

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 187/2016-T

Tema: IRC – Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis - Artigo 64.º do CIRC.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Gustavo Courinha e Prof. Doutor Jorge Júlio Landeiro de Vaz (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-06-2016, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S. A.** pessoa colectiva n.º..., com sede no ..., Rua ..., n.º..., ..., ...-....
...(doravante "Requerente"), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º da Lei Geral Tributária ("LGT"), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), 137.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ("CIRC"), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ("IRC") e juros compensatórios n.º 2015..., de 26 de Outubro de 2015.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-04-2016.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 25-05-2016 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 13-06-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 05-09-2016 foi decidido dispensar reunião e que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas excepções nem há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente iniciou a sua actividade em 2006, no âmbito do seu objecto social, nomeadamente, realização e gestão de operações de titularização de créditos, mediante a aquisição, gestão e transmissão de créditos e a emissão de obrigações titularizadas para o pagamento dos créditos adquiridos (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B)** A Requerente exerce a actividade de “Outras actividades de Serviços financeiros Diversos, N. E., excepto Seguros e fundos de pensões” – CAE...;
- C)** Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2013..., a Autoridade Tributária e Aduaneira realizou acção inspectiva à ora Requerente, por factos tributários verificados no exercício de 2013;
- D)** Em sede de IRC, a Requerente encontra-se enquadrada no regime geral, por força da alínea a) n.º 1 do artigo 2.º do CIRC;
- E)** No decurso do ano de 2013, a Requerente procedeu à alienação dos imóveis descritos no ponto III. 1 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- F)** Em resultado da avaliação efectuada nos termos dos artigos 37.º e seguintes do CIMI (1.ª transmissão ocorrida após a entrada em vigor do Código, conforme disposto no n.º 1 do art. 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro), da actualização trienalmente efectuada nos termos do art. 138.º do CIMI, da avaliação geral efectuada nos termos do artigo 15 – A (artigo aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30/11), foram atribuídos os valores patrimoniais que constam no capítulo III.1 n.º 2 do RIT;
- G)** Nas situações em que a Requerente, foi notificada das avaliações, foi informada que poderia requerer segunda avaliação nos termos do artigo 76.º do CIMI, no prazo de 30 dias a contar das notificações (caso não concordasse com o valor referido), direito que a Requerente não exerceu;
- H)** A Requerente apresentou em 31-01-2014, o pedido de revisão nos termos do n.º do art. 139.º do CIRC, que deu origem ao procedimento de revisão cuja cópia consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor

se dá como reproduzido, em que a Senhora Substituta Legal da Directora de Finanças de Lisboa Adjunta, proferiu decisão em 30-03-2015, no sentido de manter, para efeitos de determinação da matéria colectável do exercício de 2013 os valores patrimoniais tributários que serviram de base às liquidações de IMT por entender, além do mais, o seguinte:

Analizado o pedido de prova dos preços efetivos nas transmissões dos imóveis, apresentado pelo sujeito passivo e considerando as posições tomadas pelos peritos nos seus laudos, evidenciam-se os seguintes factos:

A do Procedimento de Revisão

No pedido de prova dos preços efetivos nas transmissões dos Imóveis, o sujeito passivo apenas refere que as frações constam das tabelas seguintes de páginas 2 a 5 e que junta ao mesmo: cópias de escrituras de compra e venda (referências ...001 a ...129) e dos documentos de autorização de acesso à informação bancária da empresa e dos respetivos administradores.

Após o debate contraditório

O Perito do Sujeito Passivo, no seu laudo, refere, em síntese, o seguinte:

- *A A... é uma sociedade de titularização de créditos, adquire os mesmos às entidades bancárias, com um número alargado de incumprimento;*
- *Numa perspetiva de resolução dos próprios créditos, tenta através de uma prestadora de serviços, a empresa B..., chegar a acordo com os devedores, para pagamento integral da dívida;*
- *Os acordos podem assumir a forma de dações em cumprimento com pagamento integral ou parcial da dívida;*
- *Caso o acordo seja parcial, existe um acordo associado ao imóvel, que poderá resistir e neste caso, os pagamentos dizem respeito ao pagamento do valor remanescente;*
- *Não existindo acordo, nem sendo possível contactar os devedores, a A... promove a venda judicial do Imóvel e como detentora do crédito está isenta do depósito do preço e na maior parta dos casos, isenta de pagamento de IMT;*

- Nas vendas judiciais é o tribunal que decreta o valor da venda do imóvel, que será o mais alto, entre o valor patrimonial ou o valor da avaliação efetuada pelo perito nomeado pelo tribunal, consoante o que for maior;
- Apesar do valor da venda poder ser superior ao valor de venda da conjuntura atual, a A... não reclama judicialmente este valor, atendendo do tempo de resposta do tribunal, pelo que, adquire o Imóvel pelo valor da venda judicial;
- Após a aquisição pelo valor decretado judicialmente, é realizada uma avaliação ao interior do Imóvel, efetuada por empresa externa que decretará o valor da venda do Imóvel;
- Estas empresas externas são certificadas pela CMVM;
- O valor desta avaliação (efetuada por empresa externa) é comunicado às empresas imobiliárias (com quem são celebrados contratos), e consta do site da lusi, e o imóvel é posto à venda;
- A maior parte dos Imóveis são vendidos por empresas Imobiliárias e no pedido efetuado ao abrigo do art. 139º do CIRC, são sempre juntos ao mesmo, os contratos, faturas e recibos;
- Existe uma política de rescisão de preços que é comunicada às empresas mediadoras, através de e-mail, ou do site e os contratos não são revistos, nem são objeto de adendas, por não existirem disposições legais para o efeito;
- A A... tem uma política de comissão mínima, pelo que, em valores baixos, a percentagem da comissão é superior ao praticado;
- A comissão mínima está aprovada e é praticada por todas as imobiliárias e atualmente aplica-se a imóveis com valor de venda inferior a €35.000,00;
- A maioria dos imóveis encontram-se devolutos há cerca de 5/10 anos, apresentam condições de habitabilidade reduzidas e necessitam de obras, fatores que influenciam os seus valores de venda e que implicam que sejam superiores após a realização das obras efetuadas pelos adquirentes;
- A nível da contabilização, verifica-se:
- Nos centros de custos podem haver valores antes e depois da venda do Imóvel;

- Estes valores são referentes ao pagamento do valor remanescente (no caso de pagamentos efetuados depois da dação) e / ou valores pagos ainda no âmbito do acordo entre a A... e o devedor no sentido, de forma a minimizar a dívida);

- Os acordos são assinados e arquivados por processo e em alguns processos existem pagamentos anteriores, porém em muitos casos, o devedor deixa de pagar e por isso se avança para a dação em cumprimento ou venda judicial.

Considera que a reclamante apresentou todas as justificações para que se considere ter sido feita a prova, de que dos valores declarados são efetivamente os valores de venda dos Imóveis,

O Perito da Fazenda Pública no seu laudo, refere que, na sequência do debate contraditório entre os peritos, não foi passível estabelecer o acordo prevista no n.º 1 do artigo 92.º da L.G.T., referindo, em síntese, o seguinte:

- Que o art. 64.º do CIRC tem natureza de cláusula especial anti-abuso e que o seu objetivo, é levar os contribuintes a adotarem uma conduta no sentido de que os preços praticados nas alienações dos imóveis reflitam efetivamente os valores de mercado;
- A diferença verificada entre os valores de alienação dos imóveis e os respetivos valores patrimoniais totaliza € 2.433.702,72 (€ 8.302.222,72 - € 5.869.520,00);
- Que o pedido apresentado respeita a imóveis distribuídos por todo o país e que ao mesmo foram juntas cópias das escrituras de venda com indicação das referências para cada imóvel (...001 a ...129) e também as autorizações de acesso às contas bancárias da requerente e dos administradores;
- Analisados os fundamentos invocados no pedido e os apresentados pelo perito que representa o sujeito passivo, é de salientar
 - A requerente é uma Sociedade de Titularização de Créditos, cuja supervisão real recai sobre a Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM);
 - Tem por objeto a realização de operações de titularização de créditos, mediante a aquisição, gestão, transmissão de créditos e a emissão de

obrigações titularizadas para o pagamento de créditos adquiridos, que se encontram em contencioso;

- Os créditos são garantidos por imóveis que são arrematados pela requerente por via judicial ou dação em cumprimento em data posterior;*
- Cada imóvel adquirida pela A..., está diretamente relacionado com um ou mais créditos por si adquiridos no âmbito das suas titularizações, pelo que, a sua aquisição respeita na prática /operacionalmente ao recebimento em espécie da liquidação total ou parcial desses créditos;*
- Os valores de aquisição dos créditos são inferiores aos valores adjudicados e reclamados judicialmente;*
- A entrada das verbas (inclusive sinais, reforços) apenas são registados na contabilidade, quando se realiza a venda do imóvel;*
- Na atual conjuntura económica, os imóveis são vendidos a preços substancialmente inferiores ao valor patrimonial tributário,*
- A titularidade dos imóveis não é registada no Balanço da sociedade;*
- Todos os créditos adquiridos têm uma referência, que funciona como um "centro de custos", onde são registadas todas as cobranças, gastos (como por exemplo custas dos tribunais, honorários de solicitadores de execução, registos, conservatórias, comissões imobiliárias, etc) e ganhos (rendimentos de créditos), inerentes a esse crédito, os quais são registados com a referência associada.*
- Analisado o pedido, os documentos a ele anexos e os apresentados desde a primeira reunião até 30.12.2014 (data em que foram apresentados os últimos), procurou o perito da administração tributária validar os valores de direitos reais sobre Imóveis e ainda se estes refletiam efetivamente os valores de mercado praticados nesse período e nesse sentido, foram verificadas os movimentos contabilísticos efetuados nas transações dos Imóveis (aquisição dos créditos, vendas), os contratos de promessa de compra e venda, os contratos de compra e venda, os meios de pagamento, os contratos efetuados com as empresas imobiliárias (faturas/recibos e meios de pagamento) e ainda*

os elementos disponíveis no sistema informático da Administração Tributária (AT), verificou:

1. Não existirem alguns contratos de promessa de compra e venda;
2. Nalguns casos, os contratos de promessa de compra e venda apresentados, o comprador constante do mesmo, não é o que compra o imóvel, como por exemplo:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...		...	PORTO	10-04-2013	... 021
...	B	...	SETUBAL	27-12-2013	... 025
...	AU	...	LOURES	18-03-2013	... 050
...	J	...	SINTRA	06-06-2013	... 054
...		...	CASTRO DAIRÉ	18-03-2013	... 063
...	O	...	BRAGA	30-05-2013	... 064
...	B	...	VALONGO	29-05-2013	... 067
...		...	TORRES VEDRAS	02-12-2013	... 078
...	B	...	LEIRIA	06-03-2013	... 080
...	AG	...	ALBUFEIRA	10-09-2013	... 088
...	M	...	V.N. GAIA	11-11-2013	... 097
...	P	...	BRAGA	30-05-2013	... 102
...	K	...	MOITA	15-02-2013	... 109
...	R	...	ALMADA	11-01-2013	... 113

No centro de custo, apenas aparece registado o valor total da escritura pública de compra e venda, tendo a perita indicada pelo sujeito passivo, informado que nalguns casos, não são efetivamente feitas com a pessoa que assinou o contrato, mas o sinal não é devolvido, constando da escritura o total do valor, servindo de quitação ao comprador.

3. Existem valores nos contratos de promessa de compra e venda, diferentes dos mencionados nas escrituras públicas, caso dos seguintes imóveis, sem qualquer adenda explicativa:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...	E	...	SINTRA	24-01-2013	... 043
...	O	...	BRAGA	30-05-2013	... 064
...	B	...	VALONGO	29-05-2013	... 067
...	A	...	V.N. GAIA	08-03-2013	... 070
...	V	...	MARCO CANAVEZES	21-05-2013	... 071
...	N	...	V.N. GAIA	30-08-2013	... 090
...	R	...	ALBUFEIRA	30-09-2013	... 091
...	BG	...	SINTRA	28-08-2013	... 092
...	B	...	MOITA	30-04-2013	... 093
...	A	...	SOUSEL	30-01-2013	... 094
...	H	...	SINTRA	30-12-2013	... 095
...	P	...	SINTRA	17-10-2013	... 101
...	A	...	PALMELA	24-01-2013	... 103
...	BI	...	SEIXAL	18-09-2013	... 105
...	E	...	SINTRA	09-08-2013	... 107
...	U	...	MAIA	28-10-2013	... 111
...	ABRANTES	04-04-2013	... 112
...	O	...	SINTRA	26-09-2013	... 114
...	B	...	SETUBAL	31-07-2013	... 115
...	F	...	V.R.SANTO ANTONIO	29-05-2013	... 116
...	3E	...	VALONGO	18-09-2013	... 117
...	BI	...	SEIXAL	13-11-2013	... 118
...	H	...	SINTRA	12-07-2013	... 121
...	A	...	BENAVENTE	12-07-2013	... 22
...	T	...	SEIXAL	08-03-2013	... 29

4. Os documentos comprovativos dos sinais dos compradores são na maioria cópias de talões de multibanco de depósitos de valores e numerário, transferências ou guias de depósito bancário, sem identificação do comprador, não são emitidas recibos de quitação e em alguns casos os sinais são efetuados através de cheque, Identificando-se o emitente, que nalguns casos não é o posterior comprador.

5. Nem todas as vendas têm intervenção de imobiliárias e existem contratos celebrados com imobiliárias, sem existência de quaisquer adendas onde constam valores superiores aos mencionados nas escrituras públicas de compra e venda no caso dos seguintes imóveis:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...	AL	...	ALMADA	27-08-2013	... 005
...	C	...	SINTRA	08-03-2013	... 008
...	P	...	SETUBAL	15-03-2013	... 009
...	D	...	SINTRA	03-05-2013	... 115
...	I	...	SINTRA	08-07-2013	... 024
...	C	...	LAGOA	27-09-2013	... 032
...	AQ	...	V.N. GAIA	09-05-2013	... 033
...	AU	...	SINTRA	30-10-2013	... 039
...	AU	...	SINTRA	10-01-2013	... 041
...	F	...	SINTRA	10-01-2013	... 041
...	H	...	MONTIJO	04-03-2013	... 042
...	E	...	SINTRA	24-01-2013	... 043
...	Z	...	SINTRA	31-07-2013	... 048
...	AU	...	LOURES	18-03-2013	... 050
...	L	...	SINTRA	16-10-2013	... 052
...	I	...	SINTRA	26-03-2013	... 053
...	J	...	SINTRA	08-01-2013	... 055
...	G	...	SINTRA	25-01-2013	... 056
...	H	...	ALENQUER	09-10-2013	... 059
...	E	...	SETUBAL	28-06-2013	... 060
...	N	...	MOITA	29-07-2013	... 062
...	N	...	SETUBAL	27-03-2013	... 065
...	A2	...	SETUBAL	27-03-2013	... 065
...		...	LEIRIA	20-06-2013	... 077

...		...	TORRES VEDRAS	02-12-2013	... 078
...	B	...	V.N. GAIA	07-01-2013	... 082
...		...	AGUEDA	19-07-2013	... 085
...	AG	...	ALBUFEIRA	10-09-2013	... 088
...	N	...	V.N. GAIA	30-08-2013	... 090
...	BG	...	SINTRA	28-08-2013	... 092
...	P	...	SINTRA	17-10-2013	... 101
...	BI	...	SEIXAL	18-09-2013	... 105
...	K	...	MOITA	15-02-2013	... 109
...	U	...	MAIA	28-10-2013	... 111
...	O	...	SINTRA	26-09-2013	... 114
...	E	...	MAIA	31-05-2013	... 119

6. Os contratos com as imobiliárias são celebrados em datas muito próximas da escritura e existem casos em que são efetuados posteriormente, como por exemplo nos seguintes imóveis:

Art. ^o Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...	J	...	LEIRIA	04-01-2013	... 003
...	G	...	PALMELA	16-01-2013	... 010
...	G	...	MONTIJO	19-04-2013	... 012
...	H	...	SINTRA	29-04-2013	... 017

7. *Relativamente aos Imóveis a seguir indicados, foram pagas comissões a Imobiliárias, não tendo no entanto sido juntos os contratos de mediação imobiliária:*

Art. ^o Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...	G	...	BARREIRO	30-08-2013	... 004
...	E	...	SINTRA	17-05-2013	... 011
...	O	...	BRAGA	30-05-2013	... 064
...		...	PAÇOS FERREIRA	18-08-2013	... 066
...	CJ	...	FIGUEIRA FOZ	20-09-2013	... 068
...	V	...	MARCO CANAVEZES	21-05-2013	... 071
...	M	...	CINFÕES	18-01-2013	... 075
...	CF	...	V.N. FAMILICÃO	05-09-2013	... 084
...	R	...	ALBUFEIRA	30-09-2013	... 091
...	P	...	BRAGA	30-05-2013	... 102
...	AV	...	SEIXAL	18-03-2013	... 110
...	S	...	MOITA	27-11-2013	... 125
...	V	...	SINTRA	12-04-2013	... 28
...	T	...	SEIXAL	08-03-2013	... 129

8. *As comissões pagas às Imobiliárias variam entre 4% a 20%, sem terem sido*

apresentadas justificações para o efeito e existem casos, em que as divergências, se verificam com a mesma imobiliária e dentro do mesmo distrito.

O valor pago a título de comissões representa cerca de 8% do valor das vendas correspondentes (€ 358.607,00)

A título exemplificativo destas situações, encontram-se os seguintes imóveis:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel	Preço da Venda	% das Comissões
...	G	...	V.N. GAIA	28-08-2013	... 029	28.000,00 €	6,59%
...	S	...	V.N. GAIA	29-04-2013	... 072	25.000,00 €	14,76%

O contrato da imobiliária, apresentada relativamente ao imóvel com a referência ...029, é uma cópia do contrato apresentado, relativamente ao Imóvel com a referência ...072.

9. Foram exibidas faturas emitidas pelas Imobiliárias em Dezembro, quando as vendas se efetuaram em meses anteriores, caso dos seguintes Imóveis:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Mês da Venda.	Mês da Fatura	Referência do Imóvel
...		...	S. J. MADEIRA	Janeiro 2013	Dezembro 2013	... 002
...	M	...	P. CASTELO	Janeiro 2013	Dezembro 2013	... 073
...	H	...	PALMELA	Fevereiro 2013	Dezembro 2013	... 045
...	D	...	SINTRA	Fevereiro 2013	Dezembro 2013	... 047
...	H	...	LOUSÁ	Fevereiro 2013	Dezembro 2013	... 098
...	N	...	SINTRA	Março 2013	Dezembro 2013	... 049
...	AN	...	M. CAVALEIROS	Agosto 2013	Dezembro 2013	... 030

10. Existem escrituras públicas onde não consta ter sido celebrado contrato de mediação imobiliária, tendo, no entanto, sido pagas comissões, caso dos seguintes imóveis:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...	B	...	SETUBAL	31-07-2013	... 115
...	P	...	SINTRA	21-03-2013	... 124
...	T	...	SEIXAL	08-03-2013	... 129

11. Existem contratos celebrados com as imobiliárias, onde não são indicados os imóveis ou não se encontram assinados:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data da E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...	G	...	PALMELA	12-06-2013	... 023
...	D	...	PALMELA	03-04-2013	... 057
...	F	...	A. A. VELHA	10-01-2013	... 69

...		...	A. A VELHA	09-05-2013	... 783
...	G	...	SETUBAL	07-08-2013	... 087
...	A	...	PALMELA	24-01-2013	... 103
...	H	...	PORTIMÃO	11-11-2013	... 123

12. Relativamente aos imóveis, a seguir indicados, os mesmos não foram identificados nas faturas:

Art.º Matricial	Fração	Freguesia	Concelho	Data de E.P.C.V.	Referência do Imóvel
...	H	...	M. GRANDE	26-08-2013	... 014
...	B	...	V.N. GAIA	27-12-2013	... 034
...	AU	...	SINTRA	30-10-2013	... 039
...	F	...	SINTRA	10-01-2013	... 041
...	D	...	SINTRA	28-02-2013	... 047
...	R	...	ALBUFEIRA	30-09-2013	... 091
...	H	...	LOUSÁ	18-02-2013	... 098
...	F	...	CALDAS RAINHA	18-01-2013	... 106
...	3E	...	VALONGO	18-09-2013	... 117

13. Nos extratos (centros de custos) apresentados por crédito adquirido (na sua maioria em 2006), a contabilização da venda é efetuada de acordo com os montantes inscritos nas escrituras públicas em 2013. Porém, nalguns casos, verifica-se terem sido contabilizadas outras cobranças, de valor constante ou não, desde o início da aquisição do crédito e mesmo após a venda (durante o exercício de 2014) e quem era o devedor do crédito adquirido, nem sempre é o adquirente, embora conste sempre o mesmo nome.

O prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., concelho de Santa Maria da Feira, foi alienado por € 70.000,00, tendo sido pedido um empréstimo de 68.500,00 e o crédito era de 35.665,05.

Existe uma diferença entre os montantes declarados nas escrituras públicas e os valores cobrados e constantes do centro de custos no valor de € 276.211,25. O total de créditos adquiridos, garantidos pelos Imóveis, em 2006, foi de € 6.970,635,66 e o total das cobranças contabilizado relativamente aos créditos titularizados pelos Imóveis em causa, totalizam € 6,167.422,12 (até 2014), apurando-se uma diferença de € 816.401,34.

Nas vendas judiciais o valor de avaliação para efeitos de IMT entre 2010 e 2012, foi de € 8.640.949,00.

14. O valor da avaliação dos imóveis adjudicados por via judicial e através da dação em pagamento é bastante superior à aquisição do crédito e ao valor constante das escrituras públicas de compra e venda, aquando da venda dos imóveis pela A.... Sendo que o período compreendido entre a sua aquisição e alienação não é tão grande, como é alegado.

15. Não foram utilizadas as autorizações de acesso às contas bancárias tendo em conta que os gerentes são não residentes.

Conclui o Perito da Administração Tributária que, na ausência de provas apresentadas que refute a correção prevista no artigo 64º do CIRC, não foi possível estabelecer acordo entre os peritos, pelo que é de parecer que se deverão manter os valores patrimoniais tributários, para efeitos de tributação em IRC.

Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

"1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adorar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), 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) (...).

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 (...).

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que os preços efetivamente praticados nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis

foram inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviram de base às liquidações de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tais provas, devem ser efetuadas em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Diretor de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que os preços efetivamente praticados nas transmissões dos imóveis identificados de fls. 1 a 4, foram inferiores aos valores patrimoniais fixados de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de Imóveis CIMT).

Da relação dos imóveis porque corre o procedimento de revisão, verifica-se que o valor total declarado nas escrituras públicas de compra e venda é de € 5.869.520,00 e que o total do valor patrimonial tributário dos mesmos imóveis é de € 8.303.222,72.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre os preços efetivamente pagos pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que os preços efetivamente praticados nas transmissões dos imóveis foram inferiores aos VPT'S, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que os preços efetivos correspondem aos valores constantes dos contratos depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos VPT'S definitivos dos bens imóveis.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que os preços efetivamente praticados nas transmissões onerosas em causa, foram inferiores aos VPTs fixados, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) Não existe prova suficiente que permita refutar e correção prevista no artigo 64º do CIRC (...) devendo assim ser mantido o respetivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC".

Determina ainda o N.º 11 do Ofício-Circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direção de Serviços do Imposto Sobre O Rendimento das Pessoas Coletivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre os preços efetivamente pagos pelo adquirente dos bens, não se deve basear só nos elementos de acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

No debate contraditório realizado em 10.02.2015 no procedimento de revisão e dos documentos exibidos pelo requerente ficou provado:

- *Que o sujeito passivo tem por objeto a realização de operações de titularização de créditos, mediante a aquisição, gestão, transmissão de créditos e a emissão de obrigações titularizadas para o pagamento de créditos adquiridos, que se encontram em contencioso;*
- *Os créditos são garantidos por imóveis que são arrematados pela requerente por via judicial ou dação em cumprimento em data posterior;*
- *Cada imóvel adquirido pela A..., está diretamente relacionado com um ou mais créditos por si adquiridos no âmbito das suas titularizações, pelo que, a sua aquisição respeita na prática /operacionalmente ao recebimento em espécie da liquidação total ou parcial desses créditos;*
- *Os valores de aquisição dos créditos são inferiores aos valores adjudicados e reclamados judicialmente;*

- *A entrada das verbas (Inclusive sinais, reforços) apenas são registados na contabilidade, quando se realiza a venda do imóvel; A titularidade dos imóveis não é registada no Balanço da sociedade; Nalguns casos, os contratos de promessa de compra e venda apresentados, o comprador constante do mesmo, não é o que compra o imóvel, conforme consta do n.º 2;*
- *Que no centro de custos aparece registado o valor total da escritura pública de compra e venda, e que o comprado, não é quem assinou o contrato, sem que o sinal seja devolvido e que á a escritura que serve de quitação ao comprador; Existem valores nos contratos de promessa de compra e venda, diferentes dos mencionados nas escrituras públicas, conforme consta no n.º 3, não sendo elaborados quaisquer documentos comprovativos (adendas) destes fatos, porque segundo alega a perita que representa o sujeito passivo, não existe imposição legal;*
- *Os documentos comprovativos dos sinais dos compradores são na maioria cópias de talões de multibanco de depósitos de valores e numerário, transferências ou guias de depósito bancário, sem identificação do comprador, não são emitidos recibos de quitação e em alguns casos os sinais são efetuados através de cheque, identificando-se o emitente, que nalguns casos não é o posterior comprador; Existem contratos celebrados com imobiliárias, sem existência de quaisquer adendas onde constam valores superiores aos mencionados nas escrituras públicas de compra e venda, caso dos Imóveis referidos no n.º 5;*
- *Os contratos com as imobiliárias são celebrados em datas muito próximas das escrituras e existem casos em que são efetuados posteriormente, caso dos imóveis referidos no n.º 6;*
- *Relativamente aos imóveis Indicados no n.º 7, foram pagas comissões a Imobiliárias, não tendo no entanto sido juntos os contratos de mediação imobiliária;*

- *Que dentro do mesmo distrito e com a mesma agência imobiliária, são pagas comissões que variam entre 4% a 20%, sem terem sido apresentadas justificações;*
- *Foram exibidas faturas emitidas pelas imobiliárias em Dezembro, quando as vendas se efetuaram em meses anteriores - Janeiro, Fevereiro, Março e Agosto, cujos imóveis são identificados no n.º 9;*
- *Terem sido realizadas escrituras públicas onde não consta, terem sido celebrados contratos de mediação imobiliária, tendo, no entanto, sido pagas comissões, no caso dos imóveis referidos no n.º 10;*
- *Conforme consta no n.º 11, existem contratos celebrados com as imobiliárias, onde não são indicados os imóveis ou não se encontram assinados e ainda existem faturas em que os imóveis não são identificados, vide n.º 12;*
- *Nos extratos (centros de custos) apresentados por crédito adquirido, a contabilização da venda é efetuada de acordo com os montantes inscritos nas escrituras públicas, não obstante, terem sido contabilizadas outras cobranças, de valor constante ou não, desde o início da aquisição do crédito e mesmo após a venda (durante o exercício de 2014) e quem era o devedor do crédito adquirido, nem sempre é o adquirente;*
- *O valor da avaliação dos imóveis adjudicados por via judicial e através da dação em pagamento é bastante superior à aquisição do crédito e ao valor constante das escrituras públicas de compra e venda, aquando da venda dos imóveis pela A... e que o período compreendido entre a sua aquisição e alienação não é grande;*
- *Que o próprio perito indicado pelo sujeito passivo, admite no seu laudo, se verificar, que a nível da contabilização, nos centros de custos podem haver valores antes e depois da venda do imóvel e que estes valores são referentes ao pagamento do valor remanescente (no caso de pagamentos efetuados depois da dação) e / ou valores pagos ainda no âmbito do acordo entre a A... e o devedor no sentido, de forma a minimizara dívida).*

O Ofício- Circulado acima referido, e designadamente o seu n.º 15, determina que a prova do preço efetivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente.

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Que o Acórdão n.º 301/12, de 23.05.2012 do Supremo Tribunal Administrativo, refere o seguinte: "Uma transação ocorrida no âmbito de um concurso público constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transação para se poder concluir se há desfasamento entre o valor de mercado do imóvel e o preço praticado, o valor de mercado desse bem há-de corresponder assim, ao preço de adjudicação".

Ora, no caso em apreço:

➤ *Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efetivamente praticados;*

➤ *Não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos;*

Em face do exposto, para efeitos de determinação da matéria coletável do exercício de 2013, mantenho os valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base às liquidações do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos do n.º 1 do artigo 64.º

do IRC, devendo cessar a suspensão da liquidação na parte correspondente ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º do CIRC - Campo 416 do Quadro 11 da Declaração Mod. 22 do exercício de 2013 - nos termos do vertido no n.º 4 do mesmo artigo, no valor de € 2.433702,72.

I) No Relatório da Inspeção Tributária, refere-se além do mais, o seguinte:

III.2 - Correções meramente aritméticas

1 - Pelo exposto no ponto anterior, podemos verificar que, após a avaliação/atualização, existem diferenças positivas entre os valores constantes dos contratos e os valores patrimoniais tributários dos imóveis objeto de transmissão, como se demonstra:

Artigo Matricial	Preço de Venda declarado/escritura	Valor Patrimonial Tributário	Diferença de Valores
...	30.000,00	50.750,00	20.750,00
...	27.500,00	45.780,00	18.280,00
...	35.000,00	51.860,00	16.860,00
...	42.500,00	55.560,00	13.060,00
...	50.000,00	62.032,13	12.032,13
...	43.500,00	56.670,00	13.170,00
...	35.000,00	69.574,75	34.574,75
...	32.500,00	43.280,00	10.780,00
...	33.000,00	45.870,00	12.870,00
...	33.500,00	43.900,00	10.400,00
...	46.000,00	55.444,00	9.444,00

...	225.000,00	393.220,00	168.220,00
...	44.000,00	61.210,00	17.210,00
...	30.800,00	44.530,00	13.730,00
...	27.000,00	65.920,00	38.920,00
...	40.000,00	49.210,00	9.210,00
...	60.320,00	72.640,00	12.320,00
...	34.000,00	45.690,00	11.690,00
...	35.600,00	56.260,00	20.660,00
...	51.000,00	60.403,25	9.403,25
...	41.500,00	54.420,00	12.920,00
...	40.000,00	61.780,00	21.780,00
...	40.000,00	50.830,00	10.830,00
...	19.000,00	48.077,75	29.077,75
...	52.000,00	57.030,00	5.030,00
...	27.500,00	41.280,00	13.780,00
...	30.000,00	49.980,00	19.980,00
...	32.000,00	53.900,00	21.900,00
...	76.000,00	99.351,00	23.351,00
...	41.250,00	59.915,63	18.665,63
...	29.000,00	41.830,00	12.830,00
...	10.500,00	43.730,00	33.230,00
...	16.000,00	48.740,00	32.740,00
...	22.500,00	44.726,63	22.226,63
...	42.500,00	51.360,00	8.860,00
...	35.000,00	52.040,00	17.040,00
...	42.500,00	52.900,00	10.400,00
...	50.500,00	66.590,00	16.090,00
...	39.000,00	52.970,00	13.970,00
...	17.500,00	23.880,00	6.380,00
...	44.000,00	70.510,00	26.510,00
...	2.000,00	4.710,00	2.710,00
...	26.500,00	41.290,00	14.790,00
...	60.000,00	77.350,00	17.350,00
...	30.000,00	33.750,00	3.750,00
...	38.000,00	46.320,00	8.320,00
...	53.500,00	69.670,00	16.170,00
...	57.000,00	66.310,00	9.310,00
...	4.000,00	14.670,25	10.670,25

...	54.500,00	62.140,00	7.640,00
...	73.000,00	76.510,00	3.510,00
...	41.250,00	50.860,00	9.610,00
...	41.000,00	77.627,20	36.627,20
...	36.000,00	57.180,00	21.180,00
...	45.000,00	58.010,00	13.010,00
...	34.500,00	36.390,00	1.890,00
...	69.000,00	82.398,25	13.398,25
...	29.500,00	44.800,00	15.100,00
...	25.000,00	49.920,00	24.920,00
...	30.000,00	40.950,00	10.950,00
...	42.000,00	80.603,38	38.603,38
...	23.000,00	25.260,00	2.260,00
...	82.500,00	97.040,00	14.540,00
...	50.000,00	63.150,00	13.150,00
...	53.000,00	66.710,00	13.710,00
...	28.000,00	41.860,00	13.860,00
...	39.600,00	62.976,25	23.376,25
...	51.000,00	53.980,00	2.980,00
...	38.000,00	48.140,00	10.140,00
...	41.500,00	58.730,00	17.230,00
...	17.500,00	51.543,00	34.043,00
...	25.500,00	59.750,00	34.250,00
...	87.000,00	107.360,00	20.360,00
...	31.500,00	37.200,00	5.700,00
...	142.500,00	157.290,00	14.790,00
...	54.000,00	69.830,00	15.830,00
...	63.000,00	63.460,00	460,00
...	49.500,00	57.850,00	8.350,00
...	33.500,00	69.930,00	36.430,00
...	43.000,00	69.940,00	26.940,00
...	39.000,00	51.210,00	12.210,00
...	37.500,00	45.200,00	7.700,00
...	40.000,00	45.720,00	5.720,00
...	31.500,00	45.650,00	14.150,00
...	55.000,00	59.350,00	4.350,00
...	80.000,00	86.980,00	6.980,00
...	57.000,00	78.360,00	21.360,00

...	12.000,00	35.030,00	23.030,00
...	36.000,00	52.330,00	16.330,00
...	17.000,00	63.111,13	46.111,13
...	45.000,00	66.746,40	21.746,40
...	45.000,00	66.800,00	21.800,00
...	33.000,00	45.660,00	12.660,00
...	290.000,00	423.845,73	133.845,73
...	39.950,00	40.170,00	220,00
...	25.500,00	43.110,00	17.610,00
...	28.000,00	56.970,00	28.970,00
...	28.000,00	33.210,00	5.210,00
...	24.000,00	44.757,75	20.757,75
...	22.000,00	28.840,00	6.840,00
...	35.000,00	41.840,00	6.840,00
...	69.000,00	136.330,00	67.330,00
...	32.000,00	44.100,00	12.100,00
...	42.500,00	50.250,00	7.750,00
...	225.000,00	256.104,80	31.104,80
...	35.500,00	53.490,00	17.990,00
...	36.000,00	50.440,00	14.440,00
...	82.000,00	94.050,00	12.050,00
...	17.500,00	24.430,00	6.930,00
...	39.000,00	40.080,00	1.080,00
...	70.000,00	130.550,00	60.550,00
...	34.500,00	52.700,00	18.200,00
...	23.000,00	43.420,00	20.420,00
...	131.000,00	147.310,00	16.310,00
...	42.500,00	57.394,50	14.894,50
...	43.250,00	80.157,25	36.907,25
...	36.500,00	52.150,00	15.650,00
...	23.000,00	33.910,00	10.910,00
...	55.000,00	60.610,00	5.610,00
...	47.500,00	69.948,25	22.448,25
...	34.000,00	42.850,00	8.850,00
...	36.500,00	47.530,00	11.030,00
...	39.500,00	57.100,00	17.600,00
...	38.000,00	63.170,00	25.170,00
...	57.500,00	63.400,00	5.900,00

...	34.500,00	54.270,00	19.770,00
...	41.000,00	45.200,00	4.200,00
...	33.500,00	45.330,00	11.830,00
TOTAL	5.869.520,00	8.240.069,28	2.370.549,28

2 - Assim sendo, por força do artigo 64.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) a diferença positiva de valor no montante de €2.370.549,28 concorre para a determinação do lucro tributável da sociedade no exercício de 2013, a menos que o sujeito passivo faça prova de que o preço efetivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do Imposto Municipal sobre as transmissões Onerosas de Imóveis (n.º 1 do artigo 139.º do CIRC),

3 - Neste sentido, o sujeito passivo apresentou em 31-01-2014 o Pedido de Revisão nos termos do n.º 1 do artigo 139.º do CIRC, no qual suscita a apreciação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis (Anexo III).

Do procedimento de revisão - Pedido de Prova de Preço Efetivo na Transmissão de Imóveis, resultou que

> Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efetivamente praticados;

> Não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos.

4 - Não tendo existido acordo entre o perito do sujeito passivo e o perito da Fazenda Pública, foi decidido pelo órgão competente da Administração Tributária que, para efeitos de determinação da matéria coletável do exercício de 2013, mantêm-se os valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base às liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos do n.º 1 do artigo 64.º do Código do IRC, conforme decisão comunicada ao sujeito passivo em 31-03-2015 (Anexo iv).

5- O valor referido no procedimento de revisão - artigo 139.º do CIRC pela perita da Administração Tributária para efeitos de correção no montante de €2.433.702,72 é diferente do montante apurado no quadro do ponto 1 do

presente capítulo de €2.370.549,28. A diferença verificada de €63.153,44 resulta de

- > + €6.158,64 referente ao artigo ...-F - o VPT apresentado pelo sujeito passivo é de 641.981,36, quando o VPT constante da ficha de avaliação é de €48 140,00;
- > - €28.740,00 referente ao artigo ...- o VPT apresentada pelo sujeito passivo é de €87.470 00, quando o VPT constante da ficha de avaliação é de €58 730,00,
- > -€31.808,32 referente ao artigo... -o VPT apresentado pelo sujeito passivo é de €55.688,32, quando o VPT constante da ficha de avaliação é de €23 860,00;
- > €8.313,86 referente ao artigo ...-L - o VPT apresentado pelo sujeito passivo é de €65 706,26, quando o VPT constante da matriz à data da alienação é de €57.394,50,
- > - €450,00 referente ao artigo ...-B - o VPT apresentado pelo sujeito passivo é de €54 720,00, quando o VPT constante da ficha de avaliação é de €54 270.00

6 - Assim, conforme exposto vamos proceder à correção meramente aritmética da matéria tributável no montante de €2.370.549,28, pelo que o lucro tributável apresentado pelo sujeito passivo de €1.025,33 vai ser alterado para €2.371.574,51, determinado nos termos do artigo 17º e n.ºs 2 e 3 da alínea a) do artigo 64 º, ambos do CI RC

(...)

IX Direito de audição - Fundamentação

Conforme já referido no ponto anterior, o sujeito passivo foi notificado do projeto de correções, através do ofício nº ... de 19-08-2015, com o registo n" RD...PT (Anato v),

O sujeito passivo exerceu o direito de audição (anexo VI) nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60º do Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA). Do direito de

audição apresentado, não se anexa os documentos identificados no quadro da página 73 à 76 (relatórios de avaliação de cada Imóvel), ficando os mesmos arquivados no processo.

A - Fundamentos expostos pelo sujeito passivo:

Vem o sujeito passivo requerer "... a dispensa do acréscimo à matéria coletável no valor de €2.368.203,65, resultante do ajustamento da diferença positiva entre o valor patrimonial tributário e o valor efetivo da venda...", com base nos fundamentos que apresentou, e que se encontram divididos em 2 partes, uma relacionada com a natureza da sociedade, outra com o pedido da prova de preço.

Relativamente à natureza da sociedade, vem o sujeito passivo, referir que

> "...Esta sociedade tem por objeto a realização de operações de titularização de créditos mediante a aquisição, gestão e transmissão de créditos e a emissão t/e obrigações titularizadas para pagamento dos créditos adquiridos, de acordo com o identificado no artigo 39º do Decreto-lei n.º453/99, de 5 de novembro...";

> "... Os créditos adquiridos a diversas instituições de crédito nacionais e titularizados pela sociedade, estão na sua maioria, acionados judicialmente (contencioso) ..."

> "... No âmbito da resolução desses créditos em contencioso, são adjudicados à sociedade por via judicial, os imóveis que os garantem (hipotecados para garantia de pagamento de tais créditos) ...";

> "... importa referir, para que dúvidas não restem nesta matéria, que a alienação dos imóveis em causa diz respeito às operações de titularização e não a qualquer atividade acessória da sociedade...";

Quanto à prova de preço de transmissões dos imóveis

> "... Na tentativa de, mais uma vez, demonstrar o preço efetivo de transmissão dos imóveis identificados no PCRI ora notificado, passemos a análise individualizada do processo de transmissão de cada um dos imóveis considerados para efeitos de revisão do preço total de venda, a fim de, mais uma vez, demonstrar o preço efetivo de venda."

B - Análise dos fundamentos apresentados

Tendo em conta os factos descritos pelo sujeito passivo e referido anteriormente (parte A), passamos a esclarecer o seguinte

> Numa primeira parte vem o sujeito passivo informar/explanar uma série de conceitos referente à atividade desenvolvida e o seu enquadramento.

Refere o sujeito passivo, que o objeto da sua atividade é a titularização de créditos, que se desenvolve mediante a aquisição, gestão e transmissão de créditos e a emissão de obrigações titularizadas.

De facto podemos constatar, pela consulta a certidão permanente que o sujeito passivo exerce a atividade de titularização de créditos desde o ano de 2006, cuja atividade se encontra regulada pelo decreto-lei 453/99.

Chamamos a atenção para o facto de, no decurso do relatório, não se ter colocado em dúvida a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

Por outro lado, refere o sujeito que não desenvolve qualquer atividade acessória, no que respeita à alienação de imóveis

De facto a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo não configura a compra e venda de bens imóveis. No entanto, do decurso da sua atividade, o sujeito passivo acaba por adquirir o direito de propriedade de imóveis e posteriormente procede à sua alienação.

Não obstante não se tratar de uma atividade de compra e venda como objeto social, tal facto não afasta a aplicação do artigo 64º do Código do IRC, que passamos a transcrever para melhor compreensão.

(...)

Da leitura do artigo 64 º do Código do IRC nada refere que o mesmo só se aplica a sociedades que desenvolvem uma atividade de compra e venda, pelo contrário, aplica-se a todas as sociedades que procedem à alienação de direitos reais sobre bens imóveis, independentemente do seu objeto social,

Na segunda parte do direito de audição, vem o sujeito passivo referir-se a prova de preço de transmissão de imóveis, enumerando artigo a artigo, culminando a sua exposição com um quadro resumo das alienações, no qual

consta como total de valores patrimoniais tributários o montante de €8.237.723,65.

O valor referido pelo sujeito passivo difere daquele que consta no quadro do relatório, mencionado na página 13 - €8.240.069,26, o qual depois de analisado verificou-se que:

- Foi mencionado, no relatório projeto, o montante de €50.750,00 como valor patrimonial do artigo..., fração J, quando o valor correto é de €50.570,00, pelo que vamos proceder à devida correção;*
- No quadro mencionado pelo sujeito passivo, na página n.º 74 do direito de audição, é referido o montante de €57.750,00 como valor patrimonial do artigo ...E, quando o valor patrimonial à data da alienação é de €59.915,63, pois o valor mencionado foi alterado em 31/12/2012, pela aplicação do fator de atualização nos termos do artigo 138.º do Código do IMI e já mencionado na página 13/234 do relatório projeto.*

Assim, o valor patrimonial tributário mencionado no relatório projeto (ponto 1 do capítulo III.1) alterado de €6.240.069,28 para €8.239869,26, pelo que a correção é alterada para €2.370369,28

Quanto à exposição apresentada relativamente à prova de preço, não vai ser objeto de análise, pelo facto de já ter ocorrido, em procedimento de revisão, apresentado pelo sujeito passivo nos termos do artigo 139.º do Código do IRC.

Mais uma vez, referimos que do procedimento de revisão - Pedido de Prova de Preço Efetivo na Transmissão de Imóveis, resultou que:

- Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efetivamente praticadas.*
- Não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos.*

Pelo que, não tendo existido acordo entre o perito do sujeito passivo e o perito da Fazenda Pública, foi decidido pelo órgão competente da Administração

Tributária que, para efeitos de determinação da matéria coletável do exercício de 2013, mantêm-se os valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base às liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos do n.º 1 do artigo 64.º do Código do IRC, conforme decisão comunicada ao sujeito passivo em 31-03-2015 (Anexo iv).

Face ao exposto anteriormente, a proposta de correção do lucro tributável mencionada no projeto de correções no montante de €2.370 549,28 é alterada para €2.370.369,28.

Assim, o lucro tributável apresentado pelo sujeito passivo de €1 025,33 é alterado para €2.371.394,61.

Vão ser inseridos os elementos do Documento de Correção (IRC), levantado o competente auto de notícia e notificado o sujeito passivo, dos atos resultantes da ação de inspeção, nos termos do artigo 77.º da LGT e artigo 62.º do RCPITA

- J)** Com o requerimento para fazer prova do preço efectivamente praticado nas vendas dos imóveis, a Requerente apresentou autorizações de acesso às suas contas bancárias que às dos seus administradores C..., D... e E..., bem como cópia dos seus NIFs e passaportes (processo administrativo do pedido de revisão, parte de «*fls 2 a 82*»);
- K)** Relativamente aos administradores da Requerente foi indicado que tinham domicílio profissional na Rua..., n.º..., ..., ...-... Lisboa;
- L)** A Autoridade Tributária e Aduaneira, quer no procedimento para efectivas provas dos preços efectivamente praticados quer na inspeção tributária, não fez uso das autorizações de acesso às contas bancárias da Requerente ou dos seus administradores;
- M)** Para colocação no mercado dos imóveis adquiridos, a Requerente encomenda para cada imóvel um estudo de mercado e de avaliação - realizado por empresas externas certificadas pela CMVM - que, para além de uma descrição e análise pormenorizada do imóvel, procura aferir o preço de venda mais adequado considerando por vezes outras transacções recentes na mesma região de imóveis

de característica similares, como indicação dos valores para vendas a médio /longo prazo e a curto prazo (documento n.º 12 junto após a apresentação do pedido de pronúncia arbitral);

- N) Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRC n.º 2015..., datada de 26-10-2015, e elaborou a demonstração de acerto de contas cujas cópias constam dos documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- O) Em 16-02-2016, a Requerente prestou garantia bancária para suspender o processo de execução fiscal n.º..., instaurado para cobrança coerciva da quantia liquidada (documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- P) Em 28-03-2016, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

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

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

3. Matéria de direito

O artigo 64.º do CIRC estabelece 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 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» (n.º 1) e que «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» (n.º 2).

O artigo 139.º, n.º 1, do CIRC estabelece que *«o disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis».*

Neste mesmo artigo prevê-se um procedimento especial para o sujeito passivo fazer a prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, estabele3cendoi-se, alem do mais, o seguinte:

3 – A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

4 – O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º, a qual, no caso de indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da Direcção-Geral dos Impostos.

5 – O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei.

6 – Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em

que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.

No caso em apreço, a Requerente utilizou este procedimento, apresentando provas tendo em vista demonstrar que os valores das transmissões de imóveis que efectuou no ano de 2013 foram inferiores ao valor patrimonial tributário dos imóveis. Designadamente, a Requerente apresentou as escrituras de venda dos imóveis em causa, em que se referem os preços das vendas, os documentos de autorização de acesso à sua informação bancária bem como dos seus três administradores e cópia dos respectivos números de identificação fiscal e do cartão de cidadão de juro de mora deles e de passaportes de outros dois.

A Requerente apresentou ainda os estudos que encomendou a uma entidade externa para avaliação dos imóveis e indicação dos possíveis preços de venda a curto e a médio/longo prazo.

No procedimento referido, realizaram-se reuniões, sendo apresentados pela Perita indicada pela Requerente documentos referentes aos pagamentos recebidos, a título de sinal e pagamentos, designadamente cópias de cheques, de transferências bancárias e pagamentos através de multibanco.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no referido procedimento especial, invocando o Ofício-Circulado N.º 20136 de 11-03-2009 da Direcção de Serviços do Imposto Sobre O Rendimento das Pessoas Colectivas, entendeu que, para que a prova do preço efectivo seja concretizada, é necessário o preenchimento de dois requisitos cumulativos:

- justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;
- renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

No caso dos autos este segundo requisito foi preenchido, pois a Requerente e os seus três administradores apresentaram declarações autorizando a Autoridade Tributária e Aduaneira a aceder à sua informação bancária.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira não utilizou essas autorizações e, sem acesso à informação bancária referida, concluiu que

- não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efectivamente praticados;
- não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos.

3.1. Questões da violação do princípio da verdade material e de erro na quantificação do facto tributário

3.1.1. Posições das partes

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- no procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, apenas está em causa a comprovação do preço efectivamente praticado na venda, não entrando em linha de conta quaisquer critérios de natureza subjectiva ou qualquer margem de discricionariedade do decisor do procedimento uma vez que não se trata aqui de uma avaliação do valor de bens, mas apenas da prova de um preço;
- uma vez que o pedido de demonstração do preço efectivo consagrado no artigo 139.º do CIRC mais não visa do que a prova do preço praticado, independentemente de qual seja o valor de mercado do imóvel e da observância ou não do mesmo, o deferimento do pedido de prova do preço efectivo terá que

- se bastar com a demonstração de que o preço declarado corresponde ao preço real;
- resulta da prova documental apresentada, desde logo no âmbito do procedimento tributário que antecedeu o presente processo arbitral, os preços efectivos praticados pela Requerente na venda dos 128 imóveis em causa foram os que expressamente constam das escrituras de alienação, cujos valores são corroborados pelos comprovativos dos pagamentos recebidos;
 - quer a Requerente, quer os seus administradores, procederam à autorização para derrogação do sigilo bancário, possibilitando a demonstração da ausência de quaisquer outros movimentos bancários de pagamentos e recebimentos, para além dos subjacentes aos valores declarados, mas, embora a Administração Tributária estivesse vinculada ao princípio da verdade material, não realizou qualquer diligência instrutória a este respeito, não encetando qualquer diligência no sentido da verificação de movimentos bancários, sendo certo que foi o próprio legislador tributário a considerar tal meio um meio eficaz para obter a prova do montante do preço de venda;
 - a demonstração da existência de condições anormais de mercado é manifestamente impertinente, inútil e desnecessária uma vez que, à luz da questão controvertida, o que é imprescindível averiguar é o preço real da venda;
 - as avaliações dos imóveis apresentadas foram efectuadas com base no método comparativo dos valores de mercado, ou seja, atenderam a transacções concretas de imóveis similares ocorridas na mesma zona geográfica e por referência a um período temporal próximo;
 - o valor de mercado de um imóvel decorre desde logo das respectivas características concretas, o que implica, desde logo, uma avaliação casuística e não meramente assente em regras gerais e objectivas, mas também e muito claramente das condições de mercado verificadas à data da transacção;
 - é facto notório que ocorreu uma queda abrupta do mercado imobiliário desde o ano de 2008 e particularmente agudizada durante o ano de 2013;

- a Requerente fez a prova dos valores das vendas, ou, pelo menos, gerou uma situação de dúvida em que deve ser aplicada a regra do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, depois de referir as posições assumidas no procedimento referido, defende, em suma, o seguinte:

- não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que os preços efectivamente praticados nas transmissões onerosas em causa, foram inferiores aos VPT'S fixados, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139.º do CIRC;
- esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária;
- determina ainda o n.º 11 do Ofício-Circulado N.º 20136 de 11-03-2009 da Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre os preços efectivamente pagos pelo adquirente dos bens, não se deve basear só nos elementos de acesso ao segredo bancário, mas também no exame das condições especiais ou normais de mercado que circundaram a transmissão;
- o Ofício-Circulado acima referido, designadamente no seu n.º 15, determina que a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:
 - da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;
 - da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário;
 - não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda correspondem aos preços efectivamente praticados;

- não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos.

3.1.2. Decisão da questão da violação do princípio da verdade material e do erro na quantificação do facto tributário

O princípio da verdade material, invocado pela Requerente, é enunciado no artigo 58.º da LGT em que se estabelece que *«a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido»*.

Na mesma linha, o artigo 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária estabelece que *«o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo»*.

No caso em apreço, a Requerente imputa à Autoridade Tributária e Aduaneira violação deste princípio por não ter não realizado qualquer diligência instrutória no sentido de verificar a documentação bancária, cujo acesso a Requerente e seus administradores expressamente autorizaram e é considerada legislativamente um meio eficaz para obter a prova dos preços de venda.

Na verdade, o facto de o n.º 6 do artigo 139.º se prever expressamente a obrigação de os sujeitos passivos que quiserem fazer a prova dos efectivos preços da transmissão de imóveis autorizarem o acesso à sua informação bancária exprime inequivocamente que, na perspectiva legislativa, a documentação bancária é um meio de prova privilegiado dos valores reais das transacções de imóveis, o que tem evidente justificação, por usualmente as operações financeiras de valores da avultados, como normalmente são as de imóveis, serem feitas com utilização de meios de pagamento bancários.

Por isso, tendo a Requerente apresentado as autorizações referidas, era, em princípio, uma diligência obrigatória para a Autoridade Tributária e Aduaneira cumprir o ónus de realizar *todas* as diligências necessárias à descoberta da verdade material que lhe é imposto

pelo artigo 58.º da LGT, procurar obter informações bancárias destinadas a confirmar ou infirmar os pagamentos referidos nas escrituras de venda dos imóveis.

Diz-se «*em princípio*», pois o cumprimento desse ónus pode ser dispensado no caso de não ser necessário o seu cumprimento (como se infere da referência que no artigo 58.º se faz às «*diligências necessárias*») ou ser de antever que as diligências seriam inúteis, como decorre do dever de abstenção da prática de actos inúteis, que se estabelece no artigo 57.º, n.º 1, da LGT.

Mas, para além de na decisão do procedimento previsto no artigo 139.º, a entidade que a proferiu não indicar, por si mesma, qual a razão por que não acedeu à documentação bancária da Requerente e seus administradores, a única explicação que aparece é a dada pelo perito indicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que refere que «*não foram utilizadas as autorizações de acesso às contas bancárias tendo em conta que os gerentes são não residentes*».

No entanto, é manifesto que esta «*explicação*» não constitui um motivo aceitável para o não cumprimento da obrigação de aceder à documentação bancária.

Com efeito, não se está perante uma situação de desnecessidade de realização de diligências, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira não apurou que os preços de venda não foram os que constam das escrituras, apenas entendendo que a Requerente não fez a prova de que fossem os nelas indicados e, por isso, a verdade material consiste na determinação dos preços reais, que permanecem por apurar.

Por outro lado, não é de antever a inutilidade da realização das diligências referidas.

Na verdade, desde logo, a eventualidade de os «*gerentes*» serem não residentes não explicaria a não realização de qualquer diligência para averiguar a documentação bancária da própria Requerente, que é uma sociedade com sede em Portugal.

Por outro lado, todos os administradores da Requerente têm domicílio profissional em Portugal, pelo que a eventualidade de residirem no estrangeiro (um deles é mesmo titular de cartão português), não permite concluir que não possuam contas bancárias em Portugal, antes justifica uma previsão de sentido contrário, pois é provável que tenham contas bancárias no país em que desenvolvem actividade profissional. E, em qualquer caso, sempre se sublinha que existem crescentes instrumentos internacionais de troca deste género de informação.

É certo que o facto de dois dos administradores da Requerente serem não residentes aponta manifestamente no sentido de terem contas bancárias no estrangeiro, mas esta é também uma possibilidade que se verifica em relação a qualquer residente em Portugal, pois não é proibido aos cidadãos residentes terem contas bancárias no estrangeiro.

Por isso, é manifesto que não havia fundamento para antever a hipotética inutilidade do acesso à documentação bancária da Requerente e seus administradores.

Assim, tem de se concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira não cumpriu o dever de realizar todas as diligências necessárias para apurar a verdade material, em que as destinadas a assegurar o conhecimento da documentação bancária assume um papel relevante, à face da lei.

Por outro lado, a não realização dessas diligências afecta necessariamente o juízo que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez sobre a prova apresentada pela Requerente, pois não confrontou os elementos apresentados com os dados bancários que a poderiam corroborar ou infirmar.

Sem essas diligências, não se pode deixar de ficar numa situação de dúvida fundada sobre a quantificação da matéria tributável da Requerente que poderia ser feita se elas fossem realizadas.

Aliás, mal se compreenderia que, estribada no artigo 64.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IRC, a Autoridade Tributária e Aduaneira se pudesse confinar a uma atitude exclusivamente passiva em matéria de angariação de prova, limitando-se a contestar toda e qualquer prova menos do que cabal apresentada pelo sujeito passivo que se quisesse valer da faculdade do artigo 139.º do Código do IRC.

Assim, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, tem a questão probatória de ser processualmente valorada a favor da Requerente, justificando a anulação da liquidação impugnada.

3.2. Ilegalidade da liquidação de juros compensatórios

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IRC, pelo que a ilegalidade desta implica a ilegalidade daquela, pelos mesmos motivos.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento no vício de erro na quantificação do facto tributário fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões atinentes à legalidade da liquidação impugnada.

4. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formula pedido de reconhecimento de direito a indemnização por prestação de garantia indevida.

Como resulta da alínea O) da matéria de facto fixada, a Requerente prestou uma garantia bancária, para obter suspensão do processo de execução fiscal relativo à cobrança da quantia liquidada.

De harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, 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 judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*.

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o artigo 171.º do CPPT, estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

Assim, 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 por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia 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.*

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do art. 52.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

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 objecto 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 efectuou.

No caso em apreço, é manifesto que o vício que afecta o acto de liquidação de IRC e juros compensatórios é imputável à administração tributária, pois foi esta que omitiu a

realização de diligências necessárias para correcto apuramento da verdade material e a Requerente em nada contribuiu para que essa omissão ocorresse.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão (arts. 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil).

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2015...;
- c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar a quantia que for determinada em execução do presente acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **650.790,67**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **9.792,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 31-10-2016

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Gustavo Courinha)

(Jorge Júlio Landeiro de Vaz)