

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 148/2018-T

Tema: IRC – Valor atribuído a imóvel na dação em pagamento

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A..., SA, NIPC¹..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... –..., área do ... serviço de finanças de ..., apresentou um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT², sendo requerida a ATA³, com vista à anulação da liquidação de IRC⁴ n.º 2017..., respeitante a liquidação adicional do exercício de 2015, com todas as consequências legais, designadamente, o pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal.
- 2 Que o pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁵ em 27/03/2018 e notificado à ATA na mesma data.
- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no n.º2 do artigo 6.º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 17/05/2018, designado árbitro do

¹ Acrónimo de Número de Identificação de Pessoa coletiva

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

⁵ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- Tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O Tribunal foi constituído em 07/06/2018 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
 - 5 Com o seu pedido, visa a requerente, a anulação da liquidação referida, uma vez que a mesma viola uma decisão vinculativa da ATA que já tinha analisado a questão em sentido contrário ao refletido na referida liquidação.
 - 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, no facto de ter apresentado uma reclamação graciosa referente a auto liquidação, uma vez que tinha considerado erradamente, um acréscimo no campo 745 do quadro 7 da declaração modelo 22 do exercício de 2015, no montante de € 189 936,11, que corresponde ao diferencial entre a soma dos VPT⁶ € 460 056,11 e o valor atribuído aos imóveis € 270 200,00, na dação em cumprimento celebrada entre a requerente e o B...⁷ em 31/12/2015.
 - 7 Mas apercebendo-se que o valor de € 252 647,74, rendimento resultante da extinção de parte da dívida, em consequência do contrato de dação dos imóveis, o total do benefício/rendimento na transmissão dos imóveis (valor da dação mais o valor do perdão da dívida) é superior à soma do seu VPT, considera não haver lugar a acrescer qualquer diferença, ao abrigo do artigo 64º do CIRC⁸.
 - 8 A auto liquidação veio a ser corrigida face à declaração de substituição e a reclamação graciosa foi arquivada por inutilidade superveniente da lide, uma vez que a ATA considerou que a pretensão da reclamante já havia sido satisfeita pelo facto de o sistema já ter processado a anulação da liquidação e a ter substituído por uma outra resultante da declaração de substituição.
 - 9 Considera que a decisão da reclamação graciosa tem carácter vinculativo, não podendo a ATA, em sede de inspeção, vir a decidir sobre a mesma matéria e muito menos em sentido contrário.
 - 10 Ao mesmo tempo que entende que o artigo 64º do CIRC não tem aplicação ao caso concreto, uma vez que a contrapartida prevista no contrato é superior ao VPT dos

⁶ Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

⁷ Acrónimo de Banco Comercial Português

imóveis, pelo que deverá ser declarada a ilegalidade da liquidação de IRC aqui posta em crise.

- 11 Na resposta, a requerida, e também em síntese, diz que a liquidação de IRC aqui em crise deve ser mantida na ordem jurídica uma vez que assenta na factualidade descrita no relatório de inspeção para o qual remete.
- 12 Refere que o SP⁹ apresentou, 24/05/2016, declaração modelo 22 de IRC respeitante ao exercício de 2015, na qual evidenciava um lucro tributável de € 185 998,92, resultante da diferença positiva entre o VPT dos imóveis e o valor atribuído aos mesmos no contrato de cedência que se cifrava em € 189 936,11, que acresceu no campo 745 do quadro 7 da referida liquidação, o que deixou de fazer na declaração de substituição, considerando que o procedimento praticado na 1ª declaração se impunha por força do que dispões o artigo 64º do CIRC.
- 13 Relativamente ao arquivamento da reclamação do SP por inutilidade superveniente da lide, refere que a reclamação foi apresentada posteriormente à anulação da autoliquidação, pelo que a decisão de a arquivar está suportada no facto da pretensão do SP, estar satisfeita e que a correção dos serviços inspetivos se basearam no incumprimento pelo SP do disposto no artigo 64º do CIRC na respetiva declaração de substituição.
- 14 Considera que o SP não faz uma interpretação correta do artigo 64º do CIRC e que a declaração de substituição reflete isso mesmo, produzindo efeitos centralmente antes da entrega da reclamação graciosa, tendo os serviços, quando a apreciaram e confrontaram com a liquidação resultante da declaração de substituição, emitido despacho de arquivamento, sem apreciação da matéria declarada, tratando-se de arquivamento por natureza que implica a não apreciação do mérito, não tendo por isso a ATA emitido qualquer pronúncia, não se pode falar de decisão vinculativa da ATA, devendo por isso ser o pedido julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os atos impugnados e absolvendo-se a requerida do pedido.

II - SANEAMENTO

⁸ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

O tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Face à resposta da requerida, o tribunal proferiu, em 16/07/2018, o seguinte despacho: “Considerando que não há exceções a apreciar e que apesar de ter sido arrolada, pela requerente, uma testemunha, entende o tribunal não haver necessidade da sua audição, dado que se constata não haver controvérsia sobre os factos. Nesta perspetiva e tendo em conta os princípios da autonomia do tribunal na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º nº 2 e 29 nº 2, do RJAT) dispensa-se a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT bem como da inquirição da testemunha arrolada, prosseguindo os autos com legações escritas facultativas, por um período de 10 dias que se iniciará com a notificação do presente despacho para as alegações da requerente e com a notificação da sua apresentação para as alegações da requerida.

Fixa-se a data de 26/10/2018 para a prolação da decisão arbitral, devendo até esta data a requerente fazer prova, junto do CAAD, do pagamento da taxa de justiça subsequente.

Notifique”.

A requerente decorrido o prazo concedido não produziu alegações, vindo a ATA em requerimento de 09/09/2018, dizer que mantinha o aduzido na resposta oportunamente apresentada.

Deste modo, não enfermado o processo de nulidades, cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

⁹ Acrónimo de Sujeito Passivo

1 – A questão a dirimir, com interesse para os autos, é a seguinte:

Saber se a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios no montante de € 11 509,29, referente ao exercício de 2015 com o nº 2017..., deverá ser declarada ilegal por violar decisão vinculativa da ATA em sentido contrário e ser a anulação acrescida de juros indemnizatórios, ou, se deverá ser mantida na ordem jurídica por respeitar as normas legais em vigor, nomeadamente o artigo 64º do CIRC, im procedendo o pedido de pronúncia aqui formulado.

2– Matéria de Facto

- a) A liquidação adicional de IRC com o nº 2017..., no montante de € 11 509,29, resultante de ação inspetiva, respeita ao exercício de 2015, e foi paga em 18/12/2017.
- b) Os serviços inspetivos da ATA procederam a correções aritméticas à matéria tributável no valor de € 189 943,23, apurando a matéria coletável corrigida no montante € 55 801,84, após dedução de prejuízos fiscais.
- c) Tais correções resultaram da comparação entre o valor atribuído aos imóveis identificados na petição e no relatório da inspeção, na dação em pagamento, englobados no acordo de regularização da dívida bancária, e os VPT respetivos, conforme nº 2 do artigo 64º do CIRC.
- d) A requerente na declaração modelo 22 respeitante ao exercício de 2015, acresceu no quadro 7 do campo 745, o valor de 189 936,11, valor correspondente à diferença entre o valor atribuído na dação em pagamento e o respetivo VPT dos imóveis objeto de dação.
- e) Em 27/10/2016, a requerente apresentou uma declaração modelo 22, de substituição, respeitante ao exercício de 2015, da qual não fez constar o valor

de € 189 936,11 correspondente ao diferencial referido no ponto anterior, apresentando um prejuízo para efeitos fiscais de € 3 937,19.

- f) Em 02/11/2016 a requerente apresentou reclamação graciosa, relativamente à auto liquidação de IRC apurado com a apresentação da primeira declaração modelo 22 em 24/05/2016, que veio a ser arquivada por despacho de 09/12/2016, notificada por carta com AR¹⁰ de 14/12/2016, sendo extinto o processo executivo, correspondente ao valor do IRC auto liquidado.
- g) Da referida notificação constava a possibilidade de, nos prazos estabelecidos no n.º 2 do artigo 66.º do CPPT¹¹ e alínea b) do n.º 1 do artigo 58.º do CPTA¹² interpor recurso hierárquico ou impugnação dos atos administrativos, respetivamente, prazos contados nos termos do n.º 3 do artigo 39.º do CPPT.
- h) A liquidação aqui posta em crise resultou de procedimento inspetivo da ATA, iniciado 13/07/2017 para o ano de 2015 e em 10/08/2017 para o ano de 2016, conforme ordem de serviço OI2017.../..., notificada à requerente por ofício de 02/11/2017.
- i) A requerente tinha para com o B... uma dívida de € 522 847,74 que ficou extinta com a dação dos imóveis na qual lhes foi atribuído o valor de € 270 200,00, ocorrendo o perdão do restante da dívida, ou sejam € 252 647,74.

A prova destes factos resulta dos documentos juntos aos autos que não foram impugnados pelas partes, bem como do conteúdo dos processos administrativos juntos.

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

3- Matéria de Direito

A requerente, dando cumprimento ao disposto no n.º1 do artigo 120.º do CIRC, apresentou a declaração modelo 22 em 24 de Maio de 2016, referente ao exercício de 2015, na qual acresceu no quadro 7 do campo de 745 da mesma, o montante de € 189 936,11, valor

¹⁰ Acrónimo de Aviso de receção

¹¹ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹² Acrónimo de Código de Processo nos Tribunais Administrativos

correspondente ao diferencial entre a soma dos VPT (€ 460 056,11) dos imóveis objeto de dação e o valor que na mesma lhes foi atribuído (€ 270 200,00), dando assim cumprimento às disposições contidas no artigo 64º do CIRC.

Posteriormente, em 27/10/2016, apresentou, ao abrigo do artigo 122º do CIRC, declaração modelo 22 de substituição, respeitante ao exercício de 2015, sem acrescer o aludido diferencial, uma vez que considerou que a dação teve um impacto positivo nos resultados tributários do referido exercício no montante de € 522 847,74, valor superior ao VPT dos imóveis envolvidos na dação em cumprimento, não se verificando, em sua opinião, a situação prevista no já referido artigo 64º do CIRC.

Posteriormente apresentou reclamação graciosa ao abrigo do artigo 131º do CPPT, que veio a ser arquivada por inutilidade superveniente da lide, dado que a ATA considerou que a pretensão da reclamante já se encontrava satisfeita, decisão notificada à requerente, conforme ofício ... de 14/12/2016, junto aos autos.

A ATA veio, através de ação inspetiva, conforme ordem de serviço O12017.../..., com início em 13/07/2017, a analisar de novo a situação, da qual resultou IRC a pagar no montante de € 11 509,29, referente ao exercício de 2015, liquidação ..., posta em crise nos presentes autos.

A requerente para além de considerar que o VPT dos imóveis envolvidos na dação é inferior ao valor do benefício/rendimento ocorrido com a sua transmissão, não havendo, por isso, lugar à aplicação do artigo 64º do CIRC, também entende que a decisão tomada pela ATA, no âmbito da reclamação graciosa, é vinculativa para as partes, sendo ilegal a liquidação aqui posta em crise.

A requerida, considera que não houve apreciação substantiva da reclamação da requerente, mas apenas um ato de arquivamento, sem que o pedido tenha sido analisado e que a anulação do imposto inicialmente auto liquidado resultou tão só da apresentação de declaração de substituição, modelo 22 de IRC, dentro do prazo referido no artigo 122º de IRC. Esta anulação ocorreu no sistema em 31/10/2016, data anterior à apresentação da reclamação graciosa (02/11/2016), pelo que a liquidação adicional aqui em litígio foi emitida em estrita obediência à lei, dado que o valor atribuído aos imóveis na dação em

cumprimento é inferior ao seu VPT e o perdão da dívida em nada influencia o seu valor, havendo, por isso, lugar à aplicação das disposições contidas no artigo 64º do CIRC.

Quanto à apresentação de reclamação graciosa que obteve decisão favorável à requerente, embora considere “juridicamente infeliz a forçada conclusão da decisão de arquivamento, por inutilidade superveniente da lide da reclamação” conclui que se trate de um arquivamento por natureza e, não havendo apreciação do mérito, não se pode falar em violação de “decisão vinculativa”.

Vistos, ainda que de forma sucinta, os pontos em litígio, o Tribunal verifica que a modelo 22 de IRC de substituição, contrariamente à declaração modelo 22 inicial, considerou não se verificar a situação a que alude o artigo 64º do CIRC, tendo o sistema assumido a anulação do IRC inicialmente apurado e extinto o respetivo processo executivo, apenas e tão só com base nas declarações do sujeito passivo que gozam da presunção de verdade prevista no nº 1 do artigo 75º da LGT, mas que a ATA poderia corrigir, conforme lhe permite o nº 1 do artigo 48º do CPPT.

Mas, mesmo assim, a requerente, teve o cuidado de questionar a validade do seu procedimento, junto da ATA, ao considerar que o somatório do valor dos imóveis atribuídos na dação e o perdão de dívida era superior ao seu VPT o que afastaria a aplicação das normas previstas no artigo 64º do CIRC, apresentando, dias depois da introdução no sistema, da modelo 22 de substituição, a competente reclamação graciosa para o efeito.

Verificada a informação de 07/12/2016 da ATA, o Tribunal conclui que foi feita a apreciação da legitimidade, tempestividade bem com foi equacionada a questão do somatório do valor atribuído aos imóveis na dação e o perdão de dívidas, conforme se pode alcançar da transcrição da referida informação:

“ II- Análise do Pedido -

A reclamante apresentou a 1ª declaração de IRC modelo 22, em 24/05/2016, da qual resultou a liquidação de imposto ora reclamada.

Contudo em 27/10-2016, apresentou uma declaração de substituição, no qual efectuou as correcções pretendidas na presente reclamação, retirando do campo 745 do quadro 07, o

montante de € 189 936,11 (diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato – artº 64º nº 3 al.a)), que não tem aplicação se o valor constante do contrato for inferior ao VPT definitivo do imóvel, sendo este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável, conforme o disposto no n.º 2 do mesmo artigo 64º.

Tal declaração de substituição veio a ser liquidada pelos Serviços, dando origem a uma liquidação de imposto de valor € 107,26 (tributações autónomas), anulando assim o imposto reclamado de € 7 044,14 (€ 6 992,87 de imposto e € 51,27 de juros moratórios).

III- Conclusão

Nestes termos, considerando que a pretensão da reclamante já se encontra satisfeita, é meu entendimento que a presente reclamação deve ser arquivada, por inutilidade superveniente da lide, dando-se de tal facto conhecimento à reclamante”.

Esta conclusão veio a merecer o despacho de “Concordo” de 09/12/2016, com notificação à requerente por ofício registado com AR de 14/12/2016, do qual consta a possibilidade de recurso hierárquico da decisão, no prazo de 30 dias, ao abrigo dos nºs. 1, 2 do artigo 66º CPPT, ou a interposição de impugnação de atos administrativos nos termos do artigo 50º do CPTA no prazo referido na alínea b) do nº 1 do artigo 58º do mesmo diploma legal.

A ATA sempre deteve em seu poder todos os elementos para apreciar a questão de forma definitiva e pronunciar-se sobre todos eles, como lhe impõe o artigo 56º da LGT¹³, não se verificando, no caso concreto, qualquer das exclusões a que alude o nº 2 do mesmo normativo, concluindo o Tribunal, através da informação que suportou o despacho de arquivamento da reclamação e da sua notificação, que foi feita essa apreciação, da forma que se verifica na transcrição.

Não se diga agora que o “arquivamento por natureza” não implica a apreciação do mérito e que não foi emitida qualquer pronúncia, dado que resulta da citada informação da ATA, a apreciação da pretensão da requerente, conformando-se com o resultado que produziu a declaração de substituição modelo 22 de IRC e que considerou desnecessária uma

¹³ Acrónimo de Lei Geral Tributária

avaliação mais exaustiva, aceitando tal resultado, arquivando a reclamação por inutilidade superveniente da lide.

Na notificação do arquivamento da reclamação foram concedidos prazos à reclamante para recorrer hierarquicamente da decisão ou impugnar o respetivo ato administrativo, mas, como bem dizia a ATA, a pretensão da reclamante estava satisfeita, esta nada fez, e decorridos os aludidos prazos, houve consolidação do enquadramento legal dos factos, na forma pretendida pela requerente com os quais a ATA se conformou. É evidente para o Tribunal que a decisão de arquivamento da reclamação por inutilidade superveniente da lide ficou consolidada na esfera jurídica das partes, ficando as mesmas vinculadas aos efeitos e aos motivos que conduziram a tal decisão.

Por outro lado, a reclamação sucedânea da apresentação da modelo 22 de substituição de IRC, visava que a ATA apreciasse a correção operada com a sua apresentação, na parte em que deixou de acrescer o valor de € 189 936,11 ao respetivo quadro 7 do campo 745, considerando que o resultado contabilístico já refletia positivamente um valor contabilístico de € 522 847,74, bem superior ao VPT dos imóveis transmitidos.

Ora a ATA, não só se conformou com este procedimento, não fazendo qualquer correção à declaração de substituição em causa, como já se disse, lhe permite a parte final do n.º 1 do artigo 48.º do CPPT, como procedeu à respetiva liquidação de imposto, anulando o imposto reclamado com a extinção do respetivo processo executivo e, no âmbito da reclamação, não deixou de ponderar a questão da diferença de VPT dos imóveis e o valor do contrato (ver informação da ATA já transcrita) e decidir sobre o procedimento da requerente com a apresentação da modelo 22 de IRC de substituição, conformando-se com ele e arquivando a reclamação por inutilidade superveniente da lide, como já se viu.

Para o Tribunal é evidente que a ATA, quando prestou a informação que conduziu ao arquivamento da reclamação conhecia toda a motivação da requerente e conformou-se com ela e com o seu resultado, proferindo uma decisão de arquivamento por entender que a pretensão do reclamante já tinha sido alcançada, decisão essa juridicamente consolidada, ao tempo da inspeção levada a efeito pela ATA e que vincula as partes.

Nesta perspetiva, o Tribunal considera que a liquidação adicional de IRC do ano de 2015, com o n.º..., no montante € 11 509,29 enferma de ilegalidade e deverá ser anulada.

4 – Pedido de juros Indemnizatórios

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios da requerente, uma vez que pagou o montante de IRC em causa, dispõe o artigo 43º nº 1 da LGT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso concreto dos autos a ilegalidade da liquidação resulta de procedimento da ATA, que praticou o ato de liquidação sem o necessário suporte legal, pelo que tem a requerente direito a ser reembolsada do montante indevidamente pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, pela requerida, desde a data do pagamento da quantia, até ao reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43 n.ºs 1 e 4 e 35º, n.º 10 da LGT, artigo 559º do CC¹⁴ e Portaria 291/2003 de 8 de Abril.

IV – DECISÃO

Assim o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral procedente, com a conseqüente anulação da liquidação adicional de IRC nº 2017..., respeitante ao ano de 2015 no montante de € 11 509,29 e o conseqüente reembolso, acrescido de juros indemnizatórios, desde da data do pagamento indevido, até ao seu reembolso.
- b) Fixar o valor do processo em € 11 509,29, de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC¹⁵, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹⁶.
- c) Fixar as custas, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante de € 918,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da requerida.

¹⁴ Acrónimo de Código Civil

¹⁵ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹⁶ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Lisboa, 26 de Outubro de 2018

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O árbitro

Arlindo José Francisco