

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 667/2015-T

Tema: IRC – Mais valias imobiliárias; Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro; artigo 64.º do CIRC

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Jaime Carvalho Esteves e Sofia Cardoso, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 30 de Outubro de 2015, A..., S.A. com sede na Avenida ..., n.º ..., ..., ...-... ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial da ... com o número de identificação de pessoa colectiva ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos tributários:
 - a. Acto de liquidação de IRC n.º 2014 ... e respectivos actos de liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ... e de juros de mora n.º 2014..., aos quais corresponde a Demonstração de Acerto de Contas de IRC n.º 2014... e a Compensação n.º 2014..., de 7 de Novembro de 2014, com referência ao exercício de 2010, no valor de 113,096,25 (cento e treze mil, noventa e seis euros e vinte e cinco cêntimos);

- b. Decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra os actos tributários identificados na alínea anterior.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que se verifica:
- i. Falta de fundamentação do acto de liquidação de imposto contestado;
 - ii. Violação do direito de audição;
 - iii. Caducidade do direito à liquidação do imposto;
 - iv. Violação da legislação em vigor à data do facto tributário;
 - v. Impossibilidade de aplicação da alínea b) do n.º 3 do artigo 58.º-A do CIRC e violação das normas e princípios contabilísticos aplicáveis;
 - vi. Violação do direito comunitário;
 - vii. Ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios.
3. No dia 02-11-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Exm.ª Sr.ª Conselheira Fernanda Maçãs, o Exm.º Sr. Dr. Jaime Carvalho Esteves e a Exm.ª Sr.ª Dr.ª Sofia Cardoso como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 30-12-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 15-01-2016.

7. No dia 03-02-2016 foi nomeado como presidente o ora Relator, após ter aceite o encargo, por renúncia da Exm.^a Sr.^a Conselheira Fernanda Maçãs, que renunciou ao encargo por motivos julgados justificados.
8. No dia 11-03-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
9. No dia 27-04-2016, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT.
12. Foi prorrogado por 30 dias o prazo a que alude o artigo 21.º/1 do RJAT.
13. 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 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente tem como objecto social, entre outros, a compra e venda de imóveis, bem como a revenda de imóveis adquiridos para o efeito.
- 2- No âmbito da sua actividade comercial, a Requerente adquiriu para revenda, em 03/02/2006, o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., na freguesia da ..., concelho da ..., pelo preço de €150.000,00.
- 3- A referida aquisição foi contabilizada na conta de compras-existências pelo mesmo valor (€ 150.000,00), acrescido das despesas inerentes à escritura e registos.
- 4- Na referida data, o valor patrimonial tributário (VPT) do PRÉDIO era de €73,015,69.
- 5- Em resultado da 1.ª transmissão ocorrida na vigência do Código do IMI (aquisição realizada pelo sujeito passivo em 03/02/2006), o Serviço de Finanças de ... – ..., através do ofício n.º ... de 26/06/2007, registado pelos Serviços dos CTT sob o n.º RY...PT, notificou o sujeito passivo do valor patrimonial tributário definitivo atribuído ao imóvel, em resultado da avaliação efectuada nos termos dos artigos 37.º e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), de €538.210,00 e, conseqüentemente para, no prazo de 30 dias a contar da notificação, requerer segunda avaliação, caso não concordasse com o valor referido.
- 6- A Requerente não requereu 2.ª avaliação do prédio, conformando-se, assim, com o VPT que lhe foi atribuído pelos serviços da AT.
- 7- Por contrato de compra e venda, celebrado por escritura pública em 08/07/2010, no Cartório Notarial de ..., de B..., procedeu à alienação do prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ..., pelo preço de €155.000,00.
- 8- O VPT do prédio, à data da alienação, em consequência da actualização periódica efectuada nos termos do artigo 138.º do CIMI, era de €558.392,88.
- 9- Na sequência da última transmissão do prédio, e por via da reclamação apresentada pelo novo adquirente ao abrigo do artigo 130.º do CIMI, o VPT do referido prédio veio a ser actualizado para €276.910,00 em 2011.
- 10- A Requerente não lançou mão do procedimento próprio para prova do preço efectivo nas transmissões de imóveis, previsto no art.º 139.º do CIRC, não tendo, também,

- preenchido qualquer campo do quadro 07 da declaração mod. 22 do ano de 2010 que apresentou.
- 11- Tendo a AT constatado existir uma diferença positiva entre o valor do prédio constante do contrato (€155.000,00) e o respectivo VPT (€558.392,88), no montante de €403.392,88, notificou a Requerente, através do ofício n.º ... de 2014/04/09, registado pelos Serviços dos CTT sob o n.º RC...PT, para proceder à correcção da sua MOD 22, acrescendo a aludida diferença positiva ao lucro tributável, no campo 745 do quadro 07 da declaração Mod. 22 de substituição.
 - 12- A Requerente procedeu à entrega da declaração de substituição Mod. 22 do exercício de 2010, onde, para além da correcção ao abrigo do artigo 64.º do CIRC, do campo 745 do quadro 07 - €558.392,88- €155.000,00= €403.392,88 – da diferença entre o VPT e o valor de venda, entendeu, também, ser de deduzir o valor corrigido da compra no campo 772 - €538.210,00- €150.000,00= €388.210,00.
 - 13- Foi emitida a Ordem de Serviço n.º 0I2014..., ao abrigo da qual a Requerente viria a ser objecto de uma inspecção tributária, de carácter interno, para "controlo da situação tributária da sociedade, relativamente a factos tributários que advêm da transmissão de direitos reais sobre imóveis no exercício de 2010, sujeitos a tributação nos termos do artigo 64.º (redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07) do Código do IRC”.
 - 14- A Requerente foi notificada do projecto de correcções ao lucro tributável do exercício de 2010, nos termos do qual foi rejeitada a inscrição do montante de €388.210,00 no campo 772 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de substituição apresentada com referência ao exercício de 2010.
 - 15- A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, tendo petitionado a anulação da correcção proposta.
 - 16- A Administração Tributária manteve o entendimento constante do projecto de correcções, convertendo em definitiva a correcção que havia sido proposta e notificando a Requerente do Relatório de Inspeção Tributária, nos termos do qual foi efectuada uma correcção aritmética ao lucro tributável da Requerente, relativo ao exercício de 2010, no montante de € 388.210,00.
 - 17- Do Relatório de Inspeção consta, para além do mais, que:

- a. “segundo a redacção da lei em vigor, à data de aquisição, o sujeito passivo, podia ou não registar contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial definitivo. No entanto, esse registo é, todavia, condição legalmente indispensável se o sujeito passivo adquirente pretender tomar o valor patrimonial tributário definitivo como base para efeitos de apuramento do custo da mercadoria vendida - no caso de o bem ter sido adquirido para revenda”;
- b. “o sujeito passivo para tomar o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel como custo de aquisição, nos termos do artigo 58.º-A do CIRC, com a redacção do DL 287/2003, de 12 de Novembro, teria que efectuar a correcção contabilística do valor de aquisição para o seu valor patrimonial tributário o que não aconteceu, uma vez que era essa a lei que se encontrava em vigor, à data em que adquiriu e tomou conhecimento do valor patrimonial tributário do imóvel (Ofício n.º ... de 2007/06/26) e não a lei constante do Dec-Lei n.º 159/2009, de 13/07”;
- c. “tendo o sujeito passivo adquirido o imóvel na vigência do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, não tendo registado contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, quer dizer que não adotou o valor patrimonial tributário na aquisição do imóvel, pelo que não deve efectuar o preenchimento do campo 772 do quadro 07- Correções pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributário na respectiva transmissão (art.º 64.º, n. 3, al. b) do CIRC), vamos proceder ao apuramento do lucro tributável, do ano de 2010.”

18- A Requerente foi notificada do acto de liquidação de IRC n.º 2014 ..., do acto de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2014 ... e do acto de liquidação de Juros de Mora n.º 2014 ..., aos quais corresponde a Demonstração de Acerto de Contas de IRC n.º 2014 ... e a Compensação n.º 2014..., de 7 de Novembro de 2014, da qual resulta o valor a pagar de €112,937,70, todos praticados com referência ao exercício de 2010.

- 19- A Requerente apresentou reclamação graciosa contra os mesmos, peticionando a respectiva anulação.
- 20- A Requerente não foi notificada da decisão definitiva sobre a reclamação graciosa apresentada.
- 21- Em 2011, o VPT do prédio foi revisto pela Administração tributária, tendo sido fixado em € 276.910,00.
- 22- O Serviço de Finanças de ...-... instaurou o competente processo de execução fiscal, autuado com o n.º ...2015..., para cobrança coerciva da, alegada, dívida de imposto e de juros compensatórios.
- 23- Para suspensão, do suprarreferido processo de execução fiscal, a Requerente prestou garantia, no valor de €143,322,66, que consistiu em hipoteca voluntária sobre bem imóvel.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. 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 actual 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, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

A Requerente coloca à apreciação do Tribunal, em suma, as seguintes questões:

- i. Falta de fundamentação do acto de liquidação de imposto contestado;
- ii. Violação do direito de audição;
- iii. Caducidade do direito à liquidação do imposto;
- iv. Violação da legislação em vigor à data do facto tributário;
- v. Impossibilidade de aplicação da alínea b) do n.º 3 do artigo 58.º-A do CIRC e violação das normas e princípios contabilísticos aplicáveis;
- vi. Violação do direito comunitário;
- vii. Ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios.

Não tendo sido arguidos vícios que conduzam à nulidade ou inexistência do acto impugnado, nem tendo sido expressamente requerido que, na apreciação das questões suscitadas, o Tribunal siga uma ordem determinada, cumprirá conhecer, nos termos do artigo 124.º do CPPT, do vício “*cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*”.

*

Nos seus traços essenciais, a questão de fundo que se apresenta a decidir no presente caso pode formular-se do seguinte modo:

- Em 03/02/2006, a Requerente adquiriu, para revenda um prédio urbano, cujo VPT, à data, era de €73,015,69, por € 150.000,00, tendo contabilizado o imóvel em causa por este último valor;
- Em 26/06/2007 foi atribuído ao imóvel o VPT de €538.210,00;
- Em 08/07/2010 a Requerente vendeu o mesmo prédio pelo preço de €155.000,00, sendo que, à data, o VPT do mesmo era já de €558.392,88;
- Em 2011 veio aquele mesmo valor a ser actualizado para €276.910,00;
- A Requerente, na sua declaração de rendimentos para 2010, inscreveu inicialmente, como custos de aquisição de venda, o valor constante dos contratos;
- Posteriormente, face ao entendimento da AT de que o valor de revenda a considerar deveria ser o VPT, entregou nova declaração, onde fez constar como valor de aquisição, o VPT, nessa data.

Face a esta factualidade, a AT considerou, em suma, que, tendo o sujeito passivo adquirido o imóvel na vigência do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, à data de aquisição, a Requerente, podia ou não registar contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial definitivo, e que tal registo seria condição legalmente indispensável se o sujeito passivo adquirente pretender tomar o valor patrimonial tributário definitivo como base para efeitos de apuramento do custo da mercadoria vendida, no caso de o bem ter sido adquirido para revenda, pelo que, para tomar o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel como custo de aquisição, nos termos do artigo 58.º-A do CIRC, com a redacção do DL 287/2003, de 12 de Novembro, teria que efectuar a correcção contabilística do valor de aquisição para o seu valor patrimonial tributário, o que não fez, pelo que não poderia adoptar o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributário na respectiva transmissão, no ano de 2010, nos termos do art.º 64.º, n. 3, al. b) do CIRC.

Vejamos, então.

*

Essencialmente, o que está em causa na presente acção arbitral tributária, é uma questão de aplicação da lei no tempo, assentando o acto tributário objecto daquela, na aplicação do regime decorrente do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (vigente à data da aquisição do imóvel e que vigorou até 31/12/2009), que dispunha que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

2 - Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

3 - Para aplicação do disposto no número anterior:

a) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;

b) O sujeito passivo adquirente, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, deve tomar tal valor para a base de cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel.”.

Por sua vez, entende a Requerente que o artigo 64.º do Código do IRC, na redacção que se encontrava em vigor no final do exercício de 2010, previa que, nos casos em que o valor do contrato fosse inferior ao VPT definitivo do imóvel, tanto o alienante como o adquirente deveriam adoptar o VPT para a determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC relativamente ao imóvel, ou seja, entende a Requerente que de acordo com a lei aplicável à data do facto tributário, independentemente da forma de contabilização do imóvel, o alienante e o adquirente devem adoptar o VPT para determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.

Efectivamente, dispunha o artigo 64.º do CIRC, na redacção que se encontrava em vigor no final do exercício de 2010:

“1 — Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

2 — Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável

3 — Para aplicação do disposto no número anterior:

a) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;

b) O sujeito passivo adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.

4 — Se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do período de tributação a que

respeita a transmissão, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.

5 — No caso de existir uma diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

6 — O disposto no presente artigo não afasta a possibilidade de a Direcção-Geral dos Impostos proceder, nos termos previstos na lei, a correcções ao lucro tributável sempre que disponha de elementos que comprovem que o preço efectivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.”

*

No caso *sub iudice*, está em causa a determinação do rendimento tributável da Requerente sujeito a tributação, resultante da diferença entre o custo de aquisição de um imóvel, e o ganho resultante da sua revenda, em 2010.

Esta simples formulação, permite desde logo evidenciar dois pontos fundamentais para a solução a dar ao problema que se coloca, e que são:

- A circunstância de o rendimento a tributar se formar no ano de 2010; e
- Estar em causa a determinação da forma de apuramento do rendimento a tributar.

Tendo em conta o primeiro dos pontos indicados, permite desde logo compreender a inaplicabilidade ao caso concreto do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (vigente à data da aquisição do imóvel e que vigorou até 31/12/2009), uma vez que já não se encontrava em vigor no momento em que se torna necessário determinar a forma de apuramento do rendimento de 2010 sujeito a tributação, e nenhuma norma vigente nessa altura, remetia para tal diploma.

Efectivamente, estando em causa o apuramento do rendimento de 2010 sujeito a tributação, tal operação haverá de fazer-se, exclusivamente, à luz da legislação vigente nessa altura, o que no caso é dizer, à luz do artigo 64.º do CIRC.

Ora, esta norma prescreve, logo no seu número 1, e no que para o caso interessa, que “Os **alienantes** e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos

da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, **valores normais de mercado** que não poderão ser inferiores aos **valores patrimoniais tributários definitivos** que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)” (sublinhados nossos).

Da norma em causa decorre, inquestionavelmente, julga-se, que os alienantes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do Código em causa, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos.

Assim, sendo, duas conclusões se impõem. A primeira, mais clara, será a de que a imperatividade, nos termos do preceito em análise, de utilização do VPT, no caso de este ser superior ao valor utilizado, abrange quer os adquirentes quer os alienantes, posição em que a Requerente se encontra, no caso, pelo que, também quanto a esta, enquanto alienante, será aquele o valor – por princípio – a atender.

A segunda é a de que a tal imperatividade se reporta não apenas ao valor da operação em que intervêm alienante e adquirente e que gera a mais valia a tributar, mas a todos os valores a considerar para a determinação do lucro tributável nos termos do CIRC, o que decorre, desde logo, pela utilização, pelo legislador, do plural, ao referir-se a “valores normais de mercado” e a “valores patrimoniais tributários definitivos”. Com efeito, se, como parece ser o entendimento da AT, o legislador pretendesse que apenas o valor de mercado ou o VPT a utilizar fosse o referente à operação em que alienante e adquirente intervêm e gera a mais-valia tributável, teria, rigorosamente, de empregar a expressão “valor” no singular. A utilização de tal expressão no plural não poderá ter outro sentido, julga-se, que não o de expressar que, nas operações necessárias à determinação do lucro tributável nos termos do CIRC, para efeitos da norma em causa, se deverá empregar os “valores normais de mercado” e/ou os “valores patrimoniais tributários definitivos”, que, em função da regra fixada (prevalência do que for superior), sejam aplicáveis.

Deste modo, e em suma, considerando-se que ao facto tributário *sub iudice*, que ocorre em 2010, não se aplica, por já não estar em vigor, o regime do artigo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, mas antes o do artigo 64.º do CIRC vigente à data, que não ampara a correcção efectuada pela AT e contra a qual a requerente, na presente acção arbitral

se insurge, enfermará o acto tributário objecto daquela de erro nos pressupostos de direito, devendo ser anulado, o que se determina.

Face ao decidido, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pela Requerente.

*

A Requerente peticiona também o reconhecimento do direito a indemnização por custos sofridos com a garantia prestada.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do art. 24.º do RJAT.

No mesmo preceito “*o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”.* Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.”¹

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do art. 171.º do CPPT.

Como se referiu na decisão proferida no Processo n.º 28/2013-T² “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização

¹ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

² Disponível em www.caad.org.pt.

por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

- “1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, é manifesto que o erro que padecem os actos de liquidação é imputável à Entidade Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, com referência ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra ainda pago.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito, o que só poderá ser efectuado em execução desta decisão.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular os actos tributários objecto da presente acção arbitral;
- b) Condenar a Entidade Requerida a pagar à Requerente indemnização por garantia indevida, com referência ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra pago, no montante que se vier a liquidar em execução de sentença; e
- c) Condenar a Entidade Requerida nas custas do processo, no montante de €3.060,00.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €113,096,25, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

27 de Junho de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Jaime Carvalho Esteves)

O Árbitro Vogal

(Sofia Cardoso)