

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 65/2020-T

Tema: IRC - liquidação da massa insolvente; efeitos do encerramento da atividade de empresa insolvente.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), Luís Menezes Leitão e Fernando Araújo (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 5 de Agosto de 2020, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A Massa Insolvente de A..., LDA. – em liquidação, pessoa coletiva n.º..., (adiante apenas “Requerente” ou “A...”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

A Requerente peticiona que o Tribunal anule a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios com o n.º 2019..., referente ao período de tributação de 2015, no valor total de € 271.910,71 (duzentos e setenta e um mil, novecentos e dez euros e setenta e um cêntimos), com as consequências legais.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 4 de Fevereiro de 2020, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Tendo sido notificada da Revogação Parcial do Acto de Liquidação IRC n.º 2019 ...de 2019.11.18, proferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), a Requerente informou, por requerimento apresentado em 30 de Março de 2020, o seu interesse em prosseguir com o processo relativamente à parte não revogada, nos termos do art. 13º, 2 do RJAT.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 5 de Agosto de 2020.

2. A fundamentar o pedido alega a Requerente que, tendo sido declarada insolvente por Sentença datada de 5 de Agosto de 2014, no âmbito do processo de insolvência n.º .../14...TYLSB, que correu termos junto do 4.º Juízo do Tribunal do Comércio de Lisboa, foi posteriormente alvo de procedimento inspectivo externo em sede de IRC, por parte dos Serviços de Inspecção da AT, relativamente ao exercício económico de 2015.

Dessa inspecção resultaram correcções técnicas no valor de €1.070.400,00, com fundamento na circunstância de não ter sido entregue a declaração Modelo 22 de IRC e a declaração anual (IES) referentes ao ano de 2015, não obstante terem ocorrido, no período de referência, alienações onerosas de imóveis por contratos de compra e venda nos quais a Requerente foi outorgante – e na circunstância de, instado a apresentar essas declarações e o balancete referente ao ano de 2015, o administrador de insolvência não o ter feito por entender que, não obstante os arts. 117º, 10, 120º e 121º do CIRC, nada havia a declarar em seguimento à declaração de insolvência, dado o facto de a Requerente não registar qualquer actividade desde 2013.

No RIT insistia-se, todavia, que as alienações de imóveis, ocorridas no âmbito do processo de insolvência, constituíam operações tributáveis, até pelo facto de a Requerente ter como CAE principal 68100 – Compra e Venda de Bens Imobiliários, caindo, pois, os ganhos da alienação (líquidos dos gastos) no apuramento do lucro tributável do exercício de 2015, ao abrigo do art. 20º, 1 do CIRC, não podendo tais ganhos ser omitidos no cálculo do rendimento tributável desse período. Daí a resultante correcção aritmética no valor de €1.070.400,00, e

consequentemente a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios no valor total de €271.910,71.

No pedido, a Requerente sustenta a inexistência de facto tributário, já que as duas escrituras identificadas no RIT, uma de 21 de Janeiro de 2015 e outra de 14 de Abril de 2015, apesar de denominadas ambas “compra e venda”, seriam meras vendas judiciais no âmbito de um processo de insolvência, recebendo a Requerente apenas uma fracção do preço por parte da adquirente, a B..., que ficou dispensada de pagar o remanescente por ser credora hipotecária, nos termos do art. 815º, 1 do CPC.

Contra o entendimento sustentado no RIT, a Requerente entende que com essas vendas não se gerou um facto tributário, pois, não obstante o CIRE apenas prever, no seu art. 268º com a redacção em vigor à data dos factos, a isenção de tributação em IRC das mais-valias resultantes da dação em cumprimento ou da cessão de bens aos credores, e não da venda, e não obstante a massa insolvente ser ainda um sujeito passivo de IRC, esse regime de não-isenção estabelecido para a venda não se aplicaria a casos em que a sociedade segue o caminho da liquidação, e apenas a casos em que a sociedade insolvente manterá a sua actividade – concluindo que não se lhe aplicaria, na medida em o seu estabelecimento foi encerrado, para posterior liquidação.

Ou, por outras palavras, concluindo que o art. 268º do CIRE só se aplicaria às sociedades insolventes que caminham para a manutenção, e só para elas se justificaria a isenção expressa de umas operações e a não-isenção expressa de outras – sendo que, em casos como o da Requerente, já em fase de liquidação, sem actividade, sem rendimento, a isenção já estaria subentendida para quaisquer actos, e portanto não teria que ser expressa em qualquer norma. Não se tratando de actos de alienação de património de uma sociedade que se mantém em actividade, as vendas ocorridas em 2015 não seriam subsumíveis ao disposto no art. 268º do CIRE.

Nesses casos, argumenta a Requerente que não é possível gerar-se um rendimento tributável porque já não há actividade económica, tornando-se inaplicáveis os arts. 46º e seguintes do CIRC: especificamente, as vendas teriam ocorrido, não em benefício da Requerente, mas sim dos seus credores na liquidação: não teriam visado o lucro nem corresponderiam a uma actividade comercial.

Haveria, pois, que demarcar a venda de bens de um activo immobilizado, por um lado, da venda de bens da massa falida, por outro, não ocorrendo, no segundo caso, mais-valias e menos-valias tributáveis – tornando irrelevante a distinção entre actos isentos e actos não-isentos para efeitos do art. 268º do CIRE.

A tributação de um produto afecto a pagamento de dívidas não correspondendo à tributação de um rendimento, estariam com ele feridos os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real.

Por outro lado, alega a Requerente que, em obediência ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, há que atentar no facto de as vendas terem sido realizadas à B... na sua condição de credora com hipotecas registadas a seu favor sobre os prédios alienados – tratando-se, pois, de vendas judiciais, para efeitos dos arts. 164º, 1 e 2 e 165º do CIRE, e 799º, 1 do CPC, envolvendo a dispensa do depósito do remanescente do preço – o que no seu entender reforçaria o dado da inexistência de lucro da alienante dos imóveis. Assim, no entender da Requerente, os actos de 2015, não obstante o seu “*nomen iuris*”, configurariam efectivas dações em cumprimento, que satisfazem os requisitos estabelecidos para a figura pelos arts. 837º e seguintes do Código Civil – como seria demonstrado na isenção de IMT e de IS ocorrida, isto sem embargo de o valor dos bens dados em cumprimento ser inferior ao valor da dívida, não ocorrendo senão uma extinção parcial da dívida.

A Requerente chama ainda a atenção para a circunstância de, no RIT, se ter considerado como custo apenas os valores gastos com a aquisição dos imóveis e com o pagamento do IMT, e não as despesas decorrentes de obras levadas a cabo pela Requerente, valores a serem descontados no cálculo das hipotéticas mais-valias.

A Requerente chama, por fim, a atenção para a circunstância de, no RIT, não se ter levado em conta prejuízos relativos a período anterior (2013) e transitados para os anos seguintes.

Remata pedindo juros indemnizatórios nos termos do art. 43º da LGT.

3. Em 30 de Setembro de 2020, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação e pugna pela improcedência e conseqüente absolvição do pedido, e a 1 de Outubro de 2020 juntou aos autos o respectivo processo administrativo.

Alega a Requerida que a Requerente não fez prova, como lhe incumbia, da ausência de actividade e da falta de rendimentos no exercício de 2015 – e não o fez contemporaneamente aos factos, como devia, nem o fez posteriormente.

Pelo contrário, a Requerida sublinha o facto de as escrituras de venda dos imóveis se reportarem à compra e venda, e delas constar que, à data das escrituras, a Requerente recebera já 20% do valor da transacção, o que excluiria, seja a dação em cumprimento, seja a cessão de bens aos credores).

A Requerida lembra também que, nos termos do art. 160º, 2 do CSC a sociedade só se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação, e que nos termos do art. 8º, 5, a) do CIRC a cessação de actividade, para efeitos fiscais, só ocorre na data do encerramento da liquidação. E, se é verdade que o art. 65º, 3 do CIRE faz corresponder ao encerramento da actividade do estabelecimento a extinção de todas as obrigações declarativas e fiscais, a verdade é que isso não se coaduna com a possibilidade de ocorrência de factos posteriores que, tendo relevância tributária – nomeadamente por constituírem incrementos patrimoniais –, não podem ser excluídos da tributação nem se podem presumir isentos dela – sendo que essa possibilidade só desaparece com a extinção da sociedade, ou com o esgotamento dos activos da sociedade insolvente.

Aliás, a Requerida não deixa de notar a contradição que reside no argumento de que uma sociedade insolvente estaria isenta de obrigações tributárias, mas em contrapartida continuaria a poder auferir de benefícios fiscais como os previstos nos arts. 268º a 270º do CIRE. A aplicabilidade dos benefícios fiscais é por si mesma demonstrativa, não apenas da capacidade de ser sujeito de obrigações fiscais, mas também da inexistência de uma isenção genérica que abranja o sujeito.

Assim, recorda a Requerida que, até à extinção da sociedade, o administrador da insolvência se mantém responsável pelas obrigações declarativas e fiscais que subsistem para a sociedade em liquidação até àquele momento da extinção – nos termos do art. 117º, 10 do CIRC. Pelo que, infere, ao administrador de insolvência da Requerente se impunha a entrega da MOD. 22 de IRC referente ao período de tributação em causa.

Para a Requerida, a susceptibilidade de tributação das vendas ocorridas é por si mesma demonstrativa da inexistência de violação do princípio da capacidade contributiva.

A Requerida defende-se do argumento da desconsideração dos gastos constantes da contabilidade e da IES da Requerente, sublinhando que é ao contribuinte que cabem as obrigações declarativas, cabendo à AT fundamentalmente corrigir as liquidações, eventualmente procedendo a liquidações adicionais – sendo essa distribuição de competências, com correspondência nas regras de ónus da prova estabelecidas no art. 74º da LGT, que subjaz a soluções como a do art. 23º do CIRC, que além disso reclamam uma documentação rigorosa das despesas e a sua funcionalização explícita ao rendimento tributado.

Sendo assim, a prova adequada desses gastos, para efeitos da sua eventual consideração na liquidação, ficou prejudicada pela já referida recusa do administrador da insolvência de submeter as declarações que lhe foram solicitadas no âmbito da inspeção tributária.

Quanto à alegada omissão de consideração, na liquidação adicional de IRC, de prejuízos dedutíveis reportados de anos anteriores, no montante de €211.140,72, a Requerida contrapõe que, para efeitos do art. 52º do CIRC (na redacção em vigor à data), estão apenas provados prejuízos referentes aos anos de 2009, 2011, 2012 e 2013, num montante total de €43.279,64 – e quanto a esse montante reconhece parcialmente razão à Requerente, como o fez em sede de aplicação do art. 13º do RJAT.

Quanto a outros gastos, a Requerida sustenta que o seu conhecimento terá ficado prejudicado com a falta de cumprimento das obrigações declarativas pela Requerente.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, a Requerida lembra que, não tendo havido pagamento do imposto liquidado, não há lugar àquele tipo de juros.

4. Por despacho de 1 de Outubro de 2020, o Tribunal Arbitral determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. No mesmo despacho, o Tribunal notificou as partes para alegações escritas sucessivas, no prazo de 15 dias, e fixou-se o dia 5 de Fevereiro de 2021 como data para a prolação da decisão final.

5. A Requerente apresentou, a 14 de Outubro de 2020, as suas alegações, nelas retomando os argumentos apresentados no PPA.

Além disso, sustenta que sempre houve prova documental disponibilizada à AT dos gastos relevantes para o cálculo das eventuais mais-valias – e que por isso o montante de

prejuízos a considerar é de €211.140,72, e não somente dos €43.279,64 que a AT levou em conta na revogação parcial da liquidação.

Isto sem embargo de continuar a sustentar que nem sequer há lugar a tributação em IRC, por inexistir qualquer facto tributário -sendo que, no seu entender, o que ocorreu em 2015 foi uma venda de bens da massa falida e não uma venda de bens do activo imobilizado da Requerente, sendo que só esta, no seu entender, integraria o conceito de mais-valias para efeitos do art. 43º do CIRC: o produto das vendas não constituiria, assim, qualquer lucro da empresa insolvente, e menos ainda lucro tributável em sede de IRC – seria exclusivamente receita destinada ao pagamento dos credores.

E continua a manter que o art. 268º do CIRE nem sequer se lhe aplica, visto que no seu entender essa norma estaria restrita às sociedades insolventes destinadas a serem mantidas, e não àquelas que, como a Requerente, estão destinadas ao encerramento – o que torna irrelevante a natureza dos actos praticados em 2015 (se são dação em cumprimento ou cessão de bens aos credores), visto que essa questão só seria relevante no pressuposto da aplicabilidade do art. 268º do CIRE. Não obstante, continua a sustentar que se tratou de dações em cumprimento.

6. A Requerida apresentou contra-alegações em 30 de Outubro de 2020, nas quais se limita a remeter para os argumentos formulados na sua Resposta.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Cumprе apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. Matéria de facto

A. Factos provados

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente constituiu-se como sociedade por quotas, figurando inscrita no "*Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes*" para o exercício, a título principal, da actividade enquadrada no CAE 68100 - "Compra e venda de bens imobiliários", com data de início a 02-01-2008 e a título secundário da actividade enquadrada no CAE 741 00 - "Atividades de Design", com data de início em 08-01-2008.
2. A Requerente foi declarada insolvente, por sentença datada de 04-08-2014, proferida no Processo que correu termos no 4º Juízo do Tribunal do Comércio de Lisboa, sob o número .../14...TYLSB, tendo sido nomeado administrador da insolvência C... .
3. A Requerente consta na base de dados da Requerida como cessada para efeitos de IVA e IRC com data de 31-05-2016, tendo a mesma ocorrido por via oficiosa em face do disposto no n.º 3 do art.º 65.º do CIRE.
4. A Requerente foi objecto de uma acção de inspecção interna, parcial, incidente sobre IRC do ano económico de 2015, realizada ao abrigo da Ordem de Serviço OI2018..., de 09-03-2018.
5. No âmbito daquela acção inspectiva e de controlo declarativo os serviços inspectivos da Requerida – SIT – constataram que no ano de 2015 a Requerente – por contratos de compra e venda, celebrados por escrituras públicas e através da consulta modelo 11 - Atos por outorgante (declaração submetida pelos notários) – alienou os imóveis a seguir indicados:

QUADRO 1 – PRÉDIOS ALIENADOS NO ANO DE 2015

Escritura N.º	Data da escritura	NIF do adquirente	Tipo	Prédio		Valor
				Artigo	Freguesia	
981 (1)	14-04-2015	...	U	...	...	1.110.000,00
981 (1)	14-04-2015	...	U	...	...	1.175.000,00
185 (1)	21-01-2015	...	U	...	...	479.000,00
185 (1)	21-01-2015	...	U	...	...	479.000,00
TOTAL						3.243.000,00

Os artigos mencionados neste quadro, provêm dos artigos ... a ... e da freguesia ... »

6. Os referidos imóveis tinham nos anos de 2006 (ano da compra) e 2016 os seguintes VPT:

QUADRO 2 – VALOR PATRIMONIAL DOS IMÓVEIS NO ANO DE 2015

Freguesia	Artigo	V. Patrimonial Tributário 2006	V. Patrimonial Tributário 2016
...	...	351.420,00	389.495,75
...	...	351.420,00	389.495,75
...	...	351.420,00	389.495,75
...	...	351.420,00	389.495,75

7. Dada a actividade principal da Requerente, enquadrada no CAE 68100 - "Compra e venda de bens imobiliários", os referidos imóveis faziam parte dos seus inventários / mercadorias.
8. Os referidos imóveis foram adquiridos por escritura pública n.º .../97 a 27-12-2006, e foi-lhes atribuído o valor global de €2.040.000,00, o que, acrescido do valor do IMT pago (€132.600,00), resultou num total de gastos considerados de €2.172.600,00:

QUADRO 3 – VALORES GASTOS COM A AQUISIÇÃO DOS IMÓVEIS E VALOR PAGO DE IMT

Tipo de prédio	Freguesia	Artigos	Data da escritura	Valor da escritura (1)	Pag. Do IMT (2)	Valor Total (3) = (1) + (2)
U a ...	2006/12/27	2.040.000,00	132.600,00 (...)	2.172.600,00

9. Os imóveis acima descritos foram alienados no âmbito do referido processo de insolvência n.º .../14...TYLSB.
10. Nas escrituras de “Compra e Venda” consta não somente o preço da alienação dos imóveis, mas ainda a menção do recebimento, pela Requerente, de uma fracção do preço:

_____ Que, já recebeu a quantia de cento e noventa e um mil e seiscentos euros, correspondente a vinte por cento do preço, e a _____ B...
adquirente o ficou dispensado do depósito do preço atenta

_____ Que, recebeu nesta data cinco por cento do preço, ou seja cento e catorze mil duzentos e cinquenta euros, e a _____ B...
adquirente ficou dispensada do depósito do remanescente do preço atenta a sua qualidade de credor hipotecário nos termos do n.º 1 do artigo 815º do Código do Processo Civil. _____

11. A Requerente não efectuou a entrega da declaração Modelo 22 de IRC e, bem assim, da declaração anual (IES) referentes ao ano em causa, de 2015.
12. A inspecção prosseguiu porque o art. 117º, 10, do CIRC estabelece que, sempre que existam operações tributáveis, a empresa insolvente passa a ter que proceder à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, seguindo-se a respectiva liquidação e pagamento do imposto.
13. E porque entendeu que, para efeitos do art. 20º, 1 do CIRC, os ganhos obtidos com a alienação daqueles imóveis, no montante global de €3.242.000,00, deviam ser considerados para efeito de apuramento do lucro tributável do exercício de 2015.
14. O lucro tributável foi calculado deduzindo-se ao preço da venda (€3.242.000,00) o total dos custos considerados (€2.172.600,00), resultando numa correcção aritmética de €1.070.400,00:

QUADRO 4 – APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DO ANO DE 2015

RUBRICAS	Correção	Valores corrigidos
Resultado Líquido A)	0	0
Valor a Acrescer (752) B)	3.243.000,00	3.243.000,00
Valor a Deduzir (775) C)	2.172.600,00	2.172.600,00
Resultado Fiscal/L.T. D) = A) + B) - C)	1.070.400,00	1.070.400,00

15. O administrador da insolvência foi notificado através do ofício n.º... de 15-03-2019 para, no prazo de 15 dias, proceder à submissão eletrónica da declaração de rendimentos de IRC Modelo 22, e da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), conforme disposto nos artigos 117º, 120º e 121º do Código do CIRC, e remeter o balancete analítico, antes e após resultados referentes ao ano de 2015.
16. O administrador da insolvência não submeteu as declarações, tendo enviado em 15-04-2019 uma carta fundamentando a sua decisão, e informando que requerera do Tribunal que confirmasse o envio da notificação para a cessação da actividade, nos termos do art. 65º, 3 do CIRE, o que, como se referiu, sucedera em 31-05-2016.
17. A Requerente exerceu o seu direito de audição perante o projecto de RIT.
18. Quanto aos prejuízos fiscais dedutíveis reportados de anos anteriores e ainda não caducados em 2015 eles eram referentes aos anos de 2009, 2011, 2012 e 2013, e perfaziam um total de € 43.279,64:

http://apppages/#

Controlo de Prejuizos - Apl...

Página Segurança Ferramentas

Gestão de imposto Outras Atividades Suporte

30-09-2020 13:37

Inf. # IRC-2016

Página inicial > IRC > Controlo de Prejuizos > Evolução de Saldos

Controlo de Prejuizos - Evolução de Saldos

NF: ...

Designação: A... LDA - EM LIQUIDAÇÃO

Data da Atualização: 2019-11-20

Nº de Resultados: 19

Não existem saldos a caducar no próximo período

Saldo disponível no próximo período(2016): 0.00

Período	Lucro Declarado	Prejuizo Declarado	Prejuizo Dedutível Declarado	Prejuizo Não Dedutível	Saldo Total	Saldo Dedutível do Período	Situação	Origem
1999	0.00	11590.49	0.00	0.00	22904.48	0.00	U	1
2000	0.00	18129.00	0.00	0.00	41033.48	13111.98	C	1
2001	0.00	7062.45	0.00	0.00	48095.93	7062.45	C	1
2002	0.00	4118.27	0.00	0.00	52212.20	4118.27	C	1
2003	0.00	4074.03	0.00	0.00	56286.23	4074.03	C	1
2004	13906.70	0.00	13906.70	0.00	42026.40	0.00		1
2005	9783.23	0.00	9783.23	0.00	32243.17	0.00		1
2006	3878.44	0.00	3878.44	0.00	28364.73	0.00		1
2007	0.00	18100.83	0.00	0.00	33383.58	18100.83	C	1
2008	0.00	88814.27	0.00	0.00	115107.40	88814.27	C	1
2009	0.00	3918.81	0.00	0.00	114907.94	0.00	U	1
2010	0.00	31096.04	0.00	0.00	141929.98	31096.04	C	1
2011	0.00	11010.95	0.00	0.00	152940.90	0.00	U	1
2012	0.00	21032.09	0.00	0.00	173972.99	0.00	U	1
2013	0.00	7317.79	0.00	0.00	181290.78	0.00	U	1
2014	6870.00	0.00	0.00	0.00	183189.98	0.00		9
2015	127060.00	0.00	43279.64	0.00	0.00	0.00		4

Nº de Resultados: 19

© 2009 AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

19. O imposto resultante da liquidação adicional de IRC não foi pago pela Requerente.
20. A Requerente apresentou em 4 de Fevereiro de 2020 o pedido de pronúncia arbitral que originou o presente processo.
21. Quanto aos prejuízos fiscais reportados de anos anteriores, num montante total de €43.279,64, a Requerida reconheceu parcialmente razão à Requerente, tendo procedido à revogação parcial em sede de aplicação do art. 13º do RJAT (ponto 105 da Resposta e doc junto aos autos pela Requerida, por requerimento de 9/12/2020), comunicando-o à Requerente – que informou o tribunal da sua decisão de prosseguir na demanda quanto à parte não-revogada.

B. Factos não provados

Entre os factos relevantes para esta Decisão Arbitral, ficaram por provar os “custos efectivos” invocados pela Requerente nos arts. 116.º a 124.º do PPA, dado não serem acompanhados de documentação que preencha os requisitos do art. 23.º, 4 e 6, do CIRC.

C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, e nos documentos juntos por estas ao presente Processo.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT, e consignar se considera provada ou não provada essa causa de pedir, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei é que o princípio da livre apreciação não domina na avaliação das provas produzidas.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

III.2. Matéria de Direito

A questão *decidenda* central é a de saber se a venda, pela Requerente, dos imóveis identificados concorre, ou não, para o apuramento do lucro tributável respeitante ao ano de 2015, ano em que a Requerente era já uma sociedade declarada insolvente por sentença judicial.

A. Pressuposto objectivo: não-isenção e acréscimo patrimonial

À data dos factos, o art. 268º do CIRE tinha a seguinte redacção:

“As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor.”

Consagrava-se, portanto, a isenção de tributação em IRC das mais-valias resultantes da dação em cumprimento ou da cessão de bens aos credores, e não da venda.

O contraste com o art. 270º do CIRE, relativo à isenção de IMT, e que no seu nº 2 expressamente abrange o caso da venda, deixa claro que, à data dos factos, a exclusão da venda no art. 268º do CIRE era intencional.

Posteriormente aos factos, a redacção do nº 1 do art. 268º do CIRE foi alterada pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro, no sentido da expansão da referida isenção, por forma a abranger também o caso da venda:

“Os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.”

Torna-se claro que, até à entrada em vigor da Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro (que não tem eficácia retroactiva nem é uma lei interpretativa), a compra e venda não estava isenta de IRS e IRC.

Daí que a Requerente sustente que, não obstante a escritura pública de compra e venda, os actos de 2015 eram na verdade, na substância, dações em cumprimento.

A Requerente não tem razão, e para demonstrá-lo nem precisamos de explorar a fundo as características das figuras em confronto: basta referirmos que ficou provado que a Requerente recebeu um preço em contrapartida da alienação dos bens – e um preço que vem explicitamente discriminado nas próprias escrituras públicas.

E, independentemente do montante recebido a título de preço, isso exclui liminarmente a dação em cumprimento, que é inconcebível se associada ao pagamento de um preço por parte dos credores a quem os bens são entregues.

Um arranjo contratual mediante o qual os credores tivessem de pagar uma qualquer quantia em contrapartida da dação em cumprimento destruiria o próprio objecto dessa dação, seria um paradoxo nos próprios termos.

O estabelecimento de um preço, e mais ainda o pagamento desse preço – mesmo que não na sua integralidade – são, pois, prova bastante de que ocorreu deveras uma compra e venda.

As alienações que tiveram lugar em 2015 não estão, portanto, isentas de impostos sobre o rendimento, e nomeadamente de IRC.

Além disso, ficou provado que ocorreu, em resultado das referidas alienações, uma variação patrimonial positiva – estando, em suma, preenchidos os requisitos objectivos para a tributação do rendimento.

Sendo de recordar que o art. 3º, 2 do CIRC deixa muito claro que a tributação não fica restrita à noção contabilística de lucro, incidindo em incrementos patrimoniais mensurados de acordo com critérios próprios – uma noção confirmada e desenvolvida pelo art. 17º do mesmo CIRC.

B. Pressuposto subjectivo: não-extinção e não-inactividade

Resta saber se, à data dos factos, a Requerente se encontrava numa situação que não permitisse sequer que se formassem mais-valias na acepção que é relevante para a incidência dos Impostos sobre o Rendimento – nomeadamente, saber se a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento do estabelecimento da entidade insolvente podem significar a cessação da atividade operacional que aquela exercia, a ponto de afectarem a susceptibilidade de obtenção de rendimentos pela “massa insolvente”, e a sua sujeição a tributação.

Devendo presumir-se que o legislador não se contradiz (art. 9º, 3 do Código Civil), a extinção das obrigações declarativas e fiscais que o art. 65º, 3 do CIRE faz decorrer da deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento tem que ser compaginada com a solução encontrada no art. 268º, 1 do CIRE, que pressupõe a possibilidade de realização de mais-valias, logo de actividade económica, ao longo do processo de insolvência e até ao seu termo.

Ora, por um lado, o art. 268º, 1 do CIRE pode ser interpretado como norma especial – no sentido de que a regra do art. 65º, 3 do CIRE conhece excepções, admitindo-se que ocorram variações patrimoniais ocasionais que afectam a capacidade contributiva da insolvente –, não se justificando, portanto, que se interprete o art. 65º, 3 do CIRE como capaz de estabelecer uma delimitação negativa de incidência, no sentido de não-sujeição definitiva às regras do CIRC.

Por outro lado, uma interpretação que atribuísse ao art. 65º, 3 do CIRE a susceptibilidade de estabelecer uma delimitação negativa de incidência esbarraria com outros preceitos, como o art. 1º do CIRC que sujeita ao imposto “*todos os rendimentos obtidos*”, ou o art. 2º, 1, b) do CIRC, que considera sujeitos passivos de imposto “*as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas*”, abrangendo-se nestas, obviamente, a massa insolvente; e contrariaria o art. 16º da LGT, que reconhece capacidade tributária mesmo a quem não tenha personalidade ou capacidade jurídicas, bastando que tenha a susceptibilidade de gerar riqueza tributável, ou seja, que tenha capacidade contributiva.

Nestes termos, e como se refere no acórdão do Proc. nº 699/2019-T do CAAD, “*A questão do exercício ou não de atividade tem, neste contexto, nula relevância. A “inatividade” reporta-se, neste caso, apenas ao não exercício da atividade para a qual a sociedade se tinha constituído, a sua atividade operacional. Mas não pode ser invocada como “não exercício de uma atividade económica” para fundamentar uma pretensa não sujeição a imposto, com o cumprimento dos deveres de cooperação inerentes por parte do sujeito passivo, dos rendimentos, de mera fruição, ou rendimentos passivos, ou resultantes da alienação dos ativos que se constituíram em massa insolvente.*”

Obtendo-se rendimentos objectivamente configuráveis como factos tributários e não-isentos, não há, pois, razão para o não-cumprimento das obrigações declarativas, e consequente liquidação – o que só seria defensável se pura e simplesmente não tivesse podido haver qualquer rendimento, portanto se faltasse um elemento objectivo para a incidência do imposto.

O que é certo é que insolvência e extinção não são sinónimos: a insolvência é apenas um dos caminhos que pode conduzir à extinção da pessoa colectiva, e enquanto não se chega a esse momento terminal há ainda uma massa insolvente com o mesmo número de identificação fiscal, que tem interesses próprios, que se faz representar em juízo – e que ocasionalmente pode obter rendimentos e incorrer em custos com relevância fiscal.

Em termos gerais, a uma sociedade que se encontre em liquidação, enquanto se mantiver nessa situação, continuam a ser aplicáveis, com as adaptações necessárias, as normas que regem as sociedades não dissolvidas – por exemplo, no que respeita a contabilidade organizada.

Sendo assim, uma sociedade insolvente fica com existência jurídica para a liquidação e partilha, e apenas se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação – finda a sequência de actos ou factos jurídicos que determinam a cessação progressiva da existência da sociedade.

Até lá, manterá a sociedade a sua personalidade e capacidade tributárias (que são conceitos distintos dos de personalidade e capacidade jurídicas), sendo, por isso, susceptível de ser sujeito activo e passivo de relações jurídico-tributárias, para efeito dos artigos 15º e 16º da LGT.

Desse modo, as mais-valias resultantes da venda de bens em processo de insolvência são um rendimento obtido pelo insolvente, ainda que o respectivo produto fique afecto à satisfação dos credores – sendo, em rigor, irrelevante o destino desse rendimento, porque esse destino não integra a previsão legal da norma de incidência; devendo contudo notar-se que, no âmbito do processo da insolvência, as mais-valias resultantes de alienação beneficiam também o insolvente na medida em que permitem reduzir-lhe o passivo – sendo essa, aliás, a razão de ser da própria isenção estabelecida no art. 268º do CIRE.

A constituição de um património autónomo, a “massa insolvente”, afectado à satisfação dos interesses dos credores da insolvência, não acarreta o aparecimento de uma nova subjectividade jurídica, distinta do devedor insolvente que lhe deu origem.

Não passam a existir duas pessoas.

O que significa que, com a declaração de insolvência, a massa insolvente não passa a ser um sujeito passivo de imposto distinto da pessoa insolvente, pois o sujeito passivo do imposto continua a ser apenas um: a pessoa insolvente.

Ou seja, no processo de insolvência o devedor mantém a sua qualidade de sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

Por outras palavras, quando sobrevém a declaração de insolvência, apenas ocorre a transferência dos poderes de administração e disposição relativamente aos bens integrantes da massa insolvente, da pessoa insolvente para o administrador da insolvência, isto é, os bens não deixam de ser propriedade do insolvente, apenas se operando uma transferência daqueles poderes incidentes sobre os mesmos, nos termos do art. 81º do CIRE.

Sublinhe-se, ainda, que nos presentes autos a Requerente admite a existência de custos que, no ser entender, deveriam ter sido levados em conta mais amplamente pela AT para efeitos de liquidação – o que por si só subentende que houve actividade económica e que ela gerou rendimentos, mesmo que essa actividade não tenha sido a do objecto social anterior à fase patológica da insolvência, mesmo que esses rendimentos não tenham sido senão ocasionais. Como incorreria a Requerente em custos relevantes, se não tivesse subsistido alguma actividade económica?

Quanto aos alegados “custos efectivos” que a Requerente refere, no PPA, terem sido desconsiderados pela AT no RIT, para lá de a sua invocação ser indiciadora de que existiu de veras actividade económica, não foi feita prova bastante desses custos, nos termos e para os efeitos do art. 23º do CIRC, e especificamente dos n.os 4 e 6 desse artigo – dado não terem sido juntas as facturas correspondentes.

A Requerente admite que a comprovação desses custos constava somente da Informação Empresarial Simplificada (IES), o que não constitui comprovação bastante para que se possa admitir que esses custos estão provados, e como tal são dedutíveis, nos termos do art. 23º-A, 1, c), do CIRC.

E recai sobre a Requerente o ónus da prova desses gastos, nos termos e para os efeitos do art. 74º da LGT. Este mesmo fundamento vale quanto aos alegados prejuízos fiscais reportados de anos anteriores, para além da parte revogada pela Requerida.

Há que concluir, pelo que antecede, que, não tendo ocorrido o encerramento da liquidação, nos termos do art. 8.º, 5, a) do CIRC e do art. 160.º, 2 do CSC, subsistiam à data dos factos, para a Requerente, obrigações declarativas e fiscais que não foram cumpridas pela Requerente – ou especificamente, nos termos do art. 117.º, 10 do CIRC, não o foram pelo administrador da insolvência que era o responsável por esse cumprimento –.

Devendo ser cumpridas essas obrigações, e conseqüentemente devendo ser liquidado e pago o imposto correspondente, esse cumprimento, e esses deveres conexos, não ferem, por si mesmos, a capacidade contributiva de um sujeito passivo que se mantinha activo, em termos fiscais, e que não beneficiava de isenção quanto aos actos que praticara.

Daqui se retira que não procede o pedido de anulação da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios com o n.º 2019..., referente ao período de tributação de 2015.

Termos em que, em consequência, procede este Tribunal à anulação parcial da liquidação adicional de IRC, referente ao período de 2015,

C. Juros indemnizatórios

Há lugar a juros indemnizatórios quando houver um pagamento indevido de tributo, como resulta do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Julgando-se improcedente o pedido principal, improcede o pedido de juros indemnizatórios – além de que ficou provado que o imposto resultante da liquidação adicional de IRC não foi pago pela Requerente.

D. RESPONSABILIDADE QUANTO A CUSTAS

Como vimos, a Requerida procedeu à revogação parcial do pedido arbitral, na parte dos alegados prejuízos fiscais dedutíveis e reportados de anos anteriores, no valor de €43.279,64, considerando-se, assim, que os resultados que a Requerente visava com o presente pedido se encontram parcialmente atingidos.

Nos termos do disposto no artigo 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade

superveniente da lide (exceções os previstos nos números anteriores), a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas; o n.º 4 do mesmo artigo estatui, no que aqui importa atentar, que se considera, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente.

No caso em apreço, como ficou demonstrado, a pretensão da Requerente foi parcialmente satisfeita voluntariamente pela AT, por esta ter revogado parcialmente o ato tributário impugnado, mas a prática do ato impugnado e que deu origem ao presente pedido arbitral não deixa de ser da responsabilidade da Requerida.

Termos em que a Requerida e a Requerente devem ser condenadas a pagar as custas, em conformidade com o decaimento, ou seja, no montante de € 43.279,64 e a Requerente na parte restante, respectivamente.

IV. DECISÃO

Termos em que se acorda neste Tribunal Colectivo:

- a) Não tomar conhecimento, por inutilidade superveniente da lide da questão da liquidação parcialmente revogada, por via administrativa;
- b) Julgar parcialmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente manutenção da liquidação adicional de IRC, referente ao período de tributação de 2015, na parte não revogada;
- c) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios;
- d) Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção do respetivo decaimento.

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 e 259.º, n.º1, do CPC e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 271.910,71 (duzentos e setenta e um mil, novecentos e dez euros e setenta e um cêntimos).

VI. CUSTAS

Custas repartidas, no montante de € 4.896,00 a suportar pela Requerente e pela Requerida na proporção do respectivo decaimento, no montante de € 84,08% e de 15,92%, respectivamente, nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2020

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Fernanda Maçãs
(Árbitro Presidente)

Luís Menezes Leitão
(Árbitro Vogal)

Fernando Araújo
(Árbitro Vogal)