

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 684/2024-T

Tema: fundamentação do ato de liquidação oficiosa adicional; dedutibilidade fiscal dos ativos intangíveis não perecíveis em sede de IRC

SUMÁRIO

Em sede de liquidação adicional de IRS, os ativos intangíveis que se consubstanciam em “direitos contratuais” não são dedutíveis se não perecíveis, sendo certo que a fundamentação daquele ato tributário se considera realizada por remissão implícita para o antecedente procedimento tributário de inspeção, de que é o seu resultado, tendo este procedimento anterior tido a intervenção e o conhecimento do sujeito passivo e desse ambiente fazendo parte a liquidação oficiosa como ato final.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 6 de agosto de 2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... Unipessoal, Lda., pessoa coletiva com o n.º..., com sede em Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Portalegre, notificada do ato de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024 ..., relativa ao exercício de 2020, bem como a correspondente demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas n.º 2024..., datada de 8 de janeiro de 2024, praticados pela Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, da qual resultou o valor a pagar de € 13.657,91, veio – nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 2, alínea a), no artigo 6.º, n.º 1, no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, conjugado com o disposto no artigo 99.º, alínea a), e artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do aludido RJAT, – apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação daquele ato de liquidação por ilegalidade.

A autora ora Requerente fundou o seu pedido no facto de o ato de liquidação em crise não ser fundamentado como devia, bem como por aplicar erroneamente o CIRC na qualificação de valores considerados como não fiscalmente dedutíveis, pedindo ainda o pagamento de juros indemnizatórios e contestando a aplicação de juros compensatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 29 de maio de 2024, e 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 notificada, nessa data, a Autoridade Tributária (AT).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do art. 6.º, n.º 1, e do art. 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, o Conselho Deontológico, em 17 de julho de 2024, designou o árbitro signatário, que comunicou, no prazo legalmente estipulado, a aceitação do respetivo encargo.

4. 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.

5. Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 6 de agosto de 2024, com base no disposto 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.

6. Em 27 de setembro de 2024, a Requerida apresentou a sua resposta, impugnando os vícios que haviam sido assinalados pela Requerente.

7. Em 27 de novembro de 2024, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, solicitando a apresentação de alegações escritas no prazo de 10 dias, o que nenhuma das partes fez.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal foi regularmente constituído em 6 de agosto de 2024, em conformidade com o preceituado 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.

9. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, 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.

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

Cumpre apreciar e decidir.

III. DOS FACTOS

11. 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

12. A Requerente é A... Unipessoal, Lda., pessoa coletiva com o n.º..., com sede em Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Portalegre.

13. A Requerida emitiu tanto a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., relativa ao exercício de 2020, como a correspondente demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., de 8 de janeiro de 2024.

14. A liquidação oficiosa em causa foi a consequência de uma inspeção tributária realizada pela Requerida, segundo a Ordem de Serviço n.º OI2023..., na qual se detetaram valores não elegíveis para efeitos de dedutibilidade fiscal em relação a ativos intangíveis contratuais de natureza não perecível, tal como é descrito nos documentos carreados nos autos e cuja existência não foi objeto de contestação.

B) Factos não provados

15. Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

16. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral 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.

17. 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. o art. 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT].

18. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos.

IV. DO DIREITO

A) A falta de fundamentação do ato tributário e as suas consequências

19. O primeiro tema de Direito a equacionar neste processo arbitral é relativo a saber se o ato tributário emitido, a liquidação oficiosa adicional em IRC, violou o dever geral de fundamentação dos atos tributários.

20. Com efeito, a LGT é muito clara na imposição de tal dever, assim como também o é o CPA, sendo essa fundamentação mesmo um direito fundamental não

enumerado dos administrados e constante da Constituição formal, no seu art. 268.º, n.º 3.

Reza, pois, o art. 77.º, n.º 1, da LGT: “A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

21. O Tribunal Arbitral não considera que a configuração do ato tributário em crise possa ser inválido por se verificar o alegado vício formal de falta de fundamentação, tal como esta exigência está prevista no Direito Fiscal.

A fundamentação exigida, de facto e de direito, não obedece a um só modelo e deve adaptar-se às características de cada procedimento tributário que tenha sido efetuado.

22. Ora, no caso *sub iudice*, trata-se de uma liquidação oficiosa que se adita em consequência de um procedimento prévio de inspeção, cujos resultados foram notificados ao contribuinte, que assim ficou a conhecer as motivações subjacentes à decisão consequente de se fazer tal liquidação adicional, que lhe foi, de resto, devidamente notificada.

Quer isto dizer que não se exige que a fundamentação do ato final de tributação oficiosa tenha de reproduzir o que consta da inspeção efetuada como ato antecedente e com ele logicamente conexo.

23. Pode, então, essa fundamentação ser indireta e considerar-se indireta, sendo legítimo aceitar-se por remissão, assim do mesmo modo válida, desde que as

suas razões de facto e de direito se compreendam no ambiente que explica a prolação do ato de liquidação adicional, sendo esta a plenitude que culmina as consequências resultantes do processo de inspeção tributária.

24. Assim sendo, é igualmente suficiente a fundamentação feita por remissão ou que implicitamente se deduza do contexto em que o ato final de liquidação – no caso, um ato de liquidação oficiosa adicional – se posiciona; este ato não provém do nada ou do vazio, antes tem uma origem certa e segura, que é o procedimento inspetivo realizado, no qual participou a Requerente.

25. Isso mesmo é referido em abundante jurisprudência tanto dos tribunais do Estado como de tribunais constituídos no âmbito do CAAD.

Basta referir um, que é o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no Processo n.º n.º 0572/17, em 09.05.2018, citado pela Requerida e que aqui se corrobora: “Se a fundamentação das correções operadas pela AT e que determinaram as liquidações adicionais impugnadas, exprime, em termos claros, suficientes, congruentes e inteligíveis, o critério legal e a motivação das mesmas, fica cumprida a dupla função de controlo endógeno e exógeno da legalidade de tais atos tributários e não ocorre insuficiência de fundamentação”.

B) A relevância dos direitos contratuais como ativos intangíveis amortizáveis nos termos do art. 34.º, n.º 1, al. a), do CIRC

26. Outro tema de Direito que se deve apreciar, sendo mais substancial, refere-se a aquilatar se foi correta a liquidação oficial adicional realizada, tendo por base a

correção da matéria coletável, porquanto se desconsiderou o valor de direitos contratuais, considerados como ativos intangíveis não amortizáveis.

27. Com efeito, o art. 34.º, n.º 1, al. a), do CIRC refere o seguinte, artigo com a epígrafe “Depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais”: “Não são aceites como gastos: a) As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento”.

Por sua vez, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, contendo o “Regime das Depreciações e Amortizações”, no seu art. 16.º, atinente aos “Ativos intangíveis”, é mais explícito, ao prescrever que “Os atos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada”.

28. A análise dos elementos carreados para os autos, depois de apresentadas as opiniões das partes, suscitam no Tribunal Arbitral a convicção de que o que está em causa são ativos intangíveis de natureza não amortizável.

O que se discutiu no relatório de inspeção dizia respeito à “localização contabilística”, com a devida consequência na sua dedutibilidade fiscal como elemento de interesse, do ativo intangível que consistia no “Direito de disponibilização contratual, propriedades de investimento”.

Ora, este ativo intangível não foi adquirido onerosamente a terceiros, antes gerado internamente, e não houve quaisquer despesas financeiras na sua aquisição.

É cabal e aceite a explicação dada pela Requerida a este respeito.

29. Assim é porque, na verdade, o ativo intangível em causa não se reveste de uma vigência temporal limitada ou, no limite, se a tivesse, ela assumir-se-ia como de

definição impossível, pelo que se preenche a previsão da norma fiscal do art. 16.º, n.º 1, do CIRC, que os exclui do conceito de ativo amortizável para efeito de dedução fiscal por não estarem sujeitos a deprecimento.

Assim é porque, noutra perspetiva, a sua aquisição não foi propiciada por uma operação financeira que tivesse implicado a redução do ativo geral da sociedade em causa, traduzindo-se numa aquisição não onerosa, na sequência da dinâmica contratual da atividade da empresa em questão.

30. Igualmente o Tribunal Arbitral não considera que a intervenção da Requerida, no âmbito do procedimento tributário no resultado que dele se obteve, tivesse consubstanciado uma qualquer operação de natureza contabilística *proprio sensu*.

A apreciação feita à contabilidade da Requerente era devida para a compreensão da natureza dos ativos em causa, mas a sua qualificação como ativo intangível não dedutível não representou uma qualquer intervenção “ultra vires” do seu escopo tributário, em cuja base se impunha observar as categorias contabilísticas dadas pelo sujeito passivo, as quais podem ser desconsideradas com efeitos tributários.

C) Juros compensatórios e juros indemnizatórios

31. A Requerente pede ainda a condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, ao mesmo tempo não entendendo que tivesse havido qualquer razão para a aplicação dos juros compensatórios.

32. 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”, tal implicando o pagamento de juros indemnizatórios segundo os arts. 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

Não assistindo razão à Requerente, perante a improcedência do seu pedido, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerida.

33. Mas do mesmo modo não é de considerar procedente o argumento da Requerente no tocante à ilegalidade da aplicação de juros compensatórios, com base na alegação de que não haveria o elemento subjetivo que o justificasse, ou sequer nexo de causalidade, ou ainda uma sua aplicação baseada num mero automatismo.

A aplicação de juros compensatórios tem aqui razão de ser porque a conclusão a que a Requerida chegou, ao fazer uma liquidação oficiosa adicional, se encontrou dentro dos parâmetros de um resultado possível na inspeção efetuada quanto à qualificação do carácter não dedutível dos ativos intangíveis em causa. Tal significou o não pagamento do imposto devido e o juízo de censura a considerar aqui é semelhante ao juízo de censura que funda a emissão da liquidação adicional.

V. DECISÃO

34. Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

- a) Absolver a Requerida do pedido, dada a improcedência dos vícios de ilegalidade alegados pela Requerente, e que não foram detetados no ato de liquidação adicional praticado;
- b) Absolver, por consequência, a Requerida do pagamento dos juros indemnizatórios que eventualmente coubessem, bem como dos juros compensatórios determinados;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

35. De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, art. 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e art. 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de €13.657,91 (treze mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e noventa e um cêntimos), correspondente ao valor de imposto em sede de IRC que a Requerente computa como tendo sido indevidamente pago, que é o valor do pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi objeto de contestação.

VII. CUSTAS

36. Custas a cargo da Requerente, de acordo com o art. 12.º, n.º 2, do RJAT, do art. 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 918,00 (novecentos e dezoito euros).

Notifique-se.

Lisboa, 5 de fevereiro de 2025.

O Árbitro

Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art. 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo Acordo Ortográfico de 1990 em vigor.