

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 644/2020-T

Tema: IRC – Variações patrimoniais positivas – Coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital.

SUMÁRIO:

I - A transferência do crédito de um sócio para Resultados Transitados com vista à anulação do crédito que detém sobre a empresa, representa a cobertura de parte ou da totalidade dos prejuízos acumulados.

II - Assim, a transferência configura uma variação patrimonial positiva que não influencia o resultado líquido do exercício, enquadrável na exceção contemplada na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC, pelo que não está sujeita a tributação em sede de IRC.

DECISÃO ARBITRAL

1 - Relatório

1.1 – A..., Lda., contribuinte n.º..., sedeadada que foi na Rua ..., n.º..., em Lisboa, doravante designada por «Requerente», e representada na cessação por B..., contribuinte n.º..., vem, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), doravante apenas designado por «RJAT» e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de tribunal arbitral singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 6 de novembro de 2020, tem por objeto a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2019..., efetuada pela “AT” em 15-05-2019, com referência ao ano de 2015, no montante de 6 688,58€, e liquidações de juros compensatórios n.ºs 2019 ... e 2019..., nos montantes de 11,90€ e 655,00€, respetivamente, tudo no valor de 7 355,48€, com data limite de pagamento de 27-06-2019, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

1.3 – Com o pedido de pronúncia arbitral a Requerente juntou doze documentos, a respetiva procuração forense e comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, tendo ainda requerido a inquirição de uma testemunha.

1.4 - A Requerente optou por não designar árbitro.

1.5 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 23 de novembro de 2020.

1.6 - O signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro do tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.7 - Em 11 de janeiro de 2021, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, 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 do CAAD.

1.8 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 3 de maio de 2021.

1.9 - A AT foi notificada, por despacho arbitral da mesma data, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.10 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.11 – Em 7 de junho de 2021, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnando pela improcedência, por não provada, do pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação, com a consequente absolvição do pedido.

1.12 – Em 14 de junho de 2021 juntou o PA.

1.13 – Por despacho de 8 de setembro de 2021, foi designado o dia 29 de setembro de 2021, pelas 10H15, para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, a realizar nas instalações do CAAD, na qual foi produzida a prova testemunhal requerida.

As Partes foram notificadas para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo designada a data de 2 de novembro de 2021 para a prolação da decisão arbitral, em cumprimento do disposto no artigo 18.º, n.º 2 do RJAT, devendo até essa data a Requerente efetuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, cfr. n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Da reunião foi lavrada a respetiva ata, sendo a inquirição da testemunha arrolada realizada com reprodução sonora do depoimento prestado.

1.14 – Em 15 de outubro de 2021 as Partes apresentaram as suas alegações.

Posição das Partes

Da Requerente -

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

A Requerente exerceu a atividade de “outros serviços de reservas e atividades relacionadas” – CAE 79900 e atividades secundárias “alojamento mobilado para turistas” e “outros locais de alojamento de curta duração” – CAE 55201 e 55204, respetivamente, desde 28-05-2009 a 15-05-2018, data em que cessou para efeitos de IRC e IVA, designando como representante da cessação B... .

O capital social, no montante de 5.000,00€, estava dividido em duas quotas de igual montante pertencentes a C..., NIF: ... e D..., NIF: ..., que exerceram a gerência de direito e de facto.

Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2018..., os Serviços de Inspeção Tributária da AT (SIT) efetuaram uma ação inspetiva externa ao período de tributação de 2015, notificando a Requerente, em 07-08-2018, para justificar o seguinte lançamento contabilístico, cfr. pág. 13 do RIT e 68 do PA-RIT:

6º Pretende-se a justificação do lançamento abaixo indicado e cópia do respetivo documento de suporte

			TRANSFERENCIA SUPRIMENTOS		
12011054	31-12-2015	1 Diversos			
Doc.J	31-12-2015		G 26.6.1.5.01	C...	15.475,00
			G 26.6.1.5.02	D...	15.475,00
			G 56.1	De Exercícios Anteriores	30.950,00

Os sócios da Requerente (C... e D...) concederam-lhe suprimentos, cada um no valor de 15.475,00€, no valor total de 30.950,00€, cfr. extratos das contas 2661501 e 2661502, que constam do anexo 3 do RIT (documento n.º 10).

Mais tarde, os sócios abdicaram do reembolso dos suprimentos anteriormente concedidos para cobertura de prejuízos da Requerente, cfr. balancete analítico da Requerente referente ao ano de 2015 que era parte integrante do Anexo 10 do RIT (documento n.º 11).

Assim, e tal como devidamente espelhado no referido balancete analítico, a Requerente “anulou” os suprimentos, através do **débito** desse valor das contas do passivo 2661502 e 2661501, por contrapartida do seu **crédito** numa conta de capital próprio (resultados transitados) – conta 56, conforme extratos retirados das págs. 3 e 5 do balancete da Requerente,

diminuindo o “saldo devedor” acumulado da Requerente de 105.521,87€ para 74.571,87€ (cfr. igualmente espelhado no extrato do balancete analítico copiado *supra*).

2015

A... LDA, 2015
Contribuinte nº ...
Emitido por ... em 25-07-2018 09:34:05

Balancete Analítico - Contabilidade Geral (Euros)

Mês: 14º	CONTA		VALORES MENSAIS		VALORES ACUMULADOS		SALDOS	
	Código	Designação	Débitos	Créditos	Débitos	Créditos	Devedores	Credores
26	Acionistas (Sócios)				30.950,00	30.950,00		
26.6	Empréstimos concedidos - empresa-mãe				30.950,00	30.950,00		
26.6.1	Estado Out. Entidades Públicas				30.950,00	30.950,00		
26.6.1.5	Suprimentos				30.950,00	30.950,00		
26.6.1.5.01	C...				15.475,00	15.475,00		
26.6.1.5.02	D...				15.475,00	15.475,00		
56	Resultados Transitados				105.521,87	30.950,00	74.571,87	
56.1	De Exercícios Anteriores				105.521,87	30.950,00	74.571,87	

Na sequência desta operação, a Requerente não introduziu qualquer correção fiscal, não dando a tributar esta variação patrimonial positiva, pois entendeu que estava excepcionada na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC.

A Requerente foi notificada para se pronunciar sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, no qual os SIT se propunham efetuar correções em sede de IRC e IVA e, posteriormente, do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) que manteve integralmente essas correções que passavam pela determinação da matéria tributável por métodos indiretos e pela correção aritmética decorrente da variação patrimonial positiva, no montante de 30.950,00€, sendo apenas esta correção que está em causa no presente processo.

Com efeito, para a AT o registo contabilístico supra referido consubstancia uma variação patrimonial positiva, isto é a anulação de um passivo por contrapartida de uma conta de capital próprio (resultados transitados), sendo que nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC

“Concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação”, motivo pelo qual foi proposto o acréscimo de 30.950,00€ ao lucro tributável do exercício de 2015.

Deste modo a AT procedeu às liquidações de IRC e juros compensatórios impugnadas no presente processo, no montante global de 7.355,48€, pagas pela Requerente em 19-06-2019.

Porém a AT não teve em conta a exceção prevista na alínea a), do n.º 1 do referido artigo 21.º do CIRC, segundo a qual as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital não se encontram sujeitas a tributação em sede de IRC.

Este, o entendimento da própria AT, conforme Informação Vinculativa – Processo n.º 3330/04, de 13-10-2005 (transferência de crédito do sócio para Capital Próprio (Capital Próprio ou Resultados Transitados), que constitui o documento n.º 12 junto ao ppa; da doutrina: Freitas Pereira, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 360, págs. 134 e 135; e da jurisprudência: Acórdãos do TCAS de 17-04-2012 (P. 05315/12); do STA, de 18-06-2013 (P. 01265/12); do CAAD, de 08-11-2018 (P. 213/2018-T).

Face à literalidade do preceito, “a qualquer título”, é irrelevante a qualificação jurídica do crédito.

Termina pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e por via disso pela anulação do ato de liquidação do IRC relativo ao exercício de 2015 e liquidações dos respetivos juros compensatórios, o que determina o reembolso à Requerente da quantia indevidamente paga bem como o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Da Requerida -

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

Que no âmbito do procedimento inspetivo externo ao exercício de 2015, efetuado pelos SIT a coberto da ordem de serviço n.º OI2018..., a Requerente foi notificada, no dia 07-08-2018, para justificar o lançamento contabilístico abaixo indicado e cópia do respetivo documento de suporte (cfr. pág. 13 do RIT):

*
*
*

*

*

6.º Pretende-se a justificação do lançamento abaixo indicado e cópia do respetivo documento de suporte

Doc.	Data	Descrição	Conta	Valor
1201054	31-12-2015	1 Diversos	TRANSFERENCIA SUPRIMENTOS	
Doc.I	31-12-2015	G 26.6.1.5.01	C...	15.475,00
		G 26.6.1.5.02	D...	15.475,00
		G 56.1	De Exercícios Anteriores	30.950,00

Da resposta da Requerente, datada de 17 de setembro de 2018, consta o seguinte:

«6.º - O movimento indicado diz respeito à conta de suprimentos dos sócios. Os sócios fizeram vários suprimentos à Exponente, sendo que esta reembolsou esses suprimentos. Ver registos contabilísticos que se juntam como documento n.º 5.» (cfr. pág. 13 do RIT).

O documento n.º 5 era constituído pelos seguintes extratos das contas 26.6.1.5.01-C... e 26.6.1.5.02- D..., respeitantes aos anos de 2014 e 2015:

A... LDA, 2014
Contribuinte nº
Emitido por ... em 31-08-2018 17:17:59

Extrato de Conta - Contabilidade Geral
(Período:01-01-2014 - 31-12-2014)

Conta: 26.6.1.5.01 - C... (Euros)

Data	Diário	Nº Int.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abe	9999 Abe.G	1	Abertura	Doc.I 1 01Jan				10.150,00	10.150,00 C
31 Mar	4 Banco	300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar			500,00		10.650,00 C
31 Mar	4 Banco	300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar				1.250,00	11.900,00 C
31 Mai	4 Banco	500017	CONTA 2	Tr.B 31Mai				1.750,00	13.650,00 C
30 Nov	4 Banco	1100007	DIVERSOS BANCO	Tr.B 30Nov				1.825,00	15.475,00 C
Total período:							0,00	5.325,00	
Total geral:							0,00	15.475,00	15.475,00 C

A... , 2015
Contribuinte nº
Emitido por ... em 31-08-2018 17:14:38

Extrato de Conta - Contabilidade Geral
(Período:01-01-2015 - 31-12-2015)

Conta: 26.6.1.5.01 - C... (Euros)

Data	Diário	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abe	9999 Abe.G	1	Abertura	Doc.I 1 01Jan				15.475,00	15.475,00 C
31 Dez	6 D.O.D	1200054	TRANSFERENCIA SUPRIMENTOS	Doc.I 31Dez			15.475,00		0,00
Total período:							15.475,00	0,00	
Total geral:							15.475,00	15.475,00	0,00

Anexo 3
9/10

A... LDA, 2014
Contribuinte nº
Emitido por ... em 31-08-2018 17:18:18

Extrato de Conta - Contabilidade Geral
(Período:01-01-2014 - 31-12-2014)

Conta: 26.6.1.5.02 - D... (Euros)

Data	Diário	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abe	9999 Abe.G	1	Abertura	Doc.I 1 01Jan				10.150,00	10.150,00 C
31 Mar	4 Banco	300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar			500,00		10.650,00 C
31 Mar	4 Banco	300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar			1.290,00		11.900,00 C
31 Mai	4 Banco	500017	CONTA 2	Tr.B 31Mai			1.750,00		13.650,00 C
30 Nov	4 Banco	1100007	DIVERSOS BANCO	Tr.B 30Nov			1.825,00		15.475,00 C
Total período:							0,00	5.325,00	
Total geral:							0,00	15.475,00	15.475,00 C

A... , 2015
Contribuinte nº
Emitido por ... em 31-08-2018 17:15:09

Extrato de Conta - Contabilidade Geral
(Período:01-01-2015 - 31-12-2015)

Conta: 26.6.1.5.02 - D... (Euros)

Data	Diário	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abe	9999 Abe.G	1	Abertura	Doc.I 1 01Jan				15.475,00	15.475,00 C
31 Dez	6 D.O.D	1200054	TRANSFERENCIA SUPRIMENTOS	Doc.I 31Dez			15.475,00		0,00
Total período:							15.475,00	0,00	
Total geral:							15.475,00	15.475,00	0,00

Perante a justificação aduzida, concluíram os SIT que «o registo contabilístico acima identificado consubstancia uma variação patrimonial positiva, isto é a anulação de um passivo por contrapartida de uma conta de capital próprio (resultados transitados), sendo que nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC “Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação”, pelo que se propõe o acréscimo de 30.950,00 euros ao lucro tributável do exercício de 2015» (cfr. pág. 13 do RIT).

No seguimento das correções efetuadas no âmbito da ação inspetiva, bem como do acordo quanto à matéria tributável alcançado no procedimento de revisão, foi emitida a liquidação n.º 2019... e as liquidações de juros compensatórios n.ºs 2019... e 2019..., as quais constituíram objeto do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2019..., a qual, por despacho de 12-08-2020 do chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, foi indeferida.

Como decorre do RIT, a correção controvertida fundou-se na circunstância de, no decurso da ação de inspeção e após ter sido notificada para proceder à justificação do lançamento efetuado com data referência de 2015-12-31 e para juntar o respetivo documento de suporte, a Requerente, não cumprindo o dever de colaboração que lhe é devido (cfr. artigo 59.º da LGT), limitou-se a referir que o mesmo respeitava ao reembolso aos sócios dos suprimentos por eles concedidos, juntando, não o documento comprovativo do lançamento, mas apenas os extratos de conta respeitantes aos períodos de tributação de 2014 e 2015.

Sucedede que a Requerente não cumpriu nem a obrigação de apresentar o documento de suporte ao registo contabilístico, e tão pouco deu cumprimento à obrigação de comprovação dos factos por si alegados, ou seja, que se trata de suprimentos efetuados pelos sócios.

Pelo que não se vislumbra que à atuação dos SIT possa ser assacado qualquer vício ou irregularidade, encontrando-se perfeitamente fundamentada a decisão de proceder ao acréscimo de 30.950,00 euros ao lucro tributável do exercício de 2015, com fundamento no facto de o registo contabilístico em causa consubstanciar «uma variação patrimonial positiva, isto é a anulação de um passivo por contrapartida de uma conta de capital próprio (resultados transitados), sendo que nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC “Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação.”».

Termina, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e absolvição da Requerida de todos os pedidos com as devidas e legais consequências.

2. Saneamento

2.1 - As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

2.2 - O processo não enferma de nulidades.

2.3 - Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

2.4 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) A Requerente foi uma sociedade comercial por quotas que girou sob a firma “A..., Lda”, com o NIPC..., tendo como objeto a atividade principal de “outros serviços de reservas e atividades relacionadas” – CAE 79900 e atividades secundárias “alojamento mobilado para turistas” e “outros locais de alojamento de curta duração” – CAE 55201 e 55204, respetivamente, tendo a sede social na Rua..., n.º..., em Lisboa, cfr. documentos n.ºs 1, pág. 8 (RIT) e 9 (certidão permanente) juntos ao pedido de pronúncia arbitral (ppa), cujos teores se dão por integralmente reproduzidos;

b) O registo da constituição é de 28-05-2009 e o da dissolução e encerramento da liquidação de 15-05-2018, cfr. Ap. 106/... e Ap. 144/..., respetivamente, sendo designado, para efeitos de representante da cessação da atividade em IVA e IRC, B..., NIF: ..., cfr. documentos n.ºs 9 e 1, pág. 9 juntos ao ppa, cujos teores se dão por integralmente reproduzidos;

c) O capital social, no montante de 5.000,00€, estava distribuído por duas quotas de igual montante pertencentes a C..., NIF: ... e D..., NIF: ..., que exerceram a gerência de direito e de facto, cfr. documentos n.ºs 9 e n.º 1, pág. 11 (RIT) juntos ao ppa, cujos teores se dão por integralmente reproduzidos;

d) Em 27-04-2018 foi aberta pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a ordem de serviço externa n.º OI2018..., de âmbito parcial, em sede de IRC e IVA, relativa ao ano de 2015, com o seguinte âmbito “Controlo de TPA’s – Relação de pagamentos comparação com os rendimentos declarados em IR”, cfr. documento n.º 1, pág. 8 (RIT), junto ao ppa;

e) A conclusão do ato inspetivo ocorreu em 28-11-2018, sendo o representante da cessação notificado do facto, cfr. ofícios notificativos juntos ao RIT (págs. 1 e 2 do PA);

f) No âmbito da referida ação inspetiva foi efetuada a seguinte correção em sede de IRC, conforme se indica:

No dia 7-08-2018 foi notificado o sujeito passivo para justificar o lançamento contabilístico abaixo indicado = cópia do respetivo documento de suporte (Anexo 2)

1200054	31-12-2015	1	Diversos	TRANSFERENCIA SUPRIMENTOS	
Doc.I	31-12-2015		G 26.6.1.5.01	C...	15.475,00
			G 26.6.1.5.02	D...	15.475,00
			G 56.1	De Exercícios Anteriores	30.950,00

No dia 17 de setembro de 2018 o sujeito passivo respondeu por email:

"6.º - O movimento indicado diz respeito à conta de suprimentos dos sócios. Os sócios fizeram vários suprimentos à Exponente, sendo que esta reembolsou esses suprimentos. Ver registos contabilísticos que se juntam como documento n.º 5." (Anexo 3).

Ora o registo contabilístico acima identificado consubstancia uma variação patrimonial positiva, isto é a anulação de um passivo por contrapartida de uma conta de capital próprio (resultados transitados), sendo que nos termos do n.º1 do artigo 21.º do CIRC "Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação.", pelo que se propõe o acréscimo de 30.950,00 euros ao lucro tributável do exercício de 2015.

cfr. pág. 13 do RIT e 68 do PA-RIT, juntos ao ppa;

g) Para justificar o referido registo contabilístico a Requerente juntou os seguintes extratos de conta que constituem o documento n.º 10 junto ao ppa e que se encontram a págs. 1 a 4 do anexo 3 ao RIT (págs. 77 a 80 do PA-RIT):

Anexo 3
10/10

A... LDA, 2014
Contribuinte nº
Emitido por ... em 31-08-2018 17:17:59

Extrato de Conta - Contabilidade Geral
(Período:01-01-2014 - 31-12-2014)

Conta: 26.6.1.5.01 - C... (Euros)

Data	Diário	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abe	9999	Abe.G	1 Abertura	Doc.I 1 01Jan				10.150,00	10.150,00 C
31 Mar	4	Banco - 300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar			500,00		10.650,00 C
31 Mar	4	Banco - 300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar			1.250,00		11.900,00 C
31 Mai	4	Banco - 500012	CONTA 2	Tr.B 31Mai			1.750,00		13.650,00 C
30 Nov	4	Banco - 1100007	DIVERSOS BANCO	Tr.B 30Nov			1.825,00		15.475,00 C
Total período:							0,00	5.325,00	
Total geral:							0,00	15.475,00	15.475,00 C

Anexo 3
8/10

A... LDA, 2015

Contribuinte nº

Emitido por ... em 31-08-2018 17:14:38

Extrato de Conta - Contabilidade Geral

(Período:01-01-2015 - 31-12-2015)

Conta: 26.6.1.5.01 - C...

(Euros)

Data	Diário	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abe	9999 Abe.G	1	Abertura	Doc.I 1 01Jan				15.475,00	15.475,00 C
31 Dez	6 D.O.D	1200054	TRANSFERENCIA SUPRIMENTOS	Doc.I 31Dez			15.475,00		0,00
Total período:							15.475,00	0,00	
Total geral:							15.475,00	15.475,00	0,00

Anexo 3
9/10

A... LDA, 2014

Contribuinte nº

Emitido por ... em 31-08-2018 17:18:18

Extrato de Conta - Contabilidade Geral

(Período:01-01-2014 - 31-12-2014)

Conta: 26.6.1.5.02 - D...

(Euros)

Data	Diário	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abe	9999 Abe.G	1	Abertura	Doc.I 1 01Jan				10.150,00	10.150,00 C
31 Mar	4 Banco	300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar				500,00	10.650,00 C
31 Mar	4 Banco	300012	Pagamentos Diversos	Doc.I 31Mar				1.250,00	11.900,00 C
31 Mai	4 Banco	500017	CONTA 2	Tr.B 31Mai				1.750,00	13.650,00 C
30 Nov	4 Banco	1100007	DIVERSOS BANCO	Tr.B 30Nov				1.825,00	15.475,00 C
Total período:							0,00	5.325,00	
Total geral:							0,00	15.475,00	15.475,00 C

Anexo 3
710

A... LDA, 2015
Contribuinte nº
Emitido por ... em 31-08-2018 17:15:09

Extrato de Conta - Contabilidade Geral
(Período:01-01-2015 - 31-12-2015)

Conta: 26.6.1.5.02 - D... (Euros)

Data	Diário	Nº Int.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
Abr	9999	Abe.G	Abertura	Doc.I 1 01Jan				15.475,00	15.475,00 C
31 Dez	6	D.O.D	TRANSFERENCIA SUPRIMENTOS	Doc.I 31Dez			15.475,00		0,00
Total período:							15.475,00	0,00	
Total geral:							15.475,00	15.475,00	0,00

h) A págs. 1 a 8 do anexo 10 junto ao RIT (págs. 557/564 do PA-RIT) a Requerente juntou ainda o Balancete Analítico – Contabilidade Geral, onde constam, entre outros, os seguintes registos nas contas 26 e 56 do SNC:

Anexo 10 2015

A... LDA, 2015
Contribuinte nº
Emitido por ... em 25-07-2018 09:34:05

Balancete Analítico - Contabilidade Geral (Euros)

Mês: 12º

Código	CONTA Designação	VALORES MENSAIS		VALORES ACUMULADOS		SALDOS	
		Débitos	Créditos	Débitos	Créditos	Devedores	Credores
26	Accionistas (Sócios)			30.950,00	30.950,00		
26.6	Empréstimos concedidos - empresa-mãe			30.950,00	30.950,00		
26.6.1	Estado Out.Entidades Públicas			30.950,00	30.950,00		
26.6.1.5	Suprimentos			30.950,00	30.950,00		
26.6.1.5.01	C...			15.475,00	15.475,00		
26.6.1.5.02	D...			15.475,00	15.475,00		
56	Resultados Transfidos			105.521,87	30.950,00	74.571,87	
56.1	De Exercícios Anteriores			105.521,87	30.950,00	74.571,87	

i) Os sócios da Requerente eram seus credores, no montante de 30.950,00€, sendo os mesmos extintos no ano de 2015 sem lugar a qualquer reembolso, cfr. depoimento da testemunha E..., contabilista que foi da Requerente (minutos 5:49 a 6:07 e 8:15 a 8:30 da gravação do depoimento);

j) Foi proposta a determinação do lucro tributável para o ano de 2015 como segue, cfr. pág. 34 (Quadro 16) do RIT:

Lucro tributável declarado pelo Sujeito Passivo -----	8 519,45€
Correções propostas no ponto III do RIT -----	30 950,00€
Correções propostas com recurso a métodos indiretos -----	93 512,38€
Lucro tributável -----	132 981,83€

k) Na sequência da ação inspetiva a Requerente foi notificada por ofício da Direção de Finanças de Lisboa, de 07-11-2018, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), para no prazo de 15 dias se pronunciar, querendo, sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, composto por 742 páginas, no qual os SIT se propunham efetuar correções em sede de IRC e IVA, cfr. pág. 8 do PA;

l) Por ofício da mesma entidade, de 29-11-2018, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, podendo requerer a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos de harmonia com o disposto no artigo 91.º da LGT, cfr. documento n.º 1 junto ao ppa;

m) Em 27-02-2019 teve lugar a reunião de peritos prevista no n.º 2 do artigo 92.º da LGT, sendo deliberado, por unanimidade, fixar em zero a matéria tributável determinada por métodos indiretos, uma vez que, nos termos do n.º 14 do artigo 91.º da LGT, as correções aritméticas determinadas no RIT, no montante de 30 950,00€, não foram objeto de discussão no âmbito do procedimento de revisão, cfr. ata n.º 15/19 (documento n.º 2 junto ao ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

Elementos extraídos da ata antes referida:

*

*
*
*
*
*
*
*

Em resultado do acordo obtido entre os Peritos foi deliberado, relativamente à Matéria Tributável / Imposto que foi fixado por métodos indiretos e objeto de revisão, pela forma seguinte:

Correção para efeitos de IRC

	2014	2015	2016
1- Lucro/Prejuízo declarado pelo sujeito passivo	-40.687,55	8.519,45	-172.718,05
2 - Correção ao lucro tributável	23.885,92	30.950,00	13.268,50
2.1 – Variação Patrimonial Positiva ¹		30.950,00	
2.2 – Rendimentos Presumidos	23.885,92	0,00	13.268,50
3 - Lucro tributável corrigido com recurso a métodos indiretos (3)=(1)+(2)	-16.701,63	39.469,45	-159.441,55

¹ No âmbito da ação inspetiva ao exercício de 2015, a inspeção tributária procedeu a uma correção aritmética, decorrente de uma variação patrimonial positiva, no valor de 30.950 euros, passível de ser tributada em sede de IRC, em resultado de uma anulação de um passivo por contrapartida de uma conta de capital próprio (resultados transitados), atendendo a que, nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIRCS “Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação.” Esta correção não foi objeto de discussão no âmbito da presente reunião por força do n.º 14 do art.º 91º da Lei Geral Tributária

n) Em 15-05-2019 a AT procedeu à liquidação do IRC n.º 2019..., no montante de 6 560,79€, com base na matéria coletável (regime geral) de 39.469,45€, bem como à liquidação dos respetivos juros compensatórios n.ºs 2019... e 2019..., nos montantes de 11,90€ e 655,00€, respetivamente, no montante global de 7 227,89€, cfr. documento n.º 3 junto ao ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

o) Do respetivo acerto de contas n.º 2019..., resulta o montante de 7.355,48€, com data limite de pagamento de 27-06-2019, correspondendo 6.688,58€ a IRC e 666,90€ a juros compensatórios, cfr. documento n.º 3 junto ao ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

p) Em 19-06-2019 a Requerente efetuou o pagamento do liquidado, no montante de 7.355,48€, cfr. documento n.º 4 junto ao ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

q) Em 28-10-2019 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações impugnadas no presente processo, cfr. documento n.º 5 junto ao ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

r) Por carta registada de 22-06-2020 (registo n.º RH...PT) foi a Requerente notificada para, no prazo de 15 dias, exercer, querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia previsto no artigo 60.º da LGT, comunicando-lhe o projeto da decisão e sua fundamentação, concluindo pela proposta de indeferimento da reclamação, de acordo com os seguintes fundamentos, cfr. documento n.º 6 junto ao ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

s) Em 13-07-2020 a Requerente exerceu por escrito o direito de audição prévia, cfr. documento n.º 7 junto ao ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

t) Por despacho de 12-08-2020 do chefe de Divisão da Justiça Tributária da DFLisboa, ao abrigo de subdelegação de competências, a reclamação graciosa foi indeferida com base nos seguintes fundamentos, sendo a Requerente notificada por carta registada de 13-08-2020 (registo RH...PT), cfr. documento n.º 8 junto ao ppa, cujo teor se dá por reproduzido:

II – ANÁLISE E PARECER

12. A presente reclamação prende-se com a com as correções meramente aritméticas, efetuadas ao exercício de 2015, de acordo como disposto no n.º 1 do art.º 21.º do Código do IRC, no valor de €30.950,00.

13. Assim, no que diz respeito, às considerações da AT, carecerem de justificação válida e de fundamento legal, realça-se que o ordenamento jurídico nacional admite que a fundamentação possa ser efetuada por remissão, consistindo em mera declaração de concordância com a argumentação e fundamentação constante de informações anteriores.

14. Sobre a matéria, estabelece o n.º 1 do art.º 77º da LGT, que: "A decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária."

15. Em sede de reclamação graciosa, deparamo-nos com a inexistência de quaisquer factos ou fundamentos que permitissem uma apreciação das questões de forma diversa da que foi oportunamente efetuada no procedimento de inspeção tributária.
16. Pelo que, conseqüente e forçosamente, a abordagem da questão pela AT não foi diferente da anterior, na medida em que não subsistiam quaisquer elementos suscetíveis de alterar o sentido da mesma.
17. Assim, em projeto de decisão foi referido no ponto 15 de que “Os extratos de conta apresentados per si não fazem prova de que os sócios efetuaram suprimentos à empresa (A...), pelo que cabe nos termos do artigo 74.º da LGT ao Reclamante o ónus da prova do sentido diverso ao determinado pela AT.”
18. Tendo, a Reclamante considerado, ser irrelevante a apresentação da prova dos suprimentos, assim, lembramos que, nos termos da alínea a) e b) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC, “todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário” e “as operações devem ser registados cronologicamente, (...)”.
19. E não tendo a Reclamante trazido ao processo quaisquer, prova documental, nos termos do art.º 74º LGT, que permita confirmar, de forma clara e inequívoca, ao peticionado nos presentes autos, ou que ponham em causa a análise efetuada pelos serviços de inspeção tributária no âmbito da ação inspetiva, somos do parecer de manter-se o efetuado pela IT, mantendo-se a liquidação reclamada.
20. Por sua vez, no que diz respeito à informação vinculativa do processo n.º 3330/04, com despacho concordante do Sr. Subdiretor-Geral dos Impostos de 13 de Outubro de 2005, cujo conteúdo resulta “da transferência do crédito de um sócio para Capital Social ou para Resultados Transitados com vista à anulação do crédito que detém sobre a empresa representa, no primeiro

segundo caso, a cobertura de parte dos prejuízos acumulados”, não se aplica ao caso da Reclamante.

21. Uma vez que o lançamento contabilístico n.º 1200054, de 31-12-2015, assunto “transferência suprimentos”, debitando a conta “26.6.1.5.01 C...” e conta “26.6.1.5.02 D...”, cada, no valor de €15.475,00, por contrapartida a crédito da conta 56.1 de exercícios anteriores no valor de €30.950,00, resultou do reembolso de suprimentos, concedidos pelos sócios, à empresa (Reclamante), pelo que, substancia uma variação patrimonial positiva, isto é a anulação de um passivo por contrapartida de uma conta de capital próprio (resultados transitados).
22. E por fim no que diz respeito à decisão arbitral proferida no processo 213/2018T, houve conseqüentemente a perda de parte dos créditos por suprimentos e prestações acessórias pela acionista única, o que não é o caso da Reclamante tratando-se do reembolso dos suprimentos concedidos pelos sócios.
23. Mais se informa que o referido Acórdão, vigora apenas para o caso em que foi proferido.
24. Acrescenta-se ainda que, por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, não assiste à reclamante o direito a juros indemnizatórios.

u) Em 06-11-2020 a Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo da alínea a), número 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que deu origem ao presente processo, peticionando a anulação das liquidações

antes referidas, com o conseqüente reembolso no montante de 7.355,48€, bem como dos competentes juros indemnizatórios à taxa legal de 4%, desde a data do pagamento até à data do efetivo e integral reembolso.

3.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, nº 2 do 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 (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes bem como no depoimento da testemunha E..., contabilista que foi da Requerente e que acompanhou a ação inspetiva no seu início e preparado os elementos, demonstrando conhecimento acerca da matéria em discussão nos presentes autos, revelando-se o depoimento esclarecido, assertivo, consistente e espontâneo, resultado de um discurso fluido e sem dificuldades de recordar, expressar e contextualizar os factos afirmados.

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

Questões a decidir:

- Da (i)legalidade das liquidações impugnadas de IRC e juros compensatórios; e

- Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

**

4.1 - Da (i)legalidade da liquidação impugnada de IRC –

Refere o artigo 21.º do CIRC e a alínea a) do seu n.º 1:

“Artigo 21.º - Variações patrimoniais positivas – N.º 1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto: a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio”.

Da literalidade do preceito referido e ao que ao caso importa, resulta da alínea a) antes referida que as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, não se encontram sujeitas a tributação em sede de IRC.

Deste modo é irrelevante a qualificação do crédito, se suplementos, prestações suplementares, acessórias ou qualquer outro, conquanto o credor seja sócio da sociedade beneficiária.

Neste sentido pode ver-se o acórdão do STA de 18-06-2013 (Processo n.º 01265/12), que acompanhamos, onde é referido que “A cobertura de prejuízos de uma sociedade participada por parte de uma SGPS não se integra no conceito de custos fiscais desta, quer porque as entregas dos sócios para cobertura de perdas da sociedade não são de considerar como componentes negativas, face ao disposto nos arts. 23.º e 24.º do CIRC, nem componentes positivas do lucro tributável nos termos do art. 21.º do mesmo Código”

Também o TCAS, em acórdão proferido em 14.04.2012, no processo 05315/12, seguiu o mesmo entendimento, referindo o seguinte:

“No sistema do C.I.R.C., a cobertura de prejuízos (entradas de capital a qualquer título), **são fiscalmente neutras** no momento da sua realização, quer para a empresa que a realiza, quer para a empresa que a recebe. Nesse sentido vai o art.º 21, n.º.1, al. a), do C.I.R.C., ao consagrar que as coberturas de prejuízos não concorrem para a determinação do lucro tributável, ou seja,

não aumentam o valor da dívida de imposto da sociedade que os recebe, o mesmo se passando na esfera da entidade que efectua a cobertura de prejuízos, ou seja, **a cobertura de prejuízos não tem qualquer relevância fiscal** e, portanto, trata-se de uma variação patrimonial negativa não reflectida nos resultados mas apenas em capital e excluída de relevância tributária. O sócio efectuou um certo desembolso, mas a saída de fundos foi compensada pela entrada na sua esfera jurídica de direitos, mais precisamente de um direito de crédito (se for um suprimento) ou do reforço da sua participação social (se for uma qualquer forma de aumento de capital) sobre a sociedade participada e que recebe a cobertura de prejuízos” (com negrito e sublinhado nossos).

Na informação vinculativa constante do Processo n.º 3330/04, de 13-10-2005, a Autoridade Tributária e Aduaneira, a propósito do enquadramento em IRC da transferência de crédito do sócio para capital próprio (capital social ou resultados transitados), veio esclarecer que “A transferência do crédito de um sócio para Capital Social ou para Resultados Transitados com vista à anulação do crédito que detém sobre a empresa representa, no primeiro caso, uma entrada de capital em espécie, com o correspondente aumento do capital social e, no segundo caso, a cobertura de parte dos prejuízos acumulados.

Assim, num e noutro caso, a transferência configura uma variação patrimonial positiva que não influencia o resultado líquido do exercício enquadrável na excepção contemplada na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC, pelo que não está sujeita a tributação em sede de IRC”.

Como refere a decisão arbitral de 08-11-2018, proferida no Processo n.º 213/2018-T “Na verdade, aquela expressão «*a qualquer título*» tem o alcance necessário manifestar uma intenção legislativa de incluir no âmbito da excepção à relevância das variações patrimoniais positivas para formação do lucro tributável **todas as coberturas de prejuízos**, a título gratuito ou oneroso, efectuadas pelos detentores do capital.

Isto é, «*a qualquer título*» significa que mesmo os perdões de dívida destinados a coberturas de prejuízos estão aí abrangidos¹.

Por outro lado, como é óbvio, a referência **cumulativa** às «*entradas de capital*» e às «*coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital*», não é compatível

¹ JOÃO TABORDA DA GAMA, *Cobertura de prejuízos, valor da participação social e dedutibilidade*, em *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra, 2009, página 189.

com a restrição destas às situações em que ocorre uma entrada de capital, pois, se assim fosse, seria inútil a referência adicional às «coberturas de prejuízos, a qualquer título».

Para além disso, esta solução legislativa, tem uma justificação, como explica M. H. FREITAS PEREIRA:

Desde logo resulta do próprio conceito de lucro - incremento no valor do capital investido numa empresa - que obviamente não concorrem para a sua formação os aumentos de capitais investidos pelos sócios, ou seja as entradas dos sócios a título de entradas de capital ou cobertura de prejuízos, nem são de tomar em conta como componentes negativas os levantamentos feitos pelos mesmos sócios a título de remuneração ou de redução do capital ou partilha do património social. No entanto, estas entradas e saídas reflectem-se em alterações do capital próprio, pelo que, para não concorrerem para a formação do lucro, têm de ser excluídas. É essa a explicação para a alínea a) do art.º 21.º e alínea c) do n.º I do art.º 24.º, ambos do CIRC².

De resto, a opção legislativa de excepcionar da relevância para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas resultantes de coberturas de prejuízos constitui um incentivo imediato ao saneamento financeiro da sociedade participada e à sua subsistência, mas não afasta necessariamente a relevância tributária da operação, antes se limita a diferir para momento ulterior da transmissão ou extinção das partes sociais a apreciação da sua eventual relevância fiscal, na esfera da sociedade que beneficia da cobertura de prejuízos³.

No artigo 53.º do ppa vem a Requerente alegar que a exigência de “prova” da realização dos suprimentos constitui uma fundamentação *a posteriori* do ato tributário, o que é manifestamente ilegal, conforme jurisprudência unânime.

Porém sem qualquer razão. Com efeito, a pág. 13 do RIT e 68-RIT do PA, constata-se que a Requerente, já em 07-08-2018, havia sido notificada para justificar o lançamento contabilístico de 31-12-2015, referido na alínea f) do probatório supra e juntar cópia do respetivo documento de suporte. A Requerente, por *e-mail* de 17-09-2018 (pág.75 do PA-RIT), vem informar a AT

² *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 360, páginas 134-135.

³ Como se refere no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17-04-2012, proferido no processo n.º 05315/12.

que “O movimento indicado diz respeito à conta de suprimentos dos sócios. Os sócios fizeram vários suprimentos à Exponente, sendo que esta reembolsou esses suprimentos”, juntando quatro extratos de conta (págs. 77 a 80 do PA-RIT) e Balancete Analítico – Contabilidade Geral (págs. 557/564 do PA-RIT).

A AT considerou, e a nosso ver, bem, tratar-se de uma variação patrimonial positiva, referindo o seguinte: “Ora o registo contabilístico acima identificado consubstancia uma variação patrimonial positiva, isto é a anulação de um passivo por contrapartida de uma conta de capital próprio (resultados transitados), sendo que nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC “Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação”, pelo que se propõe o acréscimo de 30.950,00 euros ao lucro tributável do exercício de 2015”.

Porém, face ao depoimento da testemunha E..., que o Tribunal Arbitral valora adequadamente, “Esses movimentos em 2015 foram efetuados para compensação dos prejuízos acumulados que a empresa vinha a apresentar ao longo dos vários anos. Portanto tinha cerca de 30 e tal mil euros de prejuízos acumulados e esse valor foi no fundo abdicado pelos sócios do seu recebimento, ou seja, eles abdicaram de receber esse valor para compensar os prejuízos acumulados. (...) Que já era do entendimento deles (dos sócios) que queriam melhorar o balanço ... (...) e compensaram nos prejuízos”, cfr. alínea i) do probatório.

Deste modo, considerando que no ano de 2015 os sócios da Requerente, C... e D... eram seus credores, no montante de 15 475,00€ cada (total de 30.950,00€), conforme registos contabilísticos dos respetivos créditos efetuados nas contas 26.6.1.5.01 e 26.6.1.5.02 do SNC, cuja extinção teve como escopo a cobertura de prejuízos, passando o saldo devedor da Requerente de 105.521,87€ para 74.571,87€, cfr. registo na conta 56 (resultados transitados), estão reunidas as condições previstas na alínea a), n.º 1 do artigo 21.º do CIRC, para a não sujeição desses créditos, no referido montante de 30.950,00€, a tributação em sede de IRC.

Pelo exposto, conclui-se pela ilegalidade da liquidação, por violação da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC, o que justifica a sua anulação nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, mas apenas na parte que se encontra influenciada pela correção decorrente da variação patrimonial positiva, no referido montante de 30.950,00€ (artigo 8.º da Resposta).

4.2 - Liquidação de juros compensatórios -

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IRC, pelo que, enfermado do mesmo vício, justifica-se também a sua anulação.

4.3 - Do pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios -

A Requerente pede ainda que lhe sejam pagos juros indemnizatórios, por erro dos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, tendo provado o pagamento da quantia liquidada.

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 exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos 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 reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

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 diretriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação 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 atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial).

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.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado pelo artigo 43.º, n.º 1, da LGT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, nos termos que aqui interessa:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

Em qualquer caso, considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA⁴, sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T)⁵.

Pelo exposto, tendo ficado demonstrada a errada aplicação da norma que justifica a anulação parcial da liquidação impugnada, reconhece-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data do efetivo pagamento

⁴ Acórdãos do STA de 22-05-2002, Proc. n.º 457/02; de 31.10.2001, Proc. n.º 26167; de 2.12.2009, Proc. n.º 0892/09

⁵ Disponível em www.caad.org.pt

do montante indevidamente liquidado (19-06-2019) até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

5 - Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar procedente, por vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o pedido de anulação parcial da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2019..., na parte que se encontra influenciada pela correção decorrente da variação patrimonial positiva, no montante de 30.950,00€, com referência ao ano de 2015, e liquidações de juros compensatórios n.ºs 2019... e 2019...;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do montante a mais pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios; e
- c) Condenar a Requerida nas custas arbitrais.

Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 7 355,48€ (sete mil, trezentos e cinquenta e cinco euros e quarenta e oito cêntimos).

Custas

Nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do citado RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00€ (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I, anexa àquele regulamento, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, CAAD, 26 de outubro de 2021.

O Árbitro,
(Rui Ferreira Rodrigues)