pressuposto indicador da capacidade contributiva em que se baseia o tributo (cf. García Caracuel, Las prestaciones tributarias a cuenta. Perspectivas de reforma, Granada, 2004, p. 169 e ss. esp. 223 e 257 e ss., e Francesco Tesaurò, Istituzioni di Diritto Tributario, I, Torino, 2003, p. 244).

Na mesma linha de fundamentação, no processo n.º 895/07 o mesmo Tribunal Constitucional refere que, “No que em particular diz respeito à tributação das pessoas colectivas, a Constituição da República Portuguesa adoptou, como critério aferidor da capacidade contributiva das empresas, o seu lucro real, ao proclamar que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, o que demonstra claramente que a tributação das empresas deve basear-se fundamentalmente na sua contabilidade, o que foi aliás adoptado pelo legislador ordinário ao consagrar que “o lucro tributável (...) é constituído o pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”. A determinação do lucro com base na contabilidade foi adoptada como critério de aferição do rendimento real das empresas por ser a forma mais rigorosa de determinar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados das empresas, e por essa via, de apurar em atenção à sua capacidade contributiva, a sua medida de oneração fiscal”.

Um eventual ganho do estado à custa do não reembolso do PEC, que constitui o rendimento real do contribuinte é, pois, um enriquecimento ilícito.

E ainda na mesma linha de raciocínio, escreveu-se no Ac. do STA de 07-03-2007, proferido no processo 0877/06, que: “Da definição legal de “pagamento por conta” retira-se uma imbricação inevitável, necessária e essencial entre “pagamento por conta” e “imposto devido a final”. Por modo tal que o “título” (palavra da lei) do “pagamento por conta” é o “imposto devido a final”. O que significa que o “pagamento por conta” é, nos próprios termos da lei, uma entrega pecuniária antecipada, feita, por conta do imposto devido a final, no período de formação do facto tributário. O que significa, ainda, que o “pagamento por conta” tem de ser aferido com referência à situação contabilística da empresa no fim do

período a que se refere o pagamento por conta. O que decididamente quer dizer que, se nenhuma quantia pecuniária houver de ser (antecipadamente) entregue por conta do imposto devido a final, no concernente período de formação do facto tributário (a que se refere o “pagamento por conta”) – mormente por inexistência de lucro tributável revelado pela contabilidade, a esse tempo –, aquele “pagamento por conta” não tem fundamento substantivo (...) E, assim, se não houver lucro tributável, não há imposto devido.”.

Ora, sem mais delongas, é pacífico concluir que o PEC só poderia ser solicitado quando o mesmo fosse determinável em função dos resultados da inspeção tributária que se iniciou após o pedido de cessação para efeitos de reembolso do IVA.

Pois é evidente que as conclusões de uma inspeção podem alterar a situação contabilística da empresa no fim do período a que se refere o pagamento por conta.

E saliente-se ainda que pode existir tributação após liquidação

Acresce ainda que já existe abundante jurisprudência que, numa perspectiva cautelosa a favor do erário público, tem demonstrado que mesmo em casos extremos – incluindo falências com liquidações de património efetuadas – a cessação da atividade não impede que o Estado liquide impostos que se venham a verificar por factos posteriores, o que poderia perfeitamente acontecer com o resultado desta inspeção.

Veja-se, a título de exemplo mais extremo, o Acórdão do STA de 8/11/2017, no processo 0876/15 que conclui:

- A circunstância de se estar em presença de uma situação jurídica de falência e de liquidação do património não impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras, incrementos patrimoniais esses para os quais nenhuma razão subsiste para se furtarem a tributação em sede de IRC.

- Por conseguinte, se na sociedade falida ocorrer actividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC, tais rendimentos encontram-se sujeitos às regras de tributação previstas nos arts. 73º e segs. do CIRC; todavia, se não ocorrer actividade económica não pode haver lugar a tributação, por inexistência de facto tributário, não sendo aplicável à liquidação de bens da massa insolvente as regras do art.º 73º e segs. do Código do IRC.(...)”

7. Em 17.09.2021, a Requerida apresentou Resposta, contestando por excepção: “ Da Improriedade do meio processual e da conseqüente incompetência material do CAAD para emitir pronúncia suscitando uma excepção que designou de Questão prévia – do pedido e da causa de pedir e da anulação apenas parcial dos atos tributários de liquidação impugnados, e por impugnação:

1.

(...) Como já explanado no capítulo I da presente Resposta, **o pedido da Requerente vem aduzido contra o acto de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC’S, e em consequência, peticiona o reembolso dos mesmos,**

2.

Daqui resulta cristalino, sem mais, que tal pedido não se coaduna com a interposição da presente acção, ao invés, e uma vez que **tem por objecto um acto em matéria tributária**, a saber, a decisão de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC’S por intempestividade,

3.

O meio impugnatório a utilizar in casu, só poderia ser a acção administrativa.

4.

Nesta senda é importante ter presente que os meios impugnatórios jurisdicionais apenas podem ser utilizados em referência a determinado tipo de actos e não indiscriminadamente em relação a todos,

5.

Assim, a acção administrativa, prevista no art.º 37.º e seguintes do CPTA é utilizada para proceder ao controlo de actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade da liquidação,

6.

8.

Diversamente, a impugnação judicial e em seu paralelo o pedido de pronúncia arbitral (ppa) compreende a apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos, de auto-liquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação

7.

*Fácil está de ver, portanto, que a Requerente pretende **enxertar uma acção administrativa no presente ppa.***

8.

*Ora, tal não é legalmente possível, pelo que esse Centro de Arbitragem deve abster-se de conhecer do pedido, uma vez que ele **extravasa as suas legais competências materiais**. Já que, como explanado, o presente meio processual utilizado pela Requerente não comporta a apreciação da legalidade de nenhum acto de liquidação,*

9.

*Mas sim a apreciação de um acto em matéria tributária, ou seja, a questão cuja discussão pretende a Requerente, é a **discussão da legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC'S e não a discussão da legalidade de um qualquer tributo.***

10.

Em jeito de síntese acolhemos as palavras do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 1.º Volume, 5.ª Edição, S.L., Áreas Editora, 2006, para fazer a necessária distinção entre Impugnação e a Acção Administrativa,

*“(…) A **acção administrativa especial é o meio processual adequado quando o acto a impugnar seja de indeferimento total ou parcial de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, e outros actos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação. Deste artigo [artigo 97.º, do CPPT] resulta claramente que, nos***

casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação o meio adequado é o processo de impugnação.”

11.

*Com efeito, a causa de pedir e o pedido do presente ppa não se reconduzem à apreciação da legalidade do acto tributário ou do acto de fixação da matéria tributável, colectável **nem olha a quaisquer fundamentos atinentes a uma pretensa liquidação** deste (acto tributário),*

12.

Porquanto, como já aquilatado supra, não cabe o presente pedido nas legais competências materiais do CAAD, razão pela qual deve o mesmo abster-se de conhecer tal pedido,

13.

*Ademais, a impropriedade do meio processual consubstancia uma **excepção dilatória** que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à **absolvição do Réu da instância**, de acordo com o previsto na al. a) do art.º 577.º e al. e) do n.º 1 do art.º 278.º ambos do CPC, aplicáveis ex vi art.º 29.º do RJAT.*

8. Também, por impugnação, a AT veio contestar a fundamentação do pedido formulado pela requerente.

9. Por despacho proferido em 19.09.20201, foi notificada a requerente para se pronunciar sobre a excepção suscitada pela AT.

10. O que fez a 04.11.2021, referindo o seguinte: (...)

“A requerida invoca a incompetência material do tribunal arbitral alegando que o presente pedido não cabe nas legais competências materiais do CAAD, devendo por isso abster-se do pedido,

1. *Justificando que o meio processual utilizado da impugnação não comporta a apreciação da legalidade de nenhum acto de liquidação, mas antes a legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso dos PECSs.*

2. *Somos a entender que não existe qualquer incompetência material, que aliás está indevidamente invocada.*

3. *Existe competência material do CAAD nos termos do artigo 2.º do Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, prevista no Decreto-Lei n.º 10/2011, publicitada no Diário da República n.º 14/2011, Série I de 2011-01-20 quando prevê:*

Artigo 2.º 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, de retenção na fonte e de pagamento por conta; (nosso sublinhado)

4. *Não obstante o que nos parece ser a errónea invocação da incompetência material do CAAD, sempre nos debruçaremos sobre o uso do meio processual da impugnação.*

5. *Prevê-se no art.º 106.º do CIRC1 um pagamento especial por conta a que se aplica o regime de impugnação previsto no art.º 133.º do CPPT, como se refere no art.º 137.º n.º 1 e 7 do CIRC, pelo que existe legitimidade do processo de impugnação.*

6. *Quanto à questão do meio processual utilizado da impugnação não comportar a apreciação da legalidade de nenhum acto de liquidação, mas antes a legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso dos PECS, também aqui não assiste razão à AT, porquanto o contribuinte pede a declaração anulação de uma liquidação de pagamentos especiais por conta, na sequência do indeferimento do pedido de reembolso.*

7. *Fazendo uso da doutrina do CAAD em processo análogo (processo 619/2018-T) “No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea*

a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.”

8. *A interposição de uma ação administrativa não serviria em qualquer caso para avaliar da (i)legalidade do ato de liquidação do tributo, que é o que está em causa no não reembolso de PECs.*

9. *Da mesma forma que uma ação administrativa também não permite avaliar um conjunto de questões que ultrapassam o seu escopo, nomeadamente: se a inspeção tributária e substituição de declarações de IRC permitem sustentar uma suspensão do prazo previsto no art.º 92 n.º 2 CIRC, ou se existiu cessação de atividade, ou mesmo existindo se esta foi delimitada a IVA.*

10. *Da questão não levantada da prévia reclamação.*

11. *Sem prejuízo desta questão não ter sido levantada, a verdade é que a mesma já foi analisada pelo CAAD, nomeadamente no referido processo 619/2018-T, pelo que sem prejuízo do direito ao contraditório, consideramos a questão sanada.*

da inspeção não se afigura argumento justificativo para limitar a cautela do sujeito passivo – de entregar o pedido de reembolso de PECs após o fim da inspeção, nem para o impedir dos seus direitos.

11. *As partes apresentaram alegações em que, no essencial, mantiveram as posições assumidas e desenvolvidas nos articulados.*

II. SANEAMENTO

12. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, ambos do RJAT.

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

- O processo não enferma de nulidades.

O processo é o próprio. Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo

- A exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, será apreciada prioritariamente.

III. DO MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

III. 1.1. Factos provados

13. Atentos os documentos juntos pelo Requerente e os documentos constantes do processo administrativo, para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- Em 30.6.2020 a requerente efetuou a cessação de atividade de acordo com uma escritura e declaração de cessação.
- Em 10.8.2020, a Requerente entregou a declaração Periódica do IVA, a qual requeria a devolução de €10.662,86 (dez mil seiscientos e sessenta e dois euros e oitenta e seis cêntimos), a favor do sujeito passivo.
- Em 27.8.2020 recebeu o ofício da Inspeção tributária da AT solicitando esclarecimentos para efeitos do reembolso do IVA, conforme que se junta para todos os efeitos legais.
- Em 15.9.2020 o sujeito passivo respondeu ao ofício recebido a 27.8.
- Entre 27/8 e 6/10/2020 existiu uma troca de emails entre o contabilista certificado do sujeito passivo e a equipa de inspeção tributária, que terminou no deferimento da AT no reembolso ao sujeito passivo do IVA de €9.596,32.
- Nessa troca de mail, que constituem o doc. 5 em anexo salienta-se o conteúdo dos mails trocados nas datas de dias 1 e 6/10/2020, pois aqui se demonstra que o sujeito passivo está preocupado com o facto da inspeção realizada ao pedido de reembolso do IVA ter atrasado o pedido de reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC) no dia 30.9.2020 (ver doc. 7 infra), ao que respondeu a Sr. inspetora afirmando que *“Fique descansado, pois os Serviços Inspeção enviarão para o SF de Cascais um relatório sucinto dando nota da regularização efetuada pelo SP e do pedido de redução de coima.”*
- Em 29.9.2020, a requerente o sujeito passivo fez a entrega da modelo 22 (IES) de 2020.

- Em 30.9.2020, a requerente entregou um requerimento para redução de coima, e entregou o pedido de reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC) no valor de €4.739,23 (quatro mil setecentos e trinta e nove euros e vinte e três cêntimos).
- Em 3.12.20, a requerente recebeu o Despacho AT relativo ao projeto de indeferimento ao pedido de reembolso do PEC acima referido.
- Em 11.1.2021, a requerente entregou a audiência prévia.
- Em 23.2.2021, a requerente recebeu o Despacho do S.F. Cascais ... a decidir o indeferimento do pedido de reembolso do PEC por extemporaneidade, pois segundo entendeu a AT, foi ultrapassado o prazo legal de 90 dias, e o pedido foi entregue a 1.10.2020.

III.1.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

14. Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelo Requerente e os que constam do processo administrativo e pela posição assumida pelas partes.

15. Não há controvérsia sobre a matéria de facto relevante para decisão da causa.

16. A exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, será apreciada prioritariamente.

IV. DA IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL E DA CONSEQUENTE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO CAAD PARA EMITIR PRONÚNCIA

Suscita a AT a exceção de Impropriedade do meio processual nos seguintes termos:

1.

(...) Como já explanado no capítulo I da presente Resposta, o pedido da Requerente vem aduzido contra o acto de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC'S, e em consequência, peticiona o reembolso dos mesmos,

2.

Daqui resulta cristalino, sem mais, que tal pedido não se coaduna com a interposição da presente acção, ao invés, e uma vez que tem por objecto um acto em matéria tributária, a saber, a decisão de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC'S por intempestividade,

3.

O meio impugnatório a utilizar in casu, só poderia ser a acção administrativa.

4.

Nesta senda é importante ter presente que os meios impugnatórios jurisdicionais apenas podem ser utilizados em referência a determinado tipo de actos e não indiscriminadamente em relação a todos,

5.

Assim, a acção administrativa, prevista no art.º 37.º e seguintes do CPTA é utilizada para proceder ao controlo de actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade da liquidação,

(...)

6.

Fácil está de ver, portanto, que a Requerente pretende enxertar uma acção administrativa no presente ppa.

7.

Ora, tal não é legalmente possível, pelo que esse Centro de Arbitragem deve abster-se de conhecer do pedido, uma vez que ele extravasa as suas legais competências materiais,

Já que, como explanado, o presente meio processual utilizado pela Requerente não comporta a apreciação da legalidade de nenhum acto de liquidação,

8.

Mas sim a apreciação de um acto em matéria tributária, ou seja, a questão cuja discussão pretende a Requerente, é a discussão da legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC'S e não a discussão da legalidade de um qualquer tributo.

9.

Em jeito de síntese acolhemos as palavras do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 1.º Volume, 5.ª Edição, S.L.,

Áreas Editora, 2006, para fazer a necessária distinção entre Impugnação e a Acção Administrativa,

“(...) A acção administrativa especial é o meio processual adequado quando o acto a impugnar seja de indeferimento total ou parcial de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, e outros actos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação. Deste artigo [artigo 97.º, do CPPT] resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação o meio adequado é o processo de impugnação.”

10.

Com efeito, a causa de pedir e o pedido do presente ppa não se reconduzem à apreciação da legalidade do acto tributário ou do acto de fixação da matéria tributável, colectável nem olha a quaisquer fundamentos atinentes a uma pretensa liquidação deste (acto tributário),

11.

Porquanto, como já aquilatado supra, não cabe o presente pedido nas legais competências materiais do CAAD, razão pela qual deve o mesmo abster-se de conhecer tal pedido,

12.

Ademais, a impropriedade do meio processual consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição do Réu da instância, de acordo com o previsto na al. a) do art.º 577.º e al. e) do n.º 1 do art.º 278.º ambos do CPC, aplicáveis ex vi art.º 29.º do RJAT.

17. Analisemos a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

(....) - A excepção de incompetência do Tribunal Arbitral, pela sua própria natureza, terá que necessariamente ser a primeira excepção dilatória a ser conhecida pois da sua apreciação decorre a própria competência do Tribunal para decidir a acção, em obediência aos critérios de especialização das matérias que o legislador entendeu merecerem especial configuração.

- A competência do tribunal, constitui um pressuposto processual sendo, assim, um dos elementos de cuja verificação depende o dever de o juiz proferir decisão sobre o pedido formulado, concedendo ou indeferindo a pretensão deduzida.

- O pedido da Requerente vem aduzido contra o acto de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC'S, e em consequência, peticiona o reembolso dos mesmos.

- Sucede que a causa de pedir e o pedido do presente não se reconduzem à apreciação da legalidade do acto tributário ou do acto de fixação da matéria tributável, colectável nem olha a quaisquer fundamentos atinentes a uma pretensa liquidação deste (acto tributário),

18. Atentos os fundamentos invocados, considera-se a acção tem por objecto um acto em matéria tributária, a saber, a decisão de indeferimento do pedido de reembolso dos PEC'S por intempestividade.

Neste segmento, este Tribunal acompanha o entendimento expresso nas palavras do do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 1.º Volume, 5.ª Edição, S.L., Áreas Editora, 2006, para fazer a necessária distinção entre Impugnação e a Acção Administrativa,

“(...) A acção administrativa especial é o meio processual adequado quando o acto a impugnar seja de indeferimento total ou parcial de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, e outros actos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação. Deste artigo [artigo 97.º, do CPPT] resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação o meio adequado é o processo de impugnação.”

19. A impropriedade do meio processual consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição do Réu da instância, de acordo com o previsto na al. a) do art.º 577.º e al. e) do n.º 1 do art.º 278.º ambos do CPC, aplicáveis ex vi art.º 29.º do RJAT.

20. Quanto à análise da procedência da referida excepção refira-se que, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT, “o processo judicial tributário compreende a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta.

21. Sucede que ao pedido formulado pela requerente foi apresentado fora do prazo legalmente previsto.

22. Donde se conclui que tendo sido ultrapassado o prazo de apresentação do pedido de reembolso, a causa de pedir e o pedido do presente ppa não se redoncudz à apreciação da legalidade do acto tributário ou do acto de fixação da matéria tributável, colectável **nem olha a quaisquer fundamentos atinentes a uma pretensa liquidação.**

- Impõe-se aqui chamar à colação os ensinamentos da Jurisprudência recente sobre esta matéria controvertida, nomeadamente a posição do CAAD na Decisão proferida no âmbito do processo n.º: 112/2020-T:

- A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, a apreciação da legalidade de actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a), do n.º 4, do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objectos possíveis do processo arbitral tributário «os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação», pois esta especificação

apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação. Ou seja, caso a AT haja recusado a apreciação da reclamação graciosa com fundamento em qualquer questão prévia que obste ao conhecimento da legalidade do acto tributário de primeiro grau, verifica-se uma situação em que tal acto terá de ser impugnado por via da acção administrativa e, conseqüentemente não cabe na esfera de competência do tribunal arbitral. Estamos, assim, perante um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através da impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT e do artigo 2º do RJAT (vide, neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28- 04-2010 proferido no processo n.º 0120/09), o que vale a dizer que não cabe no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais. Neste sentido cf. a seguintes decisões arbitrais: proc. n.º 707/2019-T de 09.03.2020 e proc. n.º131/2019-T de 23.10.2019. Face ao exposto, nos termos do art. 2º, n.º1, al. a) do D.L. n.º10/2011 de 20 de Janeiro, o Tribunal conclui que é materialmente incompetente, o que implica a absolvição da Requerida da instância (art.º 99º, nº 1 do CPC, ex vi, art.º. 29º, nº 1 alínea e) do RJAT), ficando assim prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no processo (art.º 608º, nº 2 do CPC, ex vi, art.º. 29º, nº 1 alínea e) do RJAT)

23. Não restam dúvidas face às normas na redacção em vigor, que assiste razão à AT.

24. Cumpre assim, considerar, que assiste razão à Requerida, improcedendo, por isso, o pedido arbitral.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral em julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e, em consequência:

a) Julgar procedente a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral por a pretensão da Requerente versar sobre a apreciação da legalidade de atos administrativos que não comportam a apreciação da legalidade do ato de liquidação do tributo, não incluído na

vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e, em consequência, absolver a Requerida da instância;

b) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo, nos termos infra.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.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 €4.739,23

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 29 de Junho de 2022

O Árbitro

(Maria da Graça Martins)