

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 772/2023-T

Tema: IRS – remunerações de órgãos estatutários

SUMÁRIO

São tributadas ao abrigo do artigo 2.º do CIRS as remunerações devidas a membros de órgãos estatutários de uma sociedade comercial, se não for feita prova de que tais remunerações não foram efetivamente pagas nos períodos a que respeitam.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Clotilde Celorico Palma e David Oliveira Silva Nunes Fernandes (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-01-2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., titular do número de identificação fiscal..., residente na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, na qualidade de cabeça-de-casal da herança aberta por óbito de B..., à qual corresponde o número de identificação fiscal n.º ... (doravante, a “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral contra a formação de indeferimento tácito relativamente a pedido de revisão do ato tributário, tendo indicado como objeto da impugnação o ato n.º..., referente a 2005, ao qual atribuiu o valor económico de 226.721,01 € (duzentos e vinte e seis mil setecentos e vinte um euros e um cêntimos),

1.

peticionando, em síntese, a anulação das liquidações de IRS, bem como a declaração de extinção dos correspondentes processos de execução e penhoras.

2. O presente tribunal arbitral foi constituído no dia 11 de janeiro de 2024.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida”) foi notificada, em 11 de janeiro de 2024, para, no prazo de 30 (trinta) dias, (i) apresentar resposta e solicitar prova adicional, bem como para (ii) remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
4. No dia 9 de fevereiro de 2024, a Requerida apresentou a sua resposta, pugnando (i) pela procedência das exceções dilatórias invocadas – *i.e.*, ineptidão da petição inicial e impropriedade do meio processual empregue – e, subsidiariamente, (ii) pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente.
5. No dia 14 de fevereiro de 2014, a Requerente foi notificada de despacho arbitral prolatado na mesma data, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para, querendo, exercer o direito de contraditório face às exceções invocadas pela Requerida.
6. No dia 27 de fevereiro de 2024, a Requerente exerceu o seu direito de contraditório, pugnando pela improcedência das supra aludidas exceções dilatórias.
7. No dia 6 de maio de 2024, foi a Requerente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, para, querendo, no prazo de 10 (dez) dias aperfeiçoar o seu pedido arbitral, identificando os atos tributários contestados, anos a que respeitam e respetivos valores, com a respetiva junção ao processo dos correspondentes elementos probatórios de suporte, na exata medida em que a Requerente não identificou no pedido arbitral os concretos atos tributários contestados, uma vez que os atos referidos no artigo 6.º do pedido arbitral se referem aos números dos processos executivos e não às retenções na fonte de IRS.

8. No dia 17 de maio de 2024, a Requerente apresentou requerimento tendente à identificação dos atos tributários controvertidos, mais referindo o ano a que respeitam e o correspondente montante segregado, conforme tabela infra:

Ato tributário	Ano a que respeita	Valor (em euros)
...	2005	4.969,73
	2005	1.169,81
	2005	548,77
	2005	128,90
	2005	1.030,06
	2005	1.255,26
	2005	548,77
	2005	284,05
	2005	826,50
	2005	548,77
	2005	548,77
	2005	7.681,22
	2005	989,66
	2005	506,51
	2006	19.007,80
	2006	4.932,03
	2006	4.932,03
	2006	4.932,03
	2006	4.932,03
	2006	8.363,54
	2006	8.363,54
	2006	3.431,10
	2006	4.524,21
	2006	5.340,25
	2006	5.340,25
	2006	8.723,34
	2006	5.435,82
	2006	5.435,82
	2006	8.539,24
	2006	3.664,33
	2006	4.584,66
	2006	4.289,04

...	2006	8.179,33
	2007	4.027,99
	2007	3.581,58
	2007	2.842,73
	2007	3.219,39
	2007	3.686,20
	2007	3.686,20
	2007	3.686,20
	2007	4.608,86
	2007	3.686,20
	2007	2.907,05
	2007	6.148,69
	2007	6.291,85
	2008	3.838,57
	2008	4.105,25
	2008	4.480,26
	2008	4.480,26
	2008	3.724,65
	2013	2.870,72
	2013	412,49

9. No âmbito do requerimento referido no parágrafo antecedente, a Requerente não juntou aos autos qualquer elemento documental adicional de suporte.
10. No dia 29 de maio de 2024, as partes foram notificadas do despacho prolatado pelo Tribunal Arbitral, datado de 28 de maio de 2024, no sentido de (i) dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, uma vez que não existe prova testemunhal que tenha de ser produzida, uma vez que foi assegurado o exercício do contraditório quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida e uma vez que a Requerente já respondeu ao despacho de aperfeiçoamento do pedido, (ii) dispensar a apresentação de alegações finais, (iii) notificar a Requerente para proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente no prazo de 10 (dez) dias, juntando aos autos o respetivo comprovativo e (iv) informar as partes que a decisão final seria proferida e comunicada até 11 de julho de 2024.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

11. Sinteticamente, entende a Requerente o seguinte :

- a. Na exata medida em que os atos tributários controvertidos não foram pagos, o pedido de revisão oficiosa apresentado, cujo indeferimento tácito serve de base ao pedido arbitral, deve considerar-se como tendo sido tempestivo, nos termos do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT;
- b. Mais entende a Requerente que, no presente caso, se verifica erro imputável aos serviços, razão pela qual os atos tributáveis podem ser revistos por iniciativa do contribuinte;
- c. Considera a Requerente que a Requerida tem o poder-dever de, oficiosamente, proceder à revisão dos atos tributários sempre que se verifique uma situação em que o relevante é o conhecimento de factos que possam configurar uma tal situação de ilegalidade ou injustiça, o que claramente é o caso considerando que não existiu, jamais, rendimento tributável;
- d. Estando em causa atos tributários de IRS, correspondentes a retenções na fonte, cobradas em sede de execuções fiscais entretanto revertidas contra o autor da sucessão, enquanto administrador da sociedade comercial “C..., S.A.”, considera a Requerente que os montantes tributários não são devidos na medida em que não houve lugar ao pagamento efetivo das retribuições sobre as quais haveria de incidir a retenção na fonte;
- e. A atividade comercial da sociedade comercial “C..., S.A.”, não chegou a materializar-se, sendo que inicialmente as declarações de remunerações relativas ao autor da sucessão, e demais administradores, eram submetidas a zeros, pelo

facto de o mesmo não auferir qualquer rendimento na qualidade de membro de órgão estatutário;

- f. No período de transição entre a entrega de declarações à Segurança Social pela via manual e a obrigatoriedade legal de entrega através da via informática, os serviços daquela entidade aconselharam o Técnico Oficial de Contas da sociedade C..., S.A. a proceder à realização de declarações de remunerações diferentes de zero, em virtude de o programa informático não processar ou permitir a inserção deste dado (igual a zero), pese embora tal facto não se compadecer com a realidade;
- g. Como tal, procedeu-se à declaração a título da retribuição fictícia e expectável enquanto membros de órgãos estatutários, embora não correspondente à realidade fáctica, no valor mensal de 2.500,00 € (dois mil e quinhentos euros) a cada membro pertencente à administração da sociedade, o qual seria previsto pagar assim que o projeto de investimento que consubstancia o objeto social da empresa arrancasse em termos operacionais;
- h. Não tendo os administradores auferido o rendimento declarado, entende a Requerente que os atos de retenção na fonte, correspondentes aos atos tributários controvertidos, são ilegais, devendo ser anulados, porquanto não foram pagas nem colocadas à disposição dos seus titulares;
- i. Assim, entende a Requerente que nem sequer ocorreu facto tributário subjacente ao imposto e que determinaria a sua entrega;
- j. No dia 11 de janeiro de 2017 foi proferida sentença no âmbito do processo n.º .../12...TDLSB, que correu termos no Juiz 14 do Juízo Criminal de Lisboa, Comarca de Lisboa, da qual resulta claro que a sociedade comercial “C..., S.A.” não deduziu, nem reteve dos salários dos seus administradores os montantes a serem pagos à Segurança Social e Autoridade Tributária, porquanto não ocorreu qualquer pagamento de remunerações aos referidos.

12. Por seu turno, a posição da Requerida face ao pedido arbitral aduzido é, essencialmente, a seguinte:

- a. Se por um lado a Requerente não curou de identificar, no pedido arbitral, as liquidações cuja anulação requer, por outro, o objeto da lide não se reporta a quaisquer liquidações de IRS, mas antes ao alegado indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em março de 2023;
- b. Donde, o pedido de anulação das liquidações de IRS formulado pela Requerente está em contradição com a causa de pedir.
- c. Acresce que, no entender da Requerida, os pedidos formulados por esta não podem ser cumulados, por incompatíveis;
- d. Consequentemente, entende a Requerida que a petição inicial apresentada é inepta, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 193.º, n.º 2, alíneas b) e c), do Código de Processo Civil (“CPC”), o que, constituindo exceção dilatória, determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT;
- e. Mais considera a Requerida que o meio processual empregue pela Requerente não é apto à procedência do pedido aduzido acerca da declaração de extinção dos processos de execução e penhoras, por se tratar de matéria objeto de impugnação nos termos do disposto no artigo 276.º do CPPT, e não por via de pedido de pronúncia arbitral;
- f. A impropriedade do meio processual configura uma exceção dilatória que determina a absolvição da instância, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT;

7.

- g. Acresce que, no entender da Requerida, se verifica igualmente exceção dilatória de incompetência material deste tribunal, na exata medida em que a competência do mesmo se circunscreve à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável quando não originem a liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;
- h. Sendo certo que a Requerente pretende com a presente lide é que sejam declarados extintos processos de execução fiscal e de penhoras, provenientes da reversão fiscal de dívidas na sociedade “C..., S.A.” com o NIF ..., em que o contribuinte B... era sócio e membro dos órgãos estatutários;
- i. A incompetência material configura uma exceção dilatória, que desde já se suscita, e que determina a absolvição da instância no que a este pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
- j. No que tange à alegada invalidade dos atos tributários controvertidos, a Requerida considera que o pedido aduzido pela Requerente deverá ser improcedente, pela seguinte ordem de razões:
 - i. O artigo 2.º do CIRS define como rendimentos do trabalho dependente, as remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas;
 - ii. O devedor dos rendimentos tributáveis é obrigado, no ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da colocação dos mesmos à disposição do titular, bem como do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir o valor neles previsto por

conta do IRS respeitante ao ano em que esses atos ocorreram, conforme o artigo 98.º do CIRS à data dos factos;

- iii. A sociedade anónima, “C..., S.A.”, estava obrigada à entrega das quantias retidas a título de retenção na fonte até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, tendo reconhecido que não procedeu à entrega do imposto que mencionava ter retido;
- iv. A prova apresentada pela Requerente, referente aos autos de inquérito n.º .../12...TDLSB, para demonstração do alegado reporta-se aos períodos de agosto de 2008 a abril de 2010, outubro e novembro de 2010, janeiro e fevereiro de 2011 e, ainda, julho de 2011, ao passo que os períodos objeto do pedido são relativos ao período de setembro de 2005 e março de 2006 a maio de 2008;
- v. Logo, a prova carreada para os autos não pode sustentar os pedidos aduzidos;
- vi. Por outro lado, os demais elementos documentais carreados para os autos pela Requerente não são de molde a demonstrar a ausência de pagamento das remunerações aos administradores.

III. QUESTÕES A DECIDIR

Independentemente da ordem pela qual foram alegadas em sede de resposta pela Requerida, as exceções dilatórias deverão ser conhecidas pela ordem estatuída no artigo 278.º, n.º 1, do CPC, conforme resulta do disposto no artigo 608.º, n.º 1, do CPC, pelo que a esse respeito, as questões a decidir são as seguintes:

1. Da procedência ou improcedência da exceção dilatória de incompetência material em razão do pedido aduzido pela Requerente;
2. Da procedência ou improcedência da exceção dilatória de ineptidão da petição inicial;
3. Da procedência ou improcedência da exceção dilatória de impropriedade do meio processual empregue pela Requerente

Para além das questões supra referidas, cabe a este tribunal decidir acerca da procedência ou improcedência do pedido anulatório aduzido pela Requerente relativamente aos autos tributários controvertidos, com fundamento na inexistência de facto tributário, por falta de pagamento das remunerações subjacentes às retenções na fonte apuradas:

IV. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído nos termos do disposto nos artigos 4.º e 5.º, 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

V. FUNDAMENTAÇÃO

a. Factos provados com relevância para os autos e respetiva fundamentação

- 1.1. O autor da sucessão –B...– foi executado em reversão no âmbito dos processos e valores infra listados (cfr. **documento n.º 1** junto com a petição inicial, sem impugnação por parte da Requerida):

...	0,00 €	0,00 €	339,11 €	339,11 €
	9.363,61	11.247,28	197,09 €	20.807,98 €
	32.603,61	28.768,95	562,56 €	61.935,12 €
	8.284,00	7.568,75	272,65 €	16.125,40 €
	4.747,11	4.337,10	232,75 €	9.316,96 €
	2.958,00	2.702,67	152,94 €	5.813,61 €
	2.958,00	2.702,67	152,94 €	5.813,61 €
	4.647,00	4.245,54	222,77 €	9.115,31 €
	1.994,00	1.821,93	113,04 €	3.928,97 €
	2.495,00	2.279,37	142,96 €	4.917,33 €
	2.334,00	2.132,47	132,99 €	4.599,46 €
	4.451,00	4.066,71	212,80 €	8.730,51 €
	2.192,00	2.002,63	123,01 €	4.317,64 €
	1.949,00	1.780,77	113,04 €	3.842,81 €
	271,32 €	242,67 €	50,10 €	564,09 €
	1.547,00	1.413,35	103,06 €	3.063,41 €
	1.752,00	1.600,55	113,04 €	3.465,59 €
	2.006,00	1.832,71	123,01 €	3.961,72 €
	2.006,00	1.832,71	123,01 €	3.961,72 €
	2.006,00	1.832,71	123,01 €	3.961,72 €
	329,28 €	300,77 €	51,98 €	682,03 €
	2.508,00	2.291,54	142,96 €	4.942,50 €
	2.006,00	1.832,71	123,01 €	3.961,72 €
	1.582,00	1.445,31	103,06 €	3.130,37 €
	3.346,00	3.057,05	172,89 €	6.575,94 €
	3.424,00	3.128,17	176,80 €	6.728,97 €
	2.089,00	1.908,36	123,01 €	4.120,37 €

	2.234,00	2.041,09	123,01 €	4.398,10 €
	2.438,00	2.227,63	132,99 €	4.798,62 €
	2.438,00	2.227,63	132,99 €	4.798,62 €
	2.027,00	1.851,69	123,01 €	4.001,70 €

1.2. Aos processos de execução fiscal identificados no parágrafo precedente correspondem as retenções na fonte em sede de IRS, referentes a rendimentos titulados por membros de órgãos estatutários da sociedade comercial “C..., S.A.”, titular do NIF..., nos valores e quanto aos períodos infra listados (cfr. artigo 6.º e 39.º da petição inicial e artigo 29.º da resposta, considerando-se o facto admitido por acordo):

Ato tributário	Ano a que respeita	Valor (em euros)
...	2005	4.969,73 €
	2005	1.169,81 €
	2005	548,77 €
	2005	128,90 €
	2005	1.030,06 €
	2005	1.255,26 €
	2005	548,77 €
	2005	284,05 €
	2005	826,50 €
	2005	548,77 €
	2005	548,77 €
	2005	7.681,22 €
	2005	989,66 €
	2005	506,51 €
	2006	19.007,80 €
	2006	4.932,03 €
	2006	4.932,03 €
	2006	4.932,03 €
	2006	4.932,03 €
	2006	8.363,54 €
...	2006	8.363,54 €

	2006	3.431,10 €
	2006	4.524,21 €
	2006	5.340,25 €
	2006	5.340,25 €
	2006	8.723,34 €
	2006	5.435,82 €
	2006	5.435,82 €
	2006	8.539,24 €
	2006	3.664,33 €
	2006	4.584,66 €
	2006	4.289,04 €
	2006	8.179,33 €
	2007	4.027,99 €
	2007	3.581,58 €
	2007	2.842,73 €
	2007	3.219,39 €
	2007	3.686,20 €
	2007	3.686,20 €
	2007	3.686,20 €
	2007	4.608,86 €
	2007	3.686,20 €
	2007	2.907,05 €
	2007	6.148,69 €
	2007	6.291,85 €
	2008	3.838,57 €
	2008	4.105,25 €
	2008	4.480,26 €
	2008	4.480,26 €
	2008	3.724,65 €
	2013	2.870,72 €
	2013	412,49 €

1.3. Os atos tributários controvertidos decorrem de guias de retenção na fonte entregues pela sociedade comercial “C..., S.A.”, titular do NIF ... (cfr. artigos 42.º e 44.º da petição inicial, bem como o artigo 29.º da resposta, considerando-se o facto admitido por acordo).

b. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Considerando os elementos probatórios carreados para os autos, entende o Tribunal que:

Não ficou demonstrado que os pagamentos de remunerações subjacentes às retenções na fonte correspondentes aos atos tributários controvertidos identificados no parágrafo 1.2. dos factos provados, não foram pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.

Essencialmente, a falta de prova quanto ao facto supra mencionado radica na manifesta insuficiência dos documentos carreados para os autos pela Requerente. Desde logo, o **documento n.º 1** junto com a petição inicial corresponde a uma certidão de situação tributária, emitida pela Requerida, atestando que o *de cujus* não tinha, ao dia 24 de fevereiro de 2022, a sua situação tributária regularizada, acompanhada de um extrato descritivo das dívidas objeto de cobrança coerciva.

Por seu turno, o documento n.º 2 junto com a petição inicial corresponde a uma cópia (incompleta) do despacho de arquivamento proferido no âmbito dos autos n.º .../12...TDLSB, os quais correram termos no Departamento de Investigação e Ação Penal – 8.ª Secção. Independentemente da incompletude do documento, certo é que os períodos relativamente aos quais se terá ali demonstrado o não pagamento de remunerações pela “C..., S.A.” aos membros de órgãos estatutários são os seguintes:

1. agosto a dezembro de 2008;
2. janeiro a dezembro de 2009;
3. janeiro a abril de 2010;
4. outubro a novembro de 2010;
5. janeiro a fevereiro de 2011;
6. julho de 2011.

Ora, como bem refere a Requerida na sua resposta, os períodos relevantes nos presentes autos é outro, abrangendo os anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2013. O que, por si só, conduz à desconsideração desse documento enquanto elemento instrutório relevante para prova de tudo quanto foi alegado pela Requerente. Mais se dirá, quanto a 2008, que pese embora a Requerente não tenha indicado na petição inicial – nem posteriormente no requerimento de aperfeiçoamento –, os meses a que respeitavam as guias de retenção na fonte, resulta do **documento n.º 1** por si junto aos autos que, com referência a 2008, os processos de execução pendentes se reportavam a dívidas vencidas em janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2008. Logo, também quanto ao ano de 2008, o **documento n.º 2** junto com a petição inicial não é elemento instrutório apto a produzir a prova pretendida pela Requerente.

De igual insuficiência padece o **documento n.º 3** junto com a petição inicial, o qual constitui cópia de um parecer emitido pelo Instituto de Segurança Social, I.P., no âmbito dos autos de inquérito n.º .../12...TDLSB. Também ali se dá por provado o não pagamento de remunerações aos membros de órgãos estatutários em momento cronológico bem diverso daquele que se discute nestes autos. Logo, também o **documento n.º 3** junto com a petição inicial não é elemento instrutório apto a produzir a prova pretendida pela Requerente.

Finalmente, o **documento n.º 4** junto com a petição inicial não permite, igualmente, demonstrar que, no período em causa nos presentes autos, não tenha havido pagamento de remunerações aos membros de órgãos estatutários da “C..., S.A.”.

c. Fundamentação quanto à matéria de facto

Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos.

Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT e arts. 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou

concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e arts. 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16.º, al. e) do RJAT, e art. 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607.º, n.º 5 do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT).

d. O DIREITO

i. Da exceção dilatória de incompetência material

Em face do petítório aduzido pela Requerente no âmbito do pedido de pronúncia arbitral, vem a Requerida arguir a incompetência material deste tribunal, relativamente a um segmento daquele. Vejamos.

No quadro do pedido arbitral apresentado, a Requerente termina com o seguinte petítório:

Nestes termos e com os fundamentos supra descritos, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado, e conseqüentemente, (I) anuladas as liquidações de IRS supramencionadas, respeitantes a factos tributários inexistentes;

i. E, ser declarados extintos os respetivos processos de execução e penhoras.

Ora, é precisamente quanto a excerto enfatizado, atinente à declaração de extinção dos processos de execução e penhoras, que se insurge a Requerida e, no entender deste tribunal, com razão. Vejamos.

Dispõe o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, enquanto norma delimitadora da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária:

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

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Tendo presente que a norma supra citada é taxativa, torna-se manifesta a incompetência deste tribunal para conhecer daquele segmento do petitório. No presente caso está em causa a infração das regras de competência em razão da matéria, correspondendo a um caso de incompetência absoluta do tribunal, por força do disposto no artigo 96.º do CPC.

Por força do disposto no artigo 99.º do CPC, a verificação da incompetência absoluta implica a absolvição do réu da instância.

Por conseguinte, considera-se procedente a exceção dilatória de incompetência material do tribunal para conhecer do segmento do pedido aduzido pela Requerente correspondente a ***E, ser declarados extintos os respetivos processos de execução e penhoras***, absolvendo-se a Requerida, nessa parte, da instância.

ii. Da exceção dilatória de ineptidão da petição inicial

No âmbito da sua resposta ao pedido arbitral, a Requerida invocou a exceção dilatória de ineptidão da petição inicial. Cumpre apreciar.

Ao abrigo do disposto no artigo 98.º, n.º 1, a) do CPPT, a ineptidão da petição inicial é uma nulidade insanável em processo judicial tributário, sendo ademais de conhecimento oficioso, à luz da norma vertida no n.º 2 do mesmo preceito legal.

Nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 186.º, n.º 1, do CPC, é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial. Por seu turno, dispõe o n.º 2 do mesmo preceito legal:

2 – Diz-se inepta a petição:

- a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;*
- b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;*
- c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.*

Acresce que a ineptidão da petição inicial configura um caso de absolvição da instância, por força do disposto no artigo 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC.

A propósito deste tema, entende a Requerida que, *in casu*, o pedido formulado pela Requerente está em contradição com a causa de pedir e, adicionalmente, que são pela mesma cumulados pedidos substancialmente incompatíveis. Vejamos.

Como se viu supra, no quadro do pedido arbitral apresentado, a Requerente termina com o seguinte petítório:

Nestes termos e com os fundamentos supra descritos, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado, e conseqüentemente,

k. anuladas as liquidações de IRS supramencionadas, respeitantes a factos tributários inexistentes;

- l. E, ser declarados extintos os respetivos processos de execução e penhoras.*

Ainda que imperfeitamente expresso, o pedido formulado pela Requerente é inteligível, compreendendo-se o seu sentido e alcance. Resta, pois, apurar, se os pedidos formulados são contraditórios com a causa de pedir ou se são substancialmente incompatíveis.

Relativamente à alegada contradição entre a causa de pedir e o pedido, entende-se que não assiste razão à Requerida. É certo que ao longo da petição inicial a Requerente alude ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e, simultaneamente, peticiona a anulação dos atos tributários controvertidos. Todavia, deverá entender-se que, embora imperfeitamente expresso, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa constitui o *objeto imediato* dos presentes autos arbitrais e as liquidações de IRS controvertidas correspondem ao *objeto mediato* dos presentes autos arbitrais. Este entendimento é, aliás, em consonância com a jurisprudência consolidada, sendo exemplos da mesma (por todos) o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 18/11/2020, proferido no âmbito dos autos n.º 0608/13.4BEALM e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 30/10/2019, proferido no âmbito dos autos n.º 02453/05.1BEPRT.

Efetivamente, ainda que de forma prolixa e imperfeitamente expressa, o que pretende a Requerente é a anulação dos atos de retenção na fonte de IRS, fundamentando a respetiva na inexistência de rendimentos da categoria A, por falta de pagamento de remuneração aos órgãos estatutários da sociedade “C..., S.A.

Ora, pese embora não fazendo referência ao objeto imediato no âmbito do petitório, resultam suficientemente identificados nos autos aquele e o respetivo objeto mediato, ao qual são imputados vícios anulatórios e cuja apreciação se requer a este tribunal. A causa de pedir, em rigor, não é o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, mas antes os vícios de ilegalidade que a Requerente assaca aos atos tributários controvertidos. Desse ponto de vista, não se identifica qualquer contradição entre o pedido e a causa de pedir, improcedendo a argumentação da Requerida.

No que concerne à alegada incompatibilidade entre os pedidos, entendemos que tal não se verifica. De facto, de um ponto de vista lógico-formal, não existe qualquer incompatibilidade entre o pedido anulatório aduzido e o pedido conexo com a declaração dos processos de execução fiscal pendentes a respeito dos atos tributários controvertidos. Como vem sendo entendido pela jurisprudência, “*existe incompatibilidade substancial de pedidos quando os efeitos jurídicos que com eles se pretendem obter estão, entre si, numa relação de oposição ou contrariedade, de tal modo que o reconhecimento de um é a negação dos demais*” (Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, datado de 11/05/2017, proferido no âmbito dos autos

n.º 74/14.7T8LAG.E1), ou ainda “quando nos efeitos jurídicos que visam produzir com a procedência da ação, cada um deles, exclua a possibilidade de verificação de cada um dos outros (Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, datado de 21/10/2021, proferido no âmbito dos autos n.º 467/19.3T8ALB.P1). Dito de outra forma, “a incompatibilidade substancial entre causas de pedir que é fundamento de ineptidão da petição inicial nos termos da alínea c) do n.º 2 do art.º 186º do CPC traduz-se na impossibilidade prática e lógica da sua coexistência perante a descrição fáctica que integra cada uma dessas causas, sendo independente da qualificação jurídica que sobre elas recai” (Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, datado de 09/03/2021, proferido no âmbito dos autos n.º 4129/19.3T8LRA.C1).

Compulsado o petitório da Requerente, constata-se que não há qualquer contradição entre os pedidos aduzidos. Em rigor, o segundo pedido é consequência direta do primeiro, não havendo qualquer contradição ou incompatibilidade entre ambos, porquanto a procedência de um não afasta automaticamente a possibilidade de procedência do outro.

Neste sentido, julga-se improcedente a exceção dilatória de ineptidão da petição inicial invocada pela Requerida.

iii. Da exceção de impropriedade do meio processual

Considera a Requerida que, relativamente ao segmento do petitório vertido pela Requerente na petição inicial, correspondente a ***E, ser declarados extintos os respetivos processos de execução e penhoras***, se verifica impropriedade do meio processual empregue.

Em face da decisão proferida relativamente à alegada exceção de incompetência material deste tribunal, considera-se prejudicado o conhecimento desta exceção.

iv. Dos vícios assacados aos atos tributários controvertidos

Essencialmente, considera a Requerente que os atos tributários controvertidos são ilegais, devendo ser anulados, na exata medida em que inexistiu facto tributário. Mais concretamente, e considerando que estão em causa retenções na fonte em sede de IRS referentes a remunerações devidas a membros de órgãos estatutários de uma sociedade comercial, alega a

Requerente que tais remunerações não foram efetivamente pagas nos períodos a que se referem os atos tributários contestados.

Compulsando a decisão supra proferida a respeito dos factos provados e não provados no âmbito dos presentes autos, constata-se que a Requerente não logrou demonstrar a sua alegação. Isto é, a Requerente não produziu, nesta sede, qualquer prova demonstrativa de que os rendimentos subjacentes às retenções na fonte que constituem o *thema decidendum* não foram pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.

Importa notar, desde logo, que ónus probatório incide, nesta matéria, sobre a Requerente, em virtude, nomeadamente, do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, nos termos do qual o “*ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”, o qual é refração da norma geral contida no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil.

O facto constitutivo do direito invocado pela Requerente seria, no caso, o não pagamento das remunerações dos membros de órgãos estatutários da “C..., S.A.”, tal como declaradas, caso em que não existira rendimento tributável (artigo 2.º do CIRS). Mais se dirá que à Requerente bastaria, na verdade, produzir prova suscetível de gerar fundada dúvida sobre a existência e quantificação do ato tributário, à luz do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, o que não logrou fazer.

De resto, salientar-se-á, por pertinente, que os montantes em causa resultaram de declarações tributárias remetidas, não pela Requerente, mas pela sociedade “C..., S.A.”, estando tais declarações abrangidas pela presunção de correspondência com a verdade vertida no artigo 75.º, n.º 1, da LGT. Como tal, sempre seria aplicável o disposto no artigo 350.º, n.º 2, do Código Civil, dependendo a ilisão da presunção da prova em contrário.

Atento o exposto, não tendo a Requerente logrado observar o ónus probatório que sobre si impendia, atenta a manifesta insuficiência dos elementos documentais carreados para os autos, não pode o seu pedido de anulação dos atos tributários controvertidos proceder.

Neste sentido, julga-se integralmente improcedente o pedido de anulação aduzido pela Requerente.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material do tribunal relativamente ao segmento do petítório aduzido pela Requerente na petição inicial conexo com a declaração de extinção dos processos de execução e penhoras, absolvendo-se a Requerida da instância quanto ao mesmo;
- b) Julgar improcedente a exceção dilatória de ineptidão da petição inicial;
- c) Julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente;
- d) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.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 **226.721,01 €** (duzentos e vinte e seis mil setecentos e vinte e um euros e um cêntimo) indicado pela Requerente e sem oposição da Requerida.

VIII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **4.284,00 €**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 10-07-2024

O Tribunal Arbitral Coletivo

(Carla Castelo Trindade)

(Clotilde Celorico Palma)

(David Oliveira Silva Nunes Fernandes)