

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 120/2023-T**

**Tema: IRC. Caso julgado. Juros compensatórios.**

### **Sumário:**

**I** – O pedido arbitral circunscrito à liquidação de juros compensatórios, com fundamento na inverificação dos respetivos pressupostos materiais e em vício de falta de fundamentação, não se encontra coberto pelo caso julgado resultante de uma anterior decisão arbitral proferida em processo em que a impugnação da liquidação de juros compensatórios é apresentada como um pedido meramente acessório e dependente da ilegalidade de liquidação adicional de IRC;

**II** – O retardamento da liquidação de imposto resultante de correção tributária realizada no âmbito de um procedimento inspetivo desencadeado pela Autoridade Tributária, em que efectuou uma diferente qualificação jurídica dos factos tributários, não pode ser imputado a uma atuação culposa do contribuinte, a título de dolo ou negligência, quando, nas circunstâncias do caso, é aceitável a divergência de critérios entre a Administração e o contribuinte.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Acordam em Tribunal Arbitral**

#### **I – Relatório**

1. A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, com o número de identificação fiscal..., com representação permanente na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de

constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e segs. do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de IRC n.º 2018..., demonstração de liquidação de juros n.º 2018..., e demonstração de acerto de contas n.º 2018..., relativamente ao exercício de 2015, mas apenas na parte respeitante aos juros compensatórios, no montante de € 491.952,71, requerendo ainda o reembolso do montante indevidamente pago.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente e o B..., S.A. celebraram, em 7 de setembro de 2015, um contrato de aquisição de unidade de negócio, pelo qual as partes acordaram transacionar a unidade de negócio da banca de retalho, banca privada e a quase totalidade do negócio de banca de empresas da sucursal em Portugal do C... PLC.

A transação foi realizada por um valor inferior ao valor contabilístico do acervo de ativos e passivos transmitidos por efeito do contrato e, nesse contexto, a Requerente registou uma perda por imparidade pela diferença entre aqueles dois valores.

Em 2017, a Requerente foi sujeito a um procedimento de inspeção tributária em sede de IRC relativamente ao período de tributação de 2015, que determinaram correções à matéria tributável no valor de € 201.467.982,16, que decorreram da não aceitação da relevância fiscal da perda por imparidade contabilística reconhecida no exercício de 2015, e determinaram a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios no montante total de € 6.152.821,01, dos quais € 491.952,71 dizem respeito a juros compensatórios.

Não se conformando com a correção tributária, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal, em 15 de janeiro de 2019, em vista a obter a anulação parcial da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, o qual correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa sob o Processo n.º 30/2019-T.

Em 2 de Julho de 2019, o tribunal proferiu nesse processo decisão de improcedência do pedido arbitral.

Não obstante a improcedência do pedido arbitral, a Requerente não pôde conformar-se com a liquidação de juros compensatórios e apresentou um pedido de revisão oficiosa, com fundamento na falta de verificação dos pressupostos legais e falta de fundamentação, o qual foi objeto de decisão de indeferimento, comunicada por ofício de 25 de novembro de 2022.

Entende a Requerente que tanto do Relatório de Inspeção Tributária, como da decisão arbitral proferida no Processo n.º 30/2019, resulta que estava em causa uma transação complexa, realizada num contexto muito particular e que o regime das perdas por imparidade e a aplicação do princípio da especialização suscitavam dúvidas interpretativas legítimas.

E, neste contexto, face à complexidade do tema da dedutibilidade fiscal de gastos relativos a perdas por imparidade, é compreensível e razoável a divergência de interpretações entre a Autoridade Tributária e a Requerente, e o que sucedeu foi que a Administração e o Requerente interpretaram divergentemente o disposto nos artigos 18.º, 23.º, 28.º-A e 31.º-B do Código do IRC, tendo, por conseguinte, alcançado conclusões diversas acerca da relevância fiscal da perda por imparidade contabilística reconhecida no exercício de 2015.

E, sendo assim, não é imputável à Requerente um juízo de censura, derivado de uma atuação dolosa ou meramente negligente, que justifique, conforme exige o artigo 35.º da LGT, o pagamento de juros compensatórios pelo retardamento da liquidação do imposto devido.

Por outro lado, a decisão de liquidação de juros compensatórios carece de fundamentação, como resulta do disposto nos artigos 35.º, n.º 9, e 77.º da LGT, limitando-se o Relatório de Inspeção Tributária a afirmar que, em atenção às correções efectuadas, é imputável ao contribuinte o retardamento da liquidação do imposto, permitindo concluir que a

responsabilidade pelos juros compensatórios foi determinada automaticamente por mera decorrência da correção à matéria tributável.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a exceção do caso julgado por considerar que a Requerente já havia apresentado um pedido arbitral relativamente à liquidação adicional de IRC e à liquidação de juros compensatórios, com referência ao exercício de 2015, e que foi decidido no sentido da improcedência no âmbito do processo arbitral n.º 30/2019-T, verificando-se, desse modo, a repetição da causa, que conduz à absolvição da instância nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 4, alínea d), do CPTA.

Quanto à questão de fundo, a Autoridade Tributária entende que o retardamento da liquidação de imposto é devido à atuação da Requerente, verificando-se um nexo de causalidade entre essa atuação e não recebimento pontual pelo Estado da prestação tributária, sendo que o retardamento da liquidação é censurável a título de culpa, na medida em que o tratamento fiscal atribuído pelo sujeito passivo à perda por imparidade foi qualificado pelos Serviços de Inspeção como uma infração tributária, prevista e punida pelo artigo 119.º do RGIT, constituindo assim um facto ilícito.

Em relação ao vício de falta de fundamentação, refere-se na resposta que o dever legal de fundamentação se encontra cumprido se, na liquidação dos juros compensatórios, estão explicitados o motivo da liquidação, ou seja, o retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto por facto imputável ao sujeito passivo, a indicação do imposto em falta e o período sobre que incidem os juros, a taxa de juro aplicável e o montante dos juros a pagar. Por outro lado, constitui jurisprudência dos tribunais superiores que, integrando-se os juros compensatórios na própria dívida do imposto, alguns dos seus fundamentos podem sobrepor-se aos fundamentos da liquidação do imposto.

Concluiu pela improcedência do pedido.

2. No seguimento do processo, por despacho arbitral de 19 de junho de 2023, o tribunal determinou a notificação da Requerente para se pronunciar sobre a matéria de exceção.

Em reposta, a Requerente alega, em síntese, que entre a presente ação arbitral e a ação arbitral que correu termos sob o n.º 30/2019-T não há identidade de pedidos nem de causas de pedir, porquanto na ação arbitral n.º 30/2019-T foi requerida a anulação da liquidação adicional de IRC, bem como da demonstração de liquidação de juros e de acerto de contas, apurando-se um montante total de € 6.152.821,01 a pagar, enquanto no presente processo arbitral é requerida a anulação a liquidação de juros compensatórios com fundamento na não verificação dos pressupostos legais e falta de fundamentação.

E, assim, no Processo n.º 30/2019-T a anulação da liquidação de juros compensatórios apenas poderia operar como decorrência da anulação da liquidação adicional de IRC, que constituía o pedido principal, ao passo que, nos presentes autos, se solicita a anulação dessa liquidação, por vícios que lhe são próprios, e não meramente consequentes, não se verificando, por conseguinte, por ausência dos requisitos constantes do artigo 581.º, do CPC, a exceção do caso julgado.

Por despacho arbitral de 12 de julho de 2023, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, por se considerar não existirem novos elementos sobre que as partes se devam pronunciar, e relegou-se para final o conhecimento da matéria de exceção.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelas partes, tendo o Conselho Deontológico designado o árbitro presidente, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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 colectivo foi constituído em 10 de maio de 2023.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e foi invocada a exceção do caso julgado.

Cabe apreciar e decidir.

## **II – Saneamento**

### **Caso julgado**

4. A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a exceção do caso julgado por considerar que a Requerente já havia apresentado um pedido arbitral relativamente à liquidação adicional de IRC e à liquidação de juros compensatórios relativamente ao exercício de 2015, que foi decidido no sentido da improcedência no âmbito do processo arbitral n.º 30/2019-T, verificando-se, desse modo, a repetição da causa que conduz à absolvição da instância nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 4, alínea d), do CPTA.

Compulsando a petição inicial no processo arbitral n.º 30/2019-T, é possível constatar que a Requerente contestou a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios,

relativamente ao exercício de 2015, que havia sido determinada no âmbito de um procedimento inspetivo, tendo como objeto gastos não dedutíveis para efeitos fiscais, não tendo a impugnante aduzido qualquer argumentação específica quanto ao pedido atinente aos juros compensatórios.

Por outro lado, a decisão arbitral proferida no referido processo, no sentido da improcedência do pedido arbitral e da absolvição da Autoridade Tributária de todos os pedidos, teve como base a apreciação das ilegalidades imputadas à liquidação de IRC, não tendo sido feita qualquer alusão à legalidade da liquidação de juros compensatórios, havendo de entender-se que a anulação dessa liquidação, em caso procedência, seria meramente consequencial da anulação da liquidação adicional de IRC, que constituía o pedido principal.

No presente processo, a Requerente delimita o objeto do pedido por referência à liquidação de juros compensatórios e à decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra ela deduzida, invocando como causa de pedir a ilegalidade da liquidação por não verificação dos pressupostos legais e falta de fundamentação. E, desse modo, a eventual anulação da liquidação impugnada não é meramente consequencial da anulação da liquidação adicional de IRC - que nem sequer constitui objeto do pedido -, e apenas poderá resultar da ilegalidade originária que é imputada à própria liquidação de juros compensatórios.

Os efeitos do caso julgado material poderão projetar-se numa relação processual posterior por duas vias: ou através da invocação da força de caso julgado, que vincula o tribunal a aplicar a definição do direito já transitada em julgado relativamente a uma questão prejudicial que volte a suscitar-se numa outra ação; ou através da invocação de uma exceção dilatória, que impede que o tribunal se pronuncie noutro processo sobre a questão de mérito já anteriormente decidida, e que determina a absolvição da instância (artigos 577º, alínea i), do CPC e 89º, n.º 4, alínea i), do CPTA). No primeiro caso, o tribunal limita-se a adotar o conteúdo da decisão anterior relativamente ao aspeto jurídico que se encontra coberto pelo caso julgado; no segundo caso, o tribunal não tem de emitir qualquer pronúncia e declara extinta a instância.

No entanto, o caso julgado, conforme prevê o artigo 581.º do CPC, pressupõe a total identidade do objeto do processo relativamente a um outro já anteriormente decidido, quer quanto aos sujeitos, quer quanto ao pedido e a causa de pedir.

No presente caso, não há identidade de pedido, na medida em que a Requerente não pretende reagir de novo contra a liquidação adicional de IRC, mas formula um pedido autónomo contra a liquidação de juros compensatórios, que, no anterior processo arbitral, era apresentado como um pedido meramente acessório e dependente da ilegalidade de que pudesse enfermar a liquidação adicional de IRC. E também não há identidade de causa de pedir, no ponto em que o pedido apresenta agora fundamentos próprios apenas aplicáveis à liquidação de juros compensatórios e que não foram mobilizados no processo anterior.

A invocada exceção de caso julgado mostra-se assim ser improcedente.

### **III - Fundamentação**

#### **Matéria de facto**

**4.** A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte:

A) Em 2 de setembro de 2015, foi celebrado entre a Requerente e a B..., S.A. o contrato de aquisição de unidade de negócio, pelo qual a Requerente acordou alienar e a B... acordou adquirir a unidade de negócio da banca de retalho, banca privada e a quase totalidade do negócio de banca de empresas da sucursal em Portugal do C... .

B) A alienação da unidade de negócio implicou o encerramento dos balcões do C..., a transmissão dos contratos de trabalho dos seus trabalhadores para o B... e o desaparecimento quase total da publicidade e outros elementos destinados à angariação de clientes para o C... .

C) A transação foi realizada por um valor inferior ao valor contabilístico do acervo de ativos e passivos transmitidos por efeito do contrato.

D) Neste contexto, a Requerente registou na conta NCA 728014 “Outros Encargos Gastos Operacionais/Operações descontinuadas/Outros/ADMIRAL”, o montante de € 203.827.996,17, correspondente à diferença negativa entre o valor de realização da transmissão da unidade de negócio para a B... e o valor contabilístico desta, considerando os custos associados à operação de venda, nos seguintes termos: gasto no valor de € 31.371.998,75, relativo a *Admiral – Costs to Sell*; e Gasto no valor de € 172.455.997,42, relativo a *Admiral – Loss on Sale*.

E) Na relevação contabilística da operação em causa, o Requerente adotou a *International Financial Reporting Standard (IFRS)*.

F) Tendo-se verificado que o valor contabilístico do grupo para alienação era maior do que o justo valor menos o custo de vender, o Requerente reconheceu nas demonstrações financeiras do período que terminou em 31 de dezembro de 2015 uma perda por imparidade, pela diferença entre aqueles dois valores na data da classificação inicial.

G) Em 2017, a Requerente foi sujeito a um procedimento de inspeção tributária de natureza externa de âmbito geral referente a IRC, IVA e Imposto do Selo do período de tributação de 2015.

H) Nesse âmbito, os Serviços de Inspeção Tributária realizaram correções à matéria tributável do exercício de 2015 da Requerente, entre as quais uma correção relativa a gastos não dedutíveis para efeitos fiscais, no valor de € 201.467.982,16, resultante da não aceitação da relevância fiscal da perda por imparidade contabilística reconhecida no exercício de 2015.

I) O Relatório de Inspeção Tributária fundamenta a correção, nessa parte, nos seguintes termos.

**III. 1. 2 - Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 18.º, artigo 28.º-A E artigo 31º- B, todos do CIRC)**

**€ 201.467.982,16**

Da análise ao balancete, à data de 2015-12-31, constatou-se que a conta NCA 728014 - "Outros Encargos Gastos Operacionais - Operações descontinuadas - Outros - ADMIRAL", apresentava um saldo devedor de €203.827.996,17.

Por forma a validar o montante registado na conta NCA #728014, solicitou-se ao Sujeito Passivo a apresentação do extrato da conta, para o período de tributação de 2015, com a descrição dos lançamentos.

Da análise ao respetivo extrato da conta constatou-se que o mesmo evidenciava gastos relacionados com "Admiral - Costs to sell, no valor de €31.371.998,75 e "Admiral - Loss on safe", no montante de €172.455.997,42, ambos do projeto Admiral, associados à venda, ocorrida em 2016, da unidade de negócio da banca de retalho do A... - Sucursal em Portugal ao B..., S.A., conforme anexo n.º 5 (1 fi.). Neste sentido, foi questionado o C... para demonstrar o apuramento da perda, esclarecer a sua natureza, apresentar cópia de todos os documentos comprovativos da perda apurada, o enquadramento fiscal dado à operação, bem como apresentar os lançamentos contabilísticos.

Em resposta, o " esclareceu que:

- "O gasto registado na conta NCA #728014 corresponde à diferença negativa entre o valor de realização da transação da unidade de negócio da banca de retalho para o B... e o valor contabilístico deste, bem como os custos associados à operação de venda no montante de 26,6 milhões de euros (...);
- "A perda contabilística registada no âmbito da operação em apreço foi considerada dedutível para efeitos do cômputo do apuramento do resultado tributável de 2015, com exceção da parte que foi enquadrada enquanto menos-valias relativas a participações sociais da H..., bem como referente às componentes de ativos fixos tangíveis, no montante de € 663.813,97 (ambas acrescidas na declaração de rendimentos Modelo 22 de 2015, (...)).

Disponibilizou, ainda, o designado "Contrato de aquisição de Unidade de Negócio" subjacente à transação da unidade de negócio da banca de retalho ao B...

S.A., datado de 2 de setembro de 2015 e que apenas se efetivou no decurso de 2016.

### **Do tratamento contabilístico e fiscal adoptado pelo A... Sucursal**

De acordo com a informação disponibilizada pelo Banco, a perda contabilística reconhecida teve por base o pressuposto de que o B..., S.A, iria pagar ao A... Sucursal 93,7% do valor líquido contabilístico dos bens à data da transação (no decurso de 2016), o que implicou o reconhecimento de uma perda contabilística estimada de 6,3%, calculada sobre o valor contabilístico dos bens à data da passagem para ativos não correntes detidos para venda, que ocorreu no período de tributação de 2015, tendo o C..., no seu entender, procedido de acordo com a IFRS 5.

De facto, no Relatório Anual 2015 do C... - Nota 44 das notas às demonstrações financeiras é referido que:

- "[o] Grupo aplica a IFRS 5 Ativos não correntes detidos para venda;
- «O grupo a alienar inclui todos os ativos e passivos dos negócios Portugueses da Banca de Retalho, da Gestão de Património e de Investimento, e parte do negócio Português da Banca de Empresas. Esta venda está incluída no desinvestimento do segmento Non-core do Grupo;
- «A alienação Portuguesa foi anunciada a 2 de setembro de 2015, e a venda deverá estar terminada no 1.º trimestre de 2016".

Como referido anteriormente, relativamente ao "tratamento fiscal" adoptado pelo A... Sucursal, a perda contabilística registada foi considerada dedutível para efeitos do cômputo do apuramento do resultado tributável de 2015, com exceção da parte que foi enquadrada enquanto menos-valias relativas a participações sociais da H..., bem como referente às componentes de ativos fixos tangíveis, no montante de € 663.813,97 (ambas acrescidas na declaração de rendimentos Modelo 22 de 2015). Assim concorreu para a formação do lucro tributável, do período de tributação de 2015, um gasto no valor de € 203.164,182,20 (€ 203.827.996,17 - € 663.813,97).

Com relevo, para a situação em apreço, importa referir que o "Admiral - Costs to sell", no valor de € 31.371.998,75 relevado na conta NCA 728014 - "Outros encargos gastos operacionais - Operações descontinuadas - Outros - ADMIRAL", tiveram como contrapartida a conta NCA 52896 - "Encargos pagar - Outros encargos pagar - Other Accruals - ADMIRAL" e que de acordo com os elementos disponibilizados, foram gastos efetivos do período de 2015, por utilização da referida conta, o montante de € 1.696.200,04, conforme demonstrado no anexo n.º 6 (1 fl.).

Porém, o procedimento adotado pelo Banco não tem enquadramento fiscal, senão vejamos:

#### **Do enquadramento contabilístico**

Como mencionado, o A... Sucursal na relevação contabilista da operação em causa adoptou a IFRS 5 - Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

O objetivo desta IFRS é especificar a contabilização de ativos detidos para venda, e a apresentação e divulgação de unidades operacionais descontinuadas. Em particular, a IFRS exige:

- a) os ativos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender, e que a depreciação desses ativos deve cessar; e
- b) os ativos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam apresentados separadamente na face da demonstração da posição financeira e que os resultados das unidades operacionais descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do rendimento integral.

Nos termos do §4 é referido que : "Por vezes, uma entidade aliena um grupo de ativos, possivelmente com alguns passivos diretamente associados, em conjunto numa única transação. Um tal grupo para alienação pode ser um grupo de unidades geradoras de caixa, uma única unidade geradora de caixa, ou parte de uma unidade

geradora de caixa. O grupo pode incluir quaisquer ativos e quaisquer passivos da entidade, incluindo ativos correntes, passivos correntes e ativos excluídos pelo parágrafo 5 dos requisitos de mensuração desta IFRS. Se um ativo não corrente dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS fizer parte de um grupo para alienação, os requisitos de mensuração desta IFRS aplicam-se ao grupo como um todo, de forma que o grupo seja mensurado pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos o custo de vender. Os requisitos para mensuração do ativos e passivos individuais dentro do grupo para alienação estão definidos nos parágrafos 18, 19 e 23".

Uma entidade deve classificar um ativo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada vai ser recuperada principalmente através de uma transação de venda em detrimento do uso continuado.

Ou seja, um ativo não corrente detido para venda (ANCDV) é, por definição, um ativo em que a venda é altamente provável e se espera que seja concluída num muito curto espaço de tempo.

De acordo com o estabelecido no §15, "Uma entidade deve mensurar um ativo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender".

E, custos de vender são "Os custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo (ou grupo para alienação), excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento" e justo valor "é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração".

Relativamente ao reconhecimento de perdas por imparidade e reversões, estabelece "Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do ativo (ou grupo para alienação) para o justo valor menos os custos de vender, (...)", conforme §20.

Quanto ao processo de mensuração resultante da classificação como detidos para venda, o mesmo compreende várias fases, nomeadamente:

- 1.º Análise e avaliação das perdas por imparidade registadas;
- 2.º Mensuração do ativo (ou grupo para alienação) de acordo com as IFRS aplicáveis;
- 3.º Remensuração do ativo (ou grupo para alienação) como um todo pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender. No caso, de o justo valor menos os custos de vender ser inferior à quantia escriturada, a IFRS 5 exige o reconhecimento de uma perda por imparidade (§20 da IFRS 5).

Na situação em apreço e de acordo com os elementos disponibilizados pelo Banco:

Pricing	
Banking	86
Added Corporate positions	
Portugal Ventures Haircut (50%)	
Derivatives	
Pension	(9)
NBV Provision adj	
Price / Proceeds	77
Accounting NBV / Equity - Portugal	243
Added Corporate NAV	
NBV - EIR	22
NBV - derivatives	
NBV - Pension (Net Liabilities)	(11)
Gain / Loss	(177)
Final CS Adjustment (PnL)	
BWM - Bank account CS	
Less Cost to Sell	(27)
Cost on sale Release	
Gain / (Loss) on Sale	(204)
Ledger #728014 - Loss on Sale Category	172
Difference - Gain / Loss	(5)
Ledger #728014 - Cost to sale Category	32
Difference - Gain / (Loss) on Sale	5

Contabilisticamente, da análise ao lançamento efetuado verificou-se que os ativos e passivos associados foram transferidos para as rubricas NCA 258802 - "Ativos não correntes detidos p/venda e operações descontinuadas - Outros ativos - ADMIRAL IFRS5" e 4500 - "Passivos não correntes detidos p/ venda e operações descontinuadas - Outros passivos - ADMIRAL IFRS5" pelas respetivas quantias escrituradas, tendo os mesmos sido ajustados para o justo valor menos os custos de vender, através do reconhecimento de uma perda, no valor de €203.827.996,17, na

conta NCA 728014 - "Outros encargos e gastos operacionais - Operações descontinuadas - Outros - ADMIRAL".

Assim sendo, a "perda estimada", que resulta da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender totaliza 204 milhões €, e encontra-se refletida na conta NCA 728014-"Outros encargos e gastos operacionais - Operações descontinuadas - Outros - ADMIRAL", com saldo devedor de €203.827.996,17.

Resulta, do exposto, que contabilisticamente o ajustamento efetuado consubstancia o reconhecimento de uma perda por imparidade, tal como previsto no §20 da IFRS 5.

### **Do enquadramento fiscal**

muito embora a vida das empresas decorra num fluxo contínuo e, em bom rigor, o lucro ou prejuízo só seja calculável no termo da sua atividade, a periodização do lucro tributável, por períodos, em regra coincidentes com o ano civil, é um dos pilares estruturais do IRC, traduzido pelo regime de periodização económica, também designado por regime do acréscimo ou princípio da especialização dos exercícios, regime este mitigado pela "solidariedade dos exercícios", consubstanciada no reporte de prejuízos de anos anteriores (cfr. ponto 7 do preâmbulo do Código do IRC), ainda que temporalmente limitado,

Com efeito, o conceito de lucro tributável adotado no Código do Rendimento das Pessoas Coletivas acolheu uma noção extensiva de rendimento de acordo com a teoria do rendimento acréscimo ou do incremento patrimonial, a qual se baseia no princípio de que tudo o que faça aumentar o património líquido inicial é rendimento tributável de uma empresa, nele se incluindo também os ganhos fortuitos, ocasionais ou irregulares.

Assim, de acordo com o n.º 2 do artigo 3.º do CIRC, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas naquele Código.

E o n.º 1 do artigo 17.º do CIRC completa o afirmado no n.º 2 do artigo 3.º precisando que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do referido Código.

Consagra-se, assim, um modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade.

Deste modo, o tratamento decorrente dos normativos contabilísticos é aplicável (e aceite) para efeitos fiscais sempre que o Código do IRC e eventual legislação complementar não estabeleçam regras próprias que determinem o contrário.

O respeito pelo princípio de dependência parcial do Código do IRC face à contabilidade obriga a que não existindo uma disposição prévia do legislador fiscal se siga para efeitos de apuramento do lucro tributável, o que se encontrar estabelecido nas normas contabilísticas em vigor à data.

Todavia, in casu, existe uma clara disposição fiscal constante no CIRC a respeito da questão em análise. Veja-se o disposto no artigo 18.º do CIRC, sob a epígrafe "Periodização do lucro tributável:

"1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

3 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade:

(...)

9 - Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados(...)".

Do exposto, resulta que apenas concorrem para a formação do lucro tributável, os rendimentos e os gastos realizados, isto é, que sejam o reflexo de transações económicas efetivas, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Veja-se a este propósito o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 2017-03-15, processo n.º 0869/13, onde se conclui: "Existindo uma mera possibilidade de perda, ou uma perda potencial ou latente, não pode a mesma ser considerada na determinação do lucro tributável por força do princípio da realização".

E, sobre o princípio da especialização dos exercícios, de acordo com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2015-05-03, processo n.º 03108/09 "(...), ficou consignado no Acórdão do STA, de 27.4.2008, processo n.º 0807/07, que o princípio da periodização dos exercícios « (...) visa tributar a riqueza gerada em cada exercício, independentemente do seu efetivo recebimento, pelo que ganha especial relevância nos casos em que não existe coincidência entre o exercício em que os ganhos ou perdas são contabilizados e o exercício em que os recebimentos ou despesas correspondentes têm lugar. Aquele princípio vale assim para os casos em que os custos são contabilizados num exercício mas em que a despesa efetiva só é suportada noutra, e para os casos em que o ganho ainda que contabilizado num exercício, só é, de facto, recebido noutra. Ora em tais situações, em que existe desencontro entre a contabilização dos custos e dos proveitos e a sua efetiva concretização, a lei ordena que os mesmos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respetivo recebimento ou pagamento ocorram. Daí que se devam imputar ao exercício os encargos que emergem de operações nele realizadas, ainda que nele não suportadas, do mesmo

modo que se devem imputar a um exercício os proveitos resultantes de operações nele feitas mesmo que arrecadados noutra»".

No caso "subjudice", uma vez que a transmissão (venda da unidade do negócio da banca de retalho) foi realizada em 2016, apenas nesse período de tributação, deverão relevar para efeitos fiscais os gastos associados a realização da operação em causa.

No entanto, e tendo em consideração o referido modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, previsto no artigo 17.º do CIRC, resta então analisar se o reconhecimento da perda por imparidade prevista no §20 da IFRS 5, é dedutível para efeitos fiscais no período de tributação da sua relevação contabilística, no caso, no período de tributação de 2015.

Em matéria de gastos, para efeitos de IRC, o artigo 23.º do CIRC consagra como princípio geral o de que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, onde se incluem, conforme alínea h) do n.º 2 do mesmo artigo, as perdas por imparidade.

Porém, nas subsecções II - Mensuração e perdas por imparidade em ativos correntes, artigo 26.º a artigo 28.º- C do CIRC, e III - Depreciações, amortizações e perdas por imparidade em ativos não correntes, artigo 29.º a artigo 34.º do CIRC, ambas da SECÇÃO II- Pessoas coletivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola do CAPÍTULO III -Determinação da matéria coletável, estabelece-se o regime específico das perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis.

Com relevo para a situação em apreço importa referir o n.º 2 do artigo 28.º-A do CIRC que estabelece: a[p]odem também ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável as perdas por imparidade e outras correções de valor para risco específico de crédito", em títulos e em outras aplicações, contabilizadas de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e pelas sucursais em Portugal de

instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos termos e com os limites previstos no artigo 28.º-C e o n.º 1 do artigo 31.º-B do CIRC que prevê "[p]odem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal".

Do exposto, facilmente se depreende que o reconhecimento da perda por imparidade, em 2015, no montante de € 203.827.996,17, correspondente ao menor valor entre a quantia escriturada dos ativos e passivos que constituem a unidade de negócio da banca de retalho e o justo valor menos os custos de vender, não se encontra contemplada nas perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis acima descritas, razão pela qual, no período de tributação de 2015, a mesma não concorre para a formação do lucro tributável.

Análise dos elementos apresentados pelo A... Sucursal

Dos elementos disponibilizados pelo Banco, os quais foram solicitados com o intuito de se clarificar a natureza e o enquadramento fiscal da referida operação, apurou-se que:

- » Em 2015-09-02 entre o C... e o B..., S.A. foi celebrado um contrato denominado "Contrato de Aquisição de Unidade de Negócio" ou "Business Purchase Agreement", relativo à eventual aquisição da banca de retalho da Sucursal em Portugal do C...;
- » A aquisição pelo B..., S.A. - Sucursal em Portugal, do negócio da banca de retalho, privada e de empresas do A...- Sucursal em Portugal, só se concretizou no primeiro trimestre de 2016;
- » O reconhecimento contabilístico de uma "perda estimada" no valor de € 203.827.996,17, ao abrigo da IFRS 5, na conta NCA 728014 - "Outros encargos e gastos operacionais - Operações descontinuadas - Outros - ADMIRAL" e assim discriminada: "Admiral- Costs to sell, no valor de € 31.371.998,75 e "Admiral-Losson sale", no montante de € 172,455,997,42;

- » Do montante de € 31.371.998,75 relativos a "Admiral- Costs to sell", contabilizados em 2015 na conta NCA #728014, apenas o montante de € 1.696.200,04 foi gasto efetivo do período de tributação de 2015, conforme veio o Banco esclarecer, em resposta à questão 9.8 do pedido de elementos n.º 3, datada de 2018-03-08, e no qual demonstrou a utilização do "Admiral Accrual" (conta NCA #52896) durante o ano de 2015;
- » Foi acrescido ao resultado líquido contabilístico, campo 736 do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, o montante de € 663.813,97, relativo às menos-valias das participações sociais da H..., bem como a parte referente às componentes de ativos fixos tangíveis, as quais influenciaram o montante da "perda estimada" relevada contabilisticamente na conta NCA #728014 - "Outros encargos e gastos operacionais - Operações descontinuadas -Outros-ADMIRAL"62.

### **Conclusão**

Face ao que antecede, e dado que o reconhecimento da perda contabilística na conta NCA 728014 -"Outros encargos e gastos operacionais - Operações descontinuadas - Outros - ADMIRAL", no montante de €203.827.996,17, não tem enquadramento no artigo 18.º do CIRC, por se ter concretizado apenas em 2016, nem tão pouco se mostra dedutível ao abrigo do regime estabelecido para as perdas por imparidade, designadamente no artigo 28.º-A e artigo 31.º-B, ambos do CIRC, a mesma não pode concorrer para a formação do lucro tributável do período de tributação de 2015.

No entanto, e como referido anteriormente, uma vez que o valor de € 1.696.200,04, corresponde a gastos efetivos do período de tributação de 2015, e o montante de € 663.813,97 foi acrescido no campo 736 do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, o acréscimo a efetuar ao lucro tributável será de € 201.467,982,16 (€ 203.827.996,17 - € 1.696.200,04 - € 663.813,97), nos termos das disposições legais mencionadas.

I) O Relatório de Inspeção Tributária, no ponto VII, sob a epígrafe “Infrações verificadas”, refere-se o seguinte:

As inexatidões relatadas no ponto III. e VI. deste documento, constituem infrações previstas e punidas nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pelo n.º 1 do artigo 1º da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, da seguinte forma:

- Os factos descritos nos pontos III.1 e III.2.1. pelo artigo 119.º do RGIT;

[...].

L) Em resultado das correções tributárias, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2018..., a demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2018... e a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., relativas ao exercício de 2015, nas quais foi apurado o montante total de € 6.152.821,01 a pagar, dos quais € 491.952,71 dizem respeito a juros compensatórios.

J) O montante foi pago em 9 de outubro de 2018.

L) A Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, em 15 de janeiro de 2019, tendo em vista a anulação parcial da liquidação adicional de IRC, da liquidação de juros compensatórios e da demonstração de acerto de contas, que correu termos no CAAD sob o n.º 30/2019-T.

M) No referido processo, em 2 de julho de 2019, o tribunal arbitral proferiu decisão de improcedência do pedido arbitral.

N) Não obstante a improcedência do pedido arbitral, em 5 de setembro de 2022, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa do ato tributário de liquidação de juros compensatórios, emitido por virtude do retardamento da liquidação de IRC do exercício de 2015, com fundamento em falta de verificação dos pressupostos legais e falta de fundamentação.

O) O pedido de revisão oficiosa foi objeto de decisão de indeferimento por despacho do Chefe de Divisão do Serviço Central da Unidade de Grandes Contribuintes, de 25 de novembro de 2022, comunicado por ofício da mesma data.

P) A informação dos serviços em que baseou a decisão de indeferimento, na parte relevante, é do seguinte teor:

## **VI. Análise da reclamação**

26. O sujeito passivo não deixa de ter razão quando refere que a promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens, constitui uma transmissão onerosa para efeitos da aplicação do regime das mais-valias ou menos-valias realizadas
27. No entanto, no caso em apreço, não provou em sede do procedimento de inspeção, nem em sede desta petição que a tradição do bem se verificou com o contrato de promessa de compra e venda, ou seja, em 2012.
28. Em termos do CIRC e do SNC, temos a referir o seguinte
29. O artigo 18º do Código do IRC, refere.

"Artigo 18.º

### Periodização do lucro tributável

1 — Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

3 — Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;"

30. De acordo com os princípios contabilísticos, nomeadamente:

31. O regime do Acréscimo, previsto no SNC (EC S22): «(...) a fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações

passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas (...).».

32. O da substância sobre a forma: «(...) se a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não *meramente* com a sua forma legal (...).».

33. Face à letra das normas acima descritas, resulta que:

34. Se a propriedade do imóvel passa para a posse do promitente adquirente, na data da celebração do contrato promessa de compra e venda, é neste exercício que o alienante deve considerar o valor da venda como rendimento.

35. Se a propriedade apenas é transferida para o adquirente, na data da escritura de compra e venda, então é neste exercício que o alienante deve considerar o valor da venda como rendimento, o que se verificou no caso em apreço, uma vez que o sujeito passivo não reconheceu a mais-valia em 2012, mas apenas em 2015.

36. Porém, foi o próprio sujeito passivo que preparou as suas demonstrações financeiras com o apuramento da mais e menos-valia no exercício de 2015, pelo que como pode agora solicitar que o acréscimo do artigo 64.º seja em período diferente.

Assim sendo, vejamos,

37. A sociedade "D..., Lda", no exercício de 2015, exerce a atividade principal de "Fabricação de Artigos de Mármore e de Rochas Similares" CAE: 23701 e Secundário de "Com. Grosso Mat. Const (Exc. Madeira) e Equip Sanitário", CAE:046732.

38. No exercício supra, por contrato de compra e venda, celebrado por escritura pública em 2015-05-11, procede à transmissão onerosa do prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia União das Freguesias de ..., ... e ..., sob o artigo ..., pelo preço de €750.000,00.

39. Na declaração periódica de rendimentos (Modelo 22 de IRC), do exercício de 2015, entregue em 2016-10-17, declara no quadro 07 a mais-valia fiscal no valor de € 719.725,36 e a mais-valia contabilística de €724.284,51.
40. Na declaração anual de informação contabilística e fiscal, declara no quadro 06 — A Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros - Alienações (conta 7871), o valor de € 750.000,00.
41. Da análise efetuada às demonstrações financeiras, nomeadamente a IES, verifica-se que o imóvel continuou registado na rubrica ativos fixos tangíveis e a ser objeto de depreciação, verificando-se que o sujeito passivo continuou a afetar o imóvel em causa à sua atividade, conforme a seguir de discrimina:

Descrição IES	Anos				
	2011	2012	2013	2014	2015
Imobilizado tangível:					
Terreno	3.827,67 €	3.827,67 €	3.827,67 €	3.827,67 €	0,00 €
Edifício	381.880,18 €	381.880,18 €	381.880,18 €	381.880,18 €	0,00 €
Depreciações acumuladas	247.357,57 €	285.545,59 €	323.733,61 €	359.088,15 €	0,00 €
Depreciações exercício	38.188,02 €	38.188,02 €	38.188,02 €	35.354,54 €	0,00 €

42. Do acima exposto não subsistem dúvidas, de que o imóvel alienado fazia parte dos ativos fixos tangíveis da sociedade "D..., Lda" e a alienação do mesmo foi contabilizada/declarada, pelo sujeito passivo, no exercício de 2015, em obediência ao

disposto no n.º 1 e alínea a) do n.º 3 do artigo 18.º Código do IRC e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

43. Assim sendo, é obvio que a transferência da propriedade se deu na data da celebração da escritura de compra e venda do imóvel, celebrada em 2015 e não no exercício de 2012 (ano da celebração do contrato de promessa de compra e venda com eficácia real), conforme ora alegado pelo sujeito passivo, porque foi no exercício de 2015 que o rédito da venda foi contabilizado, como rendimento do exercício.

Mais,

44. Para fundamentar o alegado, o sujeito passivo junta, apenas, cópia do contrato de promessa de compra e venda com eficácia real (contrato este que não foi apresentado no decurso do procedimento inspetivo), isto é, não apresenta qualquer prova credível que possa atestar que a transmissão da posse/tradição se verificou no ano de 2012.

45. Porém, da leitura realizada ao contrato de promessa de compra e venda com eficácia real, em que compareceram como primeiro outorgante E..., o qual outorga por si e na qualidade de sócio e gerente da sociedade "D..., Lda" e como segundo outorgante "F..., o qual outorga na qualidade de sócio e gerente da sociedade "G..., Lda, verificamos que do mesmo consta:

1. As partes mantêm interesse na celebração do contrato de compra e venda, do seguinte imóvel (...) Prédio urbano (...), inscrito na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho de Sintra, inscrito na matriz predial urbana da dita freguesia sob o artigo..., com o valor patrimonial tributário de 1.117.330,00€.

#### Cláusula Primeira

##### Preço e forma de pagamento

1. O preço global acordado da compra e venda prometida é de €750.000,00 (...), pago pela promitente compradora à promitente vendedora nos termos e prazos seguintes:

a) A quantia de € 75.000 (...), que já se encontra paga desde a celebração do contrato promessa de compra e venda, celebrado em treze de Janeiro de dois mil e onze;

b) A quantia de € 100.000 (...) já paga em 28 de outubro de 2011.

- c) Nesta data é reforçado o sinal em € 100.000 (...) pago pela promitente compradora;
- d) A quantia remanescente de € 475.000,00 (...) será paga em vinte e quatro prestações mensais.

#### Cláusula Quarta

##### Escritura pública

1. A escritura pública de compra e venda será celebrada no prazo máximo de trinta dias contados do pagamento da última prestação.
46. Como se pode verificar, do contrato promessa de compra e venda com eficácia real, resulta que a transferência da propriedade do imóvel (por escritura de compra e venda), ocorreria após o pagamento integral do preço acordado, sem o que não se vislumbra que a sociedade "D..., Lda" tivesse qualquer vantagem que a motivasse para uma transferência imediata e definitiva da posse sobre o imóvel, na data da celebração do contrato promessa de compra e venda.
47. Em jeito de conclusão, de leitura ao contrato promessa de compra e venda com eficácia real e ao anteriormente exposto não resultam quaisquer evidências de que a transmissão da posse ocorreu na data do contrato de promessa de compra e venda com eficácia real, uma vez que naquela data não foi pago o preço integral da transação e a sociedade alienante não contabilizou o rendimento referente à venda, no exercício de 2012. Verifica-se que o apuramento da mais e menos-valia apenas foi registado pela empresa em 2015 e não em 2012, conforme vem agora alegar.
48. Face ao explicado, o sujeito passivo não pode agora alegar, para afastar o disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 64º do CIRC, que a transmissão onerosa para efeitos da aplicação do regime das mais-valias e menos-valias realizadas, verificou-se na data da celebração do contrato-promessa de compra e venda do imóvel com a entrega do mesmo ao promitente comprador, porque a transmissão onerosa ocorreu no ano de 2015, ano em que a propriedade do imóvel foi transmitida ao adquirente, conforme declarado e contabilizado pelo sujeito passivo, na declaração Modelo 22 de IRC e declaração anual de informação contabilística e fiscal/IES, do exercício de 2015, pelo que, neste caso, não tem aplicação o disposto no n.º 5 do artigo 46.º do Código do IRC

- que refere: "5 - Consideram-se transmissões onerosas, designadamente: a) A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens;"
49. Concluindo, atendendo que a alínea a) do n.º 3 do artigo 64.º do Código do IRC, determina que a correção deve ser efetuada "(...) na declaração de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a operação de transmissão", tendo o sujeito passivo imputado ao exercício de 2015, o rendimento obtido com a transmissão onerosa do imóvel, é neste exercício que têm de ser feitas as correções decorrentes da referida norma legal. E ainda,
50. Quanto ao argumento "no momento em que os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa se questionaram quanto à necessidade de a sociedade D..., LDA, inscrever na sua declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2015, a «diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato», deveriam, desde logo, ter diligenciado no sentido de determinar esse «valor patrimonial tributário definitivo do imóvel», também não lhe assiste razão, conforme a seguir passamos a descrever:
51. De acordo com o artigo 13.º do CIMI, a inscrição e a atualização de prédios na matriz é efetuada com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo. Esta é, para os prédios urbanos, denominada de declaração Modelo 1 do IMI, e deve ser entregue pelos titulares de prédios novos (a inscrever na matriz predial pela primeira vez) ou pelos titulares de prédios que, não sendo novos, nunca foram avaliados e inscritos na matriz predial urbana, ou tenham sido alterados.
52. A declaração Modelo 1 do IMI é obrigatoriamente entregue sempre que haja necessidade de avaliar um prédio urbano ou ocorram factos suscetíveis de alterar o valor patrimonial de prédios urbanos já inscritos na matriz.
53. Esta declaração e os documentos complementares entregues permitem a avaliação e inscrição na matriz de prédios urbanos novos, omissos, melhorados, modificados e reconstruídos, a atualização do VPT e a avaliação por mudança da afetação do prédio urbano (cfr. informação vinculativa 2019000723 - IVE n.º 16093).
54. Dos elementos existentes nos Serviços da AT, verificámos que a sociedade "D..., Lda," NIF:..., em cumprimento do disposto no artigo 13.º, apresenta a declaração

Modelo 1 do IMI n.º ... (motivo: 3 - Prédio melhorado/Modificado/Reconstruído), referente ao prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., sob o artigo ... (atual artigo... da freguesia União das Freguesias de ..., ... e ...) em 2009-12-16.

55. Na sequência da entrega da declaração supra, os Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), procedem à avaliação do imóvel e através do ofício n.º ..., de 2010-03-16, registado pelos Serviços dos CTT, sob o n.º RYI ... PT, notificam a sociedade do valor patrimonial tributário atribuído ao mesmo de € 1.117.330,00, bem como, para no prazo de 30 dias, requerer segunda avaliação nos termos do artigo 76.º do Código do IMI, caso não concordasse com o referido valor. Direito que o sujeito passivo não exerceu.
56. Do histórico do prédio urbano, consta que o imóvel fez parte do património do sujeito passivo, até 2015-05-11 (data da celebração da escritura pública de compra e venda). Porém, por um lado, não obstante o imóvel ter sido objeto de atualizações periódicas, de acordo com o disposto no artigo 138.º do Código do IMI, o sujeito passivo não reagiu contra as referidas atualizações, pelo que também não se socorreu do mecanismo que tinha ao seu dispor e que se encontrava previsto no artigo 130.º do atrás citado diploma legal.
57. Daqui decorre que os Serviços de Inspeção Tributária, não têm competência para proceder à avaliação de imóveis, uma vez que esta compete ao Serviço de Finanças da área do prédio, com base em declaração apresentada pelos sujeitos passivos, conforme disposto nos artigos 37.º e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).
58. Donde resulta que a sociedade "D..., Lda," ao alienar o imóvel por valor inferior ao valor patrimonial tributário definitivo (valor que nunca foi posto em causa), não tendo acionado o mecanismo que tinha ao seu dispor, previsto no artigo 139.º do CIRC, para provar que o preço efetivo de alienação foi o constante da escritura de compra e venda, para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2015, deve efetuar a correção, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial

tributário definitivo e o valor constante do contrato, aquando da entrega da declaração Modelo 22 de IRC.

59. Assim sendo, não existe qualquer violação ao disposto no n.º 1 do artigo 18.º e alínea a) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC.
60. Após apreciação dos argumentos invocados pelo Reclamante na sua petição inicial, foi, por parte desta UGC, elaborado o competente "Projeto de Decisão" junto aos autos, consubstanciado na nossa anterior Informação n.º 224-AIR3/2022.
61. Através de ofício emanado da UGC, o Reclamante foi devidamente notificado para, querendo, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art. 60.º da LG T, por sua vez conjugado com o preceituado no art. 122º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA").
62. Decorrido o prazo então concedido para o exercício do seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, que, de acordo com o Art. 57.º A da LG T, terminou em 13-12-2022, nem o Reclamante, por um lado, veio aos autos acrescentar outros elementos que não tivessem já sido dirimidos aquando do nosso anterior "Projeto de Decisão", pois não exerceu o seu direito, nem esta UGC, por outro, descortinou também quaisquer outros elementos suscetíveis de colocar em causa as conclusões anteriormente propostas. Nestes termos,
63. Considerando-se a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso anterior "Projeto de Decisão", somos então a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

## **VII. Conclusão**

Em conformidade com o anteriormente exposto e compulsados todos os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior "Projeto de Decisão" e as peças processuais carreadas pelo Reclamante, parece-nos de indeferir o pedido inserto nos autos, em conformidade com o teor do "quadro-síntese" mencionado no introito desta nossa Informação, com todas as consequências legais, designadamente, sendo o caso, no que tange ao preceituado no art. 163.º do CPA e, bem como, ao cumprimento do determinado pelo art. 100.º da LGT.

Mais se informa que, em caso de Concordância Superior, se promova a notificação do Reclamante, através de ofício nos termos do previsto nos arts. 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais.

P) Na liquidação de IRC, que constitui o documento n.º 5 junto ao pedido arbitral, e que aqui se dá como reproduzido, consta o seguinte:

“Fica notificado(a) fundamentação da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida.”

Q) O pedido arbitral foi apresentado em 17 de março de 2023.

### **Factos não provados**

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **Motivação da matéria de facto**

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária.

### **Matéria de direito**

5. A única questão em debate traduz-se em saber se há lugar ao pagamento de juros compensatórios por retardamento da liquidação do imposto devido, na sequência da correção tributária realizada no âmbito de um procedimento inspetivo, por efeito do não reconhecimento para efeitos fiscais de perda por imparidade.

No entender da Requerente, a liquidação de juros compensatórios é ilegal por inverificação dos respetivos pressupostos materiais, uma vez que o retardamento da prestação

tributária não ficou a dever-se a uma conduta culposa do sujeito passivo que possa ser objeto de censura, mas a uma divergência entre a Autoridade Tributária e o contribuinte quanto à relevância fiscal da perda por imparidade contabilística, reconhecida no exercício de 2015. Alega ainda que a liquidação é ilegal por se não encontrar suficientemente fundamentada, como era exigível pelas disposições conjugadas dos artigos 35.º, n.º 9, e 77.º da LGT.

Como resulta da matéria de facto dada como assente, a perda por imparidade foi reconhecida no exercício de 2015, na sequência do contrato de aquisição de unidade de negócio celebrado, em 2 de setembro de 2015, entre a Requerente e a B..., S.A. por virtude de a transação ter sido realizada por um valor inferior ao valor contabilístico do acervo de ativos e passivos transmitidos por efeito do contrato, correspondendo assim à diferença negativa entre o valor da realização da transmissão e o valor contabilístico com referência ao exercício em que teve lugar a transação.

Na ação de inspeção que originou a correção tributária, entendeu-se que a perda por imparidade não poderia concorrer para a formação do lucro tributável no período de tributação de 2015, por se ter concretizado apenas em 2016 e não ter enquadramento no artigo 18.º do CIRC, e também por não ser dedutível ao abrigo do regime específico estabelecido para as perdas por imparidade, designadamente, nos artigos 28.º -A e 31.º - B do CIRC.

No processo arbitral n.º 30/2019-T, em que se discutiu a legalidade da liquidação adicional de IRC por não reconhecimento da perda por imparidade no exercício de 2015, e cuja petição se inicial se encontra junta aos autos, a controvérsia entre as partes centrou-se no seguinte.

A Requerente argumenta que, devendo a perda por imparidade ser reconhecida contabilisticamente no período de tributação de 2015, ao abrigo da *International Financial Reporting Standard* (IFRS 5), não tem aplicação ao caso o princípio da especialização dos exercícios a que se refere o artigo 18.º do CIRC. Este diploma não estabelece regras próprias e específicas para as perdas por imparidade de grupos para alienação classificados como detidos

para venda e, não sendo a respetiva dedução proibida por nenhuma disposição particular, as mesmas devem considerar-se dedutíveis nos termos gerais, ao abrigo do disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC. Nenhum dos preceitos contidos nos artigos 28.º-A a 31.º-B do Código do IRC se refere à dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade e, por isso, a perda reconhecida pela Requerente releva para efeitos fiscais, em face do preceituado nos artigos 17.º e 23.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, por estar corretamente contabilizada e não existir disposição do CIRC que afaste a sua dedutibilidade.

Por seu lado, a Autoridade Tributária corroborou a posição adotada no Relatório de Inspeção Tributária, dizendo que a operação de alienação da unidade de negócio não foi concretizada no ano de 2015, ano em que foi assinado o acordo da venda, mas no ano de 2016 em que o rédito foi realizado e os suportados os correspondentes gastos, pelo que, ao abrigo do princípio da especialização dos exercícios, é nesse ano que releva para efeitos fiscais. Acresce que a perda por imparidade não pode ser aceite fiscalmente como dedutível, por inexistência de previsão legal expressa, sendo que nenhuma referência é feita, nos artigos 28.º e 31.º-B do Código do IRC quanto às perdas por imparidade dos ativos não correntes detidos para venda, e o princípio geral da alínea h) do n.º 2 do artigo 23.º apenas significa que as perdas por imparidade são dedutíveis se verificados os requisitos estabelecidos nos normativos específicos que regulam essas deduções.

Estas questões, reconduzindo-se a saber se o princípio da especialização dos exercícios, por um lado, e o regime constante dos artigos 28.º e 31.º-B do CIRC, por outro, não permitem a relevância fiscal da perda por imparidade contabilística reconhecida no exercício de 2015, foram analisadas no acórdão de 2 de julho de 2019 proferido no referido Processo arbitral n.º 30/2019-T.

Quanto ao princípio de especialização dos exercícios, o tribunal arbitral entendeu, em suma, o seguinte:

Na verdade, tanto no caso de provisões como no caso de perdas por imparidade, está-se perante situações em que [...] o princípio da especialização dos exercícios não só permite mas até impõe que a relevância fiscal da componente negativa do liquidação seja atribuída no exercício em que a provisão deve ser efetuada ou a perda deve ser reconhecida, antecipando essa relevância em relação ao momento em que se venha a materializar pecuniariamente a ocorrência negativa.

Por isso, a argumentação da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de que «apenas concorrem para a formação do lucro tributável, os rendimentos e os gastos realizados, isto é, que sejam o reflexo de transações económicas efetivas, independentemente do seu recebimento ou pagamento», que «durante o exercício de 2015, não foram verificadas todas as condições associadas à realização, pelo que o reconhecimento do correspondente rédito e dos gastos associados à operação não podem ser imputados ao lucro tributável desse exercício» e que só em 2016 «foram transferidos para o B... as vantagens mais significativas e os riscos mais importantes inerentes à unidade de negócio», não tem qualquer fundamento legal, pois o regime de reconhecimento das perdas por imparidade visa precisamente, dar relevância fiscal a perdas antes da realização de menos-valias que decorram da alienação (o que tem como corolário que o valor da perda por imparidade já não relevará para efeitos fiscais quando vierem a ser realizadas mais valias, como decorre do n.º 2 do artigo 46.º do CIRC).

Assim, interpretando o artigo 18.º, n.º 1, do CIRC, em conjugação com artigo 23.º, n.º 1, do mesmo Código, conclui-se que as perdas por imparidade se consideram componente negativa do lucro tributável do exercício em que devem ser reconhecidas, isto é, consideram-se suportadas nesse exercício e não naquele em que venham a concretizar-se os seus efeitos pecuniários através da venda dos ativos. E, em princípio, apenas nesse exercício em que a perda por imparidade deve ser reconhecida é que lhe pode ser atribuída relevância fiscal, sem prejuízo de eventual aplicação do princípio da justiça, invocado pelo Requerente, que o

Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que deve atenuar a rigidez do princípio da especialização dos exercícios (-).

Por isso, desde logo, se conclui que há um erro na interpretação do artigo 18.º n.º 1, do CIRC, subjacente à correção efetuada, na medida em que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a perda por imparidade que aceita que foi corretamente reconhecida em 2015, apenas deveria ser fiscalmente relevante no exercício de 2016, por ser neste que o negócio produziu efeitos pecuniários. Na verdade, por força do princípio da especialização dos exercícios, as perdas por imparidade corretamente reconhecidas a contabilidade, quando é admitida a sua relevância fiscal, têm esta relevância no exercício em que contabilisticamente devem ser reconhecidas, independentemente do momento em que o negócio gerador das perdas vier a produzir efeitos.

Assim, devendo a perda por imparidade ser reconhecida contabilisticamente no exercício de 2015, como foi, se tiver relevância fiscal é neste exercício de 2015 que ela lhe deve ser atribuída, como tal, como perda por imparidade (e não como menos-valia realizada, que só veio a concretizar-se em 2016).

Por isso, fica para esclarecer se há outras normas do CIRC que obstem a que essa perda por imparidade tenha relevância fiscal, designadamente os seus artigos 28.º e 31.º-B invocados no RIT.

Quanto ao enquadramento da situação nos artigos 28.º-A e 31.º-B do CIRC, o tribunal arbitral, depois de fazer notar que a alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC se limita a indicar um dos tipos de componentes negativas do lucro tributável, não podendo ser considerada uma regra geral sobre a relevância imparidades contabilísticas, veio a concluir, no ponto 3.2.3, nos seguintes termos:

Assim, a relevância fiscal da perda por imparidade contabilística que está em causa só pode resultar das regras especiais sobre a determinação da matéria tributável que se referem a perdas por imparidade, que constam das Subsecções II («Mensuração e

perdas por imparidades em ativos correntes») e III («Depreciações, amortizações e perdas por imparidades em ativos não correntes»).

[...]

No entanto, no caso em apreço, a perda por imparidade não se reporta apenas a ativos correntes nem somente a ativos não correntes, mas sim a um «grupo para alienação» detido para venda, constituído pela unidade de negócio da banca de retalho, banca privada e a quase totalidade do negócio de banca de empresas da sucursal em Portugal do C... PLC, tendo a transação abrangido também passivos (...), resultando a imparidade da mensuração deste grupo de ativos e passivos em sintonia com a IFRS 5.

[...]

Neste caso, no grupo incluíam-se ativos não correntes, pelo que os requisitos de mensuração previstos na IFRS 5 se aplicam ao grupo como um todo, como indica na parte final desta norma.

[...]

Examinando as normas do CIRC que se reportam especialmente às perdas por imparidade, constata-se que não está prevista a relevância fiscal de perdas relativas a grupos para alienação, integrados concomitantemente por ativos correntes e não correntes e também por passivos.

Na verdade, como se referiu, as regras gerais da determinação do lucro tributável das pessoas coletivas que exerçam a título principal atividade comercial constam da Secção II do Capítulo III do CIRC, em que se inclui uma subsecção II com a epígrafe «Mensuração e perdas por imparidades em ativos correntes» e uma Subsecção III com a epígrafe «Depreciações, amortizações e perdas por imparidades em ativos não correntes».

Mas, não sendo os grupos para alienação ativos correntes nem ativos não correntes, tem de se concluir que não se prevê em qualquer das normas especiais sobre perdas por imparidade a relevância fiscal das perdas contabilísticas relativas a grupos para alienação classificados como detidos para venda.

Aliás, o Requerente defende precisamente este entendimento de que a perda por imparidade em causa não se enquadra em qualquer das situações previstas nas normas especiais do CIRC relativas à relevância fiscal de perdas por imparidade: «percorridos os artigos 28.º-A a 31.º-B do Código do IRC, resulta claro que nenhum dos preceitos aí contidos se pronuncia sequer sobre a dedutibilidade fiscal da perda por imparidade reconhecida pelo Requerente».

De qualquer modo, mesmo que se entendesse, com base no citado § 4.º da IFRS 5, que o grupo para alienação, por integrar ativos não correntes, devia ser equiparado a um ativo não corrente, teria de se reconhecer que, também por essa via, não seria relevante a perda por imparidade em causa, pois é manifesto que não se está perante qualquer das situações previstas no artigo 31.º-A do CIRC em que as perdas por imparidade em ativos não correntes são fiscalmente dedutíveis: as «provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal».

Em decorrência de todo o exposto, o acórdão em análise, no ponto 3.2.4, formula a seguinte proposição:

Conclui-se, assim, que a situação da perda por imparidade em causa não se enquadra em qualquer das situações prevista nos artigos 28.º-A e 31.º-B do CIRC, em que é regulada a relevância fiscal das perdas por imparidade.

Por outro lado, pelo que se disse no ponto 3.2.2. a relevância fiscal depende do seu enquadramento em qualquer das situações especialmente previstas no CIRC. Consequentemente tem de se concluir que a perda por imparidade em causa não era fiscalmente dedutível.

Interessa ainda ter presente que a Requerente juntou ao pedido arbitral, como documento n.º 10, um parecer elaborado por professora universitária Ana Morais, tendo como objetivo “dar uma opinião fundamentada sobre a determinação de perdas por imparidade de

---

ativos não correntes e de grupos para alienação detidos para venda”, em que se extraem as seguintes conclusões:

- (a) O grupo para alienação (conjunto de ativos e passivos associados) foi corretamente classificado, pelo C..., como detido para venda, em 2015. Além disso, a atribuição ao grupo para alienação do justo valor menos os custos de vender e, conseqüentemente, o reconhecimento de um gasto (perda por imparidade) pela diferença entre o valor contabilístico do grupo para alienação e o seu justo valor menos os custos de vender cumprem com o previsto na IFRS 5.
- (b) A perda por imparidade é reconhecida contabilisticamente como gasto do período, com a conseqüente redução do valor dos ativos não correntes que incluem o grupo para alienação e que estão no âmbito dos requisitos de mensuração da IFRS 5, no período em que é incorrida (2015).
- (c) Atendendo ao previsto nas normas internacionais de contabilidade, não seria possível reconhecer a perda por imparidade do grupo para alienação classificado como detido para venda apenas em 2016, nem tão pouco não reconhecer a referida perda por imparidade em 2015.
- (d) Para efeitos fiscais, a perda por imparidade é considerada latente ou potencial. No entanto, esta qualificação, por si só, não determina a consideração, ou não, da perda por imparidade no lucro tributável. Uma vez que o Código do IRC e legislação complementar não estabelecem regras próprias para as perdas por imparidade de grupos para alienação classificados como detidos para venda, tal como explanado anteriormente, será de aplicar o previsto na alínea h) do n.º 2 do artigo 23.º o qual inclui as referidas perdas por imparidade nos gastos dedutíveis.

**6.** Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, “são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”. No mesmo

sentido, o artigo 102.º, n.º 1, do CIRC consigna que “[s]empre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega do imposto a pagar antecipadamente ou a reter no âmbito da substituição tributária ou obtido reembolso indevido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios à taxa e nos termos previstos no artigo 35º da Lei Geral Tributária”.

Segundo estas disposições, os juros compensatórios são devidos pelo sujeito passivo com o propósito essencial de ressarcir a Administração pelo atraso na liquidação do imposto que a ele seja imputável, apontando para o caso mais frequente em que o contribuinte entrega a declaração de rendimentos fora dos prazos legais, prejudicando a liquidação atempada do imposto (cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, reimpressão, Coimbra, 2015, págs. 422-423).

Poderá ainda entender-se que são devidos juros compensatórios quando o imposto tenha sido liquidado com base na declaração de rendimentos entregue pelo sujeito passivo e venha a verificar-se, mais tarde, que o imposto era devido em montante superior ao que resultava da declaração, o que poderá suceder quando essa verificação venha a ser efectuada posteriormente em sede de procedimento inspetivo (cfr. SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra. 2017, pág. 314).

Haverá de entender-se, face aos dispositivos legais, que os juros compensatórios têm um carácter sancionatório, pressupondo o atraso da liquidação por motivo imputável ao contribuinte.

Como tem sido entendimento corrente, os juros compensatórios constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a Administração Tributária pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente. Tratando-se de uma indemnização de natureza civil, ela só exigível se se verificar um nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação e essa atuação possa ser censurável a título de dolo ou negligência (cfr., neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 22 de janeiro

de 2014, Processo n.º 01490/13, 21 de janeiro de 2015, Processo n.º 0632/14, e 28 de abril de 2021, Processo n.º 02577/14).

Entende-se também que não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação ficou a dever-se a compreensível dúvida, dificuldade ou divergência razoável de critérios quanto à qualificação e enquadramento da situação tributária, caso em que o facto determinante, ainda que imputável ao contribuinte, pode considerar-se como constituindo um erro desculpável (cfr. acórdão do STA de 11 de março de 2009, Processo n.º 0961/08). Será esse o caso quando a lei revela dificuldades de interpretação e a opção realizada pelo contribuinte, ainda que defensável, tenha sido posto em causa pela Administração (cfr., SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, pág. 264).

7. Revertendo à situação do caso concreto, o que se constata é que a Autoridade Tributária, no procedimento inspetivo, não admitiu a dedutibilidade fiscal da perda por imparidade relativamente ao período de tributação de 2015 com base em violação do princípio da especialização dos exercícios, a que se refere o artigo 18.º do CIRC, e nas disposições especiais dos artigos 28.º e 31.º-B do CIRC, que, em seu entender, afastavam a relevância fiscal da perda por imparidade quando aplicável a um grupo para alienação detido para venda.

Por outro lado, como se deixou esclarecido, o acórdão proferido no Processo n.º 30/2019-T concedeu provimento à impugnação judicial deduzida pela Requerente quanto a um dos fundamentos autónomos da liquidação adicional de IRC, vindo a considerar que a Administração incorreu em erro de interpretação do artigo 18.º, n.º 1, do CIRC, ao decidir no procedimento inspetivo que a perda por imparidade, que fora reconhecida contabilisticamente no exercício de 2015, apenas poderia relevar fiscalmente em 2016. E apenas deu como fundada a liquidação, com a sua consequente manutenção na ordem jurídica, por entender que a perda por imparidade em causa se não enquadrava em qualquer das situações previstas nos artigos 28.º e 31.º-B do CIRC, que regulam especificamente a relevância fiscal das perdas por imparidade.

No entanto, como se depreende da complexa análise jurídica desenvolvida nos pontos 3.2., 3.2.1., 3.2.2., 3.2.3. e 3.2.4. da decisão arbitral, a questão não é inteiramente isenta de dúvidas, nem é imediatamente apreensível para o contribuinte comum, e a própria Requerente defendeu, no pedido arbitral, que aquelas disposições do CIRC não se pronunciam sequer sobre a dedutibilidade fiscal da perda por imparidade.

A diversidade de posições quanto à relevância fiscal da perda por imparidade, na situação do caso, foi apresentada de forma consistente por ambas as partes, e, além do mais, a impugnação judicial deduzida pelo contribuinte não foi inteiramente infundada tanto mais que o interessado obteve vencimento quanto a um dos fundamentos que poderia conduzir à declaração de ilegalidade da liquidação (a alegada violação do princípio da especialização dos exercícios) e só sucumbiu quanto ao enquadramento da perda por imparidade nas referidas disposições dos artigos 28.º e 31.º-B do CIRC, que tratam especificamente essa matéria.

Nada permite concluir, nas circunstâncias do caso, que o atraso na liquidação, que se ficou a dever, não a um comportamento omissivo do sujeito passivo, mas a um procedimento inspetivo desencadeado pela Autoridade Tributária, que efetuou uma diferente qualificação jurídica dos factos tributários, possa ser imputado a uma atuação culposa do contribuinte, a título de dolo ou negligência.

**8.** A Autoridade Tributária, na sua resposta, refere ainda que a atuação da Requerente quanto ao tratamento fiscal atribuído à perda por imparidade foi qualificada pelos serviços de inspeção como uma infração tributária, prevista e punida pelo artigo 119.º do RGIT, devendo entender-se que, quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa.

Quanto a este ponto, entende o tribunal que a mera qualificação de facto imputável ao contribuinte no âmbito de um procedimento inspetivo, como contraordenação tributária, não pode constituir presunção de existência culpa relativamente ao retardamento da liquidação

do imposto, para efeito da exigência do pagamento de juros compensatórios. Sendo que o princípio da presunção da inocência do arguido, a que se refere o artigo 32.º, n.º 2, da Constituição, enquanto princípio geral de direito, torna-se aplicável não só no processo criminal, mas nos demais ramos do direito sancionatório, e impede que a mera qualificação, pelos serviços inspetivos, da conduta do contribuinte como contraordenação possa determinar a existência de culpa no retardamento da liquidação.

E, em todo o caso, como se considerou no acórdão do STA de 16 de dezembro de 2010 (Processo n.º 0587/10), a culpa pelo atraso na liquidação em vista ao ressarcimento dos prejuízos decorrentes para a Administração, pode e deve ser excluída quando se mostre, à luz das regras de experiência e das provas coligidas, que o contribuinte atuou com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais.

Neste condicionalismo, não podendo imputar-se a inexatidão em que incorreu a Requerente, quanto à dedutibilidade da perda por imparidade, a título de culpa, não se mostra justificado o pagamento de juros compensatórios por atraso na liquidação do imposto.

### **Vícios de conhecimento prejudicado**

**9.** Face à solução a que se chega, e considerando que a declaração de ilegalidade por erro nos pressupostos de direito oferece mais eficaz tutela aos interesses em presença, julga-se prejudicado o conhecimento do vício de forma por falta de fundamentação.

### **Reembolso do imposto indevidamente pago**

**10.** A Requerente pede ainda o reembolso do imposto indevidamente pago.

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, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do

sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto 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.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., no montante de € 491.952,71, referente ao exercício de 2015, bem como a decisão indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzida;
- b) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso da quantia de € 491.952,71.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 491.952,71, que não foi contestado pela Requerida, e corresponde ao valor da liquidação a que a se pretendia obstar (artigo 97.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT).

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 7.650,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 8 de agosto de 2023

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

A Árbitro vogal

Alexandra Iglésias

A Árbitro vogal

Filipa Barros