

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 332/2014-T**

**Tema: IRC - Caducidade do direito à liquidação; dedutibilidade de custos**

## **Acórdão Arbitral**

Os árbitros, Jorge Lino Alves de Sousa (árbitro-presidente), Nuno Pombo e José Vieira dos Reis, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante, “CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 23 de Junho de 2014, acordam no seguinte:

### **I - RELATÓRIO**

1. No dia 10.04.2014, a sociedade “A, Lda.”, NIPC ..., com sede no lugar e freguesia de ..., concelho de ... (doravante, “SP” ou “Requerente”), requereu, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), a constituição de Tribunal Arbitral, sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT” ou “Requerida”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 14.04.2014.

3. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou árbitros do Tribunal Arbitral os acima já mencionados., que comunicaram a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.

4. Em 04.06.2014 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.

5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 23.06.2014.

6. No dia 06.10.2014, por despacho do seu presidente, o tribunal, e, uma vez que estava a ser discutida por escrito a matéria susceptível de justificar a reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, o tribunal dispensou-se da realização da aludida reunião.

7. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC n.º 2013 ..., de 24 de Junho de 2013, referente ao ano de 2009, quanto ao valor de € 175.561,30 (cento e setenta e cinco mil quinhentos e sessenta e um euros e trinta cêntimos), com fundamento na ilegalidade do mesmo, por caducidade ou por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros valores patrimoniais e outros factos tributários, nos termos do art.º 10.º, n.º 2, alínea c), do RJAT e art.º 99.º, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”).

#### **8.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:**

A Requerente levou a cabo, nos anos de 1999 e seguintes, uma operação de loteamento que compreendeu a união de vários terrenos destinados a construção.

Em 16.03.2003 foi celebrada entre a Requerente e **B** e sua esposa **C**, uma escritura de permuta de um terreno destinado a construção urbana por fracções autónomas a construir nesse e noutros terrenos da **D**.

A cada uma das prestações foi atribuído o valor de € 870.000,00 (oitocentos e setenta mil euros), não tendo havido qualquer quantia em dinheiro entregue por qualquer das partes.

As fracções autónomas a entregar aos cedentes do terreno eram bens futuros, a construir nos lotes 3 e 5 da referida Urbanização (**D**).

Em princípios de 2008, o SP concluiu a construção dos edifícios onde se situavam as fracções autónomas e estas foram avaliadas nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante “CIMI”), tendo-lhes sido atribuído um valor global de € 1.080.950,00 (um milhão e oitenta mil novecentos e cinquenta euros).

Face à avaliação referida, a Requerente procedeu, na sua contabilidade, ao ajustamento do custo de aquisição do terreno para o valor atribuído às fracções efectivamente entregues [a crédito da subconta de vendas 71212 – venda de produtos acabados – escrituras, no montante de € 1080.950,00, por contrapartida a débito da subconta 268000081 – devedores e credores diversos – **B**, no montante de € 870.000,00, e ainda, a débito da subconta 316115 – compra de matérias primas, no montante de € 210.950,00 (duzentos e dez mil novecentos e cinquenta euros)].

A Requerente efectuou também outros registos contabilísticos, em 31.12.2009, através do documento n.º 5 diário 4, registando custos adicionais de € 491.296,21, com os seguintes movimentos:

- por crédito da subconta 316114 – compra de matérias-primas S/ dedução e a débito da subconta 331 – produtos acabados no valor de € 491.296, 21, e,
- a débito da subconta 316114 -Compra de Matérias-primas -S/ Dedução, por crédito da subconta 574 Reservas Livres, no valor de € 491.296,21.

Por sua vez, para apuramento do resultado contabilístico, com o registo efectuado através do registo n.º 1 do diário 98, a Requerente afectou o apuramento do resultado contabilístico com o movimento a crédito da subconta 331 – Produtos Acabados em contrapartida a débito da subconta 616 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), cujo movimento remete para as fracções dos lotes n.º 3 e n.º 5.

A AT procedeu à fiscalização dos exercícios de 2009, 2010 e 2011 da Requerente, tendo o relatório de inspeção tributária sido notificado no dia 29.04.2013 e, na sequência do mesmo, sido emitida uma liquidação adicional de € 220.472,81 (duzentos e vinte mil quatrocentos e setenta e dois euros e oitenta e um cêntimos), que é contestada pela Requerente quanto ao valor de € 175.561,30, referente aos movimentos acima identificados.

No presente caso, o direito à liquidação por parte da AT caduca passados que sejam quatro anos sobre a ocorrência do facto tributário (cfr. o art.º 45.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, doravante “LGT”).

A transferência do direito de propriedade na transmissão onerosa de bens futuros imóveis por compra e venda ou permuta ocorre por força do contrato, mas a eficácia de tal transmissão apenas ocorre quando os bens se tornam presentes [art.º 408.º, n.º 2, art.º 879.º, alínea a) e art.º 939.º, todos do Código Civil, doravante “CC”], pelo que, no presente caso, a transmissão dos referidos bens futuros ocorreu quando os mesmos se tornaram presentes, isto é, com a celebração da escritura de constituição da propriedade horizontal.

A escritura de constituição da propriedade horizontal do Lote 3 foi outorgada no dia 17.01.2008 e a escritura de constituição da propriedade horizontal do Lote 5 foi outorgada no dia 14.03.2008. Assim, relativamente ao Lote 3, os bens futuros tornaram-se presentes a 17.01.2008 e, quanto ao Lote 5, os bens futuros tornaram-se presentes a 14.03.2008, tendo a transmissão ocorrido efectivamente nessas datas.

O facto tributário ocorreu indubitavelmente no ano de 2008, o que significa, no entender da Requerente, que a caducidade do direito a liquidar o imposto reclamado ocorreu a 31.12.2012.

Ainda que assim se não entenda, defende a Requerente que os movimentos contabilísticos em questão são perfeitamente legais e, portanto, legítimos.

No entender da Requerente, o facto tributário em causa encerra uma série de especialidades que têm a ver com o advento da nova legislação fiscal introduzida pelo DL n.º 287/2003 de 12 de Novembro:

- a) o contrato de permuta foi celebrado em 2003, antes da entrada em vigor do DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro e das alterações e aditamentos que o mesmo diploma vem efectuar aos diplomas legislativos então em vigor;
- b) a transmissão de uma das prestações do contrato (a dos bens futuros) apenas vem a ocorrer em 2008, quando os bens se tornam presentes;
- c) o SP releva na sua contabilidade, como custo do terreno recebido, o valor atribuído às fracções autónomas no contrato de permuta, isto é, € 870.000,00;
- d) o SP promove a aprovação da constituição da propriedade horizontal de ambos os lotes em 2007 e a outorga das respectivas escrituras em 2008;
- e) os bens, tendo-se tornado presentes, foram reavaliados nos termos do CIMI, sendo atribuído às fracções em causa o valor global de € 1.080.950,00.

É legítimo proceder-se à actualização do custo do terreno, uma vez que este é componente do custo global imputável a cada uma das fracções; tal é, no entender da Requerente, imposto pelo princípio da verdade material, pois o valor do custo do terreno é equivalente ao valor das fracções dadas em troca dele.

Se acontece uma reavaliação dos valores das fracções, necessário se torna actualizar o valor do custo do terreno, que vai repercutir-se no custo de cada fracção autónoma, e, portanto, no resultado fiscal da transmissão das fracções autónomas.

O mesmo se diga do outro lançamento contabilístico, através do documento n.º 5 diário 4 debitando a subconta 316114 – compra de matérias-primas s/ dedução, por crédito da subconta 574 – Reservas livres, no valor de € 491.296,21.

É aplicável ao caso concreto o disposto no art.º 58.º-A do CIRC, aditado pelo DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro (actual artigo 64.º do CIRC), uma vez que a transmissão das fracções futuras no contrato de permuta, e tornadas presentes no ano de 2008, aconteceu em plena vigência daquela norma legal; além disso, a referida norma tanto se aplica à situação do adquirente como do alienante.

A Requerente rectificou o valor das fracções reavaliadas nos termos do CIMI, na sua qualidade de adquirente dos referidos bens: na esfera da Requerente opera-se uma verdadeira e própria aquisição das fracções em causa porque na propriedade horizontal o outorgante adquire originariamente um específico direito sobre um conjunto de fracções autónomas.

Os lançamentos contabilísticos operados pela Requerente reproduzem com rigor o preconizado no Despacho da Direcção-Geral dos Impostos proferido em resposta a carta da Direcção da CTOC ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 21.04.2005 – Interpretação do Art.º 58.º- A do CIRC, o qual se encontra disponível para consulta no Manual do ROC, nas anotações ao artigo 58.º- A do CIRC constante da seção ....

## **8.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:**

### **8.B. 1 Por excepção:**

O artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a actos de liquidação/autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início da contagem, para o que se mostra preceituado no artigo 102.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, o prazo de 90 dias

conta-se a partir do termo do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária. No caso dos autos, essa data é o dia 26.08.2013.

Tendo o pedido de constituição do tribunal arbitral sido apresentado no dia 10.04.2014, tal prazo mostra-se ultrapassado, sendo o pedido intempestivo.

### **8.B.2 Por impugnação:**

#### **i) Quanto à alegada caducidade do direito de liquidação:**

A Requerente labora em erro ao identificar como facto essencial nos presentes autos, e que terá originado a liquidação ora sindicada, o contrato de permuta propriamente dito, quando na verdade o que está em causa são lançamentos contabilísticos efectuados no exercício de 2009, sem a (necessária) observância do normativo aplicável.

Só nesse ano, e só após a celebração da escritura de “determinação de objecto de permuta” a 19.09.2009, é que a Requerente procedeu à entrega dos bens futuros relativos à permuta em causa, mantendo, até aí, tais bens na sua contabilidade, pelo que o que está em causa é um acto translativo materializado no ano de 2009 e a forma como o mesmo foi contabilizado.

A AT faz ainda notar que o que está em causa são os registos contabilísticos efectuados através dos documentos n.º 2 do diário 4 e n.º 1 do diário 98, que se consubstanciam na imputação de custos, nos montantes e condições referidas nas alíneas A) e B) do ponto 3.1.3.1 do relatório inspectivo, que não foram acrescidos para efeitos de apuramento do resultado fiscal e que influenciaram negativamente o resultado fiscal desse mesmo período de tributação.

#### **ii) Quanto aos lançamentos contabilísticos considerados indevidos pela AT**

A AT considera que foram efectuados lançamentos indevidos em consequência da escritura de determinação do objecto da permuta, em que o Requerente procedeu ao registo a crédito da subconta de vendas 71212 – Venda Produtos Acabados – Escrituras, no montante de € 1.080.950,00, por contrapartida a débito da subconta 268000081 – Devedores e Credores Diversos – **B**, no montante de € 870.000,00 e ainda a débito da subconta 316115 – Compra de Matérias-Primas, no montante de € 210.950,00.

Com estes registos, a Requerente valorizou as mercadorias e matérias-primas ao custo de aquisição e os produtos e trabalhos em curso ao custo de produção, assim atribuindo custos de produção às fracções em cuasa que não suportou com a sua construção, pelo que tais custos não podem ser aceites como custos fiscais do exercício por dois motivos:

- A Requerente já tinha inscrito na conta de rendimentos (71212 – Venda Produtos Acabados – Escrituras) a transferência de propriedade das fracções por valores que são coincidentes com os valores patrimoniais tributários atribuídos já no âmbito do CIMI tendo por base a escritura de “determinação de objecto de permuta”, para a herança indivisa de **B**, e,
- Porque não se pode ignorar o elemento intencional latente nas comunicações trocadas entre a Requerente e o seu TOC (constantes do processo administrativo) em que a primeira diz ao segundo, relativamente à permuta dos terrenos, para fazer o necessário ao nível contabilístico para se evitarem as mais-valias. Mais-valias essas que ocorreriam por força da diferença entre o valor de custo/produção e o valor de alienação e que influenciariam o resultado tributável na devida proporção.

Com os lançamentos efectuados, a Requerente atualizou o valor do terreno para o valor correspondente à soma dos VPT das fracções entregues como contrapartida na permuta, alegando como fundamento o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 58.º-A do CIRC (actual 64.º).



Este artigo foi introduzido no CIRC pelo artigo 6.º do DL 287/2003, de 12 de Novembro, cujo artigo 32.º fixa a entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004, só podendo aplicar-se a negócios jurídicos ocorridos depois dessa data, o que não acontece no caso concreto porque a escritura de permuta é de 16.06.2003.

Assim, por ausência de norma legal que possibilite tal lançamento contabilístico, o valor de € 210.950,00 não pode ser tido em conta como componente negativa para efeitos de apuramento do resultado fiscal.

Considera ainda a AT que a Requerente, tendo por base a mesma escritura de determinação do objecto de permuta, efectuou também os seguintes registos contabilísticos, em 31.12.2009, através do documento n.º 5 diário 4, registando custos adicionais de € 491.296,21, com os seguintes movimentos:

- por crédito da subconta 316114 – compra de matérias-primas S/ dedução e a débito da subconta 331 – produtos acabados no valor de € 491.296, 21, e,
- a débito da subconta 316114 -Compra de Matérias-primas -S/ Dedução, por crédito da subconta 574 Reservas Livres, no valor de € 491.296,21.

Por sua vez, para apuramento do resultado contabilístico, com o registo efectuado através do registo n.º 1 do diário 98, a Requerente afectou o apuramento do resultado contabilístico com o movimento a crédito da subconta 331 – Produtos Acabados em contrapartida a débito da subconta 616 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), cujo movimento remete para as fracções dos lotes n.º 3 e n.º 5.

Contudo, entende a AT que tal não pode proceder porque a Requerente, ao receber o terreno, se comprometeu a dar em troca fracções autónomas em edifícios a construir, em lotes que integram o referido terreno, tendo pelas partes sido atribuído o mesmo valor às coisas a trocar entre si, o que significa que adquiriu o terreno pelo valor da permuta (€ 870.000,00).

Com estes lançamentos, a Requerente fez com que o custo das fracções construídas fosse igual ao VPT das ditas fracções avaliadas nos termos do CIMI, quando, na verdade, o primeiro foi inferior ao segundo.

### **8.B.3. Resposta à excepção de intempestividade**

Em resposta à excepção invocada pela AT, veio a Requerente apresentar a seguinte resposta:

- Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT "*... O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir (...) da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico...*".
- A Requerente apresentou reclamação graciosa – Processo n.º ..., sendo que, no dia 13.01.2014, foi notificada do despacho que a indeferiu.
- O subsequente prazo de apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral, de noventa dias, terminava apenas no dia 14.04.2014, pelo que, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no dia 10.04.2014, é o mesmo tempestivo.

### **8.B.4. Exercício do contraditório por parte da AT**

A AT apresentou os seguintes argumentos invocando o princípio do contraditório:

- A Requerente apenas identificou como objecto da pretensão que formulou a liquidação de IRC referente ao ano de 2009, não fazendo qualquer referência à reclamação graciosa apresentada.
- A jurisprudência do CAAD, constante do acórdão n.º 188/2013-T:

*“(...) lê-se na decisão sobre o proc. n.º 65/2012-T - “a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT, numa mera interpretação declarativa, não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.*

*28. Contudo, para que o Tribunal possa pronunciar-se, imediatamente, sobre a legalidade do indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário, é necessário que a Requerente, em primeiro lugar, traga esse acto ao conhecimento do Tribunal e que, em segundo lugar, o pedido dirigido ao Tribunal vise expressamente a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento desse meio de defesa administrativo. Ora, tal condição não se verifica no caso dos autos, já que a Requerente pede ao Tribunal Arbitral que se pronuncie, directamente, sobre a legalidade da liquidação e em nenhum ponto do seu pedido refere, sequer, a existência de um pedido de revisão do acto tributário. É só nas alegações, e em resposta à questão levantada pela Requerida, que a Requerente vem, pela primeira vez, referir que existiu um pedido de revisão do acto tributário.*

*29. Ora, tendo sido ultrapassado o prazo para uma impugnação directa da liquidação ou da autoliquidação, o que coloca a possibilidade de o Tribunal Arbitral apreciar a legalidade da mesma na dependência da interposição e decisão desfavorável de um meio de defesa gracioso; não fazendo a Requerente, no seu pedido, a mínima referência a este meio de defesa gracioso; e sendo o âmbito dos poderes de cognição do Tribunal limitados pelo pedido, haverá que concluir, no caso vertente, que o Tribunal não poderá sindicar a legalidade do acto de liquidação como corolário da ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário.”*

- Em face do exposto, solicita a AT a absolvição da instância nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 278.º do Código de Processo Civil (doravante “CPC”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.

#### **8.B.4. Actos processuais posteriores**

No dia 04.11.2014, a Requerente apresentou ao Tribunal um requerimento solicitando a junção aos autos da parte do processo administrativo não junta pela Requerida, isto é, a reclamação graciosa (que anexou como documento 1). Subsidiariamente, caso o Tribunal decidisse não aceitar tal pedido, a Requerente apresentou ainda um pedido de alteração do pedido de pronúncia arbitral e do acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT e do artigo 265.º, n.ºs 2 e 6 do CPC. Para esse efeito, a Requerente invoca que, no dia 23.09.2013, apresentou reclamação graciosa (páginas 1 a 13 do referido documento 1), e que, no dia 13.01.2014, a Requerente foi notificada do despacho que indeferiu a reclamação graciosa apresentada (páginas 28 a 40 do mesmo documento 1). Assim, requer que o acto tributário objecto do presente pedido de pronúncia arbitral passe a ser o acto de indeferimento da reclamação graciosa, notificado à Requerente no dia 13.01.2014 (cfr. o Documento 1), e que o pedido de pronúncia arbitral passe a ser a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa, quanto ao valor de € 175.561,30, por caducidade ou por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários [nos termos do art.º 10.º, n.º 2, alínea c) do DL n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, e do art.º 99.º *ab initio* e alínea a) do CPPT].

Em última análise, caso assim não se entenda, defende a Requerente que deveria o tribunal arbitral convidá-la a aperfeiçoar a sua peça processual, para que sejam eliminadas as deficiências que possam existir.

Através de despacho de 19.11.2014, o Tribunal decidiu admitir a junção ao processo do mencionado requerimento e notificar a AT para se pronunciar sobre o mesmo.

No dia 01.12.2014, a AT apresentou a sua pronúncia, cuja junção aos autos foi decidida através de despacho de 03.12.2014. Nesta pronúncia, a AT alega o seguinte:

- Nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, alíneas c) e d), a exposição das questões de facto e de direito objecto do pedido de pronúncia arbitral, a apresentação dos elementos de prova dos factos invocados, bem como a indicação dos meios de prova a produzir, é efectuada aquando da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral. Assim, não existe suporte legal para a alegação de factos novos, nem para a apresentação e indicação de meios de prova após esse momento.
- A questão ora introduzida pela Requerente não é susceptível de ser qualificada como superveniente e, mesmo que o pudesse ser, a sua suscitação apenas poderia ocorrer até à fase das alegações, que, no caso dos autos, considera ter sido encerrada com o despacho de 16.01.2014, que determinou a aceitação de requerimento apresentado pela Requerida e reiterou a data anteriormente agendada para a prolação da decisão arbitral (cf. artigo 86.º, n.ºs 1 e 2, *ex vi* artigo 29, n.º 1, alínea c) do RJAT).
- No que concerne à ampliação do pedido, dispõem os artigos 264.º e 265.º do CPC, aplicáveis *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT:

«Artigo 264.º

Alteração do pedido e da causa de pedir por acordo

Havendo acordo das partes, o pedido e a causa de pedir podem ser alterados ou ampliados em qualquer altura, em 1.ª ou 2.ª instância, salvo se a alteração ou ampliação perturbar inconvenientemente a instrução, discussão e julgamento do pleito.

Artigo 265.º

Alteração do pedido e da causa de pedir na falta de acordo

1- Na falta de acordo, a causa de pedir só pode ser alterada ou ampliada em consequência de confissão feita pelo réu e aceita pelo autor, devendo a alteração ou ampliação ser feita no prazo de 10 dias a contar da aceitação.

2- O autor pode, em qualquer altura, reduzir o pedido e pode ampliá-lo até ao encerramento da discussão em 1.<sup>a</sup> instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo.

3- Se a modificação do pedido for feita na audiência final, fica a constar da ata respectiva.

4- O pedido de aplicação de sanção pecuniária compulsória, ao abrigo do n.º 1 do artigo 829.º-A do Código Civil, pode ser deduzido nos termos do n.º 2.

5- Nas acções de indemnização fundadas em responsabilidade civil, pode o autor requerer, até ao encerramento da audiência final em 1.<sup>a</sup> instância, a condenação do réu nos termos previstos no artigo 567.º do Código Civil, mesmo que inicialmente tenha pedido a condenação daquele em quantia certa.

6- É permitida a modificação simultânea do pedido e da causa de pedir, desde que tal não implique convolução para relação jurídica diversa da controvertida.»

- A AT não dá o seu acordo ao pedido formulado pela Requerente, entendendo ainda que, nos termos do disposto no artigo 265.º do CPC, eventuais alterações só seriam admissíveis até ao encerramento da discussão em 1.<sup>a</sup> instância, circunstância que entende já haver ocorrido aquando da apresentação do requerimento em apreço. Finaliza dizendo que, ainda que se considerasse que a ampliação pretendida é mero «... desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo» (cf. n.º 2 do art.º 265.º do CPC), a mesma não seria admissível.

## II - FUNDAMENTAÇÃO

### II.1 - QUESTÃO PRÉVIA: DA EXCEÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE

Tendo sido suscitada pela Requerida nos presentes autos a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral importa, antes de mais, apreciar tal questão prévia.

De acordo com a Requerida, o pedido de pronúncia arbitral seria intempestivo em consequência da conjugação de duas circunstâncias:

- (i) Ter como objecto apenas um acto – o acto de liquidação adicional de IRC referente ao ano de 2009; e
- (ii) Encontrar-se já esgotado, na data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral (10.04.2014), o prazo de impugnação para os tribunais arbitrais de tal acto de liquidação (que teria terminado no dia 26.08.2013).

A Requerente suscita a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC em causa como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau – o indeferimento da reclamação graciosa – que confirmou o acto de liquidação, incorporando a sua alegada ilegalidade. Nesse caso, o prazo de apresentação do pedido de pronúncia arbitral contar-se-ia a partir da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (13.01.2014) e seria, portanto, tempestivo (porque foi apresentado no dia 10.04.2014, quando o prazo apenas terminava no dia 14.04.2014).

Assim, cumpre decidir.

Tal como já foi clarificado em decisões anteriores do CAAD<sup>1</sup>, a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, numa mera interpretação declarativa, não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

Para que o Tribunal Arbitral possa pronunciar-se, imediatamente, sobre a legalidade do indeferimento de uma reclamação graciosa, é necessário que a Requerente traga esse acto

---

<sup>1</sup> Veja-se o processo n.º 65/2012-T.

ao conhecimento do Tribunal e que o pedido dirigido ao Tribunal vise expressamente a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento desse meio de defesa administrativo. Ora, embora tal condição não se verificasse no pedido inicialmente apresentado, a Requerente veio rectificar tal falta através da respectiva alteração, através da qual passou a incluir também no seu objecto o indeferimento da reclamação graciosa (que foi junto aos autos).

Assim, os poderes de cognição do Tribunal, que são limitados pelo pedido, foram aumentados, passando a poder ser sindicada a legalidade do acto de liquidação como corolário da ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa.

Quanto ao entendimento da AT de que a alteração do pedido inicialmente apresentado já não era possível no momento em que foi requerida, o mesmo não é de proceder. Com efeito, de acordo com o n.º 2 do artigo 265.º do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o autor pode ampliar o pedido até ao encerramento da discussão em 1.ª instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo. No presente caso, a Requerente solicitou a ampliação do pedido inicialmente formulado de declaração de ilegalidade do acto de liquidação do imposto ao adicionar a esse o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa - que é um acto confirmativo do acto de liquidação, o qual, no entender da Requerente, mantém a ilegalidade do primeiro. Assim, a ampliação solicitada inscreve-se na previsão do n.º 2 do artigo 265.º do CPC, sendo “o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo.” No que diz respeito ao momento em que a referida ampliação foi suscitada, também não se adere ao entendimento defendido pela AT na medida em que, manifestamente, o encerramento da discussão em 1.ª instância, nesse momento, ainda não havia ocorrido. Acresce que, em boa verdade, a Requerente, na peça imediatamente anterior à que foi objecto do despacho de 16.10.2014 se refere quase exclusivamente ao indeferimento da reclamação graciosa, razão por que nem a Requerida nem o tribunal deveriam considerar-se surpreendidos com o pedido de alteração do pedido, porquanto tudo quanto materialmente relevante nele se refere havia já sido aduzido pela Requerente antes de 16.10.2014. Deverá ainda, quanto a este aspecto, ter-se em conta que o processo arbitral é



um processo que se pretende informal e, tanto quanto possível, dedicado à análise das questões de mérito suscitadas pelas partes. Assim, ao abrigo do princípio previsto na alínea e) do artigo 16.º do RJAT, nos termos do qual o tribunal arbitral dispõe de autonomia na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, decide-se aceitar a ampliação do pedido nos termos em que a mesma foi formulada pela Requerente e, em consequência, decidir no sentido da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

## **II.2 - SANEAMENTO**

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. Não há quaisquer nulidades que invalidem o processo.

## **III - *THEMA DECIDENDUM***

A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em saber se os registos contabilísticos efectuados pela Requerente com referência à operação de permuta ocorrida devem, ou não, ser considerados legítimos e se, caso eles sejam considerados ilegítimos, as correcções efectuadas pela AT ao IRC de 2009 e que deram origem ao valor de € 175.561,30 incorporado na liquidação de IRC n.º 2013 ..., de 24 de Junho de 2013, são legais.

## **IV - MATÉRIA DE FACTO**

#### **IV.1 - FACTOS PROVADOS**

- (i) O SP levou a cabo, nos anos de 1999 e seguintes, uma operação de loteamento que compreendeu a união de vários terrenos destinados à construção.
- (ii) Em 16.06.2003 foi outorgada entre o SP e **B** e sua esposa **C**, uma escritura de permuta de um terreno destinado a construção urbana por fracções autónomas a construir nesse e noutros terrenos da **D**.
- (iii) A cada uma das prestações foi atribuído o valor de € 870.000,00.
- (iv) No ano de 2007, o SP solicitou a aprovação da Propriedade Horizontal na Câmara Municipal de ...,
- (v) Tendo sido, ainda em 2007, certificada a conformidade do imóvel com os requisitos próprios da Propriedade Horizontal e emitida a competente certidão.
- (vi) Em princípios de 2008, o SP concluiu a construção dos edifícios em que se integravam os bens futuros.
- (vii) O SP promoveu, ainda, a inscrição das referidas fracções autónomas na matriz predial urbana da freguesia de ... – ....
- (viii) Em 2008, as fracções autónomas foram avaliados nos termos do CIMI, tendo-lhes sido atribuído um valor global de € 1.080.950,00.
- (ix) Em 19.09.2009 foi outorgada, no Cartório Notarial de ..., uma escritura de “determinação de objecto de permuta” reportada ao contrato de permuta celebrado a 16.06.2003.

- (x) A 31.12.2009, a Requerente, com apoio no documento n.º 2 do diário 4, registou a crédito da subconta de vendas 71212 – venda de produtos acabados – escrituras, no montante de € 1.080.950,00, por contrapartida a débito da subconta 268000081 – devedores e credores diversos – **B**, no montante de € 870.000,00, e ainda, a débito da subconta 316115 – compra de matérias-primas, no montante de € 210.950,00.
- (xi) Em 31.12.2009, a Requerente, através do documento n.º 5 diário 4, registou custos adicionais de € 491.296,21, com os seguintes movimentos:
- por crédito da subconta 316114 – compra de matérias-primas S/ dedução e a débito da subconta 331 – produtos acabados no valor de € 491.296, 21, e,
  - a débito da subconta 316114 -Compra de Matérias-primas -S/ Dedução, por crédito da subconta 574 Reservas Livres, no valor de € 491.296,21.
- (xii) Por sua vez, para apuramento do resultado contabilístico, com o registo efectuado através do n.º 1 do diário 98, a Requerente afectou o apuramento do resultado contabilístico com o movimento a crédito da subconta 331 – Produtos Acabados em contrapartida a débito da subconta 616 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), cujo movimento remete para as fracções dos lotes n.º 3 e n.º5.
- (xiii)A AT procedeu à fiscalização tributária do SP relativamente aos exercícios dos anos 2009, 2010 e 2011, tendo tal procedimento sido concluído no ano de 2013, e o relatório de inspecção tributária sido notificado ao SP no dia 29.04.2013.
- (xiv)Na sequência do procedimento inspectivo, a AT emitiu uma liquidação adicional no valor de € 220.472,81.

## **IV.2 - FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS**

Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **IV.3 - FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

A fixação da matéria de facto baseou-se no processo administrativo, nos documentos juntos aos autos e em afirmações da Requerente que não são impugnadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **V - APLICAÇÃO DO DIREITO AOS FACTOS**

#### **V.1 – DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO**

Entende a Requerente que o direito da AT proceder à liquidação do imposto sindicado caducou a 31.12.2012. Este entendimento funda-se na convicção de que o facto tributário relevante teve lugar no ano de 2008 e que, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 45.º da LGT, “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos”. A Requerida, por seu turno, não subscreve este ponto de vista, defendendo antes que o facto tributário com relevância para a apreciação desta questão ocorreu em 2009, razão por que não caducou o seu direito de proceder à respectiva liquidação.

Para a resposta a dar a esta questão, temos de ter presentes os seguintes factos e fixar a sua cronologia:

- a) A escritura de permuta entre o SP e os cedentes do terreno a que vimos fazendo referência foi outorgada no dia 16.06.2003;
- b) Nessa escritura foram atribuídas a cada uma das prestações (aquisição do terreno pelo SP e aquisição das futuras fracções autónomas pelos cedentes do terreno) o mesmo valor: € 870.000,00;
- c) A construção dos edifícios em que se integram as fracções autónomas já referidas terminou no início de 2008;

- d) A propriedade horizontal de ambos os edifícios em que se integram as ditas fracções autónomas foi constituída em 2008;
- e) As ditas fracções autónomas foram inscritas na respectiva matriz em 2008;
- f) A avaliação das fracções autónomas para efeitos de CIMI teve lugar em 2008;
- g) A escritura de determinação do objecto da permuta ajustada entre as partes a 16.06.2003 foi outorgada no dia 19.09.2009;
- h) Foram lançados os seguintes registos contabilísticos no dia 31.12.2009: i) registo da venda de produtos acabados pelo valor da soma dos VPT (€ 1.080.950,00) por contrapartida ii) do débito na subconta onde estava relevada a dívida da Requerente para com os cedentes do terreno no valor de € 870.000,00 e, iii) para se operar o acerto que assegura a equivalência entre o valor dado ao terreno em 2003 e o valor alcançado em 2009 às fracções que constituíam a contraprestação única da aquisição do terreno, do débito na subconta referente a "compra de matérias-primas".

Está pois em causa saber se o prazo de caducidade do direito à liquidação se reporta a 2008, como quer a Requerente, caso em que estaria já caducado esse direito, ou a 2009, caso em que poderá ainda a AT exercer o direito de liquidar o respectivo tributo. Ou seja, há que decidir se releva para estes efeitos a data de outorga da escritura de constituição de propriedade horizontal, como pretende a Requerente ou se, pelo contrário, importam a data da outorga da escritura de determinação do objecto da permuta e os respectivos lançamentos contabilísticos, ambos havidos em 2009.

Permuta consiste no contrato que tem por objecto a transferência recíproca da propriedade de coisas ou outros direitos entre os contraentes<sup>2</sup>. Sendo um negócio jurídico de alienação

---

<sup>2</sup> ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, III, 3.<sup>a</sup> ed., p. 165.

a título oneroso, aplicam-se-lhe, por força do disposto no art.º 939º do CC, as normas da compra e venda, na medida em que se mostrem conformes com a sua natureza.

É um contrato consensual, embora sujeito a forma (escritura pública) sempre que tenha por objecto, como no caso dos autos, a troca de bens imóveis (art.º 875º do CC), e sinalagmático, uma vez que as prestações a que se obrigam cada uma das partes se mostram causa da outra. É também um contrato com eficácia real já que a propriedade dos bens que dele são objecto se transmite por mero efeito do contrato, obrigando os permutantes à entrega das coisas [art.º 879º, al. a), art.º 408º, n.º 1 e art.º 882º, todos do CC].

Como é bom de ver, não há obstáculo a que a permuta incida sobre bens futuros (art.º 880º do CC) e é exactamente isso que sucede nos presentes autos, porquanto a Requerente cede aos alienantes do terreno destinado à construção fracções autónomas ainda não existentes, nem sequer construídas.

Sustenta a Requerente, e muito bem, que “a transferência do direito de propriedade na transmissão onerosa de bens futuros imóveis por compra e venda ou permuta ocorre por força do contrato, mas, a eficácia de tal transmissão apenas ocorre quando os bens se tornam presentes”. Não é outra a conclusão que se pode extrair do n.º 2 do art.º 408.º do CC: “se a transferência respeitar a coisa futura ou indeterminada, o direito transfere-se quando a coisa for adquirida pelo alienante ou determinada com conhecimento de ambas as partes”.

No contrato de permuta de 2003 pode ler-se que a Requerente “cede e transfere para o património comum dos primeiros outorgantes [os alienantes do terreno destinado à construção] as seguintes fracções autónomas que irão integrar os prédios urbanos a construir (...) de modo a serem submetidos ao regime da propriedade horizontal (...)”. A descrição que se faz das ditas futuras fracções autónomas é a possível... Tomemos um exemplo, em nada diferente de qualquer outra descrição predial feita no contrato de permuta: “Um apartamento tipo T-Dois, no primeiro andar encostado à extrema poente e

voltado a norte/sul (...). Ora, dificilmente se conceberá que um contrato de permuta com estas características pode ser título bastante para operar quaisquer efeitos translativos relativamente às futuras fracções autónomas.

Aliás, atente-se na circunstância de os permutantes alienantes do terreno destinado à construção, nessa mesma escritura pública que titula a permuta, reservarem para si “o direito de propriedade sobre o imóvel por eles cedido (...) até que os bens futuros que constituem a contraprestação futura, por eles recebida, lhes sejam entregues (...) em condições de poderem ser utilizados”. Do que acaba de ser dito tem de deduzir-se que haverá necessidade de se proceder a uma entrega dessas mesmas fracções. Parece, pois, precipitada a conclusão pela qual as futuras fracções autónomas passam a integrar o património dos permutantes alienantes do terreno destinado à construção na data em que são outorgadas as escrituras de constituição de propriedade horizontal de cada um dos edifícios. De resto, a jurisprudência invocada pela Requerente só aparentemente corrobora essa asserção. É que, na verdade, dizer-se que os bens futuros (as ditas fracções autónomas) se tornam presentes com a constituição da propriedade horizontal é certo. É o título constitutivo da propriedade horizontal que confere existência jurídica individualizada a cada uma das fracções, passando cada uma delas a formar uma unidade predial juridicamente independente e autónoma em relação ao edifício e às demais fracções. É até exacto afirmar que esse título constitutivo produz efeitos reais em sentido próprio, na medida em que, por ele, as fracções passam a existir e, portante, passam a ser da propriedade de alguém, bens até então juridicamente inexistentes, porque meramente futuros. No entanto, com o devido respeito, não é essa a questão central do problema que temos de ver solucionado. Do que cuidamos não é de saber quando é que as ditas fracções autónomas passaram a existir e a ser da propriedade de alguém. O que nos importa é, antes, surpreender o momento a partir do qual essas fracções autónomas passam a integrar o património dos alienantes do terreno destinado à construção e esse momento, como se procurou demonstrar, não pode ser o da outorga da escritura de constituição da propriedade horizontal.

Se fosse como pretende a Requerente, que sentido seria atribuível à escritura de determinação de objecto de permuta? Faria sentido determinar o que está *a priori* determinado? Nesta escritura de 2009, lê-se que “em determinação do objecto da permuta declaram todos os outorgantes que à indicada contraprestação futura (...) correspondem as seguintes fracções autónomas”, fazendo-se corresponder, com o conhecimento de todas as partes envolvidas, a cada uma das difusas descrições feitas na escritura de permuta uma determinada fracção autónoma, identificada agora com todos os elementos registrais e matriciais necessários à pretendida transferência do direito de propriedade sobre as ditas fracções autónomas.

É pois a escritura de determinação do objecto da permuta (documento estranhamente omitido pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral) que permite operar a transferência do direito de propriedade sobre essas fracções<sup>3</sup>. Não constitui pois surpresa alguma a constatação de que a Requerente, na sequência da outorga das escrituras de constituição da propriedade horizontal de cada um dos edifícios, em 2008, não procedeu a qualquer registo contabilístico sugestivo dessa transferência de propriedade. Na verdade, a Requerente só a relevou contabilisticamente em 2009, admite-se que na sequência da mencionada escritura de determinação do objecto da permuta.

Assim, entende o tribunal arbitral que o facto tributário relevante para os autos ocorreu em 2009 e não em 2008 como sustenta a Requerente, razão por que julga não estar verificada a caducidade do direito à liquidação do tributo sindicado.

## **V.2 – A RELEVÂNCIA JURÍDICA DA CONTABILIDADE PARA A QUANTIFICAÇÃO DO FACTO TRIBUTÁRIO**

---

<sup>3</sup> Sobre assunto diverso, ainda que relacionado, parece ser este o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 26.03.2014, referente ao processo 0594/13.



A montante da determinação da dívida de imposto está todo o processo, não raras vezes complexo, tendente à quantificação do facto tributário. Certo é que, por intrincada que seja essa complexidade, *judex non calculat*, cabendo à lei a prescrição dos métodos através dos quais se procede a essa quantificação. Ela é, nessa medida, uma questão de facto<sup>4</sup>.

Entre nós vigora o modelo de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, o qual determina que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento, pelo direito tributário, do tratamento contabilístico. Sempre que não houver regras fiscais específicas há que acolher e atribuir efeitos jurídicos ao que resulta do adequado registo contabilístico. Assim, o balanço da empresa e o conjunto dos seus registos contabilísticos são instrumentos de que a ordem jurídica normalmente se serve, e de forma imperativa na ausência de regras fiscais próprias, para proceder à determinação de valores fiscalmente relevantes. Por isso, não se pense que a contabilidade, os princípios contabilísticos, pela relevância tributária que assume o chamado balanço fiscal (que, como sabemos, pode diferir do comercial), se esgota num conjunto de regras de natureza meramente técnica, mais ou menos arbitrárias. Pelo contrário, impõe-se a conclusão de que esses princípios, essas regras, mercê do acolhimento que lhes dispensa a ordem jurídica, assumem-se como genuínos comandos normativos, vinculativos, que em muito ultrapassam a natureza de juízos estritamente periciais.

## **V.2 – REGISTOS CONTABILÍSTICOS OPERADOS E SUA CONFORMIDADE COM A ORDEM JURÍDICA**

Como se viu, a Requerente, a 31.12.2009:

- I. Através do documento n.º 2 do diário 4, registou a crédito da subconta de vendas 71212 – venda de produtos acabados – escrituras, no montante de € 1.080.950,00, por contrapartida a débito da subconta 268000081 – devedores e

---

<sup>4</sup> Ver a este propósito J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2.ª ed., Lex, 2000.

credores diversos – **B**, no montante de € 870.000,00, e ainda, a débito da subconta 316115 – compra de matérias-primas, no montante de € 210.950,00.

- II. Através do documento n.º 5 diário 4, registou custos adicionais de € 491.296,21, com os seguintes movimentos:
- por crédito da subconta 316114 – compra de matérias-primas S/ dedução e a débito da subconta 331 – produtos acabados no valor de € 491.296, 21, e,
  - a débito da subconta 316114 -Compra de Matérias-primas -S/ Dedução, por crédito da subconta 574 Reservas Livres, no valor de € 491.296,21.
- III. Por sua vez, para apuramento do resultado contabilístico, com o registo efectuado através do n.º 1 do diário 98, afectou o apuramento do resultado contabilístico com o movimento a crédito da subconta 331 – Produtos Acabados em contrapartida a débito da subconta 616 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), cujo movimento remete para as fracções dos lotes n.º 3 e n.º5.

Importa avaliar da bondade ou acerto dos registos contabilísticos efectuados pelo SP para ajustar o valor atribuído aos bens objecto do contrato de permuta.

Por um lado, a contabilidade regista os factos patrimoniais subjacentes ao contrato de permuta celebrado entre as partes pelo valor atribuído aos bens nele fixado, no montante de € 870.000,00, em cada um dos momentos em que se opera a transferência da propriedade ou a entrega dos bens. No caso dos autos, o valor de cada uma das prestações é igual, razão por que não há lugar a tornas ou a quaisquer outras compensações. A contabilidade vai registando também os factos patrimoniais decorrentes do processo de construção (ou de produção) das futuras fracções autónomas até à sua entrega, com a determinação dos resultados a ser efectuada de acordo com os princípios, critérios e métodos impostos pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC), em vigor em 2009, ano da alienação das fracções autónomas, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC.

Para as existências (inventários) dispõe o CIRC que os valores a considerar nos proveitos e custos a ter em conta na determinação do lucro tributável são os que resultarem da aplicação dos critérios que utilizem custos efectivos de aquisição ou de produção. E dos princípios contabilísticos consagrados no POC, com indisputável relevância jurídica, interessa para o caso apelar ao princípio do custo histórico, que refere que “*os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes*”.

Dispõe também o CIRC que os proveitos (réditos) e custos (gastos) relativos a vendas (ou permutas, no caso vertente) são imputáveis ao período de tributação em que sejam, respectivamente, realizados (obtidos) ou suportados e consideram-se em geral os proveitos (réditos) realizados (obtidos), e os correspondentes custos (gastos) suportados, na data da entrega dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a respectiva transferência de propriedade. Estabelece ainda o CIRC que a determinação de resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas (ou permutadas, no caso dos autos) fraccionadamente é efectuada, utilizando o critério da percentagem de acabamento, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

As obras dos edifícios em que se integram as fracções autónomas que foram alienadas aos cedentes do terreno destinado à construção foram concluídas, como disse, em 2008. Contudo, em 2009, a Requerente procedeu à imputação de custos atinentes a essa construção, como se houvessem sido suportados nesse mesmo exercício de 2009. Este lançamento, como é evidente, afecta o apuramento do resultado tributável. É que, tendo a Requerente procedido, como fez, à contabilização da entrega das fracções dadas como contrapartida da aquisição do terreno destinado à construção, entrega que teve lugar pela escritura de determinação do objecto da permuta, fê-lo, em obediência ao que dispõe o art.º 58.º-A do CIRC (actual art.º 64.º), pelos correspondentes VPT, muito embora não seja correcto proceder à contabilização da entrega das fracções pelos VPT, mas sim pelo valor do contrato de permuta (a correcção da diferença positiva entre o VPT e valor do contrato de permuta é feita na declaração fiscal de rendimentos do correspondente período de

tributação). Mais, nessa mesma escritura de determinação do objecto da permuta os outorgantes declaram que *“consideram integralmente cumprido aquele contrato de permuta, no tocante aos lotes três e cinco, aqui mencionados, nada mais tendo a reclamar uns dos outros quanto ao mesmo, seja a que título for”* (cf. pp. 84-85 do Processo Administrativo junto aos autos com a resposta da Requerida).

Se estivéssemos diante de pura ou simples compras e vendas (compra pela Requerente do terreno destinado à construção e venda, pela Requerente, a terceiros, das fracções autónomas construídas), não haveria dúvidas sobre o tratamento contabilístico destas operações nem sobre o resultado, tributável, que elas gerariam.

Estamos porém na presença de uma permuta. Convém, porém, não perder de vista que, nos termos do art.º 939.º do CC, o regime da compra e venda aplica-se, com as necessárias adaptações, à permuta. E se é assim em termos civilísticos, não se vê razão para que assim não seja de um ponto de vista tributário.

Como se deixou dito, a regra da valorimetria dos inventários ou das existências impõe a adopção do método que utiliza custos de aquisição ou de produção (art.º 26.º do CIRC). Esta imposição implica que as mercadorias e matérias-primas sejam valorizadas ao custo de aquisição e os produtos e trabalhos em curso ao custo de produção.

Ora, insurgindo-se contra o que considera ser “uma aplicação mecânica da regra geral de apuramento do resultado contabilístico”, aquela que é imposta pelo art.º 26.º do CIRC, a Requerente procede à “rectificação contabilística do valor do terreno” e fá-lo imputando ao exercício de 2009 custos de construção ou produção pretensamente incorridos nesse mesmo ano, quando é certo que essa construção ou produção tinha terminado em 2008, no exercício anterior. Mas mais. Esses custos imputados pela Requerente à construção nunca foram por ela efectivamente suportados. É claro, e o processo administrativo junto aos autos oferece evidência disso mesmo, que este lançamento visou apenas eliminar, contabilisticamente, uma “mais-valia” tributável que, na verdade, não existiu. Pretendeu a Requerente, desta forma, espelhar na sua contabilidade o que designa por “princípio da

verdade material”, o qual sempre imporia a eliminação de um ganho que a Requerente entendia não ter auferido. Em qualquer caso, as mais-valias potenciais ou latentes resultantes das reavaliações do custo das fracções para os VPT, ainda que expressas na contabilidade, não concorrem para a formação do lucro tributável.

Como se procurou demonstrar, as regras contabilísticas assumem uma genuína vocação normativa e, a bem da segurança jurídica, da consistência, coesão e harmonia do próprio sistema tributário, não pode admitir-se a funcionalização dessas regras a aspirações dos contribuintes, por mais justas que elas lhes possam parecer. Ou seja, para suprimir uma vantagem contabilística de que a Requerente entendia não ter beneficiado não pode manipular-se os registos contabilísticos ao ponto de ficcionar custos de produção que nunca foram suportados e relevá-los em momento posterior à própria conclusão dos trabalhos de construção.

Quer-se com o que antecede significar que a Requerente não podia ter lançado mão dos registos contabilísticos que fez (e que não estavam na sua disponibilidade). Tal não implica, porém, que a Requerente tivesse de ser tributada por um ganho que não teve. Na verdade, a Requerente tinha a faculdade de fazer uso das vias que as normas fiscais, para esse efeito, colocam ao serviço dos contribuintes. Desde logo, a Requerente deveria ter procedido, na declaração de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a operação de transmissão das fracções, ou seja, 2009, a uma correcção, correspondente ao acréscimo da diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor constante do contrato. É esta aliás a cristalina solução que a al. a) do n.º 3 do art.º 58.º-A do CIRC (actual 64.º) impõe. Ou seja, a Requerente sentiu a necessidade de resolver o que intuía ser um problema. Contudo, em vez de fazer uso do expediente com que a lei fiscal pretendia debelá-lo, optou por adulterar a sua escrita, violando as regras e os princípios contabilísticos, ofendendo, nessa medida, a ordem jurídica.

Aliás, tendo o art.º 58.º-A do CIRC (actual 64.º) a natureza de uma cláusula especial anti-abuso, sempre a Requerente poderia demonstrar, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 129.º do CIRC (actual 139.º) que “o preço efectivamente praticado nas

transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário”, o que deveria ter feito através do procedimento a que apela o n.º 3 dessa disposição, o que também não sucedeu.

Os registos contabilísticos operados em 2009, visando influenciar o resultado tributável ao arrepio das regras que presidem à respectiva quantificação, são ilegítimos e consequentemente ilegais, pelo que devem ser eliminados os efeitos produzidos por esses registos contabilísticos na determinação do lucro tributável da Requerente, não concorrendo eles para a formação do resultado tributável.

## **VI. DECISÃO**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral delibera:

- a) Julgar improcedente a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral (declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa).

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 175.561,30 (cento e setenta e cinco mil quinhentos e sessenta e um euros e trinta cêntimos).

## **VIII. CUSTAS**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o

montante das custas em € 3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

Lisboa, 22 de Dezembro de 2014

O Tribunal Arbitral Colectivo

---

(Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa)

---

(José Vieira dos Reis)

---

(Nuno Pombo)