

JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (1.º  
TRIMESTRE DE 2013)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese trimestral das principais decisões arbitrais proferidas no Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) em matéria tributária - à semelhança do que já fazemos em relação às decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia.

A presente Informação Fiscal é relativa ao 1.º trimestre de 2013.

## TAX &amp; BUSINESS

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte [contacto@rffadvogados.pt](mailto:contacto@rffadvogados.pt).

**NÚMERO DO PROCESSO:** 14/2011-T

**DATA:** 4 de Janeiro de 2013

**ASSUNTO:** IRC - Fusões inversas, neutralidade fiscal e dedutibilidade de encargos financeiros

### Factos

A Requerente – A, S.A. – enquanto sociedade incorporante das sociedades B, S.A. e C, SGPS, S.A., requereu a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade dos actos de fixação de matéria tributável e respectivas correcções aritméticas para o exercício de 2007, em sede de IRC relativamente à B, S.A., no montante de € 466.216,24, e à C, SGPS, S.A., no montante de € 4.241.231,50 e, bem assim do acto de liquidação adicional de IRC e JC também relativos ao exercício de 2007, parcialmente contestados quanto à correcção relativa aos encargos financeiros no montante de € 342.418,19, a que correspondia o valor proporcional de imposto e juros liquidados de € 104.340,61. Mais requereu o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada caso a mesma viesse a ser prestada para suspensão do respectivo processo de execução fiscal.

Na sequência da notificação de notas de liquidação adicional de IRC de 2007 relativos à sociedade B, S.A. e C, SGPS, S.A., a Requerente veio, ainda, requerer a ampliação do pedido com referência aos mesmos.

São os seguintes os principais factos neste processo.

Em Dezembro de 2005, os accionistas da Requerente venderam à sociedade C, S.A. participações sociais, correspondentes a 90% do seu capital social. No início de 2007, 90% do capital da Requerente era detida pela sociedade C, SGPS, S.A., sendo os restantes 10% do capital social detido pela própria Requerente, como acções próprias.

Em Dezembro de 2006, foi por sua vez constituída a sociedade B, S.A. cujo capital social era detido integralmente pela sociedade D, SGPS, como “única accionista da sociedade”.

Em 13 de Fevereiro de 2007, a sociedade B, S.A. e a D, SGPS celebraram um contrato de financiamento com o Banco E nos termos do qual foi concedido um empréstimo à B, S.A. no montante de €12.350.000, na modalidade de mútuo e com a finalidade desta adquirir acções da sociedade C, SGPS, S.A.. Assim, por contrato de compra e venda de acções e de cessão de créditos a sociedade B, S.A. adquiriu 78,95% do capital social da C, SGPS e a D, SGPS adquiriu 21,05% do capital social da mesma C.

Em Dezembro de 2007, as sociedades B, S.A. e C, S.A. fundiram-se por incorporação na Requerente, tendo a fusão sido registada em 11 de Dezembro de 2007.

### **Análise do Tribunal**

O Tribunal Arbitral em face de anterior decisão interlocutória proferida identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) ilegalidade da notificação à Requerente dos actos de liquidação de IRC, JC, e de acerto de contas relativos às sociedades B, S.A. e C, SGPS, S.A.; ii) preterição do direito de audição da Requerente em relação aos actos relativos à sociedade B, S.A. e C, SGPS, S.A.; iii) caducidade do direito à liquidação de IRC, referente ao exercício de 2007, da sociedade C, S.A.; iv) erro nos pressupostos de facto e fundamentação do relatório relativamente à sociedade B, S.A.; v) não dedutibilidade dos encargos financeiros da sociedade B, S.A.; vi) errónea quantificação do montante da correcção do lucro tributável relativo à sociedade B, S.A.; vii) interpretação ilegal do regime da neutralidade nos termos do Código do IRC; viii) não dedutibilidade dos custos na Requerente com o financiamento contraído pela sociedade B, S.A.; ix) ilegalidade da liquidação de JC.

No que à primeira questão respeita - ilegalidade da notificação à Requerente dos actos de liquidação de IRC, JC, e de acerto de contas relativos às sociedades B, S.A. e C, SGPS, S.A. - o Tribunal invocou que uma sociedade incorporada, extinta em consequência de uma operação de fusão, e como tal, objecto de cessação de actividade, deve nomear um "representante da cessação" que assuma a função de actuar por conta da entidade objecto da cessação de actividade, nas situações tributárias que, ainda, se possam colocar ou surjam em relação a essa entidade. Mais, considerou que a extinção da personalidade jurídica das sociedades incorporadas não implica a extinção dos direitos e deveres subjacentes, mas sim a sua "continuação" na sociedade incorporante ou na nova sociedade.

Assim, respeitando a liquidação adicional de IRC a período de tributação anterior à data da fusão, relativamente e em nome da sociedade incorporada, tal liquidação será eficaz, se eficaz for, em relação à sociedade incorporante, dado esta, por força do artigo 112.º, alínea a), do Código das Sociedades Comerciais, responder pelas dívidas fiscais que digam respeito à sociedade incorporada, tendo em consideração a "transmissão dos direitos e obrigações desta para aquela".

Em face do exposto, o Tribunal considerou que, tendo as notificações sido realizadas na pessoa do representante da cessação, não assume relevância para a eficácia dos actos tributários os termos em que foi realizada a notificação da Requerente, referindo ainda, que mesmo que a Requerente não tivesse sido notificada dos actos tributários em questão, isso não colocaria em causa a eficácia dos mesmos, por considerar que atento o disposto na Lei Geral Tributária, a não realização ou a realização deficiente em relação à

sociedade incorporante, nessa simples qualidade, isto é, sempre que esta não seja designada como “representante da cessação”, de notificações e de quaisquer outras formalidades procedimentais atinentes à situação tributaria das sociedades incorporadas não consubstancia a omissão de formalidade legalmente exigida. Assim, o Tribunal concluiu pela improcedência da pretensão da Requerente.

Quanto à segunda questão decidenda - preterição do direito de audição da Requerente – o Tribunal conclui pela improcedência do vício de preterição do direito de audição, por se ter constatado relativamente à sociedade B, S.A. e à sociedade C, SGPS, S.A. que os actos envolvidos no procedimento inspectivo respectivo, bem como os subsequentes actos de liquidação, se realizaram em relação ao “representante da cessação” das sociedades incorporadas, tendo ocorrido igualmente a comunicação à Requerente, na qualidade de sociedade incorporante, dos actos tributários pertinentes, tendo sido facultado o direito de audição sobre os projectos de relatório, respeitantes à sociedade B, S.A. e à sociedade C, SGPS, S.A..

Ora, relativamente à terceira questão decidenda - caducidade do direito à liquidação de IRC da sociedade C, SGPS, S.A. – a Requerente invocou que qualquer liquidação em consequência do Relatório respeitante à sociedade C, SGPS, S.A. seria extemporânea, em virtude de à data do início da inspecção tributaria, já terem decorrido mais de três anos sobre o erro evidenciados nas declarações fiscais. Assim, resulta da Declaração Modelo 22 – IRC da sociedade C, SGPS, S.A. e, bem assim, das declarações apresentadas pela sociedade B, S.A. e pela Requerente, era perceptível a operação de fusão entre as referidas sociedades.

O Tribunal considerou não ser aplicável no caso vertente o prazo de caducidade de 3 anos por erro evidenciado na Declaração do sujeito passivo, por constatar que da Declaração Modelo – 22 da sociedade C, SGPS, S.A. não resultava qualquer indicação sobre a operação de fusão. O Tribunal conclui neste sentido por considerar que para desencadear a aplicação do artigo 45.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, não basta qualquer declaração que os sujeitos passivos estejam obrigados a apresentar por força de obrigações formais legalmente previstas, pois tem que se tratar de declaração dirigida a concretizar ou permitir a liquidação do imposto. Note-se que para efeitos de IRC trata-se da declaração periódica de rendimentos e não a declaração anual de informação contabilística e fiscal.

Em face do exposto, o Tribunal julgou improcedente a pretensão da Requerente quanto à invocada caducidade do direito à liquidação.

Por sua vez, as quarta a sexta questões decidendas respeitam à correcção à matéria colectável em que assentou a liquidação de IRC de 2007 da sociedade B, SA, que teve na sua base o facto de a AT ter desconsiderado em termos fiscais os custos suportados por

aquela sociedade entre Fevereiro de 2007 e Agosto de 2007 com os encargos financeiros relacionados com o empréstimo bancário contraído.

Segundo a Requerente verificar-se-iam, neste âmbito, os seguintes vícios: i) erro nos pressupostos de facto e vício de forma por fundamentação incongruente; ii) violação do artigo 23.º do Código do IRC quanto à não dedutibilidade dos encargos financeiros da sociedade B, SA; iii) errónea quantificação do montante da correcção ao lucro tributável relativo à sociedade B, SA.

O juízo da AT sobre a não dedutibilidade de custos incorridos pela sociedade B, SA com o referido empréstimo bancário assenta no pressuposto de que os encargos financeiros (juros e imposto de selo) no montante de € 466 216,24, relevados como custo fiscal, decorreram de um empréstimo efectuado à sociedade C, SGPS, S.A para esta pagar as acções por ela adquiridas da Requerente, tratando-se como tal de custos registados na parcela da sua actividade empresarial, mas a ela alheios, sendo relativos à sua participada, a sociedade C, SGPS.

Na apreciação da dedutibilidade dos encargos financeiros advenientes do referido empréstimo, o Tribunal considerou ser de atender à objectividade da operação documentalmente provada nos autos e aos custos legalmente aceites nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

Atendendo à prova documental produzida e aos factos dados como provados, o Tribunal julgou não haver a celebração de qualquer empréstimo entre as sociedades B e C, mas antes, que a sociedade C, SGPS tinha dívidas para com os seus accionistas iniciais (resultantes do não pagamento imediato das participações sociais adquiridas no capital social da Requerente). Com efeito, foi julgado provado que, pelo contrato de 14 de Fevereiro de 2007, a sociedade B, SA adquiriu 78,95% das acções e dos créditos sob a forma de suprimentos, no valor global de € 13 699 187,23 que os accionistas originários detinham em relação à sociedade C, SGPS; e que na contabilidade da sociedade C, SGPS passou a constar, em consequência, um crédito no valor de € 10.815.508,33 da sociedade B, SA. O Tribunal concluiu assim que, face à realidade factual dada como provada, a operação apreciada tratava-se exclusivamente de uma operação de cessão de créditos, em que os créditos detidos pelos anteriores accionistas sobre a sociedade C foram parcialmente adquiridos pela nova accionista B, SA, em consequência do que esta sociedade passou a ser credora da sociedade C, SGPS no mencionado montante de € 10 815 508,33.

Mais considerou que a sociedade B, SA adquiriu activos, no caso participações sociais no capital social da sociedade C, SGPS e créditos sobre esta mesma C, sendo que, para a aquisição destas acções e créditos, a sociedade B, SA recorreu ao financiamento bancário obtido cuja dedutibilidade fiscal dos custos com juros e imposto do selo foi posto em

causa pela AT. Considerou ainda o Tribunal que dado que a correcção à matéria colectável operada quanto à não dedutibilidade fiscal dos custos suportados pela sociedade B, SA com o financiamento bancário contraído assenta na fundamentação de esse financiamento ter sido aplicado em empréstimo à sociedade C, SGPS, cuja configuração julgou não se mostrar resultar dos factos dados como provados, o Tribunal conclui no sentido de ser manifesto que se encontra inquinado por erro sobre os pressupostos o juízo administrativo determinativo da correcção em causa, devendo tal erro sobre os pressupostos considerar-se, como erro de direito sobre os pressupostos, porquanto resulta de uma errónea qualificação jurídica (como empréstimo) de factualidade que não é susceptível de tal enquadramento.

Em conclusão, julgando não ser de proceder à valoração de outras razões de facto ou de direito que não constam da fundamentação conducente ao ato praticado e que não foram enunciadas como seu pressuposto, considerou verificada a ilegalidade, por erro nos pressupostos de direito, da correcção aritmética à matéria colectável do ano de 2007 da sociedade B, SA, no valor de €466.216,24. Em consequência da verificação deste vício, determinativo de per si da declaração de ilegalidade da correcção contestada, julgou ficar prejudicada a apreciação das outras questões, directas ou tão só argumentativas, respeitantes aos demais vícios suscitadas pela Requerente quanto à correcção aritmética na base da liquidação adicional de IRC de 2007 da sociedade B, SA.

Seguidamente, no que se refere à sétima questão - interpretação ilegal do regime da neutralidade nos termos do Código do IRC – esta prende-se com o entendimento da AT que a fusão por incorporação da C, SGPS, S.A. e da B, S.A., na Requerente consubstancia uma fusão inversa que não teve subjacente um efectivo interesse económico, não se encontrando, assim, contemplado no então artigo 67.º do Código do IRC (actual art. 73.º do mesmo Código), e por isso, não lhe sendo aplicável o regime da neutralidade fiscal. Mais, invocaria a AT a existência de um comportamento abusivo nos termos e para os efeitos daquela disposição legal.

Quanto a esta questão o Tribunal considerou que o regime especial de neutralidade é aplicável a todas as operações de fusões e cisões, desde que válidas nos termos da lei comercial, nomeadamente, desde que protegidos os interesses de sócios minoritários e credores. Consequentemente, perante a validade da operação do ponto de vista societário, ela deve ser reconhecida para efeitos do Direito Fiscal.

Mais sustenta não ser defensável uma interpretação taxativa e restritiva deste regime, quer porque não tendo sido utilizado o procedimento anti-abuso previsto no Código de Procedimento e Processo Tributário, não pode a finalidade anti-abuso ser prosseguida através da referida interpretação restritiva, quer porque a partir do momento em que a nossa lei adopta os conceitos da Directiva das Fusões, n.º 90/434/CEE, para as fusões internas, esses passam a ser conceitos de Direito Europeu e têm de ser interpretados

uniformemente, para as situações internas e transfronteiriças, cabendo a última palavra de interpretação ao Tribunal de Justiça. Ora, do esquema geral da Directiva 90/434/CEE resulta que o sistema fiscal comum cobre diferentes vantagens fiscais e se aplica sem distinção a todas as fusões, cisões, transferência de activos ou permuta de acções, independentemente das razões serem financeiras, económicas ou simplesmente fiscais. Assim sendo, o Tribunal concluiu que não se podem excluir as fusões inversas da definição de fusão por incorporação do CIRC, com base no argumento de que elas podem ter razões exclusivamente fiscais, pois essa exclusão operaria como uma presunção inilidível de abuso, a qual é contrária ao Direito Europeu.

Em face do exposto o Tribunal julgou ilegal a interpretação do regime de neutralidade efectuada pela AT.

Relativamente a esta questão houve um voto de vencido que considerou que a operação de fusão inversa em causa neste processo arbitral não tem enquadramento no regime da neutralidade fiscal consagrado no Código do IRC, uma vez que, tal operação, pura e simplesmente, não envolve qualquer diferimento da tributação dos activos da incorporada na esfera jurídica da sociedade incorporante, pois nenhuns activos são recebidos pela incorporante que suportem o diferimento, verificando-se tão simplesmente, a definitiva não tributação das mais-valias originariamente associadas a esses activos, a que acresce o facto de a sociedade incorporante ter visto a sua posição patrimonial prejudicada com a recepção do passivo proveniente da incorporada.

No tocante à oitava questão decidenda - dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros na Requerente com o financiamento contraído pela sociedade B, S.A. – o Tribunal considerou, uma vez mais, ser de atender à objectividade da operação documentalmente provada nos autos e a sua relação com os tópicos constantes do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, pelo que concluiu ser apenas de verificar se os fundos obtidos foram concretamente aplicados em fins estranhos à actividade da empresa que deles é devedora.

Tendo procedido ao apuramento e rastreamento do uso e destino do financiamento o Tribunal considerou retirar-se da matéria de facto dada como provada que os fundos em apreço possuem como finalidade, destino e uso a aquisição das próprias participações sociais da Requerente pela sociedade D SGPS, pelo que a afetação do empréstimo não se prende com a actividade nem com activos detidos pela sociedade que dele é devedora, a aqui Requerente, mas sim com activos detidos pela sua própria sócia, concluindo que os custos incorridos com o empréstimo em apreciação não são aplicados na exploração da própria Requerente, na sua actividade empresarial, nem servem à manutenção da fonte produtora de rendimentos.

Em consequência, o Tribunal considerou que independentemente da assunção do empréstimo em causa pela Requerente ter resultado de fusão, os custos contabilizados pela Requerente com os encargos financeiros respeitantes ao empréstimo em apreciação não satisfazem o requisito da indispensabilidade dos custos/gastos imposto para efeitos fiscais, dado faltar a necessária afectação dos custos em consideração ao interesse empresarial e à actividade produtiva próprios da Requerente, pelo que julgou improcedente o vício de violação de lei imputado à liquidação de IRC de 2007 da Requerente no que concerne à correcção ao lucro tributável respeitante aos encargos financeiros no montante de €342.418,19 fiscalmente desconsiderados pela AT.

Quanto a esta questão (e ao conseqüente reconhecimento do direito a JC) houve um voto de vencido que considerou que para se aferir da dedutibilidade fiscal dos encargos tem que ter em conta a actividade do conjunto da empresa que participa na operação de fusão e não apenas a beneficiária da mesma (a Requerente), cabendo de seguida averiguar se as motivações para a fusão inversa foram essencial ou principalmente fiscais, nos termos e para os efeitos da disposição anti-abuso prevista no art. 38.º n.º 2 da Lei Geral Tributária e, mediante recurso ao procedimento previsto no Código do Procedimento e Processo Tributário.

Por fim, quanto à nona questão decidenda – ilegalidade da liquidação de JC relativa à Requerente - o Tribunal considerou que dado não se tratar de qualquer retardamento da liquidação resultante de divergência de critérios de qualificação de custo entre a Administração e o contribuinte ou de erro desculpável, mas antes a consideração fiscal como custos da Requerente dos encargos financeiros relativos ao empréstimo celebrado para aquisição de participações no seu próprio capital, constitui uma actuação intencionalmente desenvolvida em ordem à produção do resultado de imputação de tais custos à esfera jurídica da Requerente, não obstante tais encargos aproveitem directamente à sua sócia única, pelo que julgou improcedente a impugnação relativa à contestada liquidação dos JC.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 11/2012-T

**DATA:** 9 de Janeiro de 2013

**ASSUNTO:** IRC - dedutibilidade de gastos com royalties, ónus da prova e marcas

### Factos

A Requerente, sociedade A, S.A., requereu a constituição de Tribunal arbitral, peticionando a anulação do acto de liquidação adicional de IRC e JC, referente ao



exercício de 2003, no montante de € 999.538,46, indemnização pela prestação de garantia indevida e, bem assim a anulação do indeferimento da Reclamação Graciosa.

A sociedade B, S.A., detida em 100% pela Requerente, integra o grupo de sociedades encabeçado por esta última, tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação de Grupos (doravante RETGS), respeitando as correcções ao resultado fiscal que está na origem do acto contestado a gastos suportado pela sociedade B, S.A..

### **Análise do Tribunal**

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) falta de notificação do acto de liquidação adicional de IRC às sociedades dominadas; ii) dedutibilidade dos royalties pagos pela sociedade B, S.A. à sociedade C, S.A.; iii) direito da Requerente a indemnização por garantia indevidamente prestada.

No que respeita à primeira questão decidenda, saber se da falta de notificação do acto de liquidação de IRC às sociedades dominadas decorre a invalidade do acto de liquidação adicional, relativamente à sociedade dominante, o Tribunal seguiu a argumentação anteriormente expendida no Acórdão proferido no Proc. n.º 10/2012-CAAD, de acordo com o qual no RETGS, a tributação do grupo não está dependente da prática de um acto de liquidação relativamente às sociedades dominadas que haja de lhes ser notificado, concluindo que como a lei elege a sociedade dominante como contribuinte de direito e de facto, é ela quem deve ser notificada definitivamente. Em face do exposto, o Tribunal declarou improcedente a ilegalidade suscitada pela Requerente.

Quanto à segunda questão decidenda, saber se os *royalties* pagos pela sociedade B. à sociedade C. deviam ser tidos como gastos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável da sociedade B., em face do Código do IRC, que regula os pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, o Tribunal acompanhou também a posição já adoptada quanto a esta mesma questão no Proc. n.º 10/2012-CAAD.

Sufragou-se assim o entendimento que quando um determinado sujeito passivo faz pagamentos a uma entidade não residente sujeita a um regime fiscal privilegiado, tem de fazer a prova de que o pagamento efectivamente se realizou e que tem um carácter normal ou então que não é exagerado, não se dispensando, no entanto, a AT de colaborar no esforço probatório. Ou seja, a AT deve fazer o máximo esforço probatório para zelar pela legalidade dos seus actos e, conseqüentemente obter provas precisas, evitando que, numa fase posterior, possa ser procedente uma impugnação por parte do sujeito passivo.

Delimitado o ónus da prova, avançou-se que o sentido de operações efectivamente realizadas deve ser determinado por oposição a operações que não se realizaram, ou que apenas ocorreram de forma simulada. No que concerne aos dois elementos seguintes a

serem provados pelo sujeito passivo, o Tribunal considerou que o carácter normal da operação e o carácter não exagerado, são apresentados de forma alternativa, o que implica que o sujeito passivo prove apenas um deles, esclarecendo, ainda, que o carácter normal apela às regras da experiência e à comparação desses pagamentos com pagamentos que ocorram em circunstâncias similares e que, a questão do carácter exagerado assenta em juízos de experiência comum que têm como referência não só a normalidade mas também a proporcionalidade.

No que ao caso presente respeita, o Tribunal considerou que a circunstância de se ter beneficiado de retenções na fonte sobre os *royalties* que foram objecto de desconsideração fiscal, é um elemento que contribui para a prova do carácter efectivo das operações realizadas, prova esta que teve também suporte nos depoimentos das testemunhas e no relatório de inspecção, pelo que o Tribunal concluiu que a AT, mesmo em presença da regra de inversão do ónus da prova, nunca estaria dispensada, de fazer uma fundamentação adequada, o que não se verificou.

Para a prova necessária da efectividade dos pagamentos, para além do aludido reconhecimento por parte da AT contribui ainda a circunstância do Tribunal ter considerado que os factos provados permitiam fundar não só a titularidade dos direitos sobre a marca registada por parte da sociedade C., mas também a existência de pagamentos ao abrigo de um contrato de licenciamento celebrado por esta e pela sociedade B.

No que respeita, por fim, ao carácter normal ou não exagerado da operação, o Tribunal considerou que tendo em conta a titularidade dos direitos sobre as marcas, nada mais normal que cobrar *royalties*, concluindo que com a prova da normalidade ficaria a Requerente dispensada da prova do carácter não exagerado dada a alternatividade dos elementos. Não obstante, o Tribunal julgou também provado o carácter não exagerado, pelo senso comum. Mais considerou que o valor de 4% das vendas para cálculo dos *royalties*, comum em outras situações em que há licenciamentos de marcas, estava em sintonia com o *dossier* de preços de transferência apresentado pela Requerente e que não mereceu quaisquer objecções por parte da AT que não os contraditou, nem afirmou que estivessem errados os pressupostos e o relevo que lhes foi conferido.

Em face do exposto, o Tribunal julgou procedente a pretensão da Requerente e, determinou a anulação do acto tributário contestado.

Por fim, relativamente à terceira questão decidenda – direito de indemnização por garantia indevidamente prestada – o Tribunal condenou a AT no pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada, em virtude da sua prestação para suspensão de processo de execução fiscal instaurado para cobrança do imposto impugnado.

Em suma, o Tribunal julgou procedente os pedidos de pronuncia arbitral, anulando as liquidações de imposto de IRC e JC e, bem assim, determinação a condenação a AT no pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 91/2012-T

**DATA:** 21 de Janeiro de 2013

**ASSUNTO:** IRC - Indispensabilidade do gasto, subcapitalização, benefício fiscal para criação líquida de postos de trabalho, prestação de serviços e fornecimentos externos, preços de transferência.

### **Factos**

A Requerente requereu a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a obtenção de pronúncia arbitral relativamente à ilegalidade das liquidações adicionais de IRC e respectivos JC, respeitantes aos exercícios de 2007, 2008 e 2010, relativamente às quais havia apresentado reclamação graciosa e recurso hierárquico.

A Requerida invocou a incompetência do Tribunal arbitral, por considerar estar em causa uma correcção da matéria colectável relativa a operações de financiamento e prestações de serviços efectuadas no âmbito do regime de preços de transferência, que considerou como matéria excluída da jurisdição em matéria tributária, tendo esta excepção sido julgada improcedente pelo Tribunal em despacho interlocutório.

### **Análise do Tribunal**

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) correcção da matéria tributável relativa a proveitos/custos financeiros; ii) aplicação do regime da subcapitalização; iii) correcções efectuadas nas liquidações relativas aos encargos com a criação líquida de postos de trabalho; iv) correcções efectuadas com os custos suportados com os serviços de gestão debitados pelas sociedades A, UK e D; v) existência de vício de falta de fundamentação e violação do princípio do contraditório; vi) exigência de reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios; vii) indemnização por garantia indevidamente prestada.

A primeira questão surge porque a AT após uma análise aos proveitos e custos de natureza financeira evidenciados na contabilidade da Requerente concluiu que esta obteve, em 2006, dois empréstimos junto da entidade financeira não residente B. LLC, pelos quais suportou juros a taxas que, em 2007 e 2008, variaram entre 7,03% e 11,36%, tendo nos exercícios em causa, aplicado fundos (excedentes financeiros), que foram

remunerados a uma taxa de 4%, no âmbito de um empréstimo à sua participante A. UK (que detinha 99,88% do capital social da Requerente). Estribando-se no regime dos preços de transferência e utilizando como preço comparável de mercado a taxa paga pela Requerente nas mencionadas operações passivas contratadas com a entidade externa B. LLC, a AT corrigiu os proveitos financeiros e acresceu ao lucro tributável da Requerente o valor de € 151.064,70 em 2007, e de € 194.000,58 em 2008.

Perante esta factualidade o Tribunal começou por identificar, a necessidade de se saber se a manutenção de excedentes aplicados a taxas inferiores às de empréstimos obtidos contende com a noção de escopo ou finalidade societária.

Começando por constatar que a obtenção de fundos de longo prazo, como os empréstimos que a Requerente obteve junto do B. LLC, visa, em regra, sustentar os activos de longo prazo das sociedades, avançou que a partir das contas da Requerente relativas a 2007 e 2008, o capital de longo prazo ascendia, em 2007, a 11,56 milhões de euros, (dos quais 7,18 milhões de empréstimos) e, em 2008, a 10,96 milhões de euros (com valores semelhantes nos empréstimos). Em face destes factos constatou que elevando-se os activos de longo prazo, em 2007, a 10,99 milhões de euros, o fundo de maneo seria de 57 mil euros, o que o Tribunal concluiu ser um valor irrisório face aos montantes de capitais envolvidos e que um eventual reembolso da dívida ao banco no valor dos capitais aplicados alteraria muito negativamente o equilíbrio financeiro estrutural da Requerente. Mais considerou o Tribunal que a margem de liberdade de actuação dos gestores há-de ser entendida como suficiente para estes decidirem, em cada momento, qual a melhor relação entre capitais obtidos e capitais aplicados, não devendo, salvo razões de violação de algum preceito legal, a AT imiscuir-se em tal tarefa.

Seguidamente, o Tribunal apreciou se os gastos financeiros suportados se revelavam indispensáveis, no sentido do disposto no artigo 23.º do Código do IRC. Quanto a esta matéria sustentou, na esteira da doutrina dominante, ser de afastar a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre custos e proveitos e, bem assim que qualquer decaimento económico (custo) que tenha uma relação com o objecto societário, seja incorrido no âmbito da actividade, ou evidencie um “business purpose”, cumprirá o requisito da indispensabilidade, legalmente previsto. Mais sustentou, acompanhando a jurisprudência, que o conceito de indispensabilidade é ligado aos custos incorridos no interesse da empresa; aos gastos suportados no âmbito das actividades decorrentes do seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos deverão ser então desconsiderados. Em face do exposto concluiu, face ao caso vertente, que os empréstimos obtidos pela Requerente têm uma ligação, um nexu, com a sua actividade, na medida em que financiam activos que foram adquiridos com uma finalidade produtiva e potencialmente lucrativa. Não acompanhou, portanto, a tese da AT segundo a qual os

juros resultam de empréstimos de que a Requerente não precisaria e deveriam por isso ser desconsiderados nos termos legais.

Finalmente, apreciou se a aplicação de preços de transferência, tal como efectuada pela AT, se revelava consentânea com os preceitos legais aplicáveis às operações em questão, tendo concluído que elegendo-se o preço comparável de mercado (PCM) como o método mais fiável como base de eventuais ajustamentos, este requer condições bastante exigentes para a sua aplicação, ou seja, para que este método constitua a base dos ajustamentos, as operações em causa (vinculadas e não vinculadas) devem possuir um elevado grau de comparabilidade pois se assim não for, o PCM não servirá com critério de base para o ajustamento fiscal.

Em face do exposto, o Tribunal considerou que a AT não fez prova de que, no caso vertente, a aplicação de fundos junto da A. UK e os empréstimos obtidos pela Requerente junto do banco B. reúnem condições de comparabilidade para que o PCM fosse aplicável da forma que a inspecção fiscal o utilizou. Sustentou o Tribunal, que as funções desempenhadas pelos intervenientes em ambos os casos e os riscos assumidos são bem diversos. Trata-se, num caso, de obtenção de meios financeiros a uma taxa que inclui um *spread* (margem) por parte do banco financiador que deverá levar em conta, entre outros, o risco financeiro específico da Requerente. Já no outro caso, trata-se de aplicação de excedentes, por prazos bem diversos comparativamente ao empréstimo obtido, e cuja taxa a negociar terá subjacente uma lógica de comparação com a remuneração de outras potenciais aplicações financeiras activas.

Concluiu, assim, que a Requerente, ao realizar operações financeiras com entidades relacionadas ou com entes independentes, obterá uma taxa activa que divergirá das taxas passivas que suporta, pelo que usar, sem uma análise pormenorizada que sustente tal opção, a taxa passiva como melhor preço comparável de uma taxa activa constitui, no plano económico e legal uma análise que não se pode convalidar.

Passando para a análise da segunda questão decidenda – aplicação do regime da subcapitalização – esta surge em virtude da Requerente, no início de 2007, evidenciar uma dívida financeira de €12.884.436,46 como passivo devido à entidade B. LLC, cuja sede se localiza nos EUA. No âmbito da obtenção deste empréstimo, as entidades participantes no capital da Requerente – A. UK e H. Inc – prestaram garantia real a favor do banco americano concedente deste empréstimo. Neste contexto, a inspecção fiscal entendeu que se deveria averiguar se a totalidade dos juros pagos pela Requerente ao banco B. seria dedutível ou, ao contrário, sofreria das limitações impostas pelo regime da subcapitalização (artigo 67.º do Código do IRC). Concluindo pela existência de subcapitalização, resultante da equiparação à existência de relações especiais que as garantias consubstanciam, a Administração tributária efectuou, então, uma correcção ao lucro tributável da Requerente no montante € 615.811,34.

Em face desta correcção, a Requerente sustentou que o regime da subcapitalização, e a consequente limitação à dedutibilidade de juros, só será aplicável a situações que envolvam garantias prestadas por entidades que, tendo relações especiais com a entidade beneficiária do financiamento cumpram a condição de serem não residentes num Estado-membro da União Europeia, sob pena de se criarem “situações paradoxais”, na medida em que um financiamento concedido directamente por uma entidade relacionada, residente num Estado-membro da União Europeia, não se encontraria no âmbito do regime mas já o financiamento concedido por uma entidade terceira (não relacionada), não residente num Estado-membro da União Europeia, poderia ser considerado excessivo em função de uma relação especial com uma entidade residente num Estado-membro da União Europeia.

A Requerente invocou ainda a Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA, de acordo com a qual, salvo se for aplicável o disposto quanto às “Empresas associadas”, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado.

Na análise desta segunda questão decidenda, o Tribunal atendeu ao facto do regime da subcapitalização ser claro quanto ao efeito da garantia prestada a favor de uma entidade que se tenha endividado junto de um terceiro (banco B. LLC) não residente em Portugal ou na UE e, nesse processo, tenha obtido garantias de entidades (A. UK e H. Inc) com as quais esteja em situação de relações especiais. E, não obstante, acompanhar o entendimento da Requerente dos seus efeitos económicos poderem ser distorsores e não neutros, conclui que a redacção da lei não permite uma leitura tão flexível quanto a por esta sustentada, pelo que concluiu que a aplicação do regime só poderá ser afastada em função da sua incompatibilidade com alguma norma da CDT celebrada entre Portugal e os EUA.

O Tribunal considerou que no caso em apreço, tendo sido pagos juros por uma empresa com sede em Portugal a uma empresa dos Estados Unidos da América, se está perante uma situação prevista na regra da referida Convenção invocada pela Requerente, de acordo com a qual se uma empresa de um Estado Contratante (a Requerente, de Portugal) paga juros a um residente do outro Estado Contratante (o banco B. LLC, dos EUA), esses juros serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa (a Requerente) como se fossem pagos a um residente do Estado primeiramente mencionado (Portugal). Mais, o Tribunal concluiu não ser aplicável nenhuma das excepções a esta regra pois, para que as eventuais correcções ao lucro tributável fossem eventualmente possíveis, deveriam existir relações especiais entre a Requerente e o banco ou entre ambos e qualquer outra pessoa. Tendo o Tribunal concluído pela não existência de relações especiais entre a Requerente e o banco referido, nem entre ambas estas

entidades e a A. UK e H. Inc, que garantiram o empréstimo (elas existem apenas entre a Requerente e estas últimas entidades, mas não entre estas e ambas, pois nenhuma delas tem relações especiais com o banco B. LLC), julgou ilegal a correcção efectuada pela AT ao lucro tributável da Requerente, em razão da alegada subcapitalização.

Relativamente à terceira questão – ilegalidade das correcções efectuadas nas liquidações impugnadas, relativas ao montante do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho – a AT corrigiu esse benefício fiscal em € 133.252,80, na sequência da eliminação do cálculo efectuado pela Requerente dos encargos suportados nos meses em que esta beneficiava, igualmente, da dispensa de contribuições para a Segurança Social Portuguesa por ter efectuado contratação de colaboradores ao abrigo do regime de criação de primeiro emprego.

A proibição de cumulação do benefício fiscal com outros invocada pela AT para efectuar esta correcção fora introduzida pela Lei n.º 53-A/2006. A AT entendeu que, apesar de a concessão do benefício fiscal ser anterior à entrada em vigor daquela lei, a nova redacção era aplicável ao exercício de 2007, por força da disposição que estabelecia a sua aplicação a períodos de tributação que se iniciassem após a sua entrada em vigor.

O Tribunal considerou que a posição adoptada pela Administração carecia de suporte, uma vez que o exercício de 2007 da Requerente se iniciou no mesmo momento da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006 e não após a sua entrada em vigor. Acresce que, o Tribunal considerou também que a existência do benefício com a dimensão de cinco anos de majoração dos custos é, na própria perspectiva legislativa que necessariamente está subjacente à sua concessão, um dos elementos presumivelmente relevantes para influenciar as decisões dos empregadores no sentido de celebrarem contratos sem termo, motivo pelo qual julgou não ser compatível com o princípio constitucional da confiança fazer cessar o benefício antes do termo daquele prazo, pelo menos sem, concomitantemente, permitir a cessação ou modificação dos contratos celebrados na pressuposição de que o benefício fiscal se manteria por cinco anos. Conclui, assim, que não se vislumbrando razões de interesse público ponderosas que o possam justificar, o desrespeito pelo direito adquirido é intolerável, pelo que julgou ilegal a correcção efectuada pela AT relativamente ao benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho.

No tocante à quarta questão - correcções relativas aos custos suportados pela Requerente relativamente a serviços de gestão debitados por sociedades com as quais existiam relações especiais – a AT desconsiderou os custos declarados pela Requerente a título de “Management Charges” e referentes à prestação de serviços intra-grupo, por considerar não se verificar o requisito da indispensabilidade dos custos e, bem assim, por entender que a Requerente não provou nem demonstrou que o preço dos serviços intra-grupo estava conformidade com o princípio da plena concorrência.

Ora, o Tribunal considerou que a prova produzida em audiência revelou que a Requerente beneficiou de serviços prestados por outras entidades do grupo e que alguns desses serviços não podiam deixar de considerar-se necessários para a obtenção dos proveitos, uma vez a Requerente não dispunha deles ou os de que dispunha eram insuficientes. Em face deste enquadramento considerou que o entendimento adoptado pela AT que se reconduz a que nenhum dos serviços prestados, que desconhecia, era necessário para realização dos rendimentos ou manutenção da fonte produtora, não tem correspondência com a realidade, pelo que julgou que os actos de liquidação relativos aos anos de 2007 e 2008, na parte em que assentaram nas correcções relativas aos “Management fees”, enfermam de erro nos pressupostos de facto. O Tribunal considerou ainda que tendo sido aplicado o regime do artigo 23.º do Código do IRC a uma situação em que ele não é aplicável, aqueles actos enfermam ainda de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito. Finalmente, o Tribunal considerou que o entendimento adoptado pela AT no sentido de, em situações em que se sabe que alguns custos foram suportados, mas se ignora quais foram, não considerar nenhum custo para determinação da matéria tributável, é incompatível com o princípio da tributação das empresas fundamentalmente sobre o seu rendimento real, constitucionalmente imposto, tendo consequentemente julgado procedente o pedido de declaração ilegalidade das liquidações impugnada, na parte respeitante aos “management fees”.

Passando para a análise da quinta questão – vício de falta de fundamentação e violação do princípio do contraditório imputados pela Requerente à decisão da reclamação graciosa – o Tribunal considerou que o conhecimento destes vícios ficou prejudicado, atendendo à procedência integral dos vícios de violação de lei.

Relativamente à sexta questão decidenda – reembolso da quantia paga em excesso a título de imposto com referência ao exercício de 2010 e respectivos juros indemnizatórios -, o Tribunal considerou que a declaração de ilegalidade do acto de liquidação relativo a 2008, implica a nulidade da liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2010 contestada. Assim, sendo os vícios do acto de liquidação relativo a 2008 imputáveis à AT, também a ela é imputável a consequente ilegalidade do acto de liquidação adicional relativo ao ano de 2010, pelo que o Tribunal determinou haver lugar ao reembolso do imposto pago relativamente à liquidação relativa ao exercício de 2010 e ao pagamento de juros indemnizatórios.

Por fim, relativamente à sétima e última questão decidenda – indemnização por prestação de garantia indevida – o Tribunal considerou que o processo arbitral é adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida, tendo, após constatação que os erros do acto de liquidação eram imputáveis à AT, reconhecido o direito da Requerente a indemnização por garantia indevidamente prestada.



Em suma, o Tribunal considerou procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de IRC, referentes aos exercícios de 2007, 2008 e 2010; atribuiu à Requerente indemnização pela prestação indevida de garantia bancaria; determinou precedente o reembolso do montante pago a título de IRC do exercício de 2010 e, bem assim, o pedido do pagamento de juros indemnizatórios.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 114/2012

**DATA:** 30 de Janeiro de 2013

**ASSUNTO:** Direitos de importação – Competência do Tribunal Arbitral

### **Factos**

O Requerente pediu a constituição de Tribunal arbitral para se pronunciar sobre a declaração da ilegalidade da imputação da dívida aduaneira, objecto de liquidação *a posteriori*, ao sujeito passivo na qualidade de declarante de uma declaração aduaneira (DAU) datada, de 10/08/2009, relativa a mercadoria declarada pelo código pautal 0207 1410 00 (peitos de frango, sem osso), processada na Alfândega Marítima de Lisboa e, bem assim a Declaração de ilegalidade na imputação da dívida ao sujeito passivo, enquanto pessoa singular.

A AT respondeu, nos termos legais, por excepção, suscitando a incompetência absoluta em razão da matéria do tribunal arbitral e, por impugnação, com fundamento na legalidade da dívida.

### **Análise do Tribunal**

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões suscitadas pelas partes: i) ilegalidade da liquidação, ii) ilegitimidade do Requerente, iii) incompetência absoluta do Tribunal Arbitral.

Atendendo às questões em análise, o Tribunal arbitral apreciou, inicialmente, a terceira questão – incompetência absoluta do tribunal – em virtude de se tratar de uma excepção dilatória e, conseqüentemente, obstar ao conhecimento do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância.

A AT suscitou a excepção de incompetência absoluta (em razão da matéria) do tribunal arbitral por entender que a pretensão da Requerente respeitava a uma liquidação de direitos aduaneiros na importação.

Na apreciação desta questão o Tribunal concluiu que, para a decisão da causa, não importa operar a distinção entre a questão da legalidade da imputação da dívida (determinação do sujeito passivo da relação jurídico-aduaneira) e a da legalidade da liquidação (cobrança *a posteriori*), uma vez que a relação tributária aduaneira, como qualquer outra relação jurídica de imposto, é composta pelos sujeitos (activo e passivo) e pelo objecto (mediato: prestação positiva, e imediato: realização da prestação). Ou seja, considera que são elementos (essenciais) da relação jurídica tributária aduaneira os sujeitos (incidência subjectiva) e o imposto (incidência objectiva).

Avança então o Tribunal que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, exclui da jurisdição dos tribunais arbitrais as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação, não tendo o legislador, para excluir da vinculação à jurisdição arbitral, detalhado quaisquer aspectos, elementos ou momentos da relação jurídica aduaneira, referindo-se na globalidade a “pretensões relativas a direitos aduaneiros”.

Conclui assim o Tribunal que aquela exclusão de jurisdição é expressa e total, julgando consequentemente verificada a excepção dilatória, de incompetência (absoluta) em razão da matéria suscitada pela AT, com a consequente absolvição da instância.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 96/2012-T

**DATA:** 15 de Fevereiro de 2013

**ASSUNTO:** IVA – incidência objectiva e subjectiva e exigibilidade do IVA

### Factos

A Requerente requereu a constituição de Tribunal arbitral peticionando a pronúncia sobre as liquidações adicionais de IVA e JC, no montante de € 52.562,19, relativas aos anos de 2007, 2008 e 2009.

A Requerente prestou serviços de intermediação e controlo de qualidade nas vendas de mercadorias das sociedades portuguesas fornecedoras – B, Lda.; C, Lda.; D, Lda.; E, S.A. – à sociedade francesa F, a que respeitam os actos de liquidação contestados, os serviços eram facturados, não pelo Requerente, mas antes pelas sociedades emitentes das facturas, sem que tais entidades tenham feito repercutir os valores facturados na Requerente.

Assim, entendeu a Requerente que, não tendo recebido (a totalidade) dos valores em causa, os actos de liquidação afiguram-se, ainda que parcialmente, ilegais por inexistência de facto tributário, dado que a obrigação de imposto (quer em sede de IRS,

quer em sede de IVA) se constitui com o efectivo recebimento dos rendimentos tributáveis, pois só nesse momento existe manifestação de capacidade contributiva. Por outro lado, a Requerente entendeu ainda estarem em causa serviços referentes a transmissões intracomunitárias de bens, razão pela qual seria de considerar aplicável a isenção prevista no Código do IVA, que respeita a prestações de serviços que se relacionem com a expedição e transporte de bens destinados a outros Estados Membros da União Europeia, sendo, em consequência, ilegais os actos de liquidação em causa. Finalmente, invocou a Requerente que os actos de liquidação referentes ao período de 2007, não lhe foram notificados no prazo de caducidade do direito à liquidação.

Por sua vez, a AT entendeu que o IVA é exigível no momento da realização da prestação de serviços e não do recebimento e, bem assim, que a isenção referida prevista no Código do IVA não é aplicável porque nenhum dos serviços prestados pelo Requerente se relacionam com a expedição de bens para outros Estados Membros da UE.

### **Análise do Tribunal**

O Tribunal arbitral identificou como questões decidendas, a apreciar e decidir: i) ilegalidade parcial dos actos de liquidação por inexistir facto tributário; ii) ilegalidade dos actos de liquidação por se tratar de operação isenta de IVA; iii) caducidade do direito à liquidação.

No que respeita à primeira questão decidenda, relativa à (in)existência de facto tributário, em virtude da Requerente não ter recebido os valores cobrados, o Tribunal começou por apreciar a legitimidade da AT para considerar a Requerente como sujeito passivo das operações. Na apreciação desta questão da legitimidade, o Tribunal atendeu à circunstância da AT ter feito prova de que os serviços facturados pelas Entidades Emitentes das Facturas às Sociedades Fornecedoras, terem sido prestados pela Requerente, que confirmou ter sido a prestadora de serviços de intermediação e controlo de qualidade. Assim, com base na prova produzida e atendendo ao regime legal aplicável, de acordo com o qual são sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de prestação de serviços, e do qual resulta que é ao sujeito passivo que cabe a obrigação de pagamento de imposto, o Tribunal concluiu ser a Requerente o sujeito passivo do IVA, dado ser esta a prestadora assumida dos serviços de intermediação e controlo de qualidade nas vendas de mercadorias das Sociedades Fornecedoras.

Relativamente à inexistência do facto tributário, o Tribunal entendeu que no caso vertente o facto tributário é a prestação de serviços, tornando-se o IVA exigível no momento da sua realização e devendo ser entregue no prazo de entrega da respectiva declaração periódica, independentemente do recebimento. O Tribunal concluiu, então,

que ao contrário do por esta alegado cabia à Requerente proceder à liquidação e à entrega de IVA decorrente das prestações de serviços em causa e, bem assim, a obrigação de facturação que incumpriu, julgando assim improcedente o por esta alegado quanto à questão em apreço.

Relativamente à segunda questão decidenda, que se prende com a invocada ilegalidade dos actos de liquidação por se tratar de operação isenta de IVA, o Tribunal considerou não ser aplicável ao caso vertente, em que estavam em causa serviços de intermediação de vendas e controlo de qualidade prestados pela Requerente, a disposição invocada por esta última nos termos da qual são isentas as prestações de serviços relacionadas com a expedição e transporte de bens para outros Estados Membros. Mais, sustentou o Tribunal que ao contrário do legalmente exigido não foi comprovada a aplicabilidade da referida isenção, pelo que conclui pela inaplicabilidade da referida isenção.

Por fim, quanto à terceira questão decidenda – caducidade do direito à liquidação, com referência ao ano de 2007 – o Tribunal começou por qualificar o procedimento de inspecção levado a cabo pela AT como um procedimento de inspecção externa, por ter havido lugar à utilização de elementos e informações junto de outros sujeitos passivos e entidades públicas, para efeitos de determinação da susceptibilidade desse mesmo procedimento determinar a suspensão do referido prazo de caducidade.

Seguidamente, o Tribunal analisou se o procedimento de inspecção se prolongou por mais de seis meses, uma vez que a Requerente invocara que, ainda que o procedimento de inspecção se devesse qualificar como externo, a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação não seria aplicável, dado ter sido ultrapassado o referido prazo de 6 meses. Apreciada a questão, o Tribunal conclui que tendo a Ordem de Serviço relativa ao ano de 2007 sido assinada pelo Requerente a 21 de Outubro de 2011 e a inspecção terminado a 26 de Março de 2012 (data da notificação do Relatório de Inspeção), não foi ultrapassado aquele prazo de 6 meses, motivo pelo qual se manteve a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, sendo de concluir pela não caducidade do direito à liquidação no que respeita às liquidações de IVA de 2007 contestadas.

Termos em que o Tribunal Arbitral julgou totalmente improcedente o pedido do Requerente, considerando ser de manter a totalidade das liquidações adicionais de IVA e JC contestadas.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 107/2012-T

**DATA:** 5 de Março de 2013

**ASSUNTO:** IMI – Declaração de ilegalidade do acto de liquidação**Factos**

A A., Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A. na qualidade de sociedade gestora e em representação de B., Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, C., Fundo de Investimento Imobiliário Fechado e D., Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado apresentou pedido de pronúncia arbitral requerendo a declaração de ilegalidade de liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis, no valor total de € 585.092,73 e, bem assim, requerendo o reembolso dos valores indevidamente pagos e o reconhecimento de direito a juros indemnizatórios.

Os Fundos B. e C. são fundos de investimento imobiliário fechado de subscrição particular e o Fundo D. é um fundo de investimento imobiliário fechado de subscrição pública.

Os referidos Fundos de Investimento Imobiliário Fechado beneficiaram de isenção de IMI, até ao final do ano de 2009, nos termos do artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção introduzida pela Lei de Orçamento de Estado para 2007. Esta disposição isentava de IMI os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões ou em fundos de poupança reforma, que se constituíssem e operassem de acordo com a legislação nacional. O seu n.º 2 excluía da isenção os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular, ou por instituições financeiras por conta daqueles.

A Lei de Orçamento de Estado para 2007 previa um regime transitório que limitava a aplicação do referido n.º 2, do artigo 49.º aos imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular, por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, constituídos após 1 de Novembro de 2006, ou que realizassem aumentos de capital após essa data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação fossem, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas, exclusivamente, por instituições financeiras não qualificadas ou por instituições financeiras por conta daqueles.

Com a Lei do Orçamento de Estado para 2010, foi revogada a isenção de IMI aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário Fechado, sem que tenha sido introduzida qualquer norma transitória. Já com a Lei do Orçamento de Estado para 2011 os Fundos de Investimento Imobiliário Fechado de subscrição pública passaram a beneficiar novamente da isenção de IMI.

Na sequência destas alterações ao referido artigo 49.º e, com referência aos anos de 2010 e 2011, a AT deixou de aplicar a isenção estabelecida na anterior redacção deste artigo,

tendo emitido liquidações de IMI, à sociedade B., no montante total de € 12.060,00 com referência ao ano 2010, à sociedade C no valor total de € 414.590,80, com referência aos anos de 2010 e 2011, e à sociedade D no montante de € 158.441,83, referentes ao ano de 2010.

As Requerentes consideraram ilegais as referidas liquidações de IMI, peticionando a sua anulação, por entenderem ser-lhes aplicável a isenção de IMI prevista no artigo 49.º, na redacção introduzida pela Lei para o Orçamento de Estado para 2007, sustentando estar em causa um benefício fiscal temporário, que por isso devia vigorar pelo prazo de 5 anos. Concluem que não tendo a norma revogatória estabelecido norma transitória que determinasse a aplicação imediata da nova redacção da lei aos contribuintes que se encontrassem a aproveitar do benefício fiscal aplicável ao FIIF previsto no referido artigo 49.º, na redacção dada pelo Lei de Orçamento de Estado para 2007, a nova redacção só seria aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2012, sob pena de violação dos princípios constitucionais da confiança, da protecção, da boa-fé e da segurança jurídica.

A AT opôs-se ao entendimento das Requerentes, sustentando, nomeadamente, estar em causa um benefício fiscal com carácter estrutural, tal como todos os benefícios fiscais incluídos na Parte II do EBF. Mais defendeu que o prazo de cinco anos invocado é um prazo de caducidade dos benefícios, que não consubstancia qualquer proibição da sua revogação nos cinco anos posteriores à sua criação, concluindo pela aplicação imediata das alterações introduzidas nesta matéria pela Lei de Orçamento de Estado para 2010 e, conseqüentemente pela legalidade das liquidações contestadas.

### **Análise do Tribunal**

O Tribunal arbitral identificou como questão decidenda, a apreciação da invocada, ilegalidade das liquidações de IMI, por violação das normas de isenção.

Assim, o Tribunal começou por analisar o carácter temporário ou estrutural do benefício fiscal em apreço, considerando que ao estar inserido na Parte II do referido Estatuto tem carácter iminentemente estrutural, carácter este confirmado pelo facto do legislador ter optado por não incluir qualquer referência expressa ao horizonte temporal da aplicação deste benefício. Considerou, ainda, o Tribunal que a Lei de Orçamento de Estado para 2010, que além do mais é uma lei reforçada, ao referir a sua entrada em vigor no dia seguinte ao da publicação, expressamente pôs término ao regime transitório que havia sido introduzido pela Lei de Orçamento de Estado para 2007, tendo sido intenção clara do legislador, inequivocamente, acabar com esta isenção de IMI, com efeitos imediatos.

Finalmente, considerou o Tribunal que ocorrendo no IMI o facto constitutivo do direito a 31 de Dezembro de cada ano civil, o direito à isenção só se pode considerar adquirido com a verificação dos pressupostos da aplicação da isenção nessa data, não estando no caso

vertente em causa qualquer violação de direito adquirido pelas Requerentes, nem de aplicação retroactiva da lei fiscal. Conclui, ainda, o Tribunal pela não violação dos princípios da protecção da confiança, da boa-fé e da segurança jurídica uma vez que estando em causa a revogação de um tratamento excepcional não só não pode haver por parte dos particulares uma expectativa de continuidade como a revogação da norma que prevê a isenção não pode surgir aos olhos desses mesmos particulares como algo de improvável. Finalmente, termina o Tribunal afirmando que não tendo sido considerado como provado que o investimento das Requerentes esteja directamente e intrinsecamente relacionado com a manutenção do regime de isenção de IMI em apreciação se conclui também pela não relevância jurídica desta expectativa para o efeito de merecer tutela do princípio constitucional da confiança.

Em face do exposto, considerou a pretensão dos Requerentes improcedente, quanto à ilegalidade das liquidações de IMI e respectivos JC, respeitantes aos exercícios de 2010 e 2011.

\* \* \*

Lisboa, 28 de Março de 2012

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Ana Moutinho Nascimento  
Catarina Ribeiro Caldas