

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 244/2023-T

Tema: IRC – Caducidade do direito à liquidação, Tributação autónoma, Ajudas de Custo.

SUMÁRIO

- I.** O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.
- II.** Resulta das disposições legais e regulamentares que não só o procedimento de inspeção tributária é finalisticamente vinculado (ou seja, só poderá ser instaurado tendo em vista a prossecução de determinadas finalidades), como também que o carácter interno ou externo do mesmo não poderá ser arbitrariamente fixado pela Administração Tributária.
- III.** Não é à Autoridade Tributária que compete definir o que se trata por procedimento interno ou externo com base nas competências, na medida em que o que preside à sua distinção é a afectação dos direitos e garantias do sujeito passivo, implicando o contrário uma manipulação dos prazos de caducidade envolvidos e disciplinados pelos artigos 45.º e 46.º da LGT.
- IV.** Os gastos a que se reporta o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC não necessitam de ser reflectidos/inscritos, de forma expressa, nas facturas emitidas aos clientes, devendo os sujeitos passivos de imposto que pretendam não sujeitar aqueles gastos a tributação autónoma possuir, para além do mais, elementos aptos à demonstração que, não obstante tal facto, o preço final indicado e efectivamente facturado ao cliente contempla os valores relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador

DECISÃO ARBITRAL

1.

O Árbitro João Santos Pinto, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 19 de Junho de 2023, decide no seguinte:

I. Relatório

A... SGPS, S.A., NIPC..., com sede no ..., ...-... ..., apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

O Requerente peticiona ao Tribunal Arbitral que declare a ilegalidade, e a consequente anulação da decisão da reclamação graciosa e da liquidação de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) de 2017, no montante de 5.145,04 Euros.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 06 de Abril de 2023 e posteriormente notificado à Requerida.

Em conformidade com os artigos 5.º n.º 3 alínea a), 6.º n.º 2 alínea a) e 11.º n.º 1 alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 29 de Maio de 2023, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

De acordo com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 19 de Junho de 2023.

Na mesta data, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

“Nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do art. 17.º do RJAT, notifique o dirigente máximo do serviço da administração tributária, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que, deve ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

Em 07 de Setembro de 2023, a Requerida apresentou Resposta e juntou o respectivo processo administrativo.

Em 26 de Setembro 2023, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

“1. Notifique-se as Partes de que a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT se encontra agendada para o dia 19-10-2023, pelas 14h30, e de que a inquirição das testemunha arroladas pela Requerente terá lugar na mesma.

2. Notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, informar o CAAD sobre se a testemunha será apresentada nas instalações do CAAD no Porto ou em Lisboa, bem como para no mesmo prazo indicar sobre que factos incidiria a inquirição da testemunha por si arrolada.

3. Notifique-se as Partes para, no prazo referido no número anterior, informarem o CAAD sobre a sua vontade em se deslocar às instalações do CAAD, no Porto ou em Lisboa, ou, em alternativa, participar na diligência on-line, via WEBEX.”

A inquirição teve lugar no dia 26 de Setembro de 2023, na sede do CAAD em Lisboa e via CISCO WEBEX MEETINGS.

No final da inquirição o Tribunal fixou prazo para a prolação da decisão final, conforme o termo do prazo fixado no artigo 21.º n.º 1 do RJAT, e convidou a Requerente a proceder ao pagamento da taxa de justiça subsequente e comunicar o pagamento ao CAAD nos termos do n.º 3 do artigo

3.

4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

A audiência foi gravada e dela foi lavrada acta junta aos autos.

Em 11 de Outubro de 2023, a Requerente apresentou Alegações.

Por seu turno, em 21 de Novembro de 2023, a Requerida apresentou Alegações.

Em 19 de Dezembro de 2023, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

1. Atento o facto de o prazo de seis meses para emitir a decisão arbitral, segundo o estatuído no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, incluir períodos de férias judiciais e atenta a tramitação e a complexidade do processo, não é possível proferir decisão naquele prazo.

2. Assim, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, prorroga-se o prazo da arbitragem por 2 meses e indica-se como data limite para ser proferida a decisão o dia 19 de Fevereiro de 2024. Do presente despacho notifiquem-se ambas as partes.”

Posição da Requerente

Resumidamente, a Requerente alega que se verifica a caducidade do direito à liquidação nos termos do artigo 45.º da LGT, porquanto o direito à liquidação terminaria no dia 31 de Dezembro de 2021 e a mesma foi notificada da liquidação em momento posterior. Para o efeito, alega que apesar da AT ter qualificado a inspecção como externa, os serviços de inspecção apenas se deslocaram às instalações da ora Requerente uma vez para dar conhecimento do início da mesma. Por essa razão, entende que a inspecção deve qualificar-se como interna, pelo que, a AT não beneficiaria do prazo adicional de suspensão de 6 meses, previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT e como tal teria caducado por essa via o direito à liquidação.

Ainda relativamente à questão da caducidade do direito à liquidação, veio ainda sustentar que em síntese, não se aplica a suspensão dos prazos a que se refere o n.º 3 do artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020 resultante da resposta epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-1, sustentada pela AT. A este propósito, alega, para o efeito que, a aludida suspensão opera a partir do dia 13 de Março de 2020 - data da produção dos efeitos do diploma do DL 10-A/2020, de 13 Março, para o qual remete o artigo 10.º da Lei n.º 1-A/2020 de 19 de março. E alega ainda que, o referido artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020 de 19 de março foi, entretanto, revogado pelo artigo 8.º da Lei n.º 16/2020 de 29 de maio que produziu efeitos a 3 de junho de 2020 e que, como tal, a aludida suspensão operou desde o dia 13 de março até ao dia 2 de junho de 2020. Assim, no seu entender, por não existir durante o período compreendido entre 13 de março e 2 de junho de 2020, qualquer processo ou procedimento sobre a matéria em discussão mormente a acção inspectiva, o que só ocorreu posteriormente, a AT não poderia beneficiar da tal suspensão.

Quanto à questão da sujeição a tributação autónoma das ajudas de custo pagas pela sociedade dominada B..., Lda. sustenta a ora Requerente que tal procedimento é ilegal. Para o efeito, alega que a própria AT assumiu a dedutibilidade fiscal das ajudas de custo registadas pela sociedade dominada B..., Lda. à luz do n.º 1 artigo 23.º-A do CIRC, dando como provada a existência de documentação de suporte idônea para o efeito. Concluindo que as ajudas de custo são fiscalmente dedutíveis nas seguintes situações i) forem faturadas a clientes ii) objecto de tributação em IRS iii) não se aplicando qualquer uma das situações anteriores, se se encontrarem documentadas nos moldes referidos. Por seu turno, defende que, do normativo do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC se retira, igualmente *a contrario sensu*, que não são sujeitas a tributação autónoma as ajudas de custo faturadas a clientes ou objecto de tributação em IRS na esfera do beneficiário, sendo que a condição para a não sujeição a tributação destas ajudas de custo é apenas a sua escrituração/registo.

Por essa via, alega que o facto de tal imputação não vir expressamente mencionada na fatura ao cliente final, não significa que tais ajudas de custo não tenham sido efectivamente consideradas.

Mais alega que, a atividade de transporte de passageiros é regida por legislação própria, o Regime Jurídico do Serviço Público de Transporte de Passageiros, que abrange o transporte nacional, inter-regional, intermunicipal e municipal de passageiros, identifica as autoridades de transporte competentes e define a arquitetura organizacional do sistema de transportes e um regime de "*concorrência regulada*" no serviço público de transporte de passageiros (Lei n.º 52/2015, de 9 de junho). Razão pela qual a B..., Lda. está também sujeita a imposições ao nível do processamento salarial, reguladas através do contrato coletivo de trabalho da Antrop - Associação Nacional de Transportes de Passageiros e do antigo acordo de empresa (AE) da antiga Rodoviária Nacional. E nessa medida, os preços dos serviços são calculados pela B..., Lda tendo em conta, não só as características do serviço e a origem/destino do transporte, mas também as imposições decorrentes do Regime Jurídico do Serviço Público de Transporte de Passageiros e do normativo laboral aplicável (v.g., Código do Trabalho e contratos coletivos de trabalho aplicáveis), que determinam o pagamento de despesas de deslocação e ajudas de custo aos trabalhadores e, como tal, naturalmente incluídas no preço do serviço faturado ao cliente.

Posição da Requerida

Sumariamente, a AT considera que inexistente caducidade do direito à liquidação e que as correções resultantes da Liquidação adicional de IRC subjacente, resultam de correções firmadas nas acções inspetivas desenvolvidas a coberto das Ordens de serviço n.ºs OI 2020..., de 2020-12-22, referente ao Grupo (A...) tributado pelo RETGS, e OI 2019..., de 2019-07-19 referente à sociedade. B..., Lda., NIPC:..., sociedade dominada integrante do Grupo.

Quanto à matéria de caducidade do direito à liquidação, no seu entender, sendo a inspeção externa, a mesma suspende-se com a notificação ao contribuinte do início da acção inspetiva, que no caso ocorreu em 06/09/2021, e se esta se concluir antes de decorridos os seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo com a notificação do relatório final da inspeção. Acresce ainda que, tendo sido o contribuinte notificado no dia 10/01/2023, segundo a AT, o prazo esteve suspenso desde o dia do início da acção inspetiva até ao termo do prazo da caducidade do

direito à liquidação de 4 anos, que no caso seria 31/12/2021 por se tratar do período tributário de 2017. Por esse motivo, entende que a mesma dispunha ainda de 116 dias (referente ao esse mesmo período em que o prazo este suspenso), para além de 31/12/2021. Pelo que, defende que a notificação ocorreu dentro do prazo, em virtude de a liquidação ter ocorrido por via electrónica em 09/02/202, e, portanto, dentro do período adicional dos 116 dias.

Ainda quanto à matéria caducidade do direito à liquidação vem ainda sustentar que, ainda que se entendesse que a inspeção fosse interna e que o prazo de caducidade teria ocorrido em 31/12/2021, ainda assim a Liquidação de IRC controvertida se apresentaria realizada dentro do prazo de caducidade por força da suspensão de tal prazo ocorrida no âmbito das medidas excecionais e temporárias de resposta à pandemia da doença Covid 19 estatuídas através do Decreto Lei n.º 10-A/2020 de 13 de março e da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março (com as alterações promovidas pela Lei 4-A/2020 e 4-B/2020, ambas de 06/04, pela Lei n.º 14/2020, de 09/03, pela Retificação n.º 20/2020, de 15/05, pela Lei n.º 16/2020, de 29/09, pela Lei n.º 28/2020, de 28/07, pela Lei n.º 58-A/2020, de 30/09, pela Lei n.º 75-A/2020, de 30/12, pela Lei n.º 1-A/2021, de 13/01, pela Lei n.º 4-B/2021, de 01/02, pela Lei n.º 13-B/2021, de 05/04, e pela Lei n.º 91/2021, de 17/12).

Alega que, conforme artigo 1º da mencionada Lei n.º 1-A/2020 de 19, de março, a mesma «procede à: a) Ratificação dos efeitos do Decreto-Lei n.º 10-A/2020, de 13 de março; b) Aprovação de medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2, agente causador da doença COVID-19» e conforme artigo 2º «O conteúdo do Decreto-Lei n.º 10-A/2020, de 13 de março, é parte integrante da presente lei, produzindo efeitos desde a data de produção de efeitos do referido decreto-lei», produzindo este efeito desde o dia da sua aprovação: 12 de março de 2020.

Sustenta que, a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, no seu artigo 7º (sob a epígrafe “Prazos e Diligencias”), n.ºs 3 e 4 que “3 - *A situação excecional constitui igualmente causa de suspensão dos prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os tipos de processos e procedimentos*” e que “4 - *O disposto no número anterior prevalece sobre quaisquer regimes*

que estabeleçam prazos máximos imperativos de prescrição ou caducidade, sendo os mesmos alargados pelo período de tempo em que vigorar a situação excepcional.”

Alega igualmente que, o n.º 7 da Lei n.º 1-A/2020 de 19, de março veio a ser revogado pelo artigo 8º da Lei n.º 16/2020, de 29 de março, que, conforme artigo 10º da mesma entrou em vigor no quinto dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 03 de junho de 2020. Prescrevendo esta lei no seu artigo 6º (sob a epígrafe “Prazos de prescrição e caducidade”) «Sem prejuízo do disposto no artigo 5.º, os prazos de prescrição e caducidade que deixem de estar suspensos por força das alterações introduzidas pela presente lei são alargados pelo período de tempo em que vigorou a sua suspensão.».

Concluindo a AT, deste modo, que das disposições legais supra mencionadas, o prazo de caducidade do procedimento de liquidação esteve suspenso de 12 de março de 2020 até 02 de junho de 2020, isto é, por 83 dias. Por esse motivo, defende que o prazo de caducidade que terminaria em 31/12/ 2021, tendo estado suspenso por 83 dias terminou apenas em 22 de março de 2022 e, portanto, inexistiu caducidade do direito à liquidação.

Quanto à questão da tributação autónoma sobre ajudas de custo pagas a motoristas da sociedade dominada B..., Lda., defende que é legal o entendimento que determina a aplicação de tributação autónoma nos termos do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, porquanto não foram juntos quaisquer documentos contabilísticos de onde resulte que tais valores foram efectivamente facturados aos clientes.

Desta forma, entende que não se não bastam meras asserções genéricas sobre a formação do preço global a cobrar aos clientes pelo serviço prestado e de como o mesmo deve incorporar todos os gastos incorridos pelo prestador. Ou seja, no entender da AT, a Requerente não demonstrou que os montantes faturados a clientes incluem as ajudas de custo efectuadas ou suportadas e analisadas, foram faturados a clientes, como parcela divisível da formação do valor global, ainda que não expressa na fatura emitida ao cliente, pelo menos demonstrada através dos elementos da contabilidade e deste modo a afastar tal tributação autónoma.

Por último, conclui que, não se verifica qualquer ilegalidade na liquidação contestada.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

II. - MATÉRIA DE FACTO

II.1 Factos Provados:

Analisada a prova produzida no âmbito do Presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera como **provados**, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os seguintes factos:

- A)** A Requerente é uma sociedade anónima de direito português que, em conformidade com o seu objeto social prossegue a título principal a atividade de gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro.
- B)** Para efeitos de IRC, a Requerente é tributada ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), do qual é sociedade dominante.
- C)** Os preços dos serviços são calculados pela sociedade dominada B..., Lda. tendo em conta, não só as características do serviço e a origem/destino do transporte, mas também as imposições decorrentes do Regime Jurídico do Serviço Público de Transporte de Passageiros e do normativo laboral aplicável (v.g., Código do Trabalho e contratos

-
- coletivos de trabalho aplicáveis), que determinam o pagamento de despesas de deslocação e ajudas de custo aos trabalhadores e, como tal, naturalmente incluídas no preço do serviço faturado ao cliente;
- D)** Quanto aos custos totais do serviço calculados pela sociedade dominada B..., Lda., os mesmos incluem:
- I. Custos diretos, ou seja, diretamente associados à execução do serviço, tais como gastos com pessoal (motoristas), combustíveis, manutenção e reparação das viaturas, entre outros; e
- II. Custos indiretos, ou seja, não diretamente associados à execução do serviço, mas que são essenciais à sua prestação, tais como gastos com electricidade, água, pessoal de escritório, rendas, limpeza, entre outros.
- III. Outros custos, tais como depreciações, gastos financeiros, entre outros, associados à aquisição dos ativos utilizados na prestação do serviço.
- E)** Cada fatura tem subjacente uma folha de itinerário, onde são discriminados os locais, o tempo de duração (dias/horas), a distância percorrida, o nome do motorista que efetuou o serviço, etc;
- F)** A folha de itinerário permite processar e controlar o valor das ajudas de custo devidas aos motoristas, nos termos legais, em cada serviço faturado ao cliente no âmbito da prestação do serviço de aluguer.
- G)** Por referência ao período de tributação de 2017, e enquanto sociedade dominante do referido grupo fiscal, a Requerente foi objeto de uma inspeção, qualificada pela AT como externa, de âmbito parcial, em sede de IRC, com o intuito de verificar (i) a observância dos requisitos de aplicação do RETGS, (ii) as condições para a permanência do grupo, (iii) o apuramento do lucro tributável do grupo e (iv) a correta determinação dos valores inscritos nos quadros 9 e 10 da correspondente declaração Modelo 22 do IRC do grupo fiscal.
- H)** Esta inspeção foi iniciada no dia 6 de setembro de 2021, com a assinatura da Ordem de serviço n.º OI2020... por parte de representante da Requerente, tendo na mesma data sido solicitado um conjunto de informação contabilística e fiscal (v.g., relação dos detentores do capital, detalhe dos prejuízos fiscais dedutíveis/deduzidos e tributações

- autónomas, relatório e contas consolidado).
- I)** No contexto desta inspeção, na qual os técnicos da AT apenas se deslocaram às instalações da Requerente para dar conhecimento do início da mesma e solicitar a referida informação (alguma da qual já ao dispor da AT, em resultado do estrito cumprimento das obrigações legais e fiscais impostas a todos os contribuintes), foram determinadas as seguintes correções ao nível do IRC do exercício de 2017 do grupo fiscal:
- (i)** Correção de Euro 3.210.291,16 ao montante dos prejuízos fiscais dedutíveis no exercício, por alegadamente tais prejuízos fiscais terem sido utilizados no exercício de 2016, em resultado da ação inspetiva realizada ao grupo neste exercício;
 - (ii)** Correção de Euro 5.145,04 ao nível da tributação autónoma de IRC devida no exercício, decorrente de correção efetuada ao nível individual de uma das sociedades incluídas no grupo fiscal – B..., Lda., igualmente objeto de ação inspetiva ao exercício em referência (e que decorreu entre novembro e dezembro de 2020), por alegada tributação autónoma devida sobre ajudas de custos pagas a colaboradores (motoristas) desta última
- J)** A Requerente foi notificada a 22 de janeiro de 2022, da liquidação de IRC n.º 2022..., respetivas liquidações de juros n.º 2022..., n.º 2022 ... e n.º 2022 ... e consequente demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., nos termos das quais é alegadamente devido, ao nível do grupo fiscal por si liderado, o montante de Euro 5.854,04, por referência ao IRC do exercício de 2017.
- K)** A Requerente optou por proceder ao pagamento da alegada dívida de IRC no respetivo prazo de pagamento voluntário.
- L)** A Requerente apresentou, no dia 8 de julho de 2022, a competente reclamação graciosa.
- M)** No âmbito do procedimento de reclamação graciosa n.º 639/22, a que se refere o n.º de processo ...2022..., foi proferido em 19/12/2022 despacho de indeferimento, pelo Chefe de Divisão de Direcção de Finanças, ao abrigo de Subdelegação de competências.

II.2 Factos Não Provados:

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Os restantes factos resultam da livre apreciação da prova pelo tribunal, de acordo com um critério de normalidade e tendo em conta a experiência comum das coisas.

A factualidade provada teve por base os documentos juntos ao processo e na prova testemunhal. A testemunha depôs, no essencial, de forma coerente, sustentada e reveladora de domínio das razões de ciência com relevo para a prestação de informação.

III – DO DIREITO

Vem a Requerente invocar que a ilegalidade da liquidação de IRC subjacente por se verificar a caducidade do direito à liquidação.

Prevê o n.º 1 do artigo 45.º da LGT que:

“O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.”

Por seu turno, segundo o n.º 1 do artigo 46.º, do mesmo diploma:

“O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.” (negrito e sublinhado nosso)

Dispõe o artigo 13.º do RCPIT, quanto ao “Lugar do procedimento de inspeção”, que este pode ser:

- a) Interno, quando os actos de inspeção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;
- b) Externo, quando os actos de inspeção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”.

É hoje pacífico e tem suporte jurisprudencial e doutrinal que o procedimento interno é uma espécie de “inspeção cadastral efectuada dentro dos próprios serviços de inspeção, com recurso aos elementos declarados pelos sujeitos passivos, e engloba actividades de mera constatação em que a Administração se limita a verificar o cumprimento por parte dos sujeitos passivos dos seus deveres declarativos. Nestes casos a Administração Tributária limita-se particularmente a confrontar, através do cruzamento de informação disponível nas suas bases de dados, se o sujeito passivo cumpriu ou não com os seus deveres e se os elementos declarados coincidem com os elementos fornecidos pelas declarações entregues (...) Não se trata portanto de uma actividade propriamente fiscalizadora, em sentido estrito, trata-se de uma actividade de

comprovação formal para verificação da exactidão do formalmente declarado pelo sujeito passivo.

In Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado – Joaquim Freitas da Rocha | João Damião Caldeira – Coimbra Editora - páginas 81 e 82.

(...)

Diversamente o procedimento será externo quando “os actos de inspecção sejam praticados, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos (...) nesta actividade, já de cariz investigatório visa-se verificar a exactidão dos valores declarados em função dos elementos que constam na sua contabilidade e documentos (...). Sempre que o procedimento de inspecção vise a análise ou verificação da contabilidade, dos livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade do sujeito passivo inspecionado, o procedimento de inspecção deve classificar-se sempre como sendo de natureza externa e realiza-se, regra geral, nas instalações ou dependências onde aqueles elementos estejam ou devam estar localizados.”.

In Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado - Joaquim Freitas da Rocha | João Damião Caldeira – Coimbra Editora - páginas 81 e 82.

Sucedo que, a suspensão do prazo de caducidade prevista no artigo n.º 1 do artigo 46.º da LGT apenas opera se a inspecção for externa. E compreende-se o porquê da *ratio legis* de tal preceito. A AT necessita de proceder a uma inspecção externa porque não tem em seu poder todos os elementos para proceder a eventuais correcções e daí necessitar de recolher elementos, total ou parcialmente, nas instalações do contribuinte, razão pela qual será ajustada a tal suspensão.

No caso dos autos, tal como foi dado como provado no contexto da inspecção, os técnicos da AT apenas se deslocaram às instalações da Requerente para dar conhecimento do início da mesma e solicitar determinados elementos contabilísticos, alguns dos quais já tinham na sua posse, não tendo praticado *a posteriori* qualquer outro acto material nas instalações da Requerente.

Em face do exposto, deverá esta inspecção ser qualificada como externa beneficiando a AT da aludida suspensão? Cremos que não.

Independentemente da AT qualificar uma inspecção como externa, não pode o contribuinte ficar vinculado a tal qualificação. Ao invés, deve-se olhar para os actos materiais concretamente praticados pela AT para se subsumir se uma determinada inspecção se deve qualificar como externa ou interna à luz dos critérios plasmados n artigo 13.º do RCPIT.

In casu, a AT qualificou a inspecção como externa, tendo apenas praticado um acto formal de deslocação externa às instalações do contribuinte, com vista a notificá-lo dos procedimentos de inspecção.

No mesmo sentido, conforme decidiu o Tribunal Central Administrativo - Sul, no Processo n.º 072026/13, datado de 13-02-2013:

“4. Quanto ao lugar da realização, o procedimento de inspecção pode classificar-se como interno ou externo, consoante os actos que o integram se efectuem, respectivamente, nas dependências orgânicas e nos serviços da Administração Tributária ou em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais entidades abrangidas. Note-se que para que possa ser classificado como interno, o procedimento deve materializar-se em actos, todos eles, praticados exclusivamente nos serviços da Fazenda Pública, instalações ou dependências, designadamente, através da análise formal e de coerência dos documentos da escrita do contribuinte. Caso contrário (isto é, caso existam actos praticados fora, ainda que diminutos), estaremos perante um procedimento externo (cfr.artº.13, do R.C.P.I.T., aprovado pelo dec.lei 413/98, de 31/12). Esta classificação é de extrema relevância na medida em que apenas o procedimento externo tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação, não tendo o procedimento interno esse efeito, conforme se retira do artº.46, nº.1, da L.G.T.

5. A qualificação dada pela Administração Fiscal a um procedimento não tem carácter vinculativo, se vier a revelar-se que o conteúdo dos actos praticados for contrário à

qualificação dada, isto é, a classificação formal do procedimento será, posteriormente, validada, ou não, pelos actos que a Administração Tributária efectivamente praticar. Numa situação em que os actos materialmente praticados revelam a existência de um procedimento distinto daquele que foi formalmente indicado pela Administração, ou seja, um procedimento externo “de facto”, embora formalmente qualificado como interno, os vícios referentes à falta de notificação prévia ao sujeito passivo exigida pelo art.º 49, n.º 1, do R.C.P.I.T., bem como a ausência de ordem de serviço exigida pelo art.º 46, n.º 2, do mesmo diploma, devem ter como consequência a invalidade de uma eventual liquidação, nomeadamente, levando à sua anulação.”

Dúvidas não restam que a inspecção foi interna, porquanto não foram praticados quaisquer actos materiais que pudessem ser qualificados como tal, mas apenas, tal como referido supra, um único acto formal.

Destarte, concluindo-se que a inspecção foi interna, não obstante a qualificação inicial da AT como externa, não se verificou a suspensão do prazo de caducidade previsto no artigo 46.º, n.º 1, da LGT. Assim, quando a liquidação em causa foi emitida em 22 de janeiro de 2022, já havia decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação.

Contudo, ainda sobre a matéria da caducidade do direito à liquidação, cumpre ainda apreciar a eventual **suspensão do prazo de caducidade, em virtude das medidas excepcionais e temporárias de resposta à pandemia da doença Covid-19** estatuídas através do Decreto Lei n.º 10-A/2020 de 13 de março e da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março (com as alterações promovidas pela Lei 4-A/2020 e 4-B/2020, ambas de 06/04, pela Lei n.º 14/2020, de 09/03, pela Retificação n.º 20/2020, de 15/05, pela Lei n.º 16/2020, de 29/09, pela Lei n.º 28/2020, de 28/07, pela Lei n.º 58-A/2020, de 30/09, pela Lei n.º 75-A/2020, de 30/12, pela Lei n.º 1-A/2021, de 13/01, pela Lei n.º 4-B/2021, de 01/02, pela Lei n.º 13-B/2021, de 05/04, e pela Lei n.º 91/2021, de 17/12), conforme defendido pela AT.

Tal como já referido supra, a Requerente veio nesta sede sustentar que a AT não poderia

beneficiar deste prazo especial de suspensão, porquanto não praticou no período entre 13 de Março de 2020 (data da entrada em vigor do diploma do DL 10-A/2020, de 13 Março, para o qual remete o artigo 10.º da Lei n.º 1-A/2020 de 19 de março) e 03 de Junho 2020 (data da revogação do artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020 de 19 de março pelo artigo 8.º da Lei n.º 16/2020 de 29 de Maio), mas apenas posteriormente.

Sucedem que, os aludidos diplomas legais não condicionam que a AT possa beneficiar do prazo de suspensão à prática de quaisquer actos nesse mesmo período. Razão pela qual, o alegado pela Requerente não tem qualquer sustentação legal.

Assim, será de aplicar ao procedimento aqui em causa o regime excepcional e temporário dos n.ºs 3 e 4 do artigo 7.º da Lei 1-A/2020 de 19 de Março. Deste modo, o procedimento inspectivo esteve suspenso entre 12 de Março de 2020 até 02 de Junho de 2020 (83 dias), pelo que, o prazo de caducidade que terminaria a 31/12/2022, esteve suspenso por 83 dias, tendo terminado a 22/03/2022.

Consequentemente, a liquidação emitida a 19/01/2021 e notificada à ora Requerente por via electrónica em 22 de janeiro de 2022 foi tempestiva.

Verifica-se assim que não decorreu o prazo de caducidade do direito à liquidação, pelo que não pode o Tribunal acolher a pretensão da Requerente, que assim improcede.

**

Uma vez analisada a questão da caducidade do direito à liquidação, centremo-nos na questão principal objecto do litígio.

Em causa aferir da legalidade da correção efetuada pela AT de onde resulta que, na sequência de inspecção tributária, foi aplicada tributação autónoma, nos termos do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, dos encargos relativos a ajudas de custo pagas a trabalhadores (motoristas) da sociedade

dominada B..., Lda..

Prevê o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, na redacção vigente à data dos factos:

“São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.”

O n.º 1 do artigo 23-A do CIRC tem a redacção seguinte:

“1. Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;”

À semelhança do já anteriormente entendido na Decisão Arbitral n.º 478/2019-T, de 18 de Março de 2020, o presente Tribunal subscreve igualmente a posição expressa na Decisão Arbitral n.º 266/2017-T, de 18 de fevereiro de 2018, relativamente à interpretação do n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC, na qual se destaca o seguinte:

“(…) os dois requisitos fundamentais da dedutibilidade dos gastos em sede de IRC que, como se sabe, são: i) a efectividade do gasto (e respectiva comprovação por meios idóneos); ii) a necessidade daquele para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. As tributações autónomas de natureza não penalizadora, pode-se dizer que, de uma forma ou de outra, visam acudir a situações em que o regime geral de comprovação dos referidos requisitos fundamentais da dedutibilidade dos gastos em sede de IRC, consagrado no artigo 23.º do CIRC, é insuficiente na prática, face à realidade da vida económica, para assegurar, com a necessária credibilidade, a sua verificação. Como refere J.L. Saldanha Sanches, “[n]este tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.” Ora, no caso concreto, nada parece fazer presumir que as ajudas de custo pagas se traduzem em remunerações em espécie ou em distribuições ocultas de lucros. Aquelas que são as notas habitualmente atribuídas às tributações autónomas não penalizadoras, podem reconduzir-se à referida constatação. Assim, o combate à erosão ilegítima da base tributável, o desincentivar de determinados gastos de causação presumidamente não empresarial, ou a tributação de distribuição encapotada de rendimentos a terceiros, não tributados na esfera destes, por meio das tributações autónomas, terá subjacente a constatação que o regime normal da dedutibilidade dos gastos, assente no artigo 23.º do CIRC, não é, nos gastos sujeitos àquela, adequado, de per si, a garantir que as referidas situações, contrárias àquela, não se verificam na realidade. Ou seja: relativamente a determinados gastos, o legislador entendeu que os procedimentos contabilísticos e fiscais vigentes para a generalidade dos casos, não eram suficientemente eficazes para assegurar que aqueles cumpriam com um ou ambos dos referidos requisitos fundamentais da dedutibilidade, e, em ordem a mitigar as consequências daí decorrentes, optou por sujeitá-los a tributação autónoma, diminuindo, no fundo, o seu quociente de dedutibilidade. (…)

Compreende-se assim, a esta luz, a razão de ser do requisito da facturação a clientes

consagrado na norma do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, como dirigindo-se a assegurar que as ajudas de custo em questão hajam sido incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Coloca-se, então, a questão de apurar se o requisito em questão deve ser entendido na sua aparente literalidade, ou seja, se quando a norma em causa utiliza a expressão “não faturados a clientes”, está a exigir que sejam mencionadas expressa e discriminadamente na facturação os dados relativos às ajudas de custo incluídas no valor facturado, ou se o texto legal se reporta antes à exigência de demonstração que o valor das ajudas de custo se encontra abrangido pelo valor facturado a clientes, como comprovação de que aquelas foram incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. (...) Com efeito, e desde logo, tem sido reiteradamente afirmado pelos Tribunais Tributários superiores, que a facturação para efeitos de IRC é menos exigente do que para o IVA, e que se destina essencialmente a veicular “os elementos essenciais da operação que titulam, por forma a possibilitar à AT quer ao controle da legalidade da dedução para efeitos fiscais do gasto, quer da respectiva tributação dos montantes auferidos pelos prestadores de serviços.”. No mesmo sentido, o Tribunal Central Administrativo Norte, por exemplo, decidiu que “[n]a redacção da Lei 87.º-B/98, de 31/12, a expressão ajudas de custo “facturadas a clientes”, que constava da alínea f) do n.º 1 do art.º 41.º do CIRC para efeitos da dedutibilidade integral do seu valor, correspondia a encargos a esse título debitados aos clientes e incluídos no valor da factura, não se exigindo a discriminação do seu montante na própria factura, nem qualquer formalidade na sua escrituração.”. Tendo em vista este entendimento, que se perfilha, não será de presumir que o legislador fiscal tenha pretendido adicionar ao já complexo emaranhado de obrigações e deveres contabilísticos e declarativos dos sujeitos passivos abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, a imposição de passar, como sugere a Requerida “fazer constar nas facturas emitidas o montante correspondente a ajudas de custo e aos quilómetros percorridos.”, ou “o local exacto (... da obra), o tempo ou a distância percorrida”, tanto mais que tais dados são absolutamente irrelevantes para o controlo fiscal quer do destinatário da factura, quer do emitente. Por outro lado, e sob pena, crê-se, de inconstitucionalidade, a sujeição a tributação autónoma dos valores relativos

a ajudas de custo, não sujeitas a IRS, por simplesmente “não faturados a clientes”, não poderá ser entendida na sua literalidade já que a facturação dos encargos aos clientes não será, em variadas situações, como sejam os casos de deslocações no interesse geral da empresa, de todo viável. Ou seja, se se entender que os encargos com ajudas de custo são “não faturados a clientes” se não estiverem expressa e discriminadamente mencionados numa factura, estar-se-á a sujeitar imperativamente a tributação autónoma, obstando à sua dedutibilidade integral, uma série encargos insusceptíveis (nesse sentido) de facturação, por terem sido contraídos no interesse geral da empresa, e não no serviço a um cliente concreto. Esta consequência será ainda mais problemática, se se atentar que a dedutibilidade dos gastos com ajudas de custo estava (como está) expressamente garantida pelo artigo 23.º do CIRC (à data dos factos tributários, como ainda hoje, na al. d) do n.º 1), normativo que se verá contrariado pelo entendimento de que a tributação autónoma em causa inviabiliza, tout court, a dedução integral de tais gastos, no caso de não serem tributadas em IRS nem facturadas a clientes, mesmo que se comprovem devidamente e para lá de qualquer dúvida razoável a efectividade do gasto e a sua necessidade para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Cair-se-ia então, naquela situação descrita pela Professora Ana Paula Dourado, em que “Se o objectivo fosse o de desincentivar a dedução de despesas a que as empresas têm direito, a tributação autónoma (...) seria difícil de compatibilizar com a Constituição e a tributação da capacidade contributiva e do lucro real.” sendo que “o legislador não pode recorrer a presunções inilidíveis, ficções e todas as técnicas presuntivas semelhantes, sempre que (a partir do momento que) a utilização das mesmas ponha em causa a prevalência da tributação sobre o rendimento real” (...) É, em suma, este o entendimento que se perfilha, ou seja, que os gastos a que se reporta o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC não necessitam de ser reflectidos/inscritos, de forma expressa, nas facturas emitidas aos clientes, devendo os sujeitos passivos de imposto que pretendam não sujeitar aqueles gastos a tributação autónoma possuir, para além do mais, elementos aptos à demonstração que, não obstante tal facto, o preço final

indicado e efectivamente faturado ao cliente contempla os valores relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.” (sublinhado nosso)

Pelo que, face ao entendimento supra exposto, e à factualidade provada nos presentes autos arbitrais, (vd., alíneas C), D), E), F) do II.1. supra), dúvidas não restam que resultam elementos suficientes para demonstrar que o preço final imputado aos clientes pela sociedade dominada B..., Lda., no ano de 2017, incluiu a totalidade dos custos suportados pela Requerente, abrangendo também as despesas com as ajudas de custo pagas aos seus trabalhadores (motoristas) pelas deslocações a Espanha para a realização dos serviços de transporte. Perante tais factos provados resulta que os valores relativos às despesas com as ajudas de custo, apesar de não estarem expressamente mencionados na fatura, estão incluídos no preço final indicado e faturado aos clientes.

Verifica-se que os atos tributários objeto da presente ação arbitral enfermam de erro na interpretação e aplicação da norma constante do n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC. Além disso, os referidos atos tributários ao desconsiderarem elementos demonstrativos que o preço final indicado e faturado aos clientes incluiu os valores relativos às despesas com as ajudas de custo, incorreram em erro sobre os pressupostos de facto, o que justifica também a sua anulação.

Atendendo ao exposto, consideramos procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários objeto da presente ação por enfermarem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito e de fato, o que justifica a sua anulação.

*

Quanto ao pedido acessório de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, formulado pela Requerente, o n.º 1 do artigo 43.º LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação adicional anulada é de considerar imputável à AT, que a praticou sem o necessário suporte legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e n.º 1 do 24.º do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigos 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV. Decisão Arbitral

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Julgar improcedente a invocada caducidade do direito à liquidação;
- b) Julgar procedente, nos termos expostos, o pedido objecto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de IRC n.º 2022..., de 19 de janeiro de 2022, respetivas Liquidações de juros compensatórios n.ºs 2022..., n.º 2022 ... e n.º 2022 ... e consequente Demonstração de acerto de contas n.º 2022..., no valor total de € 5.854,04, com as legais consequências;
- c) Condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data dos respectivos pagamentos até integral reembolso;
- d) Condenar a Requerida nas custas processuais.

V. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € **5.854,04**.

VI. Custas

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida¹.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de Fevereiro de 2024

O Árbitro,
(João Santos Pinto)

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2024-02-22.