

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 137/2021-T

Tema: IRS. Liquidação massa insolvente.

Decisão Arbitral

Os árbitros Manuel Luís Macaísta Malheiros (Presidente), Maria Forte Vaz e José Coutinho Pires, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22.06.2021, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

MASSA INSOLVENTE DE A..., residente em Rua ..., ..., ..., ...-... Faro, NIF ... (doravante “**Requerente**”) apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “**RJAT**”), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “**Requerida**”).

A Requerente pede que seja declarada a ilegalidade e anulada a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**IRS**”) de 2015, bem como a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra esse acto.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 04.03.2021.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do tribunal arbitral coletivo o Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, a Dra. Maria Forte Vaz e o Dr. José Coutinho

Pires, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. A aceitação da designação foi comunicada às partes em 31.05.2021.

Não tendo as Partes 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, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 22.06.2021, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

O Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios de autonomia na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cfr. n.º 2 do artigo 19.º e n.º 2 do artigo 29.º do RJAT, tendo o processo prosseguido com a concessão de prazo para alegações finais escritas.

Ambas as partes produziram as suas alegações finais dentro dos respetivos prazos.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

No pedido submetido, a Requerente alegou, em síntese e com relevo:

a) No contexto da liquidação da massa insolvente foi celebrado um contrato de trespasse do estabelecimento comercial Farmácia B..., na sequência da deliberação da Comissão de Credores de dia 12-06-2015.

b) Tal operação consubstancia uma venda judicial, ocorrida no âmbito de um processo de insolvência e à luz das competências conferidas ao Administrador de Insolvência para proceder à liquidação dos bens que integravam a massa insolvente.

c) Inexiste, assim, facto tributário que possa levar à tributação em sede de IRS do valor pago à massa insolvente, aquando da transmissão do estabelecimento comercial porque a liquidação do património no processo de insolvência não ocorre em benefício da sociedade, ou de um empresário em nome individual, mas sim e apenas dos seus credores.

d) Não existe enquadramento legal para que os rendimentos obtidos com a liquidação dos ativos que integram a massa insolvente, no contexto de processo de insolvência, possam ser tributados em sede de IRS, na medida em que a referida liquidação dos bens da massa

insolvente não teve como objetivo a obtenção de lucro/rendimento, estando sim em causa uma venda judicial dos bens para com o seu produto pagar os créditos dos credores.

e) Num contexto de insolvência, a massa insolvente não pode ser considerada um sujeito passivo de imposto, não existindo facto tributável nem em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“**IRC**”), nem em sede de IRS, pois os conceitos de sociedade/empresário individual e de massa insolvente são realidades distintas.

f) A tributação do resultado obtido com o trespasse não é sequer adequada à verdadeira capacidade económica da insolvente, pelas circunstâncias singulares em que esta se encontra, o que choca com o princípio constitucional de que as pessoas singulares são tributadas de acordo com o princípio da sua capacidade contributiva.

g) Encontrando-se a Requerente em situação de insolvência, viu o seu património ser liquidado com o objetivo único de pagar dívidas que tinha para com vários credores, sem que tivesse retirado qualquer benefício do produto resultante da venda dos seus bens.

h) Nestes termos, a tributação do produto da venda dos ativos da massa insolvente é claramente inconstitucional por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (“**CRP**”), daqui resultando a ilegalidade da respetiva liquidação.

i) Por outro lado, a Requerida não considerou dedutíveis, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, os juros de capital reclamados e reconhecidos à C... e D..., S.A., no montante total de € 64.507,51 (sessenta e quatro mil quinhentos e sete euros e cinquenta e um cêntimos), com fundamento em que não existiam na contabilidade e nem foram apresentados documentos que pudessem justificar e suportar os valores contabilizados nos termos do referido artigo, tendo concluído pela não dedutibilidade daquele montante.

j) Ora, o conceito de “documento de suporte” é mais amplo do que o da “factura”, e, de acordo com a doutrina, poderá abranger uma qualquer forma externa de representação da operação, sem as específicas solenidades da fatura.

k) Nada na moldura jurídico-legal exige que os documentos de suporte dos gastos configurem faturas em sentido estrito. Neste caso, os juros encontram-se comprovados por documentos externos, emitidos pelas próprias entidades credoras, pelo menos no que respeita ao período entre Novembro de 2012 a Março/Novembro de 2013, que reuniam todos os

requisitos para se considerarem justificados os respetivos valores, tal como exigido pelo artigo 23.º do Código do IRC, nomeadamente: o descritivo dos valores contabilizados, i.e., a que respeitavam (neste caso, juros); entidades envolvidas; datas; os respetivos montantes.

l) Pelo que, o montante de € 23.453,99 (vinte e três mil quinhentos e cinquenta e três euros e noventa e nove cêntimos) deverá ser dedutível a título de juros de capital suportados pela Requerente, juros esses que foram alvo de “notas de débito” emitidas pelos credores e que, conseqüentemente, deverão ser aceites e deduzidos na matéria tributável a considerar para efeitos de tributação.

m) Por sua vez, no que respeita ao período compreendido entre 2014 e 2016, também os juros deverão ser considerados, uma vez que os mesmos foram reconhecidos no âmbito da insolvência, conforme se atesta pela Relação de Créditos Reconhecidos, elaborada nos termos do n.º 2 do artigo 129.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas (“CIRE”) (ou seja, encontram-se comprovados por outra fonte externa, com capacidade probatória legalmente reconhecida).

n) Em boa verdade, estão devidamente justificados por outros documentos externos, nomeadamente, a Relação de Créditos Reconhecidos, elaborada pelo Administrador de Insolvência da Requerente, e a Sentença de Graduação de Créditos, através da qual os juros suportados pela insolvente foram reconhecidos como uma dívida que tinha para com aqueles credores.

o) Por todo o exposto, deve a liquidação adicional de IRS em causa ser anulada por ilegal, na medida em que a Requerida desconsiderou indevidamente o montante relativo a juros de mora suportados pela Requerente, para efeitos de apuramento da matéria tributável, encontrando-se inquinado o ato de liquidação de IRS, por vício de violação de lei, por ofensa ao disposto no artigo 23.º do Código do IRC.

*

A Requerida, na sua resposta, veio alegar, em síntese e no essencial que:

a) A insolvente A... exercia actividade de farmacêutica a título individual, estando os seus rendimentos sujeitos a tributação, na categoria B de IRS, nos termos da alínea a) do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS.

b) Em processo de insolvência os bens apreendidos e vendidos continuam a ser propriedade do insolvente até à data da sua alienação.

c) Assim, ainda que o trespasse da “Farmácia B...” tenha sido feito em processo de insolvência e o respectivo produto do negócio fique afecto à satisfação dos credores da insolvência, ainda assim não deixa de ser um rendimento/lucro obtido pela insolvente, que está obrigada a declará-lo enquanto sujeito passivo do imposto.

d) Com a declaração de insolvência, a massa insolvente não passa a ser sujeito passivo distinto da pessoa do insolvente, porquanto o único sujeito passivo do imposto continua a ser o insolvente.

e) A massa insolvente constitui apenas uma parte separada do património da pessoa singular a quem os bens pertencem e a quem não deixam de pertencer por força da declaração de insolvência; o que acontece, quando há uma declaração de insolvência, é apenas a transferência dos poderes de administração e disposição relativamente aos bens integrantes da massa insolvente, da pessoa do insolvente para o administrador de insolvência. Os bens não deixam de ser propriedade do insolvente; apenas se dá uma transferência daqueles poderes sobre eles.

f) Embora o rendimento do trespasse do estabelecimento “Farmácia B...” não tenha entrado material e fisicamente na posse da insolvente, esse rendimento não deixou de entrar na sua esfera jurídica, tendo sido destinado à diminuição do respectivo passivo. Existiu uma vantagem patrimonial efectiva, o que afasta qualquer juízo de inconstitucionalidade da liquidação, por violação do princípio constitucional da capacidade contributiva e da igualdade tributária, sendo que também em nada viola o princípio da legalidade.

g) Quanto à dedutibilidade dos juros, resulta dos n.ºs 4 e 6 do artigo 23.º do Código do IRC, aplicável por remissão do artigo 32.º do Código do IRS, que no caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, o respectivo documento comprovativo desses gastos deve conter os elementos descritos naquele normativo e, quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigada à emissão de factura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços deve obrigatoriamente assumir essa forma.

h) Os gastos com o pagamento de juros de capital estão suportados na contabilidade da insolvente com um documento interno de lançamento e com um documento designado por “Relação de Créditos Reconhecidos”, elaborada pelo administrador da insolvência e, na qual ele identifica os juros de capital devidos àqueles dois credores e que, de facto, totalizam o montante de € 64.507,51 (sessenta e quatro mil quinhentos e sete euros e cinquenta e um cêntimos).

i) Não existe, portanto, mesmo nos documentos contabilísticos da E..., S.A., nenhuma nota de débito reportada a 2015 (ano da liquidação impugnada).

j) Da análise aos extractos da conta corrente da cliente A..., solicitados à E... S.A., até à data de 31.12.2016, extrai-se que as únicas notas de débito que existem, reportam-se a Novembro de 2012 e a Janeiro, Março, Abril, Maio e Novembro de 2013.

k) A Relação de Créditos Reconhecidos, em sede de decisão judicial de insolvência, não tem a virtualidade de poder ser aceite como se se tratasse de uma factura ou documento legalmente equiparado.

l) Já as notas de débito de 2012 e 2013, no valor de € 23 453,99 (vinte e três mil quatrocentos e cinquenta e três euros e noventa e nove cêntimos), não poderão ser consideradas para dedução dos gastos correspondentes ao lucro tributável de 2015, por força do princípio da especialização.

m) O acto de liquidação que resultou do deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida assim como essa decisão de deferimento parcial fizeram uma correcta aplicação dos factos à lei, não merecendo censura.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5.º e 6.º n.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades, e não foram invocadas exceções, cumprindo apreciar e decidir do mérito do pedido.

III. DO MÉRITO

1. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A... exercia a actividade de farmacêutica a título individual, estando os seus rendimentos sujeitos a tributação, na categoria B de IRS, ao abrigo do regime de contabilidade organizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º e artigo 32.º do Código do IRS. conforme reconhecido pela Requerida na decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa - cfr. Doc. n.º 1 junto pela Requerente.
- b) A... foi declarada insolvente por sentença de 07.04.2014 proferida pelo 3.º Juízo do Tribunal Judicial de Olhão, no âmbito do proc. n.º.../14...TBOLH - cfr. Doc. n.º 4 junto pela Requerente.
- c) A 14.08.2014 foi proferida sentença de verificação e graduação de créditos pelo 3.º Juízo do Tribunal Judicial de Olhão, no âmbito do proc. n.º .../14...TBOLH-C - cfr. Doc. n.º 7 junto pela Requerente.
- d) Na referida sentença de verificação de créditos, foram reconhecidos, entre outros, os seguintes créditos por juros de mora vencidos até à declaração de insolvência:
 - C..., CRL: € 33.685,02 (trinta e três mil seiscientos e oitenta e cinco euros e dois cêntimos);
 - D..., S.A.: € 51.581,29 (cinquenta e um mil quinhentos e oitenta e um euros e vinte e nove cêntimos).
- e) Por contrato celebrado a 30.06.2015, o estabelecimento comercial da insolvente A...,

denominado “Farmácia B...”, sito na ..., ..., em ..., foi objecto de trespasse a favor de F..., pelo valor de € 1.100.000,00 (um milhão e cem mil euros) - cfr. Doc. n.º 5 junto pela Requerente.

- f) No balancete da insolvente referente ao exercício de 2015, foi registado um gasto na conta #69181 no montante de € 64.507,51 (sessenta e quatro mil quinhentos e sete euros e cinquenta e um cêntimos), identificado como “Juros de dívidas a fornecedores” - cfr. Doc. n.º 3 junto pela Requerida.
- g) Em 25.02.2020, foi apresentada declaração Modelo 3 do IRS do ano de 2015, com identificação..., composta pela folha de rosto e o Anexo C - cfr. fl. 31 do Procedimento Administrativo junto pela Requerida.
- h) Em 28.02.2020, foi feita a liquidação de IRS n.º 2020..., com valor a pagar no montante de € 467.573,16 - cfr. Doc. n.º 2 junto pela Requerente.
- i) Em 13.10.2020, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRS de 2015 - cfr. Doc. n.º 3 junto pela Requerente e fls. 2 e seguintes do Procedimento Administrativo junto pela Requerida.
- j) A 30.12.2020, o Director de Finanças de Faro proferiu despacho de provimento parcial da reclamação graciosa apresentada (cfr. Doc. n.º 1 junto pela Requerente).
- k) De Novembro de 2012 a Março de 2013, a C..., CRL emitiu cinco notas de débito por juros de mora, num total de € 11.476,53 (onze mil quatrocentos e setenta e seis euros e cinquenta e três cêntimos) - cfr. Doc. n.º 5 junto pela Requerida.
- l) De Novembro de 2012 a Novembro de 2013, a D..., S.A. emitiu seis notas de débito por juros de mora, num total de € 11.977,46 (onze mil novecentos e setenta e sete euros e quarenta e seis cêntimos) - cfr. Doc. n.º 5 junto pela Requerida.

B. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

C. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre os mesmos.

2. DO DIREITO

Tendo em conta a factualidade supra considerada e o pedido deduzido pela Requerente, as questões a decidir nos presentes autos prendem-se com o seguinte:

- a) enquadramento fiscal dos ganhos obtidos pela massa insolvente na sequência do trespasse do estabelecimento da insolvente; e
- b) Dedutibilidade fiscal dos gastos incorridos com juros de mora devidos a credores

Delimitadas as questões a apreciar, cumpre analisar.

Como referido, a Requerente alega a inexistência de qualquer facto tributário em sede de IRS por considerar que os actos de liquidação dos activos que integram a massa insolvente de A... não são susceptíveis de gerar quaisquer rendimentos tributáveis na medida em que se destinam, exclusivamente, a satisfazer créditos da insolvente.

Alega a Requerente que a declaração de insolvência implica a apreensão judicial de todos os elementos (activos e passivos) que compõem o património da insolvente [cfr. alínea g) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE], passando estes a integrar a massa insolvente que, para todos os efeitos legais, deverá ser considerada um património autónomo destinado à satisfação dos direitos dos credores da insolvência, depois de pagas as próprias dívidas (cfr. n.º 1 do artigo 46.º do CIRE). Consequentemente, os actos de liquidação dos activos da massa insolvente não resultam da actividade desenvolvida pela insolvente no giro do seu comércio, sendo, antes, impostos por decisão do administrador de insolvência e dos credores à qual a insolvente é alheia. Assim, não poderão os eventuais ganhos ser qualificados como rendimentos tributáveis, à luz das disposições conjuntas do Código do IRS e do Código do IRC. *“Na medida em que a referida liquidação dos bens da massa insolvente não tem, nem teve, como objectivo a obtenção*

de lucro, não foi resultado de qualquer actividade preconizada pelo insolvente, tendo-se concretizado apenas uma venda judicial dos bens para, única e exclusivamente, como o seu produto pagar os créditos dos credores”, nas palavras da Requerente.

Para sustentar a sua posição, a Requerente invoca a decisão arbitral de 21.10.2019, proferida no proc. n.º 449/2019-T, bem como o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08.11.2017, proferido no proc. n.º 0876/15 em que aquela decisão de baseou. Neste acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo aderiu à orientação resultante de anterior acórdão daquele Tribunal¹ no sentido de que “(...) a venda que tem lugar nos autos de liquidação do activo da empresa falida não é uma venda de bens do seu activo imobilizado, mas a venda de bens da massa falida com vista à satisfação dos credores, em concurso universal, e que não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no art.º 43.º do Código do IRC. (...) com a declaração de falência não há mais activo imobilizado, qua tale, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”, que constitui um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para agar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos”.

No entender da Requerente, este entendimento será aplicável, com as devidas adaptações, à situação em apreço nos autos na medida em que se discute a eventual tributação em IRS de rendimentos de actividade comercial tributados como rendimentos da Categoria B do IRS, nos termos da alínea a) do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º e artigo 32.º do Código do IRS, e, nessa medida, apurados em conformidade com as normas do Código do IRC.

Embora se reconheça a existência da jurisprudência citada, não pode este Tribunal aderir a tal orientação.

Com efeito, e como é defendido pela Requerida e vem sendo também jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo², os elementos patrimoniais apreendidos em processo de insolvência continuam a ser propriedade do insolvente até à venda, não resultando

¹ Acórdão de 29.10.2003, proferido no proc. n.º 01079/03.

² Cfr. acórdão de 06.05.2020, proc. n.º 03357/16.8BELRS, de 06.06.2018, proc. n.º 01136/17, e de 31/05/2017, proc. n.º 01410/16.

da declaração de insolvência qualquer alteração da titularidade dos mesmos. O facto de o património do insolvente passar a integrar a massa insolvente - que se caracteriza por ser um património autónomo, nos termos do artigo 46.º do CIRE - tem como objectivo (i) limitar os poderes de disposição e administração por parte do insolvente, como expressamente previsto no artigo 81.º do CIRE e (ii) fixar um regime próprio de responsabilidade por dívidas, como previsto no referido artigo 46.º do CIRE, sem, contudo, implicar qualquer alteração de ordem subjectiva.

Como referem BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL³, a constituição de um património autónomo não implica uma nova subjectividade jurídica, uma nova entidade com relevância jurídico-tributária. A massa insolvente, continuando a ser propriedade do insolvente, não pode, contudo, ser por este administrada, cabendo antes ao administrador de insolvência a sua gestão com vista à satisfação dos direitos dos credores.

Em face do exposto, conclui-se que massa insolvente constitui apenas uma parte separada do património do seu titular e a quem não deixa de pertencer por força da declaração de insolvência; com a declaração de insolvência verifica-se apenas uma transferência dos poderes de administração e disposição relativamente aos bens integrantes da massa insolvente para o administrador de insolvência, não deixando os bens de ser propriedade do insolvente.

No que se refere ao enquadramento do insolvente em sede de impostos sobre o rendimento, é também reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que a declaração de insolvência não determina a extinção da qualidade / capacidade de sujeito passivo, tanto em sede de IRS⁴, como em sede de IRC⁵, mantendo a sociedade a qualidade de sujeito passivo, vinculado a obrigações fiscais até ao encerramento da liquidação. Isto é, inexistindo qualquer excepção prevista na lei, todas as sociedade dissolvidas, qualquer que seja a causa da dissolução, mantêm obrigações fiscais (nomeadamente a de possuir contabilidade organizada conforme a lei comercial e fiscal, embora com a derrogação de alguns princípios

³ Cfr. “A responsabilidade tributária pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente”, *Cadernos de Justiça Tributária*, CEJUR, Julho-Setembro de 2016, págs. 3 a 15.

⁴ Cfr. em complemento dos acórdãos invocados na nota 2 supra, o acórdão de 17.02.2021, proc. n.º 0579/17.8BEAVR.

⁵ Cfr. o acórdão invocado pela Requerente de 08/11/2017, proc. n.º 0876/15, e acórdãos de 14/06/2012, proc. n.º 816/11, de 24/02/2011, proc. n.º 01145/09.

contabilísticos, como, por exemplo, o da “continuidade ou o da “especialização do exercício”) e obrigações declarativas.

E assim sendo, a declaração de falência e a entrada em período de liquidação da massa insolvente não determina, por si só, a extinção das obrigações tributárias.

Aplicando estes princípios ao caso em apreço, temos que A..., enquanto titular de um estabelecimento comercial - “Farmácia B...” sita em ...-, não obstante ter sido declarada insolvente, estava enquadrada como titular de rendimentos da Categoria B de IRS, com rendimento colectável determinado ao abrigo do regime de contabilidade organizada. Nessa medida, no que se refere aos bens afectos a tal actividade comercial, a insolvente A..., estava obrigada a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, por forma a permitir o controlo do rendimento apurado, devendo cumprir o disposto no artigo 123.º do Código do IRC, tudo como determinado no artigo 117.º do Código do IRS. Esta obrigação reflectia-se, conseqüentemente, no património integrante da massa insolvente que, por estar afecto à obtenção de rendimentos da Categoria B, continuava sujeito a tal regime legal.

Assim sendo, os bens afectos à actividade comercial da insolvente que, após a declaração passaram a integrar a massa insolvente Requerente, continuaram a ser tratados de acordo com as normas contabilísticas impostas pelo artigo 123.º do Código do IRC (aplicável por remissão do artigo 117.º do Código do IRS), ou seja, mais concretamente de acordo com as regras do Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as alterações subsequentes. E tal tratamento contabilístico tinha precisamente como objectivo permitir o controlo do rendimento obtido.

Daqui decorre, então, que a declaração de insolvência e a transferência de poderes de disposição e administração para o administrador de insolvência não só não se traduziu numa alteração da titularidade do património da insolvente - que continuou a ser propriedade de A... - como também não implicou a alteração da natureza e classificação dos elementos patrimoniais que passaram a integrar a massa insolvente que, no que se refere aos bens afectos à actividade de farmacêutica da insolvente, mantiveram a natureza de activos do imobilizado, existências, créditos, etc. como expressamente reconhecido no balancete junto pela Requerida como Doc. n.º 5.

Chegados aqui, podemos então concluir que o argumento expedido pela Requerente, com base no acórdão arbitral proferido no proc. n.º 449/2019-T e no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08/11/2017, proferido no proc. n.º de 0876/15, não procede.

Contrariamente ao aí decidido, é entendimento deste Tribunal que a liquidação de activos de uma sociedade declarada insolvente integra o conceito de mais-valias previsto no artigo 46.º do Código do IRC porque os activos não perderam a qualidade de *activos do immobilizado* com a declaração de insolvência. As regras contabilísticas em vigor continuam a aplicar-se à massa insolvente pelo que os diversos elementos patrimoniais propriedade da insolvente continuam a manter a sua classificação, salvo decisão em sentido diverso por parte do administrador de insolvência.

Significa isto, no presente caso, que a transmissão do estabelecimento de que a massa insolvente era titular, implicou a transmissão dos diversos elementos patrimoniais que o integravam, mais concretamente os elementos do activo immobilizado contabilizados como tal pela massa insolvente, pelo que a sua transmissão onerosa será considerada rendimento tributável do exercício da transmissão (neste caso, 2015), à luz da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS, como foi, aliás, reconhecido inicialmente pelo administrador de insolvência.

A tudo isto acresce, também, o facto de, para efeitos de tributação, ser irrelevante o destino dado aos fundos obtidos com a operação de liquidação do activo.

Do ponto de vista da incidência objectiva em IRS, o rendimento tributável corresponde às *mais valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.º do Código do IRC*, como previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS. É, pois, irrelevante o destino dado aos fundos obtidos com tal operação geradora de mais valias ou a finalidade com que determinados negócios jurídicos são praticados. Nada nas normas de incidência invocadas permite sustentar entendimento diverso, nomeadamente o entendimento da Requerente.

Por último, cumpre referir que este enquadramento tributário - ou seja, a qualificação dos actos de liquidação do activo da massa insolvente como factos tributários para efeitos dos impostos sobre o rendimento - é o que melhor se compatibiliza com os benefícios fiscais previstos no artigo 268.º do Código do IRC em sede de impostos sobre o rendimento.

Como referem CIDÁLIA MOTA LOPES e ANA CRISTINA DOS SANTOS ARROMBA DINIS⁶ “*Aliás, o CIRE vem reforçar a ideia de incidência fiscal das entidades insolventes, (...) em considerar as sociedades insolventes como sujeitos passivos, em especial porque, ao estabelecer aí isenções fiscais, confirma a sujeição das entidades insolventes às obrigações normais pelos actos de gestão e liquidação dos activos insolventes. Não podemos, pois, esquecer, que, tal é assim pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, a priori, está sujeito.*”

Por tudo o que vem exposto, conclui este Tribunal que o pedido da Requerente não merece provimento, devendo ser mantida a liquidação de IRS efectuada e a subsequente decisão de provimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra aquela na parte em que considera tributáveis em sede de IRS os ganhos obtidos com o trespasse do estabelecimento integrante da massa insolvente.

No entender deste Tribunal também não procede a alegada violação do princípio da capacidade contributiva da Requerente.

Como refere, e bem a Requerente, o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto nos artigos 103.º e 104.º da CRP, exprime e concretiza o princípio da igualdade tributária no sentido de que contribuintes com a mesma capacidade devem pagar os mesmos impostos (igualdade horizontal) e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (igualdade vertical). Ou seja, é em função da comparação de capacidades contributivas dos contribuintes, nos termos definidos e delimitados pelo legislador, que se poderá aferir do cumprimento do princípio da igualdade tributária.

Ora, a medida da capacidade contributiva afere-se, no IRS, em função dos rendimentos tributáveis obtidos em dado ano fiscal, após a dedução das despesas pessoalizantes permitidas pela legislação em vigor (despesas gerais do agregado familiar, de educação, de saúde, com habitação etc.), independentemente de outras eventuais responsabilidades do sujeito passivo e da capacidade de pagamento do contribuinte.

⁶ Cfr. “A tributação das sociedades insolventes”, *Insolvência e Processo Tributário - Jurisdição Administrativa e Fiscal*, Coleção Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários, Maio de 2019, pág. 55, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_InsolvProcTrib.pdf.

Não se pode, pois, confundir capacidade contributiva fixada à luz das normas de incidência em vigor e capacidade económica para fazer o pagamento.

A capacidade contributiva é revelada pela obtenção dos rendimentos, nos termos e condições previstos nas normas de incidência e que, no caso concreto, implicou a obtenção de um ganho tributável em sede de IRS em resultado do trespasse do estabelecimento por parte da massa insolvente. O facto de os fundos terem sido destinados ao pagamento dos credores da insolvente em nada contende com a determinação e quantificação da sua capacidade contributiva em sede de IRS que foi determinada à luz das mesmas normas aplicadas a qualquer outro contribuinte que praticasse o mesmo negócio jurídico, pelos mesmos valores.

Aderimos aqui ao decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 08.09.2021, proc. n.º 0243/21.3BELLE, com as devidas adaptações, ao concluir que *“Embora o valor em apreço não tenha entrado material e fisicamente na posse do Recorrente, não deixou de entrar na sua esfera jurídica, o qual foi destinado à diminuição do respectivo passivo, o que quer dizer que não está em causa qualquer rendimento ficcionado, mas uma vantagem patrimonial efectiva, directamente subsumível na previsão do identificado art. 10º nº 1 al. a), do C.I.R.S., o que arreda, igualmente, a possibilidade de procedência da argumentação de violação do citado princípio da capacidade contributiva.”*⁷.

No que se refere aos juros contabilizados como gasto do exercício de 2015, no montante de € 64.507,51 (sessenta e quatro mil quinhentos e sete euros e cinquenta e um cêntimos), a Requerida recusou a sua dedutibilidade com fundamento na violação do disposto nos n.ºs 4 e 6 do artigo 23.º do Código do IRC (aplicáveis por remissão do artigo 32.º do Código do IRS), por considerar que a relação de créditos reconhecidos e a sentença de verificação e graduação de créditos não correspondem a documentos equivalentes a facturas para efeitos de cumprimento das formalidades exigidas nas normas indicadas.

⁷ Cfr. também os acórdãos de 10/03/2021, proc. n.º 0945/18.1BEAVR, de 21.11.2019, proc. n.º 01646/13.2BELRA, de 21.09.2016, proc. n.º 582/15.

Como vem sendo reconhecido pela jurisprudência do CAAD, a conjugação do n.º 6 do art. 23.º do Código do IRC com a alínea c) do n.º 1 do art. 23.º do mesmo diploma não permite a interpretação defendida pela Requerida, devendo ser, por isso, recusada.

A título de exemplo, refira-se a decisão arbitral de 16.01.2019, proferida no proc. n.º 217/2018-T, cujo excerto transcrevemos de seguida por ser aplicável no presente caso:

“A norma em apreço foi introduzida com a Reforma do IRC para resolver interpretações divergentes a propósito de questões de "documentação probatória", como refere o Anteprojeto da Reforma, passando a ser obrigatória a posse de uma fatura para efeitos de dedução dos gastos em IRC. Não obstante, afigura-se que a inclusão deste novo requisito formal – a posse de uma fatura – que passou a constar do artigo 23.º, n.º 6 do Código do IRC, se coloca no plano da comprovação das operações, ad probationem, e não no dos seus pressupostos materiais, ad substantiam, e tem por finalidade complementar as medidas de combate à fraude e evasão fiscais.

Deste modo, cremos que se mantêm válidas as considerações de Rui Morais anteriores à Reforma do IRC no sentido de que, para comprovação documental dos gastos, "o sujeito passivo deve ser admitido a complementar a prova da existência do custo através do recurso a quaisquer meios admitidos em direito", pois "a não aceitação, por razões de índole meramente formal, da dedutibilidade de um custo que efetivamente foi suportado, corresponderia à tributação por um lucro que não existe, a um imposto a que não subjaz a correspondente capacidade contributiva." – cf. Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, pp. 79-80. No mesmo sentido aponta a jurisprudência do STA, como, a título ilustrativo, a constante dos Acórdãos de 5 de julho de 2012, processo n.º 658/11, e de 14 de setembro de 2011, processo n.º 433/11.

(...)

Desde logo, por um argumento literal, pois o artigo 23.º, n.º 6 do Código do IRC não estatui a indedutibilidade dos gastos por falta de fatura. Por outro lado, o artigo 23.º-A, que enumera os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, opera uma remissão, na alínea c) do seu n.º 1, para os n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, mas não para o n.º 6 que prevê a obrigatoriedade da fatura, o que não pode deixar de significar uma distinção no tratamento e efeitos que merecem os gastos não devidamente documentados, no sentido daqueles aos

quais faltam elementos essenciais de identificação das transações (enumerados no n.º 4), e os gastos que estão comprovados por via documental com menção a todos esses elementos, mas não suportados em fatura, como sucede neste caso.”

Este entendimento arbitral veio a ser confirmado nas decisões de 17/04/2019, proferida no processo n.º 381/2018-T e de 05/09/2019, proferida no processo n.º 531/2018-T.

Assim, contrariamente ao que a Requerida parece considerar, a exigência de factura nos termos do n.º 6 do art. 23.º do Código do IRC não implica, necessariamente, a desconsideração do custo associado ao abrigo do art. 23.º-A do Código do IRC (ambos aplicáveis por remissão do artigo 32.º do Código do IRC). O legislador admite que seja feita por via documental, desde que a mesma contenha os elementos essenciais caracterizadores do gasto, nomeadamente a identidade do beneficiário, a natureza, o valor e o período a que respeita, nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC.

Ora, analisados os documentos submetidos pela Requerente, nomeadamente a sentença de verificação e graduação de créditos e a relação de créditos reconhecidos, (cfr. Docs. n.ºs 7 e 8 do requerimento inicial), constata-se que os mesmos incluem todos os elementos exigidos pelo referido normativo legal na medida em que incluem:

- nome ou denominação social do fornecedor [conforme exigido pela alínea a)];
- número de identificação fiscal do fornecedor [conforme exigido pela alínea b)];
- quantidade e denominação usual dos bens / serviços [conforme exigido pela alínea c)];
- valor da contraprestação / preço [conforme exigido pela alínea d)];
- data em que se considera obtido [conforme exigido pela alínea e)].

Em face do exposto, os documentos apresentados pela Requerente contêm a informação por forma a permitir à Requerida avaliar os elementos essenciais do gasto incorrido para, assim, poder avaliar da sua conexão com a actividade do sujeito passivo e, nessa medida, avaliar a sua dedutibilidade ao abrigo do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

O não cumprimento da formalidade exigida pela Requerida não é, pois, fundamento de recusa da dedução por parte da Requerente pelo que, nesta parte, procede o pedido da Requerente.

Nessa medida, deverá ser considerada ilegal, por violação do disposto no artigo 23.º do Código do IRC, aplicação por remissão do art. 32.º do Código do IRS, a não dedução fiscal dos

gastos contabilizados pela Requerente no exercício de 2015 a título de juros de mora reconhecidos por sentença de verificação e graduação de créditos em nome de C..., CRL e D..., S.A., no total de € 64.507,51 (sessenta e quatro mil quinhentos e sete euros e cinquenta e um cêntimos).

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto ao pedido de dedução dos gastos incorridos com juros de mora devidos à C..., CRL e D..., S.A., no total de € 64.507,51 (sessenta e quatro mil quinhentos e sete euros e cinquenta e um cêntimos; e
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao restante.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 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 € 374.674,04.

VII. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 6.120,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a repartir entre a Requerente (91,44% correspondente ao decaimento) e a Requerida (8,56% correspondente ao decaimento).

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 9 de novembro de 2021.

Os Árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros (Presidente)

Maria Forte Vaz (vogal)

José Coutinho Pires (vogal)