

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 570/2017-T

Tema: IRC - Valor de imóveis vendidos em processo de insolvência.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Nina Aguiar e Prof. Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-01-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF..., com domicílio profissional na Rua ..., n.º ...- ..., ...-... Lisboa, na sua qualidade de administradora da Insolvência da sociedade comercial “B..., SA” (doravante B...), NIF ..., veio, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), e dos artigos 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral contra a liquidação de IRC n.º 2017..., referente ao exercício de 2014, e no montante de € 325.166,75.

A Requerente pede a anulação da liquidação referida e a restituição à massa insolvente da quantia paga representada, ordenando-se igualmente a condenação da AT na liquidação de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto até à data em que seja processado o competente título de reembolso.

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 30-10-2017.

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 21-12-2017 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 11-01-2017.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que suscitou a excepção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, invocou a falta de uso do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 12-02-2018, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido 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, e é competente.

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.

Prioritariamente é necessário apreciar a questão da incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) e, depois, a questão da falta de uso do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente foi nomeada administradora da insolvência da B..., S.A.” (doravante “B...”) no âmbito do processo judicial n.º .../11...TYLSB que corre termos no ... Juízo do Tribunal do Comércio de Lisboa (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- b) No exercício de 2014, a Requerente, na sua qualidade de administradora da insolvência e no âmbito do processo judicial acima identificado, procedeu à venda de um conjunto de imóveis, pelo preço total de € 1.012.000,00, a saber:
 - as fracções autónomas designadas pelas letras A a F do prédio situado na Rua ..., números..., ..., inscrito na matriz urbana da freguesia de ... e ... sob o artigo..., pelo preço total de € 362.000,00;
 - a fracção autónoma designada pelas letras AC do prédio situado na Rua ..., números ..., em Lisboa, inscrito na matriz urbana da freguesia de ... sob o artigo..., pelo preço total de € 650.000,00 (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- c) O valor patrimonial tributário (VPT) total das fracções referidas era, na data da alienação, de € 2.234.349,65, pelo que a diferença entre o preço de venda e o referido valor patrimonial tributário ascendeu ao montante € 1.222.349,65 que foi feito constar na

referida declaração modelo 22 e constituiu a matéria colectável constante na “nota demonstrativa da liquidação do imposto” notificada à Requerente;

d) Em 07-07-2017, a B... apresentou a declaração modelo 22 cuja cópia consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que é indicado o valor de € 2.234.349,65 no campo 739 do Quadro 7, relativo a «*Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimentos (art.º 46.º)*»;

e) A apresentação da declaração modelo 22 foi efectuada por indicação verbal dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira que invocaram o disposto no artigo 64.º do Código do IRC ao terem tido acesso à cópia das escrituras e terem detectado que o VPT das fracções alienadas era superior ao preço declarado (afirmação da Requerente no artigo 4.º do pedido de pronúncia arbitral, que não é questionada pela Autoridade Tributária e Aduaneira);

f) Em 10-07-2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRC n.º 2017..., relativa ao exercício de 2014, cuja cópia consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que é indicada a B... como Sujeito Passivo, indicando o valor a pagar de € 325.166,75 e a data limite de pagamento de 23-08-2017;

g) A Administração Tributária emitiu, em 14-09-2009, a Circular n.º 22/2009, que está publicitada em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_22-2009.pdf

h) Nessa Circular, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

Tendo surgido dúvidas relativamente ao conceito de arrematação judicial previsto na regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), foi, por meu despacho de 27.08.2009, sancionado o seguinte entendimento:

1 - Na determinação do valor tributável em sede do IMT, a regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, dispõe: "O valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos

mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do acto ou do contrato". Esta regra corresponde a uma das excepções ao princípio geral do valor tributável do IMT consagrado no n.º 1 do mesmo artigo, o que determina: "O IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior".

2 - Por sua vez, com a reforma do Código do Processo Civil (CPC), no que concerne especificamente ao regime jurídico da acção executiva, no artigo 886.º do CPC, onde se mencionam as "modalidades de venda" executiva, e nas quais se inclui a venda por negociação particular, deixou de ser feita a distinção entre venda judicial e extrajudicial.

3 - De facto, a alteração da redacção introduzida no artigo 886.º do CPC, pelo DL 38/2003, de 8 de Março, não retirou a natureza judicial à venda executiva (ou de qualquer outra que emanasse de um processo judicial, independentemente da sua modalidade), antes se limitou a distinguir consoante a venda se efectuasse em juízo, perante um juiz ou fora dele, através da intervenção do agente de execução ou liquidador judicial, sempre sobre a supervisão de um juiz de direito.

4 - A modalidade da venda por negociação particular, prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 886.º do CPC, caracteriza-se precisamente pela "liberdade de quem é dela encarregado quanto aos procedimentos a adoptar" sem no entanto se abandonar o conceito de venda executiva (lato sensu), o que representa o reforço do papel do agente de execução ou liquidador judicial, sem prejuízo das atribuições do tribunal.

5 - Deste modo, a venda por negociação particular (que decorre em acção executiva) é apenas uma das modalidades de venda executiva consagradas na lei e a circunstância de assentar num contrato de compra e venda não altera a natureza do negócio que, na origem, é sempre executiva, isto é, promovida a partir de instância judicial adequada no âmbito de um processo executivo.

6 - A arrematação é um "acto de aquisição onerosa de um valor em concorrência juridicamente organizada" que decorre através de um tribunal ou sob o seu controlo apesar da cada vez maior intervenção do agente da

execução ou do liquidador judicial, uma compra e venda que se caracteriza "pela concorrência - pelo menos potencial - de propostas de aquisição, prévia e juridicamente organizada, isto é, decorrente de um sistema previamente fixado e destinado justamente a possibilitá-la" - a acção executiva - e, dentro desta, muito especialmente através da venda e das respectivas modalidades expressas na lei.

7 - Assim, a arrematação judicial é uma das formas mais comuns de que se pode revestir a arrematação, consistindo na aquisição de um bem em hasta pública ou através de venda nas modalidades descritas no artigo 886.º do CPC e seguintes.

8 - Concretamente, a venda por negociação particular, realizada no âmbito de um procedimento judicial, tem o controlo do magistrado competente e é por este sindicada, pelo que, para efeitos da regra 16 do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, integra o conceito de arrematação judicial.

- i) Em 21-08-2017, a Requerente pagou a quantia liquidada (afirmação da Requerente, não questionada pela Autoridade Tributária e Aduaneira);
- j) Em 30-10-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia 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.

A Administração Tributária e Aduaneira informou na sua Resposta:

«processo administrativo inexistente – só existe liquidação».

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral por não ter sido apresentada pela Requerente reclamação graciosa da liquidação.

Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, em suma, o seguinte:

- dispõe-se no artigo 2.º, alínea a) da Portaria 112-A/2011 que a vinculação da AT à jurisdição arbitral tem por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, «*com excepção das pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*».
- nesta circunstância, resulta que na situação sub judice, para que o presente Tribunal Arbitral pudesse pronunciar-se, sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.

A Requerente defende que não impugnou uma autoliquidação mas sim uma liquidação emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não se está perante a excepção à vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição arbitral referida naquele artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

É manifesto que a Requerente tem razão, pois o acto que impugnou é uma liquidação emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, cuja cópia consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

A apreciação da legalidade de actos de liquidação encontra-se incluída na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, indicada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

A vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que resulta do corpo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 abrange «a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro», com as excepções aí referidas.

Não se verificando qualquer das excepções, designadamente a de se tratar de autoliquidação, que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca, tem de se concluir que este Tribunal Arbitral tem competência para apreciar o pedido de pronúncia arbitral.

Sendo assim, não se colocam sequer as questões de constitucionalidade que a Autoridade Tributária e Aduaneira refere, que assentam no pressuposto errado de que é objecto do processo um acto de autoliquidação.

Nestes termos, improcede a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Questão da falta de uso do procedimento previsto no artigo 39.º do CIRC

Na sua Resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira refere também que «*tão pouco foi aberto o procedimento de Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis previsto no artigo 139º do CIRC*».

A Requerente diz que o que defende é que «*não é aplicável a regra da prevalência do VPT*», pelo que não teria sentido instaurar um procedimento para afastar uma regra que não é aplicável e reafirma que «*não pretende aqui fazer qualquer prova sobre a verdade do preço declarado*».

O artigo 64.º do CIRC estabelece, nos seus n.ºs 1 e 2, que «*os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, 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*» 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».

No entanto, por força do disposto no artigo 139.º, n.º 1, do CIRC, o disposto neste n.º 2 pode ser afastado *«se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente 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»*, o que tem de fazer através do procedimento previsto nos n.ºs 3 e seguintes deste artigo 139.º.

Nos termos do n.º 7 do mesmo artigo 139.º, o uso deste procedimento prévio é um pressuposto necessário da *«impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correções efetuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 64.º, ou, se não houver lugar a liquidação, das correções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa»*.

No caso em apreço, como resulta do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não pretende afastar a aplicação do disposto no artigo 64.º, n.º 2, do CIRC fazendo a prova de que o preço praticado foi o que consta do contrato.

Na verdade, a tese da Requerente é, em suma, a de que, por força de um regime especial para os bens *“adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa é 0 preço constante do ato ou do contrato»*, se estará perante uma situação especial de afastamento da regra do n.º 2 do artigo 64.º do CIRC.

Isto é, o que está em causa é saber se, juridicamente, os preços a considerar são os que constam dos contratos, independentemente da produção de prova de que foram os preços efectivamente praticados.

Assim, não pretendendo a Requerente fazer prova de que os preços efectivamente praticados foram o que constam dos contratos, não se está perante uma situação a que seja aplicável o procedimento previsto no artigo 139.º.

Pelo exposto, não há obstáculo processual à apreciação do pedido de pronúncia arbitral derivado da falta de uso do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC.

5. Matéria de direito

5.1. Posições das Partes

A Requerente, na qualidade de administradora de uma insolvência de uma empresa, vendeu imóveis a esta pertencentes, por preços inferiores aos valores patrimoniais tributários.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, nesta situação, o valor relevante para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC é o valor patrimonial tributário, por força do disposto no artigo 64.º, n.º 2, do CIRC.

A Requerente defende que relevam para efeitos de IRC os valores das vendas que constam do contrato, porque, em suma:

- a regra da prevalência do valor patrimonial tributário sobre o preço declarado, para efeitos do IRC, foi importada do Código do IMT na reforma de 2003 (vd. artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que aditou o artigo 58.º-A ao então Código do IRC com a redacção que hoje se encontra no artigo 64.º do mesmo Código), sendo que essa prevalência está condicionada ao facto de se estar perante um VPT que tenha efectivamente servido de base à liquidação do IMT ou, em caso de isenção ou exclusão deste imposto, perante um VPT que serviria de base a tal liquidação se a isenção ou a exclusão não existissem;
- tendo ficado consignado nas escrituras de compra e venda que a transmissão das fracções autónomas em causa beneficiou de isenções de IMT, reconhecida com base no artigo 8.º n.º 1 do CIMT e no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, ter-se-á que ver se o VPT das referidas fracções serviria de base de incidência a esse imposto no caso das isenções não se aplicarem;
- o valor tributável para efeitos de IMT, se as isenções não fossem reconhecidas, deveria ser o valor do contrato e não o valor patrimonial tributário, conforme decorre do disposto na regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, que constitui uma derrogação à regra geral constante no n.º 1 do artigo 12.º do dito CIMT que manda comparar o VPT com o preço declarado constante no acto ou no contrato prevalecendo o que for maior;

- se para efeitos de IMT o valor sobre o qual a respectiva taxa incidiria, se não houvesse isenção, seria justamente o preço da transmissão e não o VPT, ainda que superior, para efeitos de IRC, face ao disposto no supracitado n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, a regra é exactamente a mesma e, conseqüentemente, o lucro tributável para efeitos deste imposto deve ser o preço constante no contrato e não o VPT;
- à face do artigo 64.º n.º 1 do CIRC, só haverá lugar a correcção do lucro tributável do IRC com base no VPT superior ao preço se para efeitos de IMT essa também foi a regra aplicável;
- se, como foi o caso, a regra da prevalência do VPT não se aplicou nem se aplicaria na liquidação de IMT mesmo que a ela tivesse havido lugar (por não haver isenção), então também a mesma não é aplicável para efeitos de IRC.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que o ónus da prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT cabe ao sujeito passivo e que, no caso, para além de não ter lançado mão do meio legal de reacção, também não foi demonstrado pela Requerente que o preço efectivamente praticado na transmissão em causa foi inferior ao VPT fixado.

5.2. Apreciação da questão

O artigo 64.º do CIRC estabelece o seguinte:

Artigo 64.º

Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, 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 efetuar uma correção, 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 adota 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 Autoridade Tributária e Aduaneira proceder, nos termos previstos na lei, a correções ao lucro tributável sempre que disponha de elementos que comprovem que o preço efetivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.

Por força do disposto no n.º 1 deste artigo, para efeitos da determinação do lucro tributável devem ser adoptados os 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.

No caso em apreço, não houve lugar à liquidação de IMT, por terem sido reconhecidas isenções, previstas nos artigos 8.º, n.º 1, do CIMT e 270.º, n.º 2, do CIRE.

Assim, nos termos da parte final do n.º 1 daquele artigo 64.º, para determinar o valor mínimo relevante para determinação do lucro tributável é necessário apurar qual o valor que seria considerado para efeitos de IMT, se tivesse sido liquidado.

O valor tributável para efeitos de IMT é determinado de acordo com as regras que constam do seu artigo 12.º, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 12.º

Valor tributável

1 - O IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

(...)

4 - O disposto nos números anteriores entende-se, porém, sem prejuízo das seguintes regras:

(...)

16.ª O valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do acto ou do contrato;

Como se vê, no n.º 1 deste artigo 12.º do CIMT estabelece-se a regra de que «*o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial*

*tributário dos imóveis, consoante o que for maior», mas, esta regra entende-se **sem prejuízo das regras previstas no n.º 4** do mesmo artigo.*

Assim, as regras que constam do n.º 4 têm natureza especial em relação à do n.º 1, pelo que são aplicáveis preferencialmente as regras do n.º 4 nos seus específicos domínios de aplicação.

A Requerente defende que as vendas dos imóveis referidos nos autos se enquadram nesta regra 16.^a, que deve ser entendida como reportando-se a todos os casos em que a venda é efectuada em processo judicial, através de qualquer das modalidades de venda judicial previstas no artigo 811.º do CPC, sendo esse o entendimento que a Administração Tributária adoptou na Circular n.º 22/2009, que se encontra em vigor.

Afigura-se que a referência a «*arrematação judicial*» que se inclui naquela regra 16.^a deve ser interpretada de forma actualista, como reportando-se às modalidades de venda judicial, pois, quando foi aprovado o CIMT, pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, a arrematação judicial já tinha sido excluída das modalidades de venda previstas no CPC, como se vê pelo seu artigo 886.º, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Novembro, reformulada pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março.

Também no CPPT, a arrematação já havia sido excluída das modalidades de venda, com a revogação do seu artigo 254.º, operada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Assim, interpretando aquela regra 16.^a do n.º 4 do artigo 12.º CIMT, tendo em conta «*as condições específicas do tempo em que é aplicada*», que o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil impõe que sejam tidas em conta na interpretação da lei, é de interpretar aquela referência a arrematação judicial como reportando-se a qualquer modalidade de venda judicial.

A razão que explica esta regra é o controle que existe sobre o valor real da venda quando é feita judicial ou administrativamente, pois há um acto de uma entidade investida em poderes públicos que assegura qual foi o valor real da venda. Isto é, nestas situações considera-se feita a prova de que o preço da transmissão é o real.

É precisamente neste sentido o entendimento do Senhor Director-Geral dos Impostos veiculado pela referida Circular n.º 22/2009, em que conclui que «*a arrematação judicial é uma das formas mais comuns de que se pode revestir a arrematação, consistindo na aquisição de um bem em hasta pública ou através de venda nas modalidades descritas*

no artigo 886.º do CPC e seguintes» e que «concretamente, a venda por negociação particular, realizada no âmbito de um procedimento judicial, tem o controlo do magistrado competente e é por este sindicada, pelo que, para efeitos da regra 16 do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, integra o conceito de arrematação judicial».

Aliás, como bem defende a Requerente, estando em vigor esta Circular (que se mantém publicitada no Portal das Finanças), a sua vigência é, só por si, uma razão para a Administração Tributária não poder deixar de aplicar o entendimento nela publicitado, por força do disposto no artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, que estabelece que *«a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias».*

Conclui-se, assim, que, para efeito do n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, os valores mínimos que deviam ser adoptados para determinação do lucro tributável eram os que constam dos contratos de vendas operadas em processos judiciais, por serem esses os que deveriam ser considerados para efeitos de liquidação de IMT, se não existissem as isenções.

Pelo exposto, a Requerente tem razão, pelo que a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

6. Reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente pagou a quantia liquidada e pede o seu reembolso, com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 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*», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*».

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o

reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, bem como o reembolso da quantia paga, que é a base de cálculo dos juros.

Cumpra, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do acto de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal. Na verdade, embora a Requerente tenha apresentado a declaração modelo 22, a sua apresentação foi efectuada por indicação verbal dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, como se refere na alínea e) da matéria de facto fixada.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2017..., referente ao exercício de 2014, no montante de € 325.166,75;

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 325.166,75, acrescida de juros indemnizatórios desde a data do pagamento até à data em que for efectuado o reembolso.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **325.166,75**.

9. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.814,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 15-03-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Nina Aguiar)

(Paulo Nogueira da Costa)