

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 36/2013-T

Tema: IRC - mais-valias e menos-valias, artigo 43.º do CIRC (atual artigo 46.º)

Decisão Arbitral

Processo n.º 36/2013-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Artur Maria da Silva e Prof. Dr. António Carlos dos Santos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-5-2013, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... –, LDA, sociedade comercial por quotas com sede na (...), pessoa colectiva n.º ... (doravante Requerente), formulou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT).

A Requerente apresentou os seguintes pedidos:

- a) a declaração da ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRC com o n.º 2012 ..., relativa ao exercício de 2009, no valor de € 50.269,82;
- b) a declaração da ilegalidade e anulação da liquidação de IRC n.º 2012 ..., relativa ao exercício de 2010, decorrente da anulação do acto tributário do exercício de 2009 e da reposição do saldo de prejuízos reportáveis para o exercício de 2010 no montante de € 263.963,36;
- c) a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia para efeitos de suspensão dos processos de execução fiscal instaurados pela cobrança dos actos tributários sindicados, ao abrigo do art. 53.º da LGT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, particularmente no que concerne ao IRC do exercício de 2009, uma vez que a improcedência desse pedido implica a improcedência dos demais.

No dia 10-7-2013, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sendo nela acordado não ser necessária produção de prova testemunhal e tendo sido fixado prazo de 15 dias para alegações escritas simultâneas.

As partes apresentaram alegações,

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (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.

Assim, não 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 teve início de actividade em 10/10/1986, inserido no CAE 046230 – comércio por grosso de animais (Relatório de Inspeção Tributária,

doravante Relatório, pp. 4-5 do processo administrativo e art. 1º do pedido de pronúncia arbitral);

b) A Requerente encontra-se enquadrada, para efeitos fiscais, no Regime Geral de Tributação de IRC e no Regime Normal Mensal de IVA (Relatório, pp. 4-5 do processo administrativo);

c) Em 10/07/2008 a Requerente celebrou com a D... um contrato de cessão de créditos nos termos do qual esta lhe cedeu créditos que detinha sobre a sociedade comercial “B... – Indústria, S.A.”, NIPC ... (doravante B...) e respectivos garantes pessoais, no valor de € 3.260.070,04, pelo preço de € 1.500.000,00, ficando a Requerente subrogada nos direitos de crédito, incluindo as garantias reais e pessoais (pp. 9 e 10 do processo administrativo);

d) O crédito, no valor de € 3.260.070,04 foi, na data de aquisição, registado contabilisticamente pela Requerente pelo valor de aquisição de € 1.500.000,00, tendo entendido a Administração Tributária que se tratava de um ganho apenas potencial e não sujeito a tributação em IRC (Relatório, pp. 9 e 10 do processo administrativo);

e) Em 25/07/2008 a Requerente licitou em leilão bens integrantes da massa insolvente da B..., declarada insolvente em 14/01/2008, oferecendo o maior lance, que foi aceite pelo administrador da insolvência, ouvida a Comissão de Credores (Relatório, p. 8 do processo administrativo e Anúncio n.º ... /2008, publicado no DR, 2ª Série, n.º ..., de ... de ... de 2008, pp. 5329-30, no qual se declara insolvente a sociedade B... no processo n.º ...);

f) Em 25/07/2008 foi celebrado contrato promessa de compra e venda, no qual a Requerente outorgou como promitente compradora e como promitente vendedor o administrador de insolvência, em representação da massa insolvente, fixando-se que a escritura definitiva seria outorgada no prazo de 120 dias ou, caso o administrador de insolvência não obtivesse a necessária certidão judicial, no prazo de 30 dias após a sua obtenção (Relatório, p. 8 do processo administrativo);

g) Em 10/11/2008 foi celebrado contrato promessa de compra e venda entre a Requerente e a sociedade comercial “C..., Lda”, NIPC ... (doravante C...), nos termos do qual a A... promete vender e a C... promete comprar os bens integrantes da

massa insolventes da B... pelo preço de € 3.600.000,00 (Relatório, p. 8 do processo administrativo);

h) Em 10/12/2009 foi lavrada no Cartório Notarial de ..., em Guimarães, escritura de compra e venda entre a Requerente e a B..., tendo a Requerente adquirido, no âmbito do processo de insolvência da B..., um conjunto de bens imóveis e móveis pelo preço global de € 3.500.000,00 (doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá como reproduzido):

i) pelo preço de € 3.200.000,00 o prédio inscrito na matriz urbana sob o artigo ..., freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Famalicão;

ii) pelo preço de € 50.000,00 o prédio inscrito na matriz rústica sob o artigo ..., freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Famalicão;

iii) pelo preço de € 250.000,00 todos os bens móveis que faziam parte do estabelecimento industrial da sociedade insolvente, constantes dos autos de apreensão número Um e Dois, que fazem parte do processo de insolvência;

i) Em 10/12/2009 a Requerente obteve dispensa parcial de pagamento do preço no montante de € 1.750.000,00, nos termos do art. 887.º do Código de Processo Civil, por aplicação do art. 165.º do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas, em virtude da sua posição de credor sobre a massa insolvente da sociedade B... (doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

j) Em 10/12/2009 o administrador de insolvência da sociedade B... deu quitação do pagamento de € 1.300.000,00 por parte da Requerente (doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

k) Os restantes € 450.000,00 ficaram garantidos por garantia bancária, emitida pelo Banco ..., S.A, a qual se destinou a garantir o pagamento dos créditos preferenciais que vierem a ser graduados no referido processo e ainda das despesas e custas judiciais originadas pelo referido processo (doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

l) Em 10/12/2009 foi lavrada no Cartório Notarial de ..., em Guimarães, escritura de compra e venda entre a Requerente e C..., tendo a Requerente vendido à C..., pelo preço global de € 3.100.000,00, o mesmo conjunto de bens imóveis e

móveis comprados pela Requerente à B... (doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá como reproduzido):

- i) pelo preço de € 2.530.500,00, o prédio inscrito na matriz urbana sob o artigo ..., freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Famalicão;
 - ii) pelo preço de € 50.000,00, o prédio inscrito na matriz rústica sob o artigo ..., freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Famalicão;
 - iii) pelo preço de € 519.500,00, todos os bens móveis que faziam parte do estabelecimento industrial da sociedade insolvente, constantes dos autos de apreensão número Um e Dois, que fazem parte do processo de insolvência;
- m) A Requerente contabilizou como custo do exercício fiscal de 2009:
- i) na conta "63.1.8 – Impostos (Outros impostos indirectos), o valor de € 187.626,50, tendo o mesmo influenciado negativamente, no mesmo montante, o resultado tributário do exercício (Relatório, p. 5 do processo administrativo);
 - ii) na conta "69.4.2 – Alienação de Imobilizações Corpóreas, o valor de € 400.000,00, tendo o mesmo influenciado negativamente, em igual montante, o resultado tributário do exercício (Relatório, p. 6 do processo administrativo);
- n) Em 17/09/2012 a Requerente pagou a quantia de € 450.000,00 no processo de insolvência da B..., para liquidação de dívidas a credores, tendo sido anulada a garantia bancária (doc. n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- o) Através das Ordens de Serviço n.º OI 2012... e OI 2012..., a Direcção de Finanças de Leiria iniciou, em 20/03/2012, uma acção de inspecção interna que abrangeu a análise das declarações de rendimentos Modelo 22 e respectivo processo de documentação fiscal da Requerente, referentes aos exercícios de 2009 e 2010, concluída em 08/10/2012 (Relatório, na p. 4/5 do processo administrativo);
- p) A Requerente foi notificada do projecto de Relatório por carta registada com data de 16/10/2012 (Relatório, p. 12 do processo administrativo e doc. n.º 3 do pedido de pronúncia arbitral);
- q) Conforme o projecto de Relatório, cujo teor se dá por reproduzido, as correcções propostas em sede de IRC ascendiam a um valor total de € 887.626,50, e respeitavam às seguintes matérias:

- i) € 187.626,50 relativos à não dedutibilidade de quantias respeitantes a IMT e Imposto do Selo pagos sobre a transmissão de dois bens imóveis à C...;
- ii) € 700.000,00, relativos à não dedutibilidade da menos-valia contabilizada de € 400.000,00 com a venda do estabelecimento industrial da B... e apuramento de uma mais-valia de € 300.000,00 decorrente da referida transmissão;
- r) Em 2/11/2012 a Requerente exerceu o seu direito de audição, dizendo, além do mais, que aceitou a correcção de € 187.626,50 relativos à não dedutibilidade de quantias respeitantes a IMT e Imposto do Selo (doc. n.º 4 do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor aqui se dá como reproduzido);
- s) Em 19/11/2012, após ser notificada do projecto de Relatório, a Requerente entregou declaração de substituição Modelo 22 do IRC para o exercício de 2009, na qual acresceu à matéria colectável o valor de € 187.626,50, no campo 225 do quadro 7 da declaração (doc. n.º 5 do pedido de pronúncia arbitral), assim aceitando a correcção mencionada no ponto III.1 IRC A) do projecto de relatório, naquele montante (projecto do Relatório, pp. 5-6 do doc. 3 do pedido de pronúncia arbitral);
- t) Em 19/11/2012, após ser notificada do projecto de relatório, a Requerente entregou declaração de substituição para o exercício de 2010, na qual corrigiu o valor do prejuízo fiscal deduzido para o valor de € 263.963,36, no campo 309 do quadro 9 da declaração (doc. n.º 6 do pedido de pronúncia arbitral);
- u) A Requerente foi notificada da liquidação n.º 2012 ... e respectiva demonstração de compensação n.º 2012 ..., datadas de 9-11-2012 e 21-11-2012, respectivamente, relativas ao IRC do exercício de 2009, nos termos das quais foi apurado o valor de € 263.963,36, correspondente ao prejuízo fiscal a reportar para o exercício de 2010, e um saldo apurado de 0 (zero) para o exercício de 2009 (doc. n.º 7 do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):
- i) decréscimo aos campos 12 e 13, pagamento especial por conta e total deduções, de € 68.227,38 para € 0,00;
- v) A Requerente foi notificada da liquidação n.º 2012 ... e respectiva demonstração de compensação n.º 2012 ..., datadas de 9-11-2012 e 21-11-2012,

respectivamente, relativas ao IRC do exercício de 2010, nos termos do qual foi apurado um valor final a pagar de € 82.019,30, com prazo de pagamento voluntário fixado em 31/12/2012 (doc. n.º 8 do pedido de pronúncia arbitral);

- i) acréscimo ao campo 1, matéria colectável – regime geral, de € 388.203,30, para € 839.793,16;
 - ii) acréscimo ao campo 13, total deduções, de € 95.488,32 para € 130.877,38;
 - iii) decréscimo ao campo 17, IRC a pagar, de € 112.897,47 para € 77.508,41;
 - iv) acréscimo ao campo 25, juros compensatórios, de € 0,00 para € 4.502,21;
 - v) acréscimo ao campo 27, juros de mora, de € 0,00 para € 0,01;
 - vi) acréscimo ao campo 28, pagamento de autoliquidação, para € 18.194,76;
- w) Em 28/11/2012, a Requerente foi notificada do relatório final de inspecção tributária, nos termos do qual foram mantidas a totalidade das correcções propostas no projecto de relatório;
- x) O relatório final de inspecção tributária não considera a entrega da declaração de substituição relativa ao IRC do exercício de 2009, entregue pela Requerente a 19/11/2012, que incorporava a regularização da correcção parcial no valor de € 187.626,50;
- y) A Requerente foi notificada da liquidação n.º 2012 ... e respectiva demonstração de compensação n.º 2012 ..., datadas de 06-12-2012 e 10-12-2012, respectivamente, relativas ao IRC do exercício de 2009, donde resulta uma correcção de € 48.146,59 e um valor total a pagar de € 50.269,82, com prazo para pagamento voluntário até ao dia 16/01/2013, fruto das seguintes correcções (doc. 10 e 11 do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):
- i) acréscimo ao campo 1, matéria colectável – regime geral, de € 0,00 para € 436.036,64;
 - ii) acréscimo ao campo 13, total deduções, de € 0,00 para € 68.227,38;

- iii) decréscimo ao campo 17, IRC a pagar, de € 100.096,66 para € 31.869,28;
- iv) acréscimo ao campo 21, derrama, para € 0,00 € 6.540,55;
- v) acréscimo ao campo 25, juros compensatórios, de € 0,00 para € 4.484,75;
- vi) acréscimo ao campo 27, juros de mora, de € 0,00 para € 25,24;
- z) A Requerente foi notificada, a 11/12/2012, da liquidação n.º 2012 ... e respectiva demonstração de compensação n.º 2012 ..., datadas de 19-11-2012 e 6-12-2012, respectivamente, relativas ao IRC do exercício de 2010, donde resulta uma correcção de € 70.501,73 e um valor total a favor da Requerente de € 8,67 (doc. 12 do pedido de pronúncia arbitral) fruto das seguintes correcções:
 - i) acréscimo ao campo 1, matéria colectável – regime geral, de € 388.203,30 para € 839.793,16;
 - ii) acréscimo ao campo 3, colecta – regime geral – 1º escalão, de € 1.562,50 para € 1.562,50;
 - iii) acréscimo ao campo 13, total deduções, de € 95.488,32 para € 130.877,38;
 - iv) decréscimo ao campo 17, IRC a pagar, de € 112.897,47 para € 77.508,41;
 - v) acréscimo ao campo 25, juros compensatórios, de € 0,00 para € 4.502,21;
 - vi) acréscimo ao campo 27, juros de mora, de € 0,00 para € 0,01;
 - vii) acréscimo ao campo 28, pagamento de autoliquidação, para € 29.712,33;
- aa) Foi instaurado processo de execução fiscal contra a Requerente: processo n.º ..., para cobrança coerciva de quantia no valor de € 50.269,82, referente aos actos tributários relativos a IRC do exercício de 2009 (doc. 13 do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- bb) Foi instaurado processo de execução fiscal contra a Requerente: processo n.º ..., para cobrança da quantia de € 70.501,73, referente aos actos tributários relativos

ao IRC do exercício de 2010 (doc. 13 do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

cc) Os referidos processos de execução fiscal encontram-se suspensos em virtude da prestação de garantias bancárias, no valor de € 64.718,55, relativamente à execução n.º ... e de € 90.968,71, relativamente à execução n.º ... (doc. n.º 1 e 2 juntos às alegações escritas da Requerente, cujos teores se dão como reproduzidos).

2.2. Factos não provados

Não há factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados para cada um dos pontos, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes sobre a questão da correcção efectuada ao lucro tributável do exercício de 2009

A questão que se coloca a este Tribunal Arbitral centra-se, fundamentalmente, no modo de proceder à determinação do valor de aquisição dos bens que foram objecto de transmissão onerosa, ou seja, qual deve ser, para efeitos fiscais, o valor de aquisição do conjunto de bens, móveis e imóveis, que faziam parte da massa insolvente da B..., a considerar a título de IRC no exercício de 2009.

A Requerente alega, em síntese, que:

i) o preço de aquisição e da contraprestação paga pela Requerente foi efectivamente de € 3.500.000,00, tal como escriturado, e que a Autoridade Tributária e Aduaneira não logrou provar a falta de veracidade do valor escriturado pela Requerente;

ii) a dispensa parcial do preço de que a Requerente usufruiu tem uma natureza temporária, não constituindo uma redução de preço, pelo que essa dispensa parcial do preço não tem, por si, qualquer impacto na determinação do preço de aquisição, consubstanciando, antes, um mecanismo de acerto de contas entre o credor da massa insolvente e, simultaneamente, o adquirente de um bem dessa mesma massa insolvente;

iii) nos termos do art. 46.º, n.º 1 do CIRS, 270.º, n.º 2 do CIRE e 12.º, n.º 1 do CIMT, o valor fiscalmente relevante para efeitos de apuramento de eventuais mais e menos-valias em sede de IRC será o valor constante do acto ou do contrato e, assim € 3.500.000,00;

iv) as quantias efectivamente pagas ascendem a € 3.250.000,00 dos quais € 1.500.000,00 referentes ao preço pago pela aquisição dos créditos à D..., € 1.300.000,00 referentes ao pagamento do preço efectuado no momento da escritura e € 450.000,00 referentes ao pagamento efectuado à B... para liquidação de dívidas a credores;

v) a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira viola o art. 18.º do CIRC que consagra o princípio da especialização económica dos exercícios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira alega, em síntese, que:

i) no momento da escritura foi apenas pago o montante de € 1.300.000,00, ao que acresce o montante de € 1.500.000,00, despendido no contrato de cessão de créditos realizado com a D..., que vem a permitir a dispensa de pagamento no montante de € 1.750.000,00, perfazendo um total despendido de € 2.800.000,00;

ii) tendo a venda sido feita pelo montante de € 3.100.000,00, verificou-se a obtenção de um ganho realizado de € 300.000,00, ao invés da perda contabilizada no montante de € 400.000,00;

iii) foi violado o disposto no art. 43.º do CIRC, sobre as regras de apuramento das mais e menos-valias, por a Requerente apenas ter pago, efectivamente, a quantia de € 1.300.000,00 no momento da escritura e o valor de aquisição ser «o valor correspondente às quantias que tinham efectivamente sido despendidas, ou, nos termos

da lei, “o valor da respectiva contraprestação – cf. alínea f) do n.º 3 do artigo 43.º do CIRC» (artigo 65.º da contestação);

3.2. Apreciação da questão da correcção efectuada ao lucro tributável do exercício de 2009

Assim, a questão essencial que está em causa no presente processo é a de saber qual o valor de aquisição dos bens que a Requerente fez à massa insolvente, para efeitos de determinação de mais-valias e menos-valias, nos termos do artigo 43.º do CIRC (na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a que corresponde o artigo 46.º nesta redacção): se é o valor de € 3.500.000,00 que consta da escritura de aquisição dos bens à massa insolvente, como defende a Requerente, ou o valor de € 2.800.000,00, constituído por € 1.300.000,00 efectivamente pago, acrescido dos € 1.500.000,00 que pagou à D... pelo crédito que veio a servir para dispensa de pagamento parcial do preço nos termos dos artigos 165.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) e 887.º, n.º 1, do Código de Processo Civil de 1961 (CPC), como defende a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Os artigos 165.º do CIRE e 887.º, n.º 1, do CPC estabelecem o seguinte:

Artigo 165.º

Credores garantidos e preferentes

Aos credores garantidos que adquiram bens integrados na massa insolvente e aos titulares de direito de preferência, legal ou convencional com eficácia real, é aplicável o disposto para o exercício dos respectivos direitos na venda em processo executivo.

Artigo 887.º

Dispensa de depósito aos credores

1. O exequente que adquira bens pela execução é dispensado de depositar a parte do preço que não seja necessária para pagar a credores graduados antes

dele e não exceda a importância que tem direito a receber; igual dispensa é concedida ao credor com garantia sobre os bens que adquirir.

Como resulta do teor literal deste artigo 887.º, n.º 1, a dispensa que nele se prevê não representa qualquer **diminuição ou redução do preço** da aquisição de bens em execução, mas apenas a não obrigatoriedade de pagamento imediato desse preço.

A obrigação de pagamento do preço acordado é um efeito directo do contrato, imperativamente previsto no artigo 879.º, alínea a), do Código Civil.

Por isso, o preço de aquisição de bens é sempre o que for acordado e é essa a obrigação assumida pelo adquirente.

O pagamento, naqueles casos previstos no artigo 887.º, n.º 1, do CPC, é que não é feito imediatamente e a obrigação que emerge do contrato poderá vir a ser extinta por qualquer meio legalmente admissível de extinção das obrigações, nomeadamente por compensação com créditos do comprador que vierem a ser apurados no final no processo de insolvência.

Mas, seja qual for a forma de extinção da obrigação de pagamento do preço, não se pode duvidar de que, com o contrato, nasce para o comprador uma obrigação do seu pagamento integral e que, quer o pagamento seja imediato quer seja diferido, o preço a pagar é o acordado. (¹)

Sendo assim, na tese defendida pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira de que para cálculo das mais-valias se atende «*ao valor da respectiva contraprestação*», nos termos da alínea f) do n.º 3, do artigo 46.º do CIRC (na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a que corresponde o artigo 43.º na redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho), se terá de se entender que o valor de aquisição dos bens pela Requerente à massa insolvente é o de € 3.500.000,00, que consta da escritura que formalizou o contrato, e não o de € 2.800.000,00 resultante da soma do valor pago no momento da celebração do contrato (€ 1.300.000,00) com o valor pago à D... pela aquisição dos créditos que permitiram a dispensa de pagamento da parte restante do preço

(¹) Sem prejuízo das possibilidades de redução por força de limitação parcial do objecto do contrato, previstas no artigo 884.º do Código Civil, que não têm aplicação no caso em apreço.

no momento da celebração do contrato (€ 1.500.000,00), o que não tem qualquer suporte legal.

Por outro lado, não se fez que prova de que o valor que consta da escritura referida não seja o preço realmente pactuado entre as partes nesse contrato, nem sequer que o bem imóvel que foi vendido por valor inferior ao adquirido não tenha sofrido uma desvalorização durante o ano de 2009, como disse a Requerente, o que nem é algo de extraordinário, pois é facto notório que os bens imóveis sofreram desvalorização na sequência da crise económica iniciada em 2008.

Ora, o ónus da prova de que o preço declarado não é o real, recai sobre a Administração Tributária, que invoca a sua falsidade (artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária) e não sobre a Requerente, que apresentou a escritura como relevante prova de que foi o valor nela indicado o preço da transacção, o que até é especialmente crível quando não se vislumbra no processo qualquer sinal de que existam relações especiais entre comprador e vendedor, sendo que este até é o administrador de uma insolvência, cuja actividade está sujeita a controlo judicial, para além de estar sob a presumível atenção da generalidade dos credores da sociedade insolvente.

Aliás, demonstrando, só por si, a falta de correspondência à realidade do valor de € 2.800.000,00, constata-se que, como contrapartida assumida no contrato, a Requerente prestou uma garantia bancária de € 450.000,00 [alínea k), da matéria de facto fixada] e até veio a pagar, posteriormente, essa quantia [alínea n) da matéria de facto fixada].

Por outro lado, é também claro que o preço declarado na escritura deveria ser considerado como custo do exercício de 2009, em que foi assumida a respectiva obrigação de pagamento, à face do princípio da especialização dos exercícios, que se traduz «*na consideração como custo de determinado exercício dos encargos que economicamente lhe sejam imputáveis, sendo irrelevante o exercício em que se efectua o pagamento*», como decorre do n.º 1 do art. 18.º do CIRC. (²)

(²) Acórdão do STA de 8-7-1992, processo n.º 14364, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-6-95, página 2208, que adopta jurisprudência pacífica, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 9-5-1990, processo n.º 10497, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-3-93, página 419; de 20-10-1993, processo n.º 13355, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-10-95, página 259; de 9-12-1993, processo n.º 15778, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 375, página 210; de 26-4-1995, processo n.º 18218, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1116; de 2-3-1994, processo n.º 14535, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-11-96, página 709.

Conclui-se, assim que a correcção aritmética da matéria colectável da Requerente efectuada relativamente ao ano de 2009 enferma de erro sobre os pressupostos de facto, constituindo vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, bem como dos actos de liquidação que a tiveram como pressuposto (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT e 2.º, alínea c) da Lei Geral Tributária].

Tendo a impugnação da liquidação referente ao ano de 2010 como fundamento apenas o saldo de prejuízos a reportar que nesse ano foram considerados, menores do que os que deveriam ser considerados se não tivesse sido concretizada a correcção efectuada relativamente ao ano de 2009 (³), o erro desta correcção repercute-se na autoliquidação de 2010, que fica assim também afectada de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto.

Resultando do exposto a anulação das liquidações cuja declaração de ilegalidade foi pedida, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões colocadas.

3.3. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formula ainda um pedido de indemnização por garantia indevida.

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»*.

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como directriz

(³) O que é aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira, como se conclui dos artigos 102.º e 103.º da sua contestação.

primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, 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»*.

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 e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos actos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do acto, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu art. 24.º que *«haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços»*, a seguir, na LGT, em cujo art. 43.º, n.º 1, 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, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do art. 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), 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».

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o art. 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 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.*

Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo acto tributário está implicitamente pressuposta no art. 3.º do RJAT, ao falar em *«cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos»*, o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente *ao mesmo acto tributário* e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são susceptíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do art. 9.º do Código Civil.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do art. 53.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, o erro do acto de liquidação relativo ao ano de 2009, na parte correspondente à correcção ao lucro tributável da Requerente, é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois a correcção que efectuou foi da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Por outro lado, o erro da correcção efectuada repercutiu-se em liquidações relativas aos anos de 2009 e 2010, pelo que a Requerente tem direito a ser indemnizada pelos prejuízos que advieram das garantias prestadas para suspender as execuções fiscais no valor de € 64.718,55 (n.º ..., relativa ao IRC do ano de 2009) e de € 90.968,71 (n.º ..., relativa ao IRC de 2010), referidas na alínea CC) da matéria de facto fixada.

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 (artigo 661.º do Código de Processo Civil de 1961, a que corresponde o artigo 609.º no Código de Processo Civil de 2013, e artigo 565.º do Código Civil).

4. Decisão

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

- a) Julgar procedentes os pedidos de declaração da ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRC com o n.º 2012 ..., relativa ao exercício de 2009, no valor de € 50.269,82, e da liquidação de IRC n.º 2012 ..., relativa ao exercício de 2010, decorrente da anulação do acto tributário do exercício de 2009 e da reposição do saldo de prejuízos reportáveis para o exercício de 2010 no montante de € 263.963,36, e conseqüentemente, anular essas liquidações;
- b) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente a indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização que for liquidada em execução do presente acórdão, relativa às despesas com as garantias prestadas para suspender as execuções fiscais n.ºs

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.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 € 314.233,18.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 5.508,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 9 de Outubro de 2013

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)
(António Carlos dos Santos)
(Artur Maria da Silva)