

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 558/2017-T

Tema: IRC – RETGS - Liquidação adicional – Sociedade comercial inativa.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Dr. José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Dr. Amândio Silva e Dr. José Calejo Guerra (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 28 de dezembro de 2017, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

Em 20 de outubro de 2017, a sociedade **A..., S.A.**, com o NIPC ... e com sede no ..., ...- ... (doravante designada por Requerente), veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e da Portaria n.º 112-A, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) com o n.º 2017..., referente ao exercício de 2013, e respetivos juros compensatórios, no valor global de € 138.464,84.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 28 de dezembro de 2017 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data. O Conselho Deontológico designou como árbitros os ora signatários que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 07 de dezembro de 2017, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos

conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 28 de dezembro de 2017.

Notificada para se pronunciar, a AT apresentou resposta em que peticionou que o pedido de pronúncia arbitral fosse julgado improcedente por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida do pedido.

Tendo tal diligência sido solicitada pela Requerente, procedeu-se, no dia 04 de abril de 2018, à inquirição da testemunha nomeada, o contabilista certificado R... .

As Partes apresentaram alegações nos respetivos prazos.

Síntese da posição das Partes

a. Da Requerente:

Do pedido efectuado, alegações e demais elementos juntos aos autos resulta, no entender da Requerente, o seguinte:

A Requerente é uma sociedade inserida num complexo societário encabeçada pela sociedade B... SGPS, S.A., sendo por esta participada, ainda que de forma indirecta, em 99.80%.

Relativamente ao exercício de 2013, decidiu a sociedade B... SGPS, S.A. optar pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”), incluindo no seu perímetro todas as sociedades que entendeu enquadrarem-se nos requisitos legais para o efeito.

Destarte, entendeu-se ser de excluir do referido grupo a sociedade C..., Lda, uma vez que, não obstante preencher os demais critérios legalmente definidos, se entendeu estar inactiva, não se qualificando assim para efeitos do RETGS.

Entende a Requerente que não pode obstar-se à exclusão da sociedade C..., Lda, do referido grupo (fiscal), com base no argumento de que a mesma não estava inactiva por se verificarem valores e movimentações nas demonstrações contabilísticas.

Entende a Requerente que a referida sociedade se encontrava efectivamente inactiva, *“sendo que os denominados rendimentos declarados não correspondem a rendimentos de actividade operacional, mas sim a redébitos de gastos incorridos em anos anteriores e que foram imputados a outra empresa que ficou com a gestão do centro comercial bem como a estornos, não existindo qualquer factura ou prestação de serviços ou venda de bens. Acrescendo que os gastos incorridos correspondem essencialmente a despesas com o contabilista da sociedade, bem como a comissões de manutenção bancárias e juros de desconto, existindo para além disso gastos relativos a contratos de fornecimento de electricidade, água e recolha de lixo e taxas de resíduos que foram debitados à sociedade em causa por dificuldades e atrasos na transferência da titularidade desses contratos sendo sempre debitados à sociedade que ficou com a exploração do centro comercial, como supra referido.”*.

A decisão de exclusão da referida sociedade foi, então, tomada de forma consciente e propositada na medida em que se entendeu que a sua inclusão seria, isso sim, um elemento tendente a afastar a aplicação do já referido RETGS.

E assim foi a decisão do grupo (económico), mesmo entendendo que a inclusão da referida sociedade teria um resultado fiscal benéfico na medida em que a mesma apresentava prejuízo fiscal, o qual poderia ser utilizado para compensar lucros de outras entidades do grupo (fiscal).

Considera, em conclusão, a Requerente, que a não aplicação do RETGS nas circunstâncias descritas configura uma violação dos princípios basilares do sistema de tributação das empresas e da actividade da Administração Tributária, pugnando-se pela inactividade da sociedade C..., Lda, para efeitos de IRC e, em conformidade, do próprio RETGS.

b. Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou Resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), defendendo a legalidade e a manutenção da liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

Entende a Requerida, relativamente à sociedade C..., Lda., que estando a mesma activa, porque os seus elementos contabilísticos assim o demonstram, deveria a mesma ter sido incluída no perímetro do grupo (fiscal) para efeitos do RETGS.

De facto, não o fazendo, incumpriu o grupo (económico) a obrigação de incluir no seu perímetro fiscal todas as sociedades que dele deveriam legalmente constar, assim se devendo forçosamente concluir pela não aplicação do referido regime especial em relação a qualquer das sociedades do grupo fiscal, apurando-se o imposto devido de forma individual.

E sustenta a sua opção no facto de que a sociedade em causa “(...) *não se encontrava cessada em IRC ou IVA, e submeteu atempadamente à AT a IES n.º ... na qual não só não apresentou valores nulos, como na demonstração de resultados que a integra foram declarados € 6.965,75 de rendimentos e € 14.071,17 de gastos e no balanço o activo apresenta um total de € 113.874,27 e o passivo de € 266.465,71 (...)*”.

Em resposta à alegação da Requerente de que os movimentos verificados não resultam de qualquer actividade mas de meros redébitos, entende a Requerida que as explicações prestadas pela testemunha inquirida não foram suficientes, devendo ainda considerar-se que “(...) *a refacturação, para efeitos de IVA, consubstancia uma prestação de serviços onerosa sujeita a imposto despoletando a obrigação de liquidação do IVA e conferindo o direito à dedução do IVA incorrido na aquisição dos serviços, a montante.*”.

A este respeito refere a Requerida “(...) *que há sociedades que outra coisa não fazem se não refacturar e a propósito de valores refacturados Rui Duarte Morais faz a seguinte advertência: ‘Merecem especial referência as sociedades de refacturação, as quais se limitam a comprar bens ou serviços a entidades no exterior (muitas vezes, empresas do mesmo grupo) que, depois, revendem a outras entidades, também elas sedeadas no exterior, as mais das vezes, entidades com as quais existem relações especiais.*”.

Aduz ainda a Requerida que, estando inactiva, não teria a sociedade em causa direito à consideração de quaisquer custos, uma vez que *“um custo, para ser relevante fiscalmente, tem de ser afecto à exploração, no sentido de que deve existir uma relação causal entre tal custo e os proveitos da empresa.”*

Questiona também a Requerida se no caso de *“(…) uma sociedade que não tem actividade por um período superior a 2 anos, e só para efeitos de IVA, não estarão os administradores da sociedade, no quadro de uma gestão diligente e zelosa, obrigados a apresentar as declarações espelhando essa mesma realidade.”*

Por último, vem a Requerida citar entendimento do STA reflectido no acórdão proferido no Processo 01039/10, de 02/03/2011 nos seguintes termos:

“Ora, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo que provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do CIRC, contando-se entre esses sujeitos passivos as sociedades comerciais com sede ou direcção efectiva em território português (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIRC), sendo a base do imposto, de acordo com o artigo 3.º do CIRC, constituída pelo respectivo lucro, quando exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (cfr. o artigo 30, n.º 1, alínea a) do CIRC).

Sendo assim, em face das normas de incidência subjectiva do IRC, parece que a inactividade da empresa não obsta a que esta possa ser sujeito passivo de imposto, pois que mantém a sua existência jurídica não obstante o não exercício do objecto social (embora a personalidade jurídica não seja, sequer, pressuposto da sua potencial sujeição - cfr. a alínea b) do n.º 1, do artigo 2.º do CIRC) e pode ter obtido outros rendimentos tributáveis.

Contudo, tal só sucederá verificado que seja o pressuposto do imposto, ou seja, que tenha obtido rendimentos, mesmo que provenientes de actos ilícitos (artigo 1.º do CIRC), pois que não basta que possa ser sujeito passivo, necessário é também que se verifique o facto constitutivo da relação jurídica de IRC.”

(...)

Assim, a existência de rendimentos tributáveis não é apenas um pressuposto do regime simplificado de tributação, mas da constituição de qualquer relação jurídica de IRC, que se assume, precisamente, como um imposto sobre rendimentos, fundamentalmente reais, e não como um imposto de “porta aberta”.

(...)

“No caso dos autos, e como resulta dos factos 2º e 4º do probatório, a Sociedade B..., Lda, entregou em 29.06.2004 as declarações Mod. 22 relativas aos anos de 2001 e 2002, mencionando rendimentos nulos.

Sendo assim, e não tendo a Administração Tributária, apurado a existência de rendimento tributável, não poderia proceder a liquidações baseada apenas no facto de que aquela empresa - sujeito passivo - estava sujeita ao regime simplificado de tributação.

É que, como flui da doutrina acima exposta, o artº 53º, nº 3 citado não constitui norma de incidência, mas apenas de quantificação da matéria tributável. E, não havendo matéria tributável, não pode haver lugar a imposto, por força do artº 1º do mesmo diploma.”

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral é competente e foi regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. Não foram invocadas exceções que cumpra apreciar.
4. O processo não padece de vícios que o invalidem.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta à petição inicial, do requerimento junto pela Requerente, do processo administrativo, da prova testemunhal e da junção de documentos pela Requerida, fixa-se como segue:

A – Factos Provados

1. A Requerente era, à data dos factos, sociedade integrante de um complexo societário de que era, directa ou indirectamente, sociedade mãe a sociedade B... SGPS, S.A.

2. A sociedade B... SGPS, S.A. optou, relativamente ao exercício de 2013, pela utilização do RETGS, tendo incluído no perímetro do grupo fiscal as seguintes sociedades:

- a) D..., S.A.;
- b) E... SGPS, S.A.;
- c) F..., Lda.;
- d) A..., S.A. (a Requerente);
- e) G..., Lda.;
- f) H..., S.A.;
- g) I..., Lda.;

3. As referidas sociedades preenchiam os requisitos legais para inclusão no Grupo.

4. Paralelamente, a sociedade B... SGPS, S.A. optou, no mesmo exercício, por não incluir no Grupo as seguintes sociedades:

- a) J..., Lda.;
- b) K..., Lda.;
- c) L..., Lda.;
- d) C..., Lda.;
- e) M..., Lda.;
- f) N..., Lda.;
- g) O..., Lda.;
- h) P..., Lda.;
- i) Q..., Lda..

5. As sociedades referidas nas alíneas a), b), c), e), f), g), h) e i) não preenchem os requisitos legais para serem integradas no grupo fiscal nos termos do RETGS.

6. A sociedade C..., Lda. era participada, de forma directa, em 98% pela sociedade B... SGPS, S.A.

7. A sociedade C..., Lda. tinha sede e direcção efectiva em território português.

8. A totalidade dos rendimentos da sociedade C..., Lda. estava sujeito ao regime geral do IRC.

9. A sociedade C..., Lda. estava constituída sob uma das formas jurídicas admitidas no âmbito do RETGS.

10. A sociedade C..., Lda. apresentou declarações de IVA e IRC relativas ao exercício de 2012, com movimentos.

11. Nos termos dos documentos juntos pela Requerente com o seu Requerimento de 09 de fevereiro de 2018, e confirmados pela testemunha apresentada, a sociedade C..., Lda. incorreu nos seguintes custos no exercício de 2012:

- a) TOC - € 1.750,00;
- b) Honorários Solicitadora - € 430,84;
- c) Conservação Viaturas Ligeiras - € 442,29;
- d) Electricidade - € 1.331,15;
- e) Gasolina - € 668,42;
- f) Água - € 208,45;
- g) Portagens e estacionamento - € 40,70;
- h) Seguros - € 28,24;
- i) Contencioso e Notariado - € 85,00;
- j) Recolha de lixo - € 5.475,99;
- k) Resíduos sólidos - € 1.419,18;
- l) Saneamento - € 367,14;
- m) Depreciação e amortizações imobilizado - € 988,41;
- n) Contribuição audio-visual - € 13,50;
- o) Taxa recursos hídricos - € 9,62;
- p) Tarifa de disponibilidade - € 165,35;
- q) Serviços bancários - € 633,89;
- r) Juros - € 13,90.

12. Também no exercício de 2012, a sociedade C..., Lda., obteve proveitos correspondentes a redébitos de gastos incorridos em anos anteriores e que foram imputados a outra empresa que ficou com a gestão do centro comercial de que se ocupava anteriormente a sociedade C..., Lda.

13. No exercício de 2012, a sociedade C..., Lda. não emitiu qualquer factura nem prestou qualquer serviço ou venda de bens, que não os já mencionados.

III.2. DO DIREITO

1. A questão decidenda:

Considerando as posições da Requerente e da Requerida, bem como a factualidade assente, a questão a que cumprir dar resposta será, então, a de saber se uma sociedade, que integra o grupo económico de um grupo de sociedades, pode ser excluída do grupo fiscal num determinado exercício, preenchendo todos os demais requisitos legalmente fixados, por se ter considerado que a mesma esteve inactiva nos exercícios anteriores, caso se demonstre que a sociedade registou, ainda assim, alguns custos operacionais e proveitos decorrentes de redébitos de gastos incorridos em anos anteriores.

Caberá, em concreto, decidir se, à luz do artigo 69.º do Código do IRC, na redação em vigor à data dos factos, se pode considerar uma sociedade inactiva sabendo-se que a mesma incorreu em gastos e registou proveitos na sua contabilidade.

A resposta a dar à questão decidenda haverá de depender, desde logo, da análise que se faça quanto à natureza dos gastos e proveitos registados, bem como quanto ao conceito de “actividade” relevante para efeitos do referido RETGS.

Assim sendo, e considerando os gastos e rendimentos registados pela sociedade C..., Lda. parece decorrer que os mesmos respeitam, somente, à manutenção de “serviços mínimos” exigidos para manter a sociedade em existência jurídica.

De facto, analisada a lista de gastos incorridos pela sociedade C..., Lda., a conclusão que se retira é a de que os referidos gastos respeitam apenas a serviços administrativos e relativos à manutenção de contratos de fornecimento de serviços públicos e equivalentes, os quais não revelam uma verdadeira actividade, mas uma mera existência jurídica, sendo os mesmos indissociáveis desta.

Atendendo ao objecto social da da referida sociedade, seria expectável que a mesma incorresse em outros custos como custos com pessoal, equipamento e outros elementos essenciais para a operação desta, como de qualquer empresa.

A este respeito entende-se irrelevante a questão suscitada pela Requerida relativamente à (não) aceitação fiscal dos custos incorridos uma vez que não é essa a questão controvertida, mas sim a de averiguar do dever de inclusão da sociedade C..., Lda. no grupo fiscal encabeçado pela sociedade B... SGPS, S.A.

No que aos proveitos respeita, e conforme alegado pela Requerente nas várias intervenções realizadas e reforçado pela testemunha indicada, considera-se de facto estar-se perante uma mera operação contabilística de redébitos de gastos incorridos em anos anteriores e decorrentes da própria inactividade da sociedade C..., Lda., com a consequência de que os mesmos não revelam qualquer actividade efectiva da sociedade.

Cumpra aqui avaliar a equiparação efectuada pela Requerida à situação de sociedades que se dedicam exclusivamente a actividades de refacturação, lembrando que esta actividade – a de refacturação – pode, de facto, constituir uma actividade económica, quando desenvolvida como um fim em si mesmo.

De facto, o exemplo trazido pela Requerida difere da situação ora analisada na medida em que os redébitos efectuados pela sociedade C..., Lda. se encontravam fora do escopo social da mesma, nem esses foram feitos com qualquer margem de lucro, conforme infirmado pela testemunha considerada.

Assim, haverá que concordar-se com a Requerente que a *ratio legis* do RETGS não sai defraudada num caso, como o dos autos, em que não é incluída uma sociedade pela razão de a mesma não desenvolver uma actividade – no sentido económico de actividade enquanto expressão de realização do objecto social e do propósito fundamental de busca (ainda que eventualmente sem sucesso) pelo lucro que de forma tão intrínseca conforma o próprio instituto societário – limitando-se tão somente a existir, de forma, tanto quanto possível, neutra.

A este respeito mal se compreendem também as alegações da Requerida no sentido de que a manutenção de uma sociedade sem actividade seria contrária a uma gestão diligente e zelosa porquanto não caberá à Administração Tributária, e certamente também não a este Tribunal, avaliar as (in)capacidades de qualquer dos envolvidos, mas tão-só o estrito cumprimento dos ditâmes legais.

Por último, discorda-se ainda do argumento produzido pela Requerida no sentido de que apenas se poderia considerar uma sociedade como inactiva caso as declarações – de IVA e IRC – apresentadas o tivessem sido a zeros, citando, em sua defesa, o conteúdo do douto acórdão proferido pelo STA no Processo 01039/10.

De facto, não só ignora a Requerida que a mera existência jurídica de uma sociedade importa a realização de gastos – com o contabilista, por exemplo – como pretende extrair do douto acórdão conclusões que, entendemos, dali não resultam.

Ou seja, da circunstância de, naquela decisão, uma declaração a zeros ter levado à conclusão de impossibilidade de liquidação de IRC (aliás com o argumento, aqui não relevante, de que o regime simplificado configura uma metodologia de apuramento do rendimento tributável e não uma norma de incidência) retira a Requerida a conclusão de que “só em razão de a sociedade ter remetido à AT as declarações de rendimentos nulos suportados pela contabilidade permite comprovar uma actividade inexistente e insusceptível de tributar.”. (negrito e sublinhado nosso)

Cabe assim concluir que o facto de uma sociedade ter sido excluída do perímetro do grupo fiscal para efeitos do RETGS (sendo que a sua inclusão teria até beneficiado o resultado fiscal do grupo) por se considerar que a mesma não desenvolvia actividade efectiva não pode levar a que se considere que se violaram as regras para definição do perímetro do grupo fiscal no âmbito e para os efeitos do RETGS, desde que se demonstre, como se entende demonstrado no presente caso, que os gastos e proveitos revelados pela contabilidade da sociedade se circunscrevem à manutenção da existência jurídica da mesma, sem espelharem o desenvolvimento de qualquer actividade económica efectiva.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2.º do RJAT, decide o Tribunal Arbitral:

- I) Anular integralmente a liquidação de IRC e juros compensatórios impugnada;
- II) Condenar a AT na restituição do valor do imposto anulado;
- III) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente, nos termos dos artigos 43.º e 100.º, ambos da LGT e
- IV) Condenar a Requerida no pagamento da totalidade das custas, atenta a procedência integral do pedido.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 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 € 138.464,84 (cento e trinta e oito mil, quatrocentos e sessenta e quatro euros e oitenta e quatro cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 3 060,00 (três mil e sessenta euros).

Lisboa, 1 de Junho de 2018.

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

(Presidente)

Amândio Silva

(Vogal)

José Calejo Guerra

(Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.