

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 888/2023-T

Tema: não dedução de encargos em sede de IRC por cessação oficiosa da atividade por parte de sujeito passivo; amplitude do dever geral de a AT dar a conhecer a situação tributária dos contribuintes a fim de propiciar o exercício deste direito .

SUMÁRIO

A cessação oficiosa da atividade tributária, segundo o preceituado no art. 23.º-A do CIRC, impede que o adquirente de bens e serviços de alguém que tenha sido colocado nessa situação possa deduzir os encargos de transações efetuadas com esse (antigo) contribuinte para efeito de determinação do lucro tributável em sede de IRC.

Contudo, essa informação administrativa deve ser disponibilizada pela Administração Tributária e Aduaneira em termos tais que permita ao contribuinte médio o seu conhecimento, nisto consistindo o seu ónus de informação fiscal, ainda que a mesma, sendo de interesse geral, não tenha de ser comunicada a todos e a cada dos contribuintes individualmente considerados que entrem em relação com o sujeito cuja atividade tributária tenha sido terminada oficiosamente.

É necessário ressaltar que, sobre qualquer contribuinte, recai um dever mínimo de diligência em informar-se, no sítio eletrónico da AT, havendo lá essa informação, acerca da situação tributária do contribuinte com quem realiza uma operação fiscalmente relevante.

Assim sendo, não se afigura exigível que a AT comunique, a cada contribuinte, por cada transação realizada, a sua situação tributária, sendo suficiente que tal informação seja pública e acessível a todos, designadamente com o fito de qualquer um obter, com a mesma, a dedução do respetivo encargo para efeito de IRC, tal se impondo por força do art. 60.º-A da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

O Tribunal Arbitral, composto pelo Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e constituído em 6 de fevereiro de 2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede no ...-..., ...-... Albufeira, notificada das liquidações de IRC n.ºs 2023... e 2023..., respetivas liquidações de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas n.ºs 2023... e 2023..., nos termos das quais se apurou imposto em falta nos valores de € 283,62 (2019) e € 16.499,76 (2020), no total de € 16.783,38, relativas aos exercícios fiscais de 2019 e 2020 respetivamente, veio, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do artigo 5.º, n.º 2, e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer a constituição de tribunal arbitral no objetivo de apreciar a legalidade daqueles atos.

2. O fundamento apresentado pela Requerente para explicar a ilegalidade de tais liquidações de IRC consistia na existência de um vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito e de facto, que se consubstanciaria no incumprimento do regime previsto no artigo 23.º-A, n.º 1, al. c), e n.º 4 do CIRC e no incumprimento dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real.

A Requerente solicitou ainda o pagamento de juros indemnizatórios, calculados à taxa máxima legal, pelo período de tempo em que se viu privada da quantia indevidamente paga, tudo com as legais consequências.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD, em 22 de novembro de 2023, em conformidade com o preceituado no art. 11.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66º-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificado, nessa data, à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), ora Requerida.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no art. 6.º, n.º 1, e no art. 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, o Conselho Deontológico, em 17 de janeiro de 2024, designou o árbitro do presente Tribunal Arbitral, que comunicou, no prazo legalmente estipulado, a aceitação dos respetivos encargos.

5. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 6 de fevereiro de 2024, com base no preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido

subsequentemente notificada a AT como Requerida para, querendo, apresentar resposta.

7. A Requerida, chamada a pronunciar-se, sustentou, na sua resposta de 4 de março de 2024, que a Requerente não tinha razão, defendendo-se por impugnação, considerando que os valores em causa para efeito de dedução em sede de IRC se referiram a transações que, no momento, foram praticadas por sujeito passivo cuja atividade fiscal havia sido terminada oficiosamente, informação essa do conhecimento da Requerente, aplicando-se o art. 23.º-A do CIRC.

8. Em 19 e 20 de setembro de 2024, as Partes apresentaram alegações escritas, não sem que antes:

- a Requerente tivesse juntado aos autos cópia da decisão do CAAD n.º 834/2023-T, relativa a processo autónomo, atinente a matéria de IVA;

- e, antes disso, a Requerida tivesse juntado aos autos os docs. n.º 1 e n.º 2, relativos à disponibilização da informação de cessação oficiosa da atividade da contribuinte B... (NIF...).

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi devidamente constituído em 6 de fevereiro de 2024, em conformidade com o estabelecido na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

10. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente patrocinadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

11. O processo não padece de vícios que o invalidem.

Cumpre apreciar e decidir.

III. DOS FACTOS

12. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e dos elementos remetidos aos autos, fixa-se como segue:

A) Factos Provados

13. A A..., LDA, pessoa coletiva n.º..., tem sede no ...—..., em Albufeira.

14. Este contribuinte foi objeto de duas ações inspetivas da AT, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Faro, relativas aos exercícios de 2019 e 2020, sobre o contribuinte A..., Lda, respetivamente identificadas como Ordens de Serviço n.º OI2022... e OI2022... .

15. Destas duas ações inspetivas resultou a emissão de duas liquidações oficiosas, juros compensatórios e demonstração de acerto de contas em sede de IRC:

- para o ano de 2019, a demonstração de liquidação n.º 2023... e a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., no valor de € 283,62, quanto a 2019;

- para o ano de 2020, a demonstração de liquidação n.º 2023... e a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., no valor de € 16.499,76, quanto a 2020.

Tudo isto perfazendo um total de € 16.783,38, relativo aos exercícios fiscais de 2019 e 2020.

16. No âmbito da atividade inspetiva, foi posta em causa a dedução em sede de IRC dos valores das faturas emitidas pela contribuinte B... à Requerente:

- para o ano de 2019, faturação no valor total de € 1.214,80 (doc. n.º 3, inspeção de 2019, nos autos, página 10, matéria que se considera aqui reproduzida);

- para o ano de 2020, faturação no valor total € 74.040,08, compreendida entre 6 de janeiro e 26 de outubro de 2020 (doc. n.º 4, inspeção de 2020, nos autos, página 11, matéria que se considera aqui reproduzida).

17. Através de documento apresentado pela Requerida, comprovou-se a atividade de B... foi oficiosamente cessada em 23 de dezembro de 2019.

18. A Requerida apresentou também, logo após a sua resposta, pedindo alguns dias para o fazer, dois documentos – Documentos n.º 1 e 2 – em que explicita a disponibilização da informação no sítio eletrónico a partir de 14 de fevereiro de 2020, sendo a mesma acessível a todos e, por maioria de razão, à Requerente, a partir dessa data.

B) Factos não provados

19. Não se consideram como não provados outros factos com relevo substancial para a decisão a tomar pelo Tribunal Arbitral.

C) Fundamentação da matéria de facto provada

20. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral considera como central saber se a documentação apresentada pela Requerida, designadamente os seus Documentos n.ºs 1 e 2, são ou não suficientes para se considerar cumprido o ónus que lhe incumbe, nos termos do art. 23.º-A do CIRC, no sentido de permitir aos contribuintes descortinar a atividade fiscalmente relevante dos operadores económicos, a fim de não serem surpreendidos com informação de que não dispõem e que é muito relevante para a sua situação tributária e para as decisões que têm o direito de tomar previamente à prática de tais atos, nomeadamente a dedução de encargos para efeito de IRC.

21. Deste modo, após a análise de todos os documento juntos, bem como das observações feitas pelas partes a esse propósito, o Tribunal Arbitral entende que a Requerente podia e devia saber da cessação oficiosa da atividade da contribuinte B... a partir de 14 de fevereiro de 2020.

Pelo contrário, ainda que alegado em sentido diverso, o Tribunal Arbitral julga que antes dessa data, e sobretudo remontando à data efetiva em que a cessação se operou no registo informático, não era exigível que a Requerente o soubesse, sendo certo que essa informação não lhe foi prestada especificamente.

22. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados e alegações.

IV. DO DIREITO

A) A cessação oficiosa da atividade fiscal e o seu conhecimento como impedindo a dedução de custos em sede de IRC

23. Feita a fixação dos factos relevantes, a apreciação em sede de Direito nos presentes autos deve considerar, como aspeto mais relevante, saber do impacto de ter havido conhecimento ou não atempado da situação tributária da contribuinte B..., considerando o dia 14 de fevereiro de 2020.

Dispõe o art. 23.º-A, n.º 1, al. c), do CIRC, com a epígrafe “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”: “1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido, por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada officiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8º ou por sujeitos passivos que não tenham entregue a declaração de inscrição, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º”.

24. O segmento normativo deste preceito transcrito que assume pertinência é o que respeita ao facto de não ser possível deduzir encargos em relação a sujeito passivo com atividade tributária cessada.

Mas, como bem se compreende, tendo sido essa operação decidida pela Requerida, o cumprimento da norma só é viável perante o conhecimento que dela tenha a Requerente, a qual, nos autos, sempre afirmou desconhecer.

É por isso que, nessa parte, se preceitua no n.º 4 do art. 23.º-A do CIRC que “A Autoridade Tributária e Aduaneira deve disponibilizar a informação relativa à situação cadastral dos sujeitos passivos, que seja considerada relevante para efeitos do disposto na segunda parte da alínea c) do n.º 1.”

25. Ora, põe-se a questão de definir o alcance do dever de informação, neste ponto, da Requerida, esta alegando que tal informação se encontrava disponível no seu sítio eletrónico e que isso sempre bastaria.

Sabe-se bem que não se afigura suficiente que essa informação conste do sítio eletrónico, sem que, ao mesmo tempo, essa informação seja acessível aos interessados.

Isso mesmo acaba por ser reconhecido em favor da Requerente pela Requerente quando esta aceita que garantidamente só a partir de 14 de fevereiro de 2020, ainda que afirmando tal ter sido feito antes, essa informação estaria na efetiva posse da Requerente e que esta podia consultar.

26. Em contrapartida, o ónus de informar os cidadãos acerca da situação tributária do contribuinte não se afirma como um dever cujo cumprimento deva ser feito por qualquer notificação individual, uma vez que tal seria materialmente inviável e corresponderia a uma medida manifestamente desproporcionada.

É por isso que a LGT, em informação massiva, apela à aplicação do princípio da Administração Eletrónica, tal como faz o próprio CPA.

Também não se antolha como viável que, em alternativa, por cada alteração da situação tributária de um contribuinte, a AT enviasse um email a todos os outros contribuintes.

É, pois, um dever geral de todos conhecer, em cada momento, se o sujeito com o qual se entabulam relações jurídicas fiscais se encontra dentro da legalidade tributária, para o efeito se oferecendo os meios eletrónicos de consulta, e depois agir em conformidade, não obstante a confiança psicológica que cada um possa suscitar no tráfego jurídico-fiscal.

27. Assim sendo, e uma vez que nos presentes autos consta faturação que se apresenta relevante em dois anos fiscais, de 2019 e de 2020, importa extrair consequências distintas, quanto à dedutibilidade dos encargos plasmados nos pagamentos feitos na faturação relevante, entre o período anterior e o período posterior àquela dia, com os seguintes resultantes diversos:

- quanto à faturação existente e considerada relevante para a dedução feita pela Requerente em sede de IRC, a mesma apresenta-se válida para efeito de se aceitar essa dedução, devendo considerar-se ilegais tanto a liquidação e acerto de contas de 2019, como a liquidação e acerto de contas de 2020 na parte em que considera as faturas emitidas antes de 14 de fevereiro de 2020;

- quanto à faturação existente e considerada relevante para a dedução feita pela Requerente em sede de IRC em 2020, é de aceitar a legalidade da parte da liquidação, juros compensatórios e acerto de contas que tome por base a faturação emitida depois de 14 de fevereiro de 2020.

B) A pretensa violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação do lucro real

28. A Requerente – além de entender que não teve conhecimento da cessação da atividade da contribuinte B..., desconhecimento que lhe daria o direito à dedução dos encargos – alega também que este “obstáculo” sempre implicaria a violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação do lucro real, ainda que não identificando os artigos do texto da lei fundamental.

29. O Tribunal Arbitral considera implausível esta argumentação de direito, porquanto o caso se relaciona com uma atividade económica em cujo cerne o haver ou não tal dedução se encontra no âmbito da liberdade de conformação do legislador, não se considerando sequer que o concreto exercício desta tenha tolhido o núcleo essencial daqueles princípios constitucionais fiscais pelo facto de a relevância fiscal da dedutibilidade dos encargos em sede de IRC ser sempre algo de periférico no tocante à essencialidade da tributação em causa.

30. De resto, se se ler a lista dos encargos dedutíveis e não dedutíveis em IRC, logo se entende o quão difusa é essa argumentação, não se vislumbrando a sua procedência, que no limite provaria demais porque assim se “inconstitucionalizaria” toda e qualquer exceção à dedução dos encargos, nem sequer se descortinando a sua relação com o assunto *sub iudice*, que é o da regularidade da atividade fiscal da contribuinte B... .

C) Juros indemnizatórios

31. A Requerente pede ainda a condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Nos termos do art. 24.º, n.º 5, do RJAT, “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, implicando o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos arts. 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

32. Julgando-se parcialmente procedente o pedido, há lugar ao pagamento correspondente de juros indemnizatórios a cargo da Requerida.

V. DECISÃO

33. Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido da Requerente quanto à liquidação oficiosa de 2019 e quanto à liquidação oficiosa de 2020 na parte em que a mesma não considerou dedutíveis os encargos decorrentes da faturação emitida pela contribuinte B... até 14 de fevereiro de 2020, anulando-a nessa precisa medida, por violação de lei, remetendo para execução de sentença o valor a restituir;
- b) Absolver parcialmente a Requerida do pedido na parte em que a liquidação oficiosa de IRC de 2020 não considerou dedutíveis os encargos decorrentes da

faturação emitida pela contribuinte B... depois de 14 de fevereiro de 2020, não havendo violação de lei, nem se mostrando justificada qualquer violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva ou da tributação do lucro real;

- c) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios correspondentes à parte da decisão em que se deu provimento parcial ao pedido da Requerente, tal como definido na alínea a), remetendo para execução de sentença o valor a pagar;
- d) Condenar as Partes no pagamento das custas, ficando estas a cargo da Requerente em 30% e a cargo da Requerida em 70%.

VI. VALOR DO PROCESSO

34. De harmonia com o disposto nos arts. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, al. 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 € 16.783,38 (dezasseis mil, setecentos e oitenta e três euros e trinta e oito cêntimos), correspondente ao valor dos atos objeto de impugnação no pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi objeto de contestação nesses termos.

VII. CUSTAS

35. Calculadas de acordo com o art. 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, fixa-se o valor de €

1.224,00 (mil, duzentos e vinte e quatro euros), 30% a cargo da Requerente e 70% a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de outubro de 2024.

O Árbitro

Jorge Bacelar Gouveia

[Texto elaborado em computador, segundo o Acordo Ortográfico – vigente e obrigatório – de 1990, nos termos do art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e). do RJAT].