

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 223/2020-T

Tema: IRC - Preços de transferência. Omissão de Registo no Dossier de Preços de Transferência. Ónus da Prova.

SUMÁRIO:

A inexistência do dossier de preços transferência não acarreta para o contribuinte (in casu, para a Requerente) a impossibilidade de, em sede de processo administrativo ou jurisdicional, provar o racional empregue na determinação do preço praticado nas operações vinculadas, mas recai sobre ela o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro-presidente, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD), Dr. Francisco Carvalho Furtado e Dr. Jorge Carita (árbitros vogais, designados pela Requerente e pela Requerida, respetivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18 de agosto de 2020), acordam no seguinte:

I.RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, com sede na ..., n.º ..., freguesia de ..., ...-... ..., concelho de Vila Nova de Famalicão, com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ... (doravante designada como “Requerente”) veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pede que seja analisada a legalidade do ato tributário de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2019..., de 30 de Outubro de 2019, referente ao exercício fiscal de 2016, devendo o Tribunal Arbitral julgar procedente por provado

o pedido e, conseqüentemente, anular o ato que se contesta, na parte correspondente ao valor a pagar de € 200.371,85, reembolsando-se o valor pago indevidamente, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios devidos, assim como dos juros de mora.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 14 de abril de 2020.

Os signatários comunicaram a aceitação do encargo do exercício das funções de árbitro no prazo aplicável.

Em 17 de Julho de 2020 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 18 de agosto de 2020.

2. Em 29 de Abril de 2020, foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foi produzida prova testemunhal em conformidade com o estatuído na respetiva Ata, que se dá por reproduzida para todos os devidos e legais efeitos. Foi fixado prazo para as partes produzirem alegações escritas e sucessivas e fixado o dia 20 de agosto para a prolação da Decisão Arbitral.

3. As Partes apresentaram alegações.

II. SANEADOR

4. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, nos termos do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Foi suscitada matéria de exceção que será analisada mais adiante.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

III.DO MÉRITO

III-1-MATÉRIA DE FACTO

III-1-1- Factos provados

5. Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

A. A Requerente é a sociedade dominante de um grupo sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, sendo incluída nesse mesmo grupo a sociedade dominada “B..., S.A.”, pessoa coletiva n.º..., conforme documento n.º 4, pág. 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

B. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 2018..., de 5 de setembro de 2018, a sociedade “B..., S.A.” foi objeto de um procedimento de inspeção, de âmbito parcial, com incidência sobre o IRC do exercício de 2016, conforme documento n.º 4, pág. 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

C. Através do ofício n.º..., de 13 de março de 2019, foi a sociedade “B..., S.A.” notificada do projeto de correções do Relatório de Inspeção, conforme documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, no âmbito do qual «(...) *propõe-se a correção do valor de 917.191,06 EUR, assim obtido: valor mais elevado – valor contabilístico: 1.867.191,06EUR – valor efetivamente praticado: 950.000,00EUR. Em consequência, propõe-se o valor do lucro tributável de: 646.811,01 EUR, assim obtido: correção proposta 917.191,06EUR + prejuízo fiscal declarado 270.380,05 EUR.*» e, para querendo, exercer o direito de audição prévia que lhe assiste ao abrigo do disposto no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA.

D. No dia 16 de abril de 2019 a sociedade “B..., S.A.” exerceu o direito de audição prévia, através de requerimento, sobre as correções propostas pela AT, conforme resulta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

E. Através do ofício n.º ... de 6 de maio de 2019, a sociedade dominada “B..., S.A”, foi notificada do Relatório de Conclusões do Procedimento de Inspeção Tributária, junto como documento n.º 4 ao Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

«III - Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria Preços de transferência

O sujeito passivo declarou prejuízo fiscal no valor de 270.380,05 EUR na Mod22 de IRC, com identificação n.º ... de 2017-05-31, relativa ao período de 2016.

Verificou-se a existência de operações vinculadas com entidades relacionadas, operações declaradas pelo sujeito passivo na declaração de IES n.º ... de 2017-07-21.

Da análise efetuada ao processo de documentação de preços de transferência constata-se que as operações declaradas materialmente relevantes são a prestação de serviços à sociedade dominante A... S.A., e às sociedades C... S.A., D... S.A., bem assim a aquisição de serviços à sociedade dominante A... S.A. O sujeito passivo justifica a prática dos termos e condições. Pode afirmar-se que não se vislumbram indícios de prática de termos e condições substancialmente diferentes dos que seriam praticados entre entidades não relacionadas.

Porém, tal não é o caso relativamente às operações materialmente relevantes que não constam da declaração de IES nem do processo de documentação de preços de transferência, em desrespeito pelo artigo 63.º n 7 e n 6 do Código do IRC, e que melhor se relacionam de seguida: 1) transmissão de imóveis; 2) transmissão de ações:

Na contabilidade encontra-se registada a transmissão de imóveis ocorrida em 2016-06-30 no Cartório da Notária E..., livro 210, folhas 142 e seguintes, em favor da sociedade F..., S.A. NIPC ..., detida e administrada por G..., titular do NIF..., que se junta em anexo n.º 1;

(...).

Vejamos se estas transmissões devem ou não respeitar a disciplina dos Preços de transferência:

na contabilidade encontra-se registado o pagamento da totalidade das transmissões, que se processou por transferência bancária datada de 2016-06-30, no valor de 6.201.150,89 EUR.

Prevê o n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC que:

(...)

" Estabelece o n.º 2 do artigo 63.º que:

(...)

O n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC considera que: .

(...)

O n.º 6 do artigo 63.º do Código do IRC estabelece que:

(...)

Estipula o n.º 7 do artigo 63.º do Código do IRC que:

(...)

Verificada a factualidade prevista quer na alínea a) quer na alínea c) do artigo 63.º n.º 4 do Código do IRC, constata-se que da declaração anual de informação contabilística e fiscal, parte integrante da declaração de I.E.S. n.º ...de 2017-07-21, relativa ao ano de 2016, não consta a existência de operações vinculadas entre o sujeito passivo e a sociedade F... S.A., no caso, a transmissão de imóveis, de móveis e de participações sociais.

Além da referida falha declarativa, não consta igualmente do processo de documentação de preços de transferência, pelo que se encontra por documentar as condições e termos praticados na transmissão dos imóveis, e por validar se tais condições e termos serão as condições e os termos que seriam aceites ou praticados entre entidades independentes.

1) transmissão de imóveis:

Solicitou-se ao sujeito passivo no procedimento inspetivo documentação sobre as transmissões em debate, tendo sido obtido resposta documentada sobre a política decidida pela administração: a adoção do critério do maior entre os valores contabilístico ou o valor patrimonial tributário (VPT); é-se da opinião de que é um

critério objetivo, razoável, e válido. É inclusive seguindo por normas legais tributárias: em sede de IMT e IRC.

Nessa política, não tendo sido decidida, como seria expectável, a contratação de serviço de avaliações aos imóveis, que permitiriam à sociedade, aqui sujeito passivo, adoptar uma política de preços de transferência, seria expectável e exigível que adoptasse, uniforme e universalmente, o critério adoptado: do maior dos valores entre o contabilístico ou VPT.

O que não aconteceu, como se demonstrará.

Foi efetuada, com a colaboração do sujeito passivo, uma análise a cada um e a todos os prédios, tendo sido confirmada a adopção do critério definido, excepto quanto às transmissões do imóveis que se relacionam na tabela n.º 1, abaixo, em que tal adopção não aconteceu.

O sujeito passivo demonstrou ter recebido uma proposta, não vinculativa, efetuada pelo enólogo da H... S.A., para aquisição de alguns dos prédios, os sites em ..., no valor total de 900.000,00 EURI que se junta em anexo n.º 3.

É-se da opinião que a recepção da proposta de aquisição, não constitui justificação económica ou jurídica válida para a derrogação do critério definido pela Administração. Também não foi remetida qualquer decisão escrita sobre tal Tabela n.º 1 (valor em EUR)

(...)

Assim, será alvo de proposta de correção para efeitos de IRC para o maior dos valores entre o contabilístico ou VPT, isto é, o valor de 1.867.191,06 EUR em detrimento do valor de venda, ou seja para o critério definido pelo próprio sujeito passivo, e efectivamente adoptado quanto a todos os outros prédios transmitidos na escritura de 2016-06-30.

(...)

Análise final e conclusão:

Foi pelo sujeito passivo explicado que estas operações estão diretamente correlacionadas com uma reestruturação do modelo de negócio desenvolvido pela sociedade C... S.A. e, sendo esta também detida a 100%, pela-sociedade mãe A... SA.

Em consequência, adquirente sociedade F... S.A. absorveu funções, ativos, passivos e riscos que anteriormente se encontravam na esfera da sociedade B..., S.A., aqui sujeito passivo, com a qual se encontra em situação de relações especiais, assumiu a obrigação de pagar à sociedade B..., S.A. um preço que estipulou. O cálculo do preço teve por referência o critério definido já exposto de o maior dos valores entre o contabilístico e o valor patrimonial tributário (VPT).

No entanto, verifica-se a existência de uma diferença substancial entre o critério decidido pela Administração e o que foi efetivamente praticado no caso concreto dos prédios de

Considerando que esta operação materializa a prática de operações entre entidades relacionadas cujos termos e condições diferem dos que seriam praticados entre entidades independentes em situação comparável de mercado e de plena concorrência, o praticado desrespeita o princípio de plena concorrência consagrado artigo 63.º n.º 1 do Código do IRC.

Acresce que não foi demonstrado, como lhe competia, que alguma entidade independente aceitaria assumir aquele negócio global, previsivelmente gerador de perdas, como se veio a confirmar, vejam-se as demonstrações financeiras da sociedade adquirente, prejuízo contabilístico logo em 2016 e no valor de 39.748,55 EUR e, sem ter por base uma avaliação independente, aceitar pagar o preço definido, o valor mais elevado entre o valor contabilístico e o valor patrimonial tributário. Com efeito, relativamente à aquisição dos prédios de ..., o sujeito passivo deu a conhecer uma proposta, não vinculativa, no valor de 900.000,00 EUR, efetuada pelo enólogo da H... S.A., e que não foi aceite.

Nestes termos, o valor que deve prevalecer é o que resulta do critério definido pela Administração: o valor mais elevado entre o valor contabilístico e o valor patrimonial tributário, 1.867.191 ,06 EUR, e não o que foi arbitrária e efetivamente praticado, 950.000,00 EUR.

Em conclusão, propõe-se a correção do valor de 917.191,06 EUR, assim obtido: valor mais elevado - valor contabilístico: 1.867.191,06 EUR — valor efetivamente praticado: 950.000,00 EUR. Em consequência, propõe-se o valor do lucro tributável de:

646.811,01 EUR, assim obtido: correção proposta 917.191 ,06 EUR + prejuízo fiscal declarado 270.380,05 EUR.

VIII – Direito de audição

(...)

Análise:

Resulta da exposição que relativamente aos imóveis sitos em ... houve a não adoção do critério definido pela administração, e que o preço praticado não é o mais alto dos valores, neste caso o somatório dos valores contabilísticos destes imóveis.

Resulta da legislação que compete ao sujeito passivo a elaboração organização e manutenção da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência, que possa permitir à AT a análise de tais operações. Não resulta dúvida fundada de que tal não aconteceu durante a inspeção.

Igualmente nesta fase de direito de audição não foi remetido qualquer elemento adicional que permita nova análise, tendo outrossim repetido os argumentos já invocados, pelo que não tendo logrado o sujeito passivo trazer ao procedimento qualquer elemento novo que venha justificar a adoção do valor de 950.000,00 EUR terá a AT de concluir pela manutenção das correções conforme projeto de relatório notificado.»

F. Na sequência da inspeção realizada à Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, emitiu a liquidação de IRC n.º 2019..., datada de 30 de outubro de 2019 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

G. Em 18 de dezembro de 2020, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

H. O Dossier de Preços de Transferência elaborado pela Requerente tem o teor que consta do documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

M. As sociedades B..., S.A. e F..., S.A. têm como administrador comum G..., contribuinte n.º ... (Cfr. documento n.º 1, anexo ao Documento n.º 5, junto ao pedido de pronúncia arbitral);

N. O terreno, composto pelos prédios acima identificados, tem uma dimensão total aproximada de 150 hectares, sendo maioritariamente florestal, acidentado e pedregoso (prova testemunhal, em especial da testemunha I...);

O. A alienação do terreno, composto pelos referidos prédios, verificou-se no âmbito de um procedimento de reestruturação pois o potencial adquirente não pretendia adquirir bens imóveis não afetos à atividade principal do grupo (Posição das partes e depoimento de J..., Administrador);

P. Nas demais alienações de bens imóveis o critério utilizado foi o da venda pelo valor contabilístico (Processo instrutor e artigo 62.º do Pedido Arbitral);

Q. Em 4 de Maio de 2016, o Senhor I... (enólogo da H... S.A.) enviou a G... (...), com conhecimento de J... (...) e ..., um e-mail em que propõe, em nome da H..., S.A., adquirir a Quinta sita em ...– Famalicão, por € 900.000,00 (novecentos mil euros) (cfr. Anexo 3 junto ao Relatório de Inspeção Tributária realizada à sociedade B..., S.A., em cumprimento da OI 2018... e junta como Documento 4 ao pedido de pronúncia arbitral), que foi rejeitada liminarmente;

R. Em 14 de Abril de 2020, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

III- 1-2- FACTOS NÃO PROVADOS

6. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

III- 1-3- FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

7. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito [*Cfr.* anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental, o Processo Administrativo, juntos aos autos, bem como a prova testemunhal, consideram-se provados os factos referidos *supra*. As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

III-2- MATÉRIA DE DIREITO

III-2-1- Questão que é objeto do processo e posições das Partes

8. A Requerente é uma sociedade comercial que se assume como sociedade dominante de um grupo tributado em IRC de acordo com o regime especial de tributação de grupos de sociedades. Entre as sociedades dominadas encontra-se a sociedade B..., S.A., pessoa coletiva n.º... .

No ano de 2016 teve início um processo de reestruturação do grupo de sociedades de que a Requerente era a sociedade dominante, com vista à alienação de partes de capital social. De acordo com o enquadramento existente, o potencial adquirente dessas partes de capital social pretendia que o negócio a celebrar não incluísse os bens imobiliários não afetos com a atividade principal do grupo.

Assim, a sociedade dominada B..., S.A., alienou diversos ativos imobiliários.

Uma vez que esses mesmos ativos imobiliários foram vendidos à sociedade F..., S.A. pessoa coletiva n.º..., com a qual a alienante mantinha relações especiais – designadamente pela existência de administrador em comum seria necessário estabelecer um critério para determinação do preço a ser pago pela sociedade adquirente.

Em diversas das operações, a sociedade B..., S.A., utilizou como critério para a determinação do preço o maior de dois valores: a) o valor patrimonial tributário; ou b) o valor contabilístico. Critério este que a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu aceitar por o considerar coerente. Contudo, no caso concreto dos prédios identificados nos autos como prédios de ..., considerados como uma universalidade, foi adotado um preço distinto (€ 950.000,00), superior aos Valores Patrimoniais Tributários (€ 454.841,97), mas inferior a Valor Contabilístico (€ 1.867.191,06), com base em proposta efetuada, por e-mail, por terceiros –H..., S.A..

Por força desta discrepância, e porque a operação não foi refletida no dossier de preços de transferência, a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou *«que não foi demonstrado, como lhe competia, que alguma entidade independente aceitaria assumir aquele negócio global, previsivelmente gerador de perdas (...) e, sem ter por base uma avaliação independente, aceitar pagar o preço definido, o valor mais elevado entre o valor contabilístico e o valor patrimonial tributário. Conclui, pois, a Autoridade Tributária e Aduaneira que o valor que deve prevalecer é o que resulta do critério definido pela Administração: o valor mais elevado entre o valor contabilístico e o valor patrimonial tributário, 1.867.191,06 EUR, e não o que foi arbitrária e efectivamente praticado, 950.000,00 EUR.»*

Assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira efetuou correções à matéria coletável, considerando que a Requerente deveria, naquela transação com uma entidade relacionada ter utilizado o preço que seria aceite entre entidades independentes, ou seja o maior entre o valor patrimonial tributário e o valor contabilístico.

A Requerente defende em suma o seguinte:

- a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou coerente e ajustado ao mercado que o preço acordado para a alienação de ativos imobiliários seja o maior de dois valores: o valor patrimonial tributário ou o valor contabilístico;
- na generalidade dos ativos imobiliários alienados inexistia uma proposta concreta para a sua aquisição pelo que foi utilizado o referido critério;
- o terreno, composto por diversos prédios, sito em ... pelas suas características – dimensão (150 hectares), densamente povoado com sobreiros, rochoso e acidentado -, é pouco apelativo para investidores;
- não obstante, a H..., S.A., que é uma empresa independente formalizou uma proposta pelo valor de € 900.000,00;
- com base na existência dessa proposta, e por ser um preço comparável de mercado, a Requerente decidiu atribuir ao conjunto dos prédios que compõe o terreno, o valor de € 950.000,00;
- tal critério encontrava-se previsto no dossier de preços de transferência, como critério geral a adotar sempre que fosse conhecido *o preço praticado em mercado aberto*;
- ou seja, limitou-se a utilizar um critério especificamente previsto nos dossier de preços de transferência, o preço comparável de mercado;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira não questionou que a proposta recebida tenha sido efetivamente apresentada, de forma séria e válida, por uma entidade independente;
- de igual modo, a Autoridade Tributária e Aduaneira não questionou se a proposta ia, ou não, ao encontro dos valores comparáveis de mercado;
- ainda que a operação não tenha sido registada no dossier de preços de transferência, foi utilizado o método do preço comparável de mercado, que apenas exige a análise de uma operação comparável;

– o ajustamento efetuado em sede de Preços de Transferência teve por base a opinião da Autoridade Tributária e Aduaneira de que a adoção, por parte da sociedade alienante, de um valor de venda distinto do VPT/valor contabilístico, para a venda em apreço, não obedeceu ao método adotado pela própria sociedade numa outra operação vinculada, violando por esta via as regras aplicáveis – e ainda que, em concreto, não tenham mencionado que concretas normas foram violadas;

– ao tomar como referência valores praticados por entidades independentes, a Requerente cumpriu as regras e práticas dos preços de transferência;

– o método do preço comparável de mercado constitui o mais direto e fiável de aplicação do princípio da concorrência plena;

– a proposta apresentada, por ter sido por entidade independente, é uma operação comparável e substancialmente idêntica à que se veio a realizar;

– a utilização do critério do maior valor – VPT / valor contabilístico -, nas demais operações deveu-se apenas ao facto de não serem conhecidas operações análogas ou existirem propostas firmes para esses mesmos ativos que pudessem sustentar um outro preço;

– o relatório padece de vício de fundamentação pois não é questionada a aplicação dos critérios do método do preço comparável de mercado ou o valor de mercado;

– cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrar que o preço acordado e praticado na transação com a sociedade F..., S.A., não se encontra de acordo com as práticas e condições do mercado;

– a Autoridade Tributária e Aduaneira não demonstra que numa situação de mercado não seria praticado um valor semelhante, numa situação similar;

– tendo sido pago o valor do imposto liquidado, deve à Requerente ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios;

9.A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

– a proposta apresentada não tem natureza vinculativa e não constitui justificação económica ou jurídica válida para a derrogação do critério definido pela administração da sociedade alienante;

- o Tribunal é incompetente para conhecer do pedido na parte em que se apura e peticiona a devolução do eventual imposto correspondente à correção à matéria coletável contestada;
- tal apuramento apenas em sede de execução de julgados pode ser concretizado;
- está em causa, apenas, a apreciação da parte da liquidação efetivamente impugnada;
- a Requerente não cumpriu as obrigações de declaração de existência destas concretas operações vinculadas, nem a obrigação de documentação das mesmas no dossier de preços de transferência;
- ficaram por documentar as condições e termos praticados na transmissão dos imóveis e em que medida seriam os mesmos aceites ou praticados por entidades independentes;
- por respeito ao princípio do inquisitório a Autoridade Tributária e Aduaneira procurou obter a informação em falta e procedeu à sua análise, enquadrada e partindo do critério de valoração da Requerente;
- aceita-se que se devem utilizar o ou os métodos que permitam assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações que efetua e outras substancialmente idênticas;
- uma simples proposta de aquisição não vinculativa não reúne as características de “operação realizada” com entidade independente, que o método do preço comparável exige;
- a proposta não especifica se abrange a totalidade dos prédios e não está acompanhada de relatórios de peritos avaliadores imobiliários;
- a proposta apresentada nada concretiza sobre o objeto da transação;
- inexistindo uma transação comparável e não havendo motivos económicos ou técnicos que justifiquem o preço praticado a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou o critério determinado pela Administração da sociedade alienante;
- o ato de liquidação, e as correções subjacentes, mostram-se fundamentadas de acordo com os critérios previstos no artigo 77.º, da Lei Geral Tributária.

III-2-2- Apreciação da questão

§ 1.º Questões prévias

A-Da incompetência para a condenação da Requerida no pedido de reembolso

10. Na contestação veio a Requerida, na defesa por exceção, alegar, entre o mais, que resulta do peticionado que a Requerente faz corresponder à correção de € 917.151,08, respeitante a uma das sociedades do grupo, o montante específico de € 200.371,85, cujo reembolso igualmente peticiona.

Alega a Requerida, que, na parte em que se apura e peticiona a devolução do eventual imposto correspondente à correção à matéria coletável contestada e que a Requerente pretende ver relevada a seu favor, não pode ser conhecida no presente processo, porquanto tal pedido (na parte identificada) extravasa a competência do presente Tribunal. Efetivamente, a anulação do concreto montante de imposto e respetivo reembolso é pretensão que apenas cabe em sede execução de julgados, uma vez que até esse momento, este *quantum* não é passível de aferição exata, pois podem ocorrer vicissitudes várias que influem na determinação da matéria coletável individual e do grupo e que, cronologicamente, se antecipam a essa concretização. O que pode determinar que o montante a reembolsar à Requerente, em virtude da procedência da presente ação não seja, nos termos do artigo 100.º da LGT, o valor por si indicado, podendo inclusive ser superior.

Assim, decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT, não se insere no âmbito destas competências a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado pela Requerente, na parte em que apura e peticiona a anulação e a devolução do eventual imposto correspondente à correção à matéria coletável impugnada no presente ppa.

A Requerida invoca a seu favor as Decisões arbitrais de 2015-01-15, proferida no processo n.º 587/2014-T e de 11-12-2015, proferida no processo n.º 30/2015-T, bem como o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 28-04-2016, proferido no processo n.º 09286/16 e bem assim, o acórdão deste Tribunal de 17-01-2019, proferido no processo n.º 62/18.4BCLSB.

Termina a Requerida dizendo que caso não se entenda resultar do disposto no artigo 2.º do RJAT o entendimento exposto, interpretando-o de forma diversa da aqui propugnada, tal interpretação será contrária à unidade da ordem jurídica e estará a violar os princípios da certeza e da segurança jurídica, sub princípios concretizadores do princípio do Estado de Direito Democrático, previsto no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, bem como os do

acesso à justiça, da igualdade de tratamento, da tutela jurisdicional efetiva, previstos, desde logo, nos artigos 13.º e 20.º da CRP. E, bem assim, tal interpretação seria, de igual modo, materialmente inconstitucional por violar o princípio da legalidade, o qual enforma toda a atividade administrativa, e o seu corolário da indisponibilidade do crédito tributário.

Em exercício do contraditório veio a Requerente alegar que não pretende com o pedido a anulação total da liquidação, mas tão só a anulação parcial da correção levada a efeito pelos serviços de Inspeção Tributária, no valor total de €917.191,06 (e que veio a resultar no citado montante global a pagar de € 232.399,59), e, mais concretamente, a anulação no montante de €200.371,85, cuja correção teve impacto significativo na esfera da sociedade “ B..., SA”, que, inicialmente, tinha apurado prejuízo fiscal de €270.380,05, no exercício *sub judice* (e cuja manutenção de prejuízo fiscal se requer).

Vejamos.

Quando aos poderes do tribunal para proferir condenações em matéria de reembolso, além de não ser evidente em que é que a definição da forma de cumprimento dos julgados arbitrais, reconhecida evidentemente à AT, contende com a obrigação que neles seja imposta de reembolsar os montantes indevidamente cobrados, escreveu-se o seguinte na recente Decisão Arbitral proferida no Proc. 552/2018-T:

“4.1. Reembolso das quantias pagas

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do

litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea». Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, como o direito a juros indemnizatórios depende da existência de direito de quantia a reembolsar, dessa competência para decidir sobre o direito a juros indemnizatórios infere-se que ela se estende à apreciação do direito a reembolso.

Devendo ser anulada a liquidação, o Fundo representado pela Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia de € 75.000,00, indevidamente paga.”

Demais, uma pesquisa nas recentes decisões do CAAD identificou múltiplas condenações à devolução dos montantes indevidamente pagos; ponto é que se trate de situações em que tal devolução se encontre devidamente identificada através de elementos claros que permitem com certeza a condenação no pagamento de quantia certa.

No caso em apreço não se afigura, porém, que seja essa a situação.

Na verdade, como é sabido, no IRC não existe uma relação imediata (como a que decorre de a uma determinada matéria coletável se aplicar determinada taxa), entre uma correção à matéria coletável e o imposto que dela resulta se, como é o caso, há mais correções cujo hipotético imposto não é contestado. Acresce, neste caso, o facto de a tributação obedecer às regras do REGTS. A Requerente, na resposta à exceção, explicita o cálculo que a conduz ao pedido de reembolso que faz, mas a Requerida, alega, como ficou dito, que, neste caso, o “*quantum* não é passível de aferição exata, pois podem ocorrer vicissitudes várias que influem na determinação da matéria coletável individual e do grupo e que, cronologicamente, se antecipam a essa concretização.” Sublinhe-se, aliás, que nesse sentido vai a jurisprudência do acórdão do STA, proferido no processo n.º 62/18.4BCLSB, de 17.1.2019, citado pela Requerente, onde se pode ler, no que ao caso importa, que: “*Quando é unicamente impugnado o valor das correções à matéria colectável, a utilidade económica do pedido, e por consequência, o valor da causa, não equivale ao montante de imposto que o impugnado poderá hipoteticamente deixar de pagar com a procedência da impugnação, porque tal montante apenas representa uma utilidade económica futura e hipotética, dado que a posterior utilização, para efeitos fiscais, dos montantes corrigidos está dependente da produção de factos e circunstâncias contingentes, imprevisíveis e incertas por natureza.*”

Neste contexto, nada impede que se reconheça razão à AT, uma vez que *a definição dos atos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete-lhe, em primeira linha* (artigo 24.º do RJAT). A orientação sufragada, além de resultar das características do contencioso de anulação e da repartição ínsita no mesmo dos poderes entre os Tribunais e a Administração, não põe em causa o poder de anulação do Tribunal e consequente condenação em reembolso a determinar em sede de execução de sentença, se for esse o caso.

Termos em que procede a exceção de incompetência suscitada pela Requerida.

B- Da utilidade económica do processo

10. No pedido de pronúncia arbitral que apresentou, defende a Requerente que «[o] *pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a demonstração de acerto de contas melhor descrita supra, a qual tem subjacente a demonstração de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., de 04.11.2019, emitida à sociedade “B..., S.A.”, referente ao exercício de 2016, que fixou o valor de imposto a reembolsar de € 593.529,69, por força da correção de € 917.191,06, efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária, e a demonstração de liquidação de juros compensatórios no valor de € 11.536,85, cf. cópias juntos como documento n.º 1, documento n.º 2 e documento n.º 3.*

Sucede que, considerando que a Requerente – sociedade dominante do Grupo em que a sociedade objeto de correções se insere -, tinha direito a um estorno de € 825.929,28, acrescido de juros no valor de € 103,41, fixou-se um montante global a pagar, por força da demonstração de acerto de contas, de € 232.399,59 (duzentos e trinta e dois mil, trezentos e noventa e nove euros e cinquenta e nove cêntimos).

Deste montante, contudo, apenas se requer no presente pedido, a anulação do montante de € 200.371,85, relativo à sociedade “B..., S.A.” (...).

Mais referindo a Requerente que «[e]fetivamente, é somente quanto ao montante de € 200.371,85 a pagar que a Requerente se insurge, requerendo a anulação parcial do ato tributário de acerto de contas subjacente, sendo que como se verá, os atos mediatos de liquidação de IRC e de juros deverão ser, igualmente, anulados, por ilegais.»

Na Resposta que apresentou, sustenta a Requerida que «(...) a Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo RETGS, e que a liquidação objeto do presente ppa foi apenas parcialmente impugnada, como expressamente resulta indicado pela própria Requerente (cf. artigos 4.º e 6.º do ppa). Efetivamente, não obstante as demais correções a outras sociedades do grupo, da causa de pedir, resulta, assim, que está em causa nos presentes autos, apenas a correção efetuada (primeiramente) a coberto da OI2018..., na esfera individual da sociedade dominada B..., S.A., mais concretamente a correção relativa à transmissão de imóveis à sociedade F..., S.A. (NIPC...), no montante de € 917.151,08.»

Conclui a Requerida no sentido de que *«apenas se afigura legítimo o pedido de anulação parcial, relativamente à matéria controvertida nos presentes autos, pois, quanto aos demais, não há contestação.»*

Ora, face às posições das partes acima enunciadas, ponderemos sobre o valor da utilidade económica do processo, atendendo que se prende com a apreciação da legalidade do ato de liquidação adicional de IRC resultante das correções levadas a cabo pela AT no âmbito da operação de venda de um terreno sito em ..., pelo preço de € 950.000,00 - venda excluída do dossier de preço de transferência e em relação à qual a Requerente refere ter adotado o método do preço comparável de mercado – quando o mesmo tinha um registo contabilístico na escrita da Requerente de € 1.867.191,06.

Na verdade, a aferição do valor da utilidade económica do processo é imprescindível, atendendo a que, por um lado, deve constar do pedido de constituição arbitral, em conformidade com o disposto na alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT. Como esclarece CLARA CASTELO TRINDADE¹, porque (...) *esta indicação do valor da utilidade económica do pedido é importante para aferir: (1) a competência do tribunal arbitral e (2) o valor a pagar a título de taxa de arbitragem inicial ou de taxa de arbitragem.»*

Com efeito, a utilidade económica do processo é, um critério transversal de determinação do valor de um pedido ou de uma causa, quer em matéria civil ou administrativa.

Nos ditames da matéria civil, encontramos o disposto no n.º 1 do artigo 296.º do Código de Processo Civil (CPC), o qual prevê que *«[a] toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica do processo.»*

(...) e, em matéria administrativa, semelhante disposição consta do n.º 1 do artigo 31.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), a qual dispõe que *«[a] toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do processo.»*

¹ In Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, anotado, 2016, Almedina, pág. 275

No âmbito dos processos arbitrais em matéria tributária, o seu valor será aferido em conformidade com as regras do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, uma vez que este último não contém qualquer critério de determinação dos valores dos litígios aplicável aos casos de pedido de atos de fixação da matéria tributável ou atos de fixação do valor patrimonial tributários, sendo, por isso, necessário recorrer ao direito subsidiário nele previsto.

Dispõe, assim, o artigo 97.º -A do CPPT que:

«1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:

a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;

b) Quando se impugne o ato de fixação da matéria coletável, o valor contestado;

c) Quando se impugne o ato de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado;

d) No recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, o do valor da isenção ou benefício;

e) No contencioso associado à execução fiscal, o valor correspondente ao montante da dívida exequenda ou da parte restante, quando haja anulação parcial, exceto nos casos de compensação, penhora ou venda de bens ou direitos, em que corresponde ao valor dos mesmos, se inferior.

2 - (Revogado.)

3 - Quando haja apensação de impugnações ou execuções, o valor é o correspondente à soma dos pedidos.» (negrito nosso)

Significa isto que, estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação adicional de IRC resultante das correções à matéria coletável de uma operação de venda de um terreno, excluída do dossier de preço de transferência e em relação à qual a Requerente refere ter adotado o método do preço comparável de mercado, não correspondente ao valor contabilístico registado, o valor a ter em conta para efeitos de utilidade económica será o correspondente ao valor contestado. (artigo 97.º-A, n.º 1 alínea b) do CPPT).

Entendimento este que é sufragado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 62/18.4BCLSB, de 17 de janeiro de 2019, e que merece a nossa concordância, sentido de que:

«Olhando para a causa de pedir plasmada no requerimento do pedido de pronúncia arbitral, constata-se que no processo arbitral não se pretendeu discutir o quantum de um imposto a pagar, situação em que o valor da causa corresponderia a esse montante. O que se pretendeu atacar foram as correcções (em sentido positivo, isto é, no sentido de diminuição do prejuízo do exercício) levadas a cabo pela AT. Aliás, nem sequer se questionou qualquer montante de imposto a pagar, sendo certo que resulta da nota de demonstração da compensação de IRC (cfr. supra 2.1.25), que a título de IRC propriamente dito nada foi exigido porque, simplesmente, não existiram lucros no exercício em causa mas antes avultados prejuízos.

(...)

Mas a utilidade económica imediata do pedido não é o equivalente ao montante de imposto que o impugnado poderá hipoteticamente deixar de pagar, seguramente inferior ao montante das correcções impugnadas. A utilidade económica imediata advém da (também) hipotética utilização do montante dos prejuízos em exercícios futuros. Hipotética visto que a sua utilização esta dependente de circunstâncias contingentes, que poderão ou não verificar-se.

Por isso não nos parece correcto que se afirme que tal utilidade económica imediata é igual ao imposto que deixará de ser pago.

Na definição clássica de imposto este é tido como a imposição coactiva de uma prestação patrimonial, sem natureza sinalagmática; fazer equivaler o hipotético montante do imposto que a impugnada embolsaria no futuro (por não ter de o pagar) ao valor da causa equivale a substituir o conceito de utilidade económica imediata por uma virtual desoneração do sacrifício futuro que o imposto representa para o contribuinte.

(...)

Em resumo, para resolver o problema do valor da causa relativo a impugnações da matéria colectável em que não haja imposto a pagar ou em que a liquidação (do imposto) não seja impugnada – situação que quadra no caso presente -, deve aplicar-se a b), do artigo 97.º-A, do CPPT e não, como já se demonstrou, a alínea a).

Por outro lado, como já se concluiu que esta alínea b) impõe que a determinação do valor da causa se faça segundo o critério objectivo nela consagrado, fica arredada a possibilidade dessa determinação ser feita em função de um critério subjectivo na disponibilidade do contribuinte.»

Ora, seguindo a orientação jurisprudencial do TCA Sul acima enunciada, e tendo em consideração o pedido e a causa de pedir respetiva formulados nos presentes autos, entende o presente Tribunal Arbitral que o valor contestado (referente - como já se aludiu – às correções à matéria coletável levadas a cabo pela AT), deverá ser o correspondente à diferença entre o valor apurado pela AT (valor contabilístico registado para os imóveis em causa), de € 1.867.191,06 e o valor pelo qual a Requerente vendeu os referidos imóveis (€ 950.000,00), ou seja, de € 917.191,06 (novecentos e dezassete mil, cento e noventa e um euros e seis cêntimos). Face ao exposto, entende o presente tribunal arbitral que o valor da utilidade económica do presente processo é de € 917.191,06 (novecentos e dezassete mil, cento e noventa e um euros e seis cêntimos), nos termos aduzidos.

Neste sentido, determina-se a fixação do valor atribuído à presente ação no montante de € 917.191, 06, com as consequentes implicações legais.

§2.º - Thema decidendum

11.A questão central gira em torno da eventual ilegalidade, face às regras de preços de transferência, da operação de venda de um terreno sito em ..., pelo preço de € 950.000,00, venda excluída do dossier de preço de transferência e em relação à qual a Requerente refere ter adotado o método do preço comparável de mercado.

Não vem questionada a existência de relações especiais entre a sociedade A... e sociedade “F...”, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, uma vez que, de facto, ambas as sociedades tinham como administrador comum G... (artigo 50.º do Pedido), nem tão pouco a necessidade da existência de dossier de preços de transferência.

A Requerente admite que o Dossier deveria ter incluído expressamente, no que respeita às transações vinculadas, a transação aqui em apreço, (lapso pelo qual se penitencia, solicitando que o mesmo seja, contudo, relevado- ver artigos 39.º, 53.º e 54.º do Pedido), mas alega que, quanto à mesma, adotou o método do preço comparável de mercado, resultando inequívoco que o preço praticado teve em consideração o preço que seria praticado entre a Requerente e entidades independentes.

Assim sendo, em síntese, a Requerente não concorda com a fundamentação que suporta a correção de IRC no âmbito da operação de venda dos imóveis celebrados com a sociedade F..., porquanto considera que a mesma se encontra inquinada do vício de ilegalidade, por falta de preenchimento dos requisitos previstos no artigo 63.º do Código do IRC, para efeitos de Preços de Transferência. Os SIT indicaram, de “forma simplista e parcamente fundamentada, que não poderiam aceitar o preço praticado na operação em apreço, pois o mesmo não seguia o critério definido pelo próprio sujeito passivo (!).” Para a Requerente o facto de ter adotado *in casu* – como as regras de Preços de Transferência impunham, diga-se, e o próprio Dossier genericamente previa –, o MPCM como critério para determinar o valor de mercado de tal operação vinculada, e não o maior do VPT e do valor contabilístico, não poderá naturalmente ser questionado.

Em suma, o ajustamento efetuado em sede de Preços de Transferência pelos SIT de que a adoção, por parte da sociedade A... Imobiliária, de um valor de venda distinto do VPT/valor contabilístico, para a venda em apreço, não obedeceu ao método adotado pela própria sociedade numa outra operação vinculada, é ilegal por violação das regras aplicáveis.

A Requerida incorre em falta de fundamentação, uma vez que não foi apresentado pelos SIT, na sua argumentação, qualquer facto que contrariasse a bondade, mérito e validade da fundamentação qualitativa e quantitativa apresentada pela Requerente para justificar o valor adotado na operação em apreço, contentando-se os SIT unicamente em referir que o critério não foi exatamente o mesmo adotado pela Requerente nas outras operações vinculadas.

Alega, ainda, a Requerente, violação do artigo 74.º da LGT, porquanto caberia aos SIT demonstrar – não o tendo feito –, que o preço adotado na operação de compra e venda de imóvel em apreço, com a sociedade “F...”, não se encontra de acordo com os valores praticados no mercado relativamente a operações desta natureza, ao invés de simplesmente se limitarem a

indicar que não concordam com o valor apresentado pela Requerente e a inferir que o mesmo não respeita as regras de preços de transferência.

Em suma, a Requerente invoca como causas de pedir:

- a) Ilegalidade por violação do artigo 63.º do CIRC;
- b) Ilegalidade por falta de fundamentação;
- c) Ilegalidade por violação do artigo 74.º da LGT

Vejamos.

§ 2-1- Ilegalidade por violação do artigo 63.º do CIRC;

12. Dispõe o art.º 63º. do CIRC:

“1. Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)”

O n.º 2 determina que *“As operações a que se refere o número anterior abrangem operações comerciais,”*.

De seguida *“para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o sujeito passivo deve adotar qualquer dos métodos seguintes...”*

E que são:

- i) O método do preço comparável de mercado;
- ii) O método do preço de revenda minorado;
- iii) O método do custo majorado;
- iv) O método do fracionamento do lucro ou;

- v) O método da margem líquida da operação.

Contudo, também pode o sujeito passivo utilizar:

“b) Outro método, técnica ou modelo de avaliação económica de ativos geralmente aceites, sempre que os métodos previstos na alínea anterior não possam ser utilizados devido ao carácter único ou singular das operações ou à falta ou escassez de informações e dados comparáveis fiáveis relativos a operações similares entre entidades independentes, em especial quando as operações tenham por objeto direitos reais sobre bens imóveis, partes de capital de sociedades não cotadas, direitos de crédito e intangíveis.” (alínea b), do n.º 3 do art.º 63.º do CIRC, **negrito nosso**)

O n.º 4 desse mesmo artigo determina o seguinte:

“Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:”

O que enumera nas suas diversas alíneas, mas não releva para o caso.

Quanto aos aspetos formais, a lei consagra o seguinte:

*“6 - Para efeitos de justificar que os termos e condições das operações efetuadas entre entidades com relações especiais são estabelecidos com observância do princípio enunciado no n.º 1, os sujeitos passivos devem manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência. **(Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)**”*

E, finalmente, a IES:

“7 - Os sujeitos passivos devem indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 121.º, a existência ou inexistência, no período de tributação a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais

está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência, designadamente: (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

a) Identificar as entidades em causa; (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

b) Identificar e declarar o montante e a tipologia das operações realizadas com cada uma; (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

c) Identificar as metodologias de determinação dos preços de transferência utilizadas e as alterações ocorridas às metodologias adotadas; (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

d) Indicar o valor das correções efetuadas na determinação do lucro tributável pela não observância do princípio da plena concorrência na fixação dos termos e condições das operações; (Aditado pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

e) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados. (Aditado pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)”

Esta outra obrigação declarativa materializa-se na inclusão dos elementos em causa na “**Declaração anual de informação contabilística e fiscal**”, prevista no art.º 121.º do CIRC. Indica o art.º 63.º em análise as consequências para o sujeito passivo da inobservância destas regras:

“9 - Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode efetuar as correções na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente ao que teria sido obtido se as operações se tivessem efetuado numa situação normal de mercado. (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)”

Finalmente, remete a regulamentação destas matérias para portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, o que se corporizou na aprovação da Portaria n.º. 1446-C/2001, de 21 de dezembro.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 274/2018-T, “*A elaboração e preparação de um processo de documentação de preços transferência não é mais do que um meio de compilação e de articulação dos diversos estudos, análises e informação que o contribuinte obteve e que foram usados para suportar a decisão sobre a determinação dos termos e condições das operações vinculadas que praticou. Sem prejuízo de eventual responsabilidade contra-ordenacional por falta de cumprimento de obrigações acessórias/declarativas, nos termos legais, o facto de um contribuinte não preparar esse processo de documentação não significa, no entendimento deste Tribunal, que não possa provar a determinação do preço de plena concorrência que tenha praticado numa dada operação com entidades realacionadas. Mas, evidentemente, o ónus dessa demonstração será seu, e implicará a demonstração de que a determinação feita subsidiariamente pela AT não é adequada, de facto ou de direito.*”

Como se escreveu no Acórdão do Tribunal central Administrativo Sul, de 18 de Dezembro de 2008, proferido no Proc. 02515/08 (e disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/ae9989923824396980257536003c9f8f?OpenDocument>) “*tendo a AT procedido a correcções meramente quantitativas para determinar o lucro tributável do contribuinte, competia-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem o uso da avaliação directa consentida pelos art.ºs. 57º do CIRC e 77º da LGT e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação.*”

Vejamos no caso em análise.

Da análise efetuada ao processo de documentação de preços de transferência constata-se que as operações declaradas materialmente relevantes são a prestação de serviços à sociedade dominante A... S.A, e às sociedades C... S.A., D... SA, bem assim a aquisição de serviços à sociedade dominante A...S.A” (Vd. art.º 9º. da Resposta).

Em relação a estas operações, o sujeito passivo justificou a sua prática e respetivos termos e a IT concluiu que “... não se vislumbram indícios de práticas de termos e condições substancialmente diferentes dos que seriam praticados entre entidades não relacionadas.”

Contudo, a IT apurou que o sujeito passivo realizou outras operações vinculadas, que não constam da declaração IES nem do processo de documentação de preços de transferência, e conclui o RIT, “em desrespeito pelo artigo 63º nº 7 e nº 6 do Código do IRC.” A operação em causa traduz-se na transmissão de diversos imóveis a favor da sociedade F... SA, a qual é administrada pela mesma pessoa que é também administrador do sujeito passivo.

Foi solicitado à sociedade inspecionada documentação sobre as operações, *«tendo sido obtido resposta documentada sobre a política decidida pela administração»* para estas operações vinculadas, a qual consistiu *«na adoção do critério do maior entre os valores contabilísticos ou o valor patrimonial tributário (VPT)»*.

Os SIT concluíram que sendo esta a política adotada pela sociedade inspecionada, pese embora fosse desejável que se tivesse, antes, socorrido de uma avaliação externa dos imóveis, ser de aceitar a mesma por constituir *«um critério objetivo, razoável e válido»*, que é *«inclusive seguido por normas legais tributárias: em sede de IMT e IRC»*.

Mais entenderam, que adotado aquele critério pela sociedade inspecionada para a transmissão dos imóveis para sociedade F..., S.A., o mesmo deveria ter sido aplicado à totalidade dos imóveis transmitidos.

O que não aconteceu.

Com efeito, como decorre da matéria de facto dada como provada, relativamente a um conjunto de imóveis sites em ..., indicados na tabela n.º 1 constante de págs. 4 a 6 do RIT, tal não se verificou, tendo antes a sociedade inspecionada transmitido os mesmos por um valor bastante inferior ao seu valor contabilístico (como se verifica na referida tabela), o qual se cifrou no global de € 950 000,00.

Percorrida a documentação em causa nomeadamente o “Dossier de Preços de Transferência” do exercício de 2016 (Vd. Anexo 8 ao RI), importa referir o seguinte:

Referenciadas as “operações vinculadas”, onde não consta aquela que está aqui em causa, refere aquele Dossier o seguinte:

“As restantes operações apresentaram uma materialidade reduzida, pelo que optámos por excluir estas operações de uma análise económica individual, por terem um peso pouco representativo no contexto da atividade da empresa, com impacto residual no seu lucro tributável.” (Pág., 4 do Dossier) (negrito nosso). Afirmações idênticas estão feitas ao longo do mesmo Dossier: Vd. págs. 36 e 53.

Ora, trata-se de opção e afirmações que não se afiguram consistentes, porquanto os terrenos de ... aqui em causa estavam registados em Inventários por € 2.353.018,00, mas a empresa desprezou a sua materialidade.

Enquanto que as operações vinculadas relatadas têm os seguintes valores:

- Aquisição de serviços partilhados à A... – € 200.949,00
- Cedência de espaço e equipamentos à A... – € 1.073.957,00
- Aluguer de SW e HW - € 1.716.027,00

Assim sendo, a intervenção da AT provocou uma correção ao lucro tributável de € 917.191,06, que representa a diferença entre o valor contabilístico dos imóveis (€ 1.867.191,06) e o preço atribuído (€ 950.000,00).

Em suma, em relação à operação em causa, verifica-se que a Requerente, como ela própria admite, não cumpriu as condições formais, impostas pelo artigo 63.º do CIRC, relativamente à evidenciação das operações abrangidas pelo perímetro dos preços de transferência: IES e Dossier de Preços de Transferência. O cumprimento destas regras permitiria assegurar que a operação vinculada que foi realizada fosse objeto de controlo à luz das regras do correspondente regime, com respeito pelo princípio da plena concorrência.

Afigura-se que, em relação a este aspeto assiste razão à Requerida, porque existe uma operação vinculada que não consta da documentação fiscal, ficando, desta forma, na sua ótica, por documentar, as condições e termos praticados na transmissão dos imóveis e em que medida seriam os mesmos aceites ou praticados por entidades independentes.

§2.º-2- Ilegalidade por violação do artigo 74.º da LGT e por falta de fundamentação

13.Quanto aos efeitos desta omissão, como vimos, a questão já foi abordada no âmbito da Jurisprudência do CAAD, nomeadamente numa Decisão preferida no Processo n.º 274/2018), onde se conclui *“Transpondo a doutrina de tal acórdão – aliás invocado pela Requerente no seu Pedido de Pronúncia Arbitral – para o caso concreto, conclui-se que a inexistência do dossier de preços transferência não acarreta para o contribuinte (in casu, para a Requerente) a impossibilidade de, em sede de processo administrativo ou jurisdicional, provar o racional empregue na determinação do preço praticado nas operações vinculadas (sem prejuízo de eventual responsabilidade contra-ordenacional decorrente do incumprimento das suas obrigações acessórias e declarativas). Mas tem o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação.”* (pág. 23)

Repare-se que, ao contrário do alegado pela Requerente, a Requerida, para aferir a legalidade da operação, não se limitou a dizer que a Requerente tinha atuado contra os critérios adotados noutras operações semelhantes. Pelo contrário, considerou que o método do preço comparável de mercado é um dos métodos previstos, quer no artigo 63º do CIRC, quer na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, para a determinação de preços de transferência de acordo com o princípio da plena concorrência, e que podia ser utilizado nos termos do artigo 6º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21/12).

No entanto, para a Requerida, no caso, tratava-se de uma *“simples proposta de aquisição, conforme referem os SIT não é vinculativa, não reúne as condições de “operação realizada” com entidade independente, que o método do preço comparável exige.”*

Efetivamente, desde logo, porque não constitui nenhuma operação efetiva, mas antes constitui uma mera proposta de valor a pagar para aquisição dos terrenos, de formação unilateral, cuja bondade enquanto valor que ambas as partes estariam dispostas a assumir na transação, mormente por corresponder ao preço de mercado, não foi testado.

Na verdade, segundo a Requerida, a referida proposta não vinculativa enviada por email, *“Não foi testada, logo em primeira linha, porquanto não foi aceite pela sociedade alienante (que veio a alienar os terrenos a outra sociedade) e também porque não se conhecem quaisquer estudos de mercado solicitados a entidades que operem enquanto especializadas na avaliação de*

imóveis que confirmasse, não obstante a operação não se ter realizado, a bondade daquele valor enquanto valor que tais terrenos teriam no mercado.”

Ora, afigura-se assistir razão à Requerida, devendo improceder, as alegadas ilegalidades por violação do ónus da prova e falta de fundamentação .

Com efeito, no caso em análise, a Requerente limitou-se a justificar a situação dizendo que o preço de venda praticado, quanto a esse conjunto de imóveis seguiu o critério do preço de mercado e resultou de uma proposta de aquisição realizada por uma entidade terceira e independente - a sociedade H..., S.A. - pelo montante de € 900 000,00.

E seguiu critério diferente em relação aos demais imóveis vendidos pelo maior dos dois valores- o VPT ou o valor contabilístico-, uma vez que em relação a eles não havia uma proposta firme de compra de uma entidade independente.

Neste sentido afirma a Requerente, entre o mais, que o terreno *“tem uma dimensão total aproximada de 150 hectares, sendo maioritariamente florestal, acidentado e extremamente pedregoso, pelo que não tinha, quer em 2016, quer atualmente, condições para se poder erigir qualquer construção”* (artigo 31.º do pedido). *“Nesse sentido, sem prejuízo da vasta dimensão do referido terreno e do facto de não existir, no mercado imobiliário circundante, terrenos de dimensão semelhante, a verdade é que as características do terreno – incluindo uma mancha correspondente a um terço da área total, com um grande povoamento de sobreiro e 20 hectares com solo muito pedregoso –, o tornaram pouco atrativo para o mercado”* (artigo 32.º). *“Mais: ainda que, ao longo dos anos, tenham surgido contactos de potenciais interessados na aquisição do terreno, especialmente pela sua dimensão, a verdade é que raramente tais conversações avançaram até à apresentação de uma proposta concreta”* (artigo 33.º do Pedido).

Na verdade, porque se está perante um "objeto de venda" muito específico, provavelmente único: diversos prédios, rústicos e urbanos, inscritos em artigos matriciais diferentes, o que, quer se queira, quer não, dificulta muito a aplicação do método do "preço comparável de mercado". Ou seja, o método que a Requerente assume é muito mais exigente, por causa da comparabilidade, do que qualquer dos outros métodos que aqui poderiam ter sido utilizados. Neste contexto, é a própria Requerente que entra em contradição ao escolher um método de

avaliação quando sabe à partida que vai ter dificuldades na sua aplicação. Ficam, assim, por explicar, as razões pelas quais a venda não seguiu o critério das demais.

De qualquer modo, foi esse o método que a empresa escolheu, afastando-se da política decidida pela administração da empresa para estas operações vinculadas: - o critério do maior valor entre dois: ou contabilístico ou o VPT.

E a verdade é que caso este critério tivesse sido aplicado à operação vinculada aqui em causa, o resultado seria um preço de venda de:

Valor contabilístico - € 1.867.191,06

Ou

Valor Patrimonial Tributário - € 454.841,97

Pelo critério definido pela empresa, o valor de venda devia ter sido de € € 1.867.191,06.

E foi perante a inexistência de um comparável baseado numa proposta sólida e credível e não havendo motivos económicos ou técnicos que justificassem o preço praticado que os SIT utilizaram o critério mencionado.

Por último, afigura-se-nos que uma mera proposta de compra, que não é vinculativa, que não foi precedida ou seguida de negociação, possa ser invocada como "operação realizada", o que é exigido para efeitos de comparabilidade o âmbito da aplicação do método do preço comparável de mercado. É, quando muito, a operação que apresenta maior grau de comparabilidade, mas, mesmo assim, se acompanhada pela evidência de negociações tendentes a fixar as condições definitivas do negócio e ainda por outros elementos, como avaliações independentes dos imóveis transmitidos.

Não tendo utilizado o critério definido pela própria empresa (Valor contabilístico/VPT), não tendo considerado a operação vinculada e pretendendo aplicar o critério do preço comparável de mercado, bastou-se numa proposta não vinculativa apresentada por um suposto interessado de que mais nada se conhece a não ser um email.

Mandaria a jurisprudência das cautelas obter informações sobre preço por metro quadrado de terrenos naquela natureza, imóveis idênticos vendidos recentemente, avaliação dos mesmos por distintos peritos independentes.

Mas nada disso foi feito. E era da Requerente o ónus dessa prova.

Dada a importância neste contexto da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, vejamos ainda se da sua análise resultam elementos complementares que a melhor nos elucidem sobre o caso concreto.

No seu preâmbulo, começa por se referir o seguinte:

“A presente portaria contém as regras de aplicação da pluralidade de métodos que o artigo 58.º do Código do IRC (atual art.º 63.º) enuncia para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente estabelecidos em situação de plena concorrência e adota o regime de obrigatoriedade de recurso ao método mais apropriado para cada operação, por se revelar mais apto a produzir a melhor estimativa de um preço independente e assegurar o mais elevado grau de compatibilidade entre operações vinculadas e operações entre partes independentes, tomando em linha de conta os factos e circunstâncias do caso concreto, o conjunto dos dados disponíveis e a fiabilidade relativa dos vários métodos.”

Ora quanto aos métodos a utilizar, vejamos o que diz o art.º 4.º.:

“1 — O sujeito passivo deve adoptar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a cada operação ou série de operações, tendo em conta o seguinte:”

E enumera os métodos que poderão ser aplicados:

- a). O método do preço comparável de mercado;
 - b). O método do preço de revenda minorado;
 - c). O método do custo majorado;
 - d). O método do fracionamento do lucro;
 - e). O método da margem líquida da operação
- ou

“... outro método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação que satisfaça o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.”

Ou seja, as empresas podem escolher um daqueles métodos e se nenhum deles poder ser aplicado, ou não permitir uma comparação fiável, podem escolher ainda qualquer outro método, desde que seja:

- a). apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação e que:
- b). satisfaça o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º., ou seja que as operações em causa: *“...devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”*

A Requerente adota o método do preço comparável de mercado, mas admitindo que o mesmo não permitiria atingir, nalgumas circunstâncias, o melhor resultado, elegeu o método da utilização do valor contabilístico versus VPT, o que fosse maior.

No caso concreto, não utilizou corretamente o método do preço comparável de mercado, por falta de operações não vinculadas, mas nem mesmo assim utilizou o outro método por si indicado, que no caso concreto apontaria para sua atualização pelo Valor contabilístico.

Não o fez a empresa fez a AT por ela, corrigindo o valor de venda e dando relevância ao valor contabilístico.

Que não utilizou o método mais adequado ou que não procurou fortalecer a sua posição com outro tipo de averiguações, resulta evidente da análise da art.º 4.º da Portaria, de que transcrevemos aos n.º 2, 3 e 4, com realce a bold do que nos parece mais importante na análise desta situação:

Primeiro vejamos o que a lei considera como método mais apropriado para cada operação.

*“2 — Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações **aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordos, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades seleccionadas para a comparação, que conte com e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis.**”*

Facilmente se admite que a Requerente não aplicou o método mais adequado.

E, reconhecendo que os valores resultantes da aplicação de um dado método não resultavam fiáveis, poderia a empresa fazer algo mais.

Sim, diz o n.º 4 do art.º 4.º da Portaria, e nos seguintes moldes:

*“4 — Sempre que existam dúvidas fundadas acerca da fiabilidade dos valores que seriam obtidos com a aplicação de um dado método, o sujeito passivo deve tentar confirmar tais valores **mediante a aplicação de outros métodos, de forma isolada ou combinada.**”*

E nem falamos dos inúmeros fatores de comparabilidade entre operações vinculadas e não vinculadas previsto no art.º 5º, da Portaria.

§2-2-3-Conclusão final.

- a) A Requerente praticou uma “operação vinculada”;
- b) Não a fez constar do Dossier de Preços de Transferência, nem da IES, o que só por si não legitima a correção efetuada pela AT;
- c) No entanto, no preço praticado não utilizou o critério definido para outras operações realizadas e definido pela administração, que consistia em aplicar o maior de dois valores: o contabilístico versus o VPT;

- d) Para se enquadrar no critério do “preço de mercado”, bastou-se na existência de uma suposta operação realizada, como termo de comparação, quando a mesma não oferece as características mínimas para lhe ser reconhecida essa aptidão;
- e) Não obteve informações sobre preço por metro quadrado de terrenos daquela natureza, imóveis idênticos vendidos recentemente, avaliação dos mesmos por distintos peritos independentes, de modo a sustentar o preço praticado.

Assim sendo, a Requerente violou, entre outros, o disposto no art.º 63º. do CIRC, bem como o ónus da prova, o que legitimou a atuação da AT que promoveu uma correção ao lucro tributável de € 917.191,06, que representa a diferença entre o valor contabilístico dos imóveis (€ 1.867.191,06) e o preço atribuído (€ 950.000,00), razão pela qual o seu pedido de anulação da liquidação em causa deve improceder, não existindo ilegalidade que possa ser assacada ao ato tributário.

Termos em que, por tudo o quanto vai exposto, se se rejeitam as alegadas ilegalidades, sendo de improceder o pedido e, em consequência, manterem-se os atos tributários impugnados, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do pedido quanto aos juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide-se:

- I. Julgar procedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- II. Julgar improcedente, por não provado, o pedido de pronúncia arbitral, e consequentemente, manterem-se os atos tributários impugnados na ordem jurídica.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 917.191,06 (novecentos e dezassete mil, cento e noventa e um euros e seis cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, b), do Código de Procedimento e

de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente de acordo com o artigo 22.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4 do RCPAT, e da Tabela II anexa a este último, que se fixam no montante de € 48.000,00 (quarenta e oito mil euros).

Notifique-se

Lisboa, 13 de julho de 2021

Fernanda Maçãs
(árbitro-presidente)

Francisco Carvalho Furtado
(Vogal)

Jorge Carita
(Vogal)