

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 598/2017-T

Tema: IRC - Procedimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), José Nunes Barata e Hélder Faustino, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 14 de Novembro de 2017, A..., S.A., Estabelecimento Financeiro de Crédito (...), NIPC..., com sede..., ..., ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC n.º 2017..., relativo ao exercício de 2013, no valor de € 63.510,20.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - i. a ilegalidade da liquidação por erro sobre os pressupostos de facto, com fundamento na desactualização dos VPTs;
 - ii. a ilegalidade da liquidação por violação do princípio da verdade material e por erro na quantificação da matéria tributável;

- iii. a ilegalidade da liquidação com fundamento em vício de falta de fundamentação;
 - iv. a ilegalidade da liquidação por assentar em interpretação ilegal dos critérios preconizados no Ofício-Circulado 20136, de 11-03-2009;
 - v. a ilegalidade da liquidação por interpretação do artigo 139º do CIRC desconforme com o princípio da capacidade contributiva e com o princípio da igualdade fiscal.
3. No dia 15-11-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 08-01-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 30-01-2018.
 7. No dia 05-03-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
 8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações pela Requerida, prazo esse que foi prorrogado até ao termo do prazo previsto no artigo 21.º/1 do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é, e era em 2013, uma sucursal da B..., com sede em Espanha.
- 2- A Requerente é, e era em 2013, para efeitos de IRC, um sujeito passivo não residente com estabelecimento estável.
- 3- A Requerente estava registada com o CAE 64921 – “*Actividades das instituições financeiras de crédito*” -, sendo que se dedicava essencialmente à concessão de crédito hipotecário, sendo a sua actividade supervisionada pelo Banco de Portugal.
- 4- A Requerente tinha como objecto social:
 - a) concessão de empréstimos e de crédito, incluindo o crédito ao consumo, crédito hipotecário e o financiamento de transacções comerciais;

- b) “factoring”, com ou sem recurso e as actividades complementares da mesma, tais como as de investigação e classificação da clientela, contabilização de devedores e, em geral, qualquer outra actividade que tenda a favorecer a administração, avaliação, segurança e financiamento dos créditos com origem no tráfico mercantil nacional ou internacional, que lhe sejam concedidos;
 - c) locação financeira com inclusão das seguintes actividades complementares:
 - 1- actividades de manutenção e conservação dos bens cedidos; 2 – concessão de financiamento relacionada com uma operação de arrendamento financeiro, actual ou futura; 3- intermediação e gestão de operações de arrendamento financeiro; 4- actividades de arrendamento não financeiro que poderão ou não complementar-se com uma opção de compra;
 - d) emissão e gestão de cartões de crédito;
 - e) concessão de avales e garantias e subscrição de compromissos similares.
- 5- A Requerente está, e estava em 2013, inserida no regime geral de determinação do lucro tributável para efeitos de IRC e obrigada a ter contabilidade organizada.
- 6- No âmbito da sua actividade, a Requerente concedia empréstimos a particulares para a construção, realização de obras, aquisição ou refinanciamento de imóveis destinados a habitação própria, secundária ou arrendamento.
- 7- Nos casos em que os mútuos concedidos entravam em situação de incumprimento reiterado ou prolongado, os mutuários apresentavam propostas de dação em cumprimento dos imóveis dados como garantia dos mútuos em causa.
- 8- Em alternativa, a Requerente instaurava uma acção executiva, a qual culminava, por vezes, com a adjudicação à Requerente dos imóveis hipotecados a favor da mesma.
- 9- Por imposição do Banco de Portugal, a Requerente tinha um prazo limitado de detenção de imóveis adquiridos no contexto de processos de adjudicação e dação em cumprimento com vista a mitigar a exposição ao risco decorrente da aquisição de imóveis em reembolso de crédito próprio.
- 10- No ano de 2013, a Requerente transmitiu alguns imóveis a preços inferiores aos VPT’s respectivos.

11- Alguns dos VPT's dos imóveis em causa resultavam da avaliação efectuada nos termos do artigo 37º do CIMI e/ou da alteração trienalmente efectuada nos termos do artigo 138º do CIMI.

12- A Requerente apresentou em Janeiro de 2014, 204 requerimentos de prova dos preços efectivos de venda.

13- Dos 204 procedimentos de prova dos preços efectivos na transmissão de imóveis alienados em 2013 abaixo do VPT, apenas em 13 procedimentos instaurados (identificados na tabela abaixo) os peritos da Requerente e da AT não chegaram a um acordo.

Cód. da Freguesia do bem	Artigo	Fracção/ Secção	Tipo R/U	Valor declarado na escritura	VPT	Data da alienação	Modo de aquisição pela Requerente
...	...	A	Urbano	33.000,00	63.770,00	18-11-2013	Dação em cumprimento
...	...	BZ	Urbano	82.000,00	107.460,00	20-08-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...	A	Urbano	33.000,00	39.980,00	20-12-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...	E	Urbano	35.000,00	46.141,90	28-11-2013	Dação em cumprimento
...	...	G	Urbano	65.000,00	74.630,00	11-04-2013	Dação em cumprimento
...	...	N	Urbano	40.000,00	53.411,33	14-11-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...	H	Urbano	40.000,00	63.637,14	27-12-2013	Adjudicação em processo judicial

...	...	Q	Urbano	30.000,00	73.019,35	12-09-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...	F1	Urbano	20.000,00	28.604,42	04-11-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...	J	Urbano	11.000,00	55.589,25	30-08-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...	A	Urbano	45.000,00	49.872,63	26-04-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...	E	Urbano	35.000,00	40.379,50	21-10-2013	Adjudicação em processo judicial
...	...		Urbano	50.500,00	105.434,00	30-04-2013	Adjudicação em processo judicial

14- No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da **fracção A do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial...**, é referido o seguinte:

- i. *“no requerimento atempadamente apresentado pela A..., foi anexada um conjunto de documentação que só por si deveria ser suficiente para provar que o preço praticado foi efectivamente €33.000”*
- ii. No contexto do procedimento de revisão, a Requerente logrou demonstrar que: a) *“o valor de venda de €33.000 praticamente corresponde ao valor de venda rápida (€33.600) constante do relatório do perito avaliador [...] que foi o que aconteceu uma vez que a dação ocorreu em julho e a venda em outubro, ambos em 2013”*; b) a Requerente *“tinha em 31/12/2012 no seu activo (conta 25001) um total de €27.514.510 de imóveis que resultaram de processos de adjudicação/ dação em face de incumprimento das obrigações das pessoas às quais foram concedidos os financiamentos”* pelo que o contexto no qual a Requerente vende imóveis *“que contra sua vontade teve*

de aceitar” tem de ser revelado; c) A Requerente tem, por imposição do Banco de Portugal, “um prazo limitado de posse destes imóveis”;

- iii. A Requerente juntou ao procedimento de revisão um artigo publicado no Jornal ... que evidenciava o estado de recessão em que se encontrava o mercado imobiliário à data dos factos relevantes;
- iv. A Requerente esclareceu, cabalmente, todas as dúvidas suscitadas pela AT relativamente à operação de venda, juntando toda a documentação de suporte;
- v. Foi reiterado pela Requerente que *“o valor de venda corresponde “grosso modo” ao valor de venda rápida definido pelo perito avaliador no seu relatório, isto para além dos comparáveis que a A... disponibilizou no requerimento”;*
- vi. Apesar de não compreender qual a relevância das informações solicitadas pela AT a propósito da operação de crédito na origem da dação em cumprimento do imóvel em apreço, a Requerente apresentou toda a documentação solicitada e prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu necessários.

15- No laudo do perito da AT, relativo à fracção A do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial..., é referido o seguinte:

- i. *“Em 31/07/2013, quando se verificou o incumprimento do empréstimo de €57.250 (garantido pela fracção aqui em análise), o mesmo foi entregue à A... [...] por dação em pagamento, tendo-lhe sido atribuído o valor de €37.600, alegadamente determinado por avaliação de perito independente (cfr. Título de dação em pagamento)”;*
- ii. *“a A... esclareceu que a dívida não coberta pela dação foi objecto de um novo contrato de financiamento de €29.500 – este realizado na mesma data, 31/97/2013, e sem qualquer garantia a sustentá-lo (cfr. título de mútuo com hipoteca)”;*
- iii. Assim, entendeu a AT que, *“em 31/07/2013, verifica-se a ocorrência em simultâneo de:*
 - *dação do imóvel pelo valor de €37.600 para pagamento de uma dívida exequenda de €63.052,30;*

- empréstimo da A... no valor de €29.500 aos mesmos devedores que acabavam de entregar esse imóvel por terem deixado de pagar o empréstimo contraído”
- iv. Acrescentando ainda a Perita da AT que, no seu entendimento, “a concessão de mais um financiamento (multiusos) a pessoas que acabavam de entregar à A... uma casa por incumprimento de pagamento, só tem justificação se esse imóvel que a A... acabara de receber, tiver, de facto, um valor que cubra o novo montante agora emprestado”
- v. Assim, entende a perita da AT que “o imóvel em causa [...] valia no mínimo €67.100 (€37.600 que foram atribuídos em avaliação, para efeitos de dação em pagamento mais €29.500 que a A... conclui que esse imóvel ainda valia, a ponto de conceder aos devedores mais um financiamento nesse montante”
- vi. “Em 18/10/2013, a A... procedeu à venda do imóvel [...] pelo valor escriturado de €33.000”
- vii. A Requerente dispunha “de um prazo de 5 anos para proceder à sua venda [...] i.e. até 12/07/2018” pelo que “o facto da venda do imóvel ter ocorrido no curto espaço de dois meses indicia de forma clara tratar-se de uma boa oportunidade de negócio, não compatível com o valor de venda escriturado.”
- viii. Assim, a Perita da AT considera “justo face a tudo o demonstrado, que o valor de venda em 18/10/2013, a considerar para efeitos de tributação em IRC, nos termos do artigo 64.º, n.º2 do CIRC seja o correspondente ao VPT (€63.770,00)”;
- ix. Nos termos do Ofício Circulado n.º 20136, de 11/03/2009: “Do acesso às contas bancárias do requerente e seus administradores não resulta uma prova absoluta de que o preço efectivamente praticado corresponde ao valor constante do contrato” sendo ainda necessário justificar “as condições anormais de mercado em que se realizou a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido”;
- x. Concluindo, assim, que “Recaindo sobre a entidade requerente o ónus da prova, conforme decorre do n.º 1 do art. 74.º da LGT e do n.º 1 do art. 139º

do CIRC [...], e não tendo sido apresentadas provas concretas e inequívocas que justifiquem cabalmente os seus argumentos [...] conclui-se que não foi preenchido um dos requisitos essenciais:

- a) *a prova de que o preço efectivo depende das condições anormais de mercado em que se realizou a transmissão de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido*

Não estando, por esse motivo, “preenchidas as condições para afastar a regra anti abuso prevista no art. 64º do CIRC” e devendo aplicar-se “o n.º2 do art. 64.º para o caso em apreço”.

16-A Directora de Finanças Adjunta proferiu decisão, em 14 de abril de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que os preços efetivamente praticados nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis

foram inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviram de base às liquidações de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tais provas, devem ser efectuadas em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de Finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efetivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção designada pela letra “A” do prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Sesimbra, sob o artigo ..., foi inferior ao valor patrimonial fixados de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de Imóveis CIMT).

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 18.10.2013, foi o imóvel em causa alienado por €33.000, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de €63.770.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre os preços efetivamente pagos pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que os preços efetivamente praticados nas transmissões dos imóveis foram inferiores aos VPT'S, cabe ao sujeito passivo. A prova de que os preços efetivos correspondem aos valores constantes dos contratos depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos VPT'S definitivos dos bens imóveis.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que os preços efetivamente praticados nas transmissões onerosas em causa,

foram inferiores aos VPTs fixados, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "...não foi possível alcançar um Acordo com o Perito do Contribuinte, tendo em consideração que não foi possível comprovar de forma inequívoca que o preço efetivamente praticado foi inferior ao Valor patrimonial tributário [...]".

17-No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção BZ do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., é referido o seguinte:

- i. *“Em face da prova apresentada não pode o perito da A... entender os motivos pelos quais esta não é suficiente para provar a efectividade do preço pelo qual o imóvel foi alienado”;*
- ii. *“[...] não tendo a AT apresentado quaisquer provas efectivas de que o preço praticado foi diferente do registado nas contas da A..., deve ser este o considerado para efeitos do apuramento do seu resultado tributável...”*
- iii. *A Requerente juntou ao procedimento de revisão um artigo publicado no Jornal ... que evidenciava o estado de recessão em que se encontrava o mercado imobiliário à data dos factos relevantes, demonstrando, cabalmente, as condições “anormais” de mercado e o contexto específico de mercado em forte recessão que se verificavam à data da venda do imóvel (i.e. em outubro de 2013);*
- iv. *Foi reiterado pela Requerente que “no caso concreto deste imóvel o valor de venda (€ 62.000) corresponde grosso modo ao valor estimado pelo perito avaliador no seu relatório num cenário de venda rápida (€ 62.600)”;*
- v. *A Requerente apresentou toda a documentação solicitada e prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu necessários, tendo inclusive “disponibilizado a abertura do sigilo bancário, seu e dos seus representantes, o qual a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário, sendo esta decisão da sua inteira responsabilidade.”*

- vi. *“A venda do imóvel em questão foi realizada através de operação [...] que não constitui a actividade da A...”* sendo que *“estas operações de venda de imóveis têm de ser entendidas, porque em substância o são, por parte de quem as está a auditar como uma forma de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos para a compra de habitação e não como uma atividade intrínseca da A... .”*
- vii. Deve, pois, considerar-se que a prova carreada para o procedimento de revisão e os esclarecimentos prestados pela Requerente são suficientes para a demonstração do preço efetivo do imóvel, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.
- 18- Do laudo do perito da AT relativo ao procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção BZ do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., consta o seguinte:
- i. *“Do cruzamento de dados da informação constante na base de dados da Administração Tributária relativa ao património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia diferença positiva de € 45.460,00 (107.460,00 – 62.000,00), entre o valor patrimonial tributário do imóvel (€ 107.460,00) e o valor constante do respectivo contrato de compra e venda (€ 62.000,00.)[...]”;*
- ii. *“Foram dadas as respectivas autorizações de acesso às contas bancárias [...] as quais não foram utilizadas tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão.”*
- iii. As provas apresentadas pela Requerente baseiam-se em: *“documentos e circunstâncias óbvias não revelando mais do que já se conhece e é do domínio público, remetendo assim a questão para a análise da razoabilidade dos valores praticados numa óptica de mercado.”*
- iv. A *“confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados”* levado a cabo pela AT teve em conta a jurisprudência ínsita no *“acórdão n.º 301/12 de 25/05/201 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que: “Uma transacção ocorrida num âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em*

conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transacção para se poder concluir se há desfasamento entre o valor de mercado desse bem e o preço praticado, o valor de mercado desse bem, há-de corresponder assim, ao preço da adjudicação.”

- v. Concluindo, assim, que: *“o preço de mercado do imóvel em causa no dia 31/10/2012, era de € 70.000,00 idêntico ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Título de Transmissão emitido pelo Solicitador de Execução C...”*
- vi. O Perito da AT justifica a sua tese com base: (i) nas estatísticas de valor médio de venda por m², em imóveis do mesmo tipo e da mesma localidade obtidas em sites como o F... e o D... ou através da “Ci - Confidencial Imobiliário”, publicação da H...; e, bem assim: (ii) na informação constante do sistema informático da AT, com base na qual um imóvel de igual tipologia e condição no mesmo prédio terá sido alegadamente vendido em 4 de abril de 2014 por €75.000;
- vii. Assim, considera o Perito da AT que: *“que não tendo ocorrido entre as datas da compra e venda, qualquer acontecimento determinante de uma desvalorização excepcional do imóvel, também a retracção do mercado, que é de facto uma realidade, não é suficientemente expressiva para explicar a diferença de preços praticada na alienação do imóvel em causa.”*
- viii. Assentiu ainda que, *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC ”* o que considera não ter acontecido no caso em apreço uma vez que, no entendimento do Perito da AT, a Requerente: *“reduziu por decisão própria a declarante, o valor da matéria colectável do IRC de 2013 (...), não tendo aduzido prova convincente da inevitabilidade dessa decisão, bem como, da realidade desse valor, fruto das alegadas condições anormais de mercado.”*
- ix. Concluindo, assim, que: *“(…) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (...) devendo consequentemente ser considerado o*

respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”

19- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 24 de abril de 2015, no sentido de manter, para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013, o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

"1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Diretor de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efetivamente praticado na transmissão da correspondente à fração designada pelas

letras “BZ” do prédio urbano, inscrito na matriz predial sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Silves, foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 20.08.2013, foi o imóvel em causa alienado por €62.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de € 107.460,00.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139.º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91.º e 92.º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que os preços efetivamente praticados nas transmissões dos imóveis foram inferiores aos VPT'S, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que os preços efetivos correspondem aos valores constantes dos contratos depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efetivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139.º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correção prevista no artigo 64.º do CIRC, não sendo assim possível o acordo entre os peritos, e devendo consequentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC”.

20-No laudo do perito da Requerente, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção A do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias, tais como: a) a situação conjuntural do mercado imobiliário à data da alienação; b) o prazo que a Requerente dispõe para vender o imóvel (o qual é limitado por imposição do Banco de Portugal); c) as condições específicas do próprio imóvel; d) os valores de mercado praticados à data da alienação do imóvel;
- ii. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de €33.000, o que a Requerente logrou demonstrar no contexto do procedimento de revisão;
- iii. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efetivamente praticado;
- iv. O preço efectivo pelo qual foi alienado o imóvel resultou das condições de mercado existentes à data da venda;
- v. Apesar de a tanto não estar obrigada, a Requerente fez uma sondagem de mercado para imóveis comparáveis, da qual resultou que o preço praticado correspondia ao preço normal de mercado;
- vi. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) é uma forma de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não uma atividade intrínseca da Requerente;
- vii. O preço de venda praticado pela Requerente *“reflete uma revisão em baixa do valor inicial de comercialização, valor este que reflete a inexistência de interessados no negócio, bem como a conjuntura económica e a retração do mercado imobiliário.”*

viii. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor declarado (€33.000) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu úteis / necessários, cabalmente, todas as dúvidas suscitadas pela AT relativamente à operação, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efetivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.

21-Do laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efetivo de venda da fracção A do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. “Do cruzamento automático da informação, constante na base de dados da AT sobre o património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia uma diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo do imóvel alienado pela reclamante e o valor constante da respectiva escritura de compra e venda.”, a qual “totalizou € 6.980,00 (...).”
- ii. A Requerente adquiriu a propriedade do imóvel “por adjudicação em processo judicial, pelo valor de €66.000 e efetuou a sua alienação em 20/12/2013 por €33.000, situando-se este valor abaixo do VPT fixado pela AT, o qual era à data dos factos de €39.980.”
- iii. Tal imóvel havia sido adquirido pelo Executado, em 16 de novembro de 2006, pelo montante de €85.600, tendo a Requerente emprestado nesse ato o montante de €85.600.
- iv. A Requerente apresentou: “vários documentos, designadamente, cópia do título de transmissão (adjudicação à exequente), cópia do contrato de compra e venda, ficha de avaliação, contratos de mediação imobiliária, cópia traduzida da procuração outorgada pela ora requerente, declaração de autorizações de acesso às contas bancárias [...] escritura de aquisição do imóvel adquirido pelo executado onde constam as condições de financiamento, bem como um contrato de mediação imobiliário e a 1.ª avaliação do imóvel, tendo o perito do contribuinte juntado a ficha de apreciação do referido crédito, bem como alguns elementos contabilísticos adicionais.”

- v. Foram dadas (pela Requerente e pelos seus representantes) as respetivas autorizações de acesso às contas bancárias [...] *as quais não foram utilizadas tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão e que a requerente e alguns dos autorizantes possuem residência fora de Portugal, além de que não é prova absoluta do preço praticado.*”
- vi. “[...] *os elementos contabilísticos não identificam o imóvel de forma a não suscitar dúvidas de que se trata efectivamente do prédio supra referido;*” e “*a petição não identifica qual a referência atribuída ao imóvel nos elementos contabilísticos [...] enviados*”
- vii. Para efeitos de “*confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados*” levada a cabo pelo Perito da AT: “*teve em conta a jurisprudência insita no “acórdão n.º 301/12 de 25/05/201 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que: “Uma transacção ocorrida num âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transacção para se poder concluir se há desfaseamento entre o valor de mercado desse bem e o preço praticado, o valor de mercado desse bem, há-de corresponder assim, ao preço da adjudicação.*”
- viii. Concluindo, assim, que: “*o preço de mercado do imóvel em causa no dia 29/10/2010, era de € 66.000,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Título de Transmissão emitido pelo Solicitador de Execução C... .*”
- ix. O Perito da AT justifica a sua tese com base: (i) nas estatísticas de valor médio de venda por m², em imóveis do mesmo tipo e da mesma localidade obtidas em sites como o D...; e, bem assim, (ii) na informação constante do sistema informático da AT, com base na qual um imóvel de igual tipologia e condição no mesmo prédio terá sido alegadamente vendido em 20 de junho de 2014 por €46.810;

- x. Assim, considera o Perito da AT que: *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”* o que considera não ter acontecido no caso em apreço uma vez que, no seu entendimento, o preço de venda praticado pela Requerente afastou-se: *substancialmente do preço praticado quer dos valores de aquisição praticado em processo de execução e dos valores de avaliação, avaliação esta que tem em conta as várias variáveis a que o imóvel está sujeito, ao invés do defendido pela requerente.*” e *“reduziu por decisão própria a declarante, o valor da matéria colectável do IRC de 2013 no montante de €6.980,00, registando assim nestas vendas um prejuízo, não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade dessa decisão.”*
- xi. Concluindo, assim, que: *“(…) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (…) devendo consequentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”*

22- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 6 de abril de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitas reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Diretor de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efetivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma designada pela letra “A” do prédio urbano, inscrito na matriz predial sob o artigo ..., da freguesia de ..., Concelho de Sintra, foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 20.12.2013, foi o imóvel em causa alienado por €33.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de € 39.980,00.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado.

O ónus da prova, de que o preço efetivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efetivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efetivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correção prevista no artigo 64.º do CIRC, não sendo assim possível o acordo entre os peritos, e devendo consequentemente ser mantido o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC”.

23-No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção E do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias, tais como: a) a situação conjuntural do mercado imobiliário à data da alienação; b) o prazo de detenção destes imóveis no ativo da Requerente (o qual é limitado por imposição do Banco de Portugal); c) as condições específicas do próprio imóvel; d) os valores de mercado praticados à data da alienação do imóvel, d) o facto de a atividade da Requerente não ser a compra e venda de bens imóveis. Por conseguinte, a referida venda: “*não pode ser auditada fora do contexto em que ocorreu*”
- ii. A detenção de imóveis (adquiridos por dação em pagamento ou através de adjudicação em processo de execução), cujo valor global ascendia a €27.514.510 a 31 de dezembro de 2012, “*acarretam para a A... um custo de oportunidade elevadíssimo que a gerência se vê na obrigação de reduzir promovendo a venda desses imóveis;*

- iii. O mercado imobiliário *“nos últimos 5/6 anos sofreu uma desvalorização brutal com particular incidência nos distritos de Lisboa (localidade da linha de Sintra - ...), Setúbal e Porto”*.
- iv. *“No caso concreto o imóvel situa-se numa zona das mais difíceis de escoamento (...).”*
- v. Aquilo que a Requerente *“era obrigada a fazer por forma a provar a efectividade do preço [no caso, de €35.000] foi feito com as provas documentais habitualmente utilizadas na actividade económica (escrituras, extractos de contabilidade, relatórios de avaliação, contratos de mediação imobiliária)”*;
- vi. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efetivamente praticado;
- vii. A Requerente *“como era sua obrigação, disponibilizou a abertura do sigilo bancário seu e dos seus representantes, o qual, a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário, sendo esta decisão da sua inteira responsabilidade.”*
- viii. *“A venda do imóvel foi efectuada num contexto específico de mercado em forte recessão (particularmente na zona onde o imóvel está situado), numa operação que não constitui a atividade da A... .”*
- ix. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) deve ser entendida como uma forma de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não como uma atividade intrínseca da Requerente;
- x. Em face do exposto: *“não existem quaisquer motivos fundados para que não seja o valor de €35.000 a ser considerado para efeitos de determinação do resultado tributável.”*

24- Do laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção E do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. *“Do cruzamento automático da informação, constante na base de dados da AT sobre o património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia uma diferença positiva de €11.141,90 (€46.141,90 - €35.000,00) entre o valor patrimonial tributário do imóvel (€46141,90) e o valor constante da respectiva escritura de compra e venda (35.000).”*
- ii. A Requerente adquiriu a propriedade do imóvel *“através de um contrato de dação em cumprimento pelo valor de €47.000 em 25/07/2013” e vendeu “pelo valor de €35.000 (em 28/11/2013). De onde se retira que o preço justo do imóvel (acordado entre as partes) no dia 25/07/2013, era de €47.000, valor este, que se situava acima do VPT que era de €46.141,90”*
- iii. A Requerente apresentou: *“vários documentos, designadamente, cópia do contrato de compra e venda e do contrato de dação, ficha de avaliação, contrato de mediação imobiliária, extracto de conta-corrente com registo contabilístico da aquisição e da venda do imóvel, bem como, de um depósito numa conta à ordem no valor de €35.0000” e, bem assim, “documento referente a uma avaliação por si pedida em que o perito atribui o valor de €47.000 ao imóvel em causa e duas consultas ao site “D...” e outro site “E...” relativamente à oferta de venda de três imóveis (T2) na mesma zona.”*
- iv. Foram dadas (pela Requerente e pelos seus representantes) as respectivas autorizações de acesso às contas bancárias [...] *as quais não foram utilizadas tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão e que a requerente e alguns dos autorizantes possuem residência fora de Portugal, além de que não é prova absoluta do preço praticado.”*
- v. O Perito da AT justifica a sua tese com base: (i) nas estatísticas de valor médio de venda por m², em imóveis do mesmo tipo e da mesma localidade baseadas na informação constante em sites como o F... e o D...; (ii) ou

através da consulta da “Ci – Confidencial Imobiliário”, publicação da H..., através da qual a AT concluiu que *“houve uma baixa contínua dos preços médios de mercado, os quais de acordo com o CI, estabilizaram em 2014 [i.e. um ano depois da venda do imóvel em apreço] e, bem assim: (iii) na informação constante do sistema informático da AT, com base na qual foram vendidas, em 2014 e 2017, duas frações do imóvel em apreço de igual tipologia por preços superiores aos respetivos VPTs;*

- vi. *“Perante o curto espaço de tempo que mediou entre a data de aquisição e a data de venda [...] não se compreende qual foi o motivo que levou a reclamante a vender o imóvel com um prejuízo tão avultado (€12.000), dado que as razões que invoca, obviamente não merecem credibilidade, visto que se trata de uma empresa especializada no negócio imobiliário e conhecedora do mercado.”*
- vii. Concluindo, assim, o Perito da AT que a Requerente *“reduziu por decisão própria [...] o valor da matéria colectável do IRC de 2013 (€12.000 em termos contabilísticos) não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade da decisão de vender naquela data abaixo do preço de custo”* e que, por esse motivo: *“(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (...) devendo consequentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”*

25-Em 22 de Abril de 2015, a Directora de Finanças Adjunta proferiu decisão no sentido de manter, para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013, o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

"1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...)."

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma designada pela letra "E", que corresponde ao primeiro andar direito, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ..., freguesia do..., concelho de Sintra, inscrito na matriz sob o artigo..., da freguesia ..., Concelho de Sintra, foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 30.04.2013, foi o imóvel em causa alienado por €35.000,00, valor inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de € 46.141,90.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o

preço efectivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efetivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, não sendo assim possível o acordo entre os peritos, e devendo consequentemente ser mantido o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC".

26-No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção G do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias, tais como: a) a situação conjuntural do mercado imobiliário à data da alienação; b) o prazo de detenção destes imóveis no ativo da Requerente (o qual é limitado por imposição do Banco de Portugal); c) as condições específicas do próprio imóvel; d) os valores de mercado praticados à data da alienação do imóvel, d) o facto de a atividade da Requerente não ser a compra e venda de bens imóveis. Por conseguinte, a referida venda: “*não pode ser auditada fora do contexto em que ocorreu*”;

- ii. A detenção de imóveis (adquiridos por dação em pagamento ou através de adjudicação em processo de execução), cujo valor global ascendia a €27.514.510 a 31 de dezembro de 2012, *“acarretam para a A... um custo de oportunidade elevadíssimo que a gerência se vê na obrigação de reduzir promovendo a venda desses imóveis;*
- iii. O mercado imobiliário *“nos últimos 5/6 anos sofreu uma desvalorização brutal com particular incidência nos distritos de Lisboa (localidade da linha de Sintra - ...), Setúbal e Porto”;*
- iv. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de € 65.000, o que a Requerente logrou demonstrar no contexto do procedimento de revisão;
- v. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efetivamente praticado;
- vi. *“A venda do imóvel foi efectuada num contexto específico de mercado em forte recessão (particularmente na zona onde o imóvel está situado numa operação que não constitui a atividade da A..., num conjunto de cerca de 200 imóveis em circunstâncias idênticas que também originaram requerimentos análogos a este.”*
- vii. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) é uma forma de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não uma atividade intrínseca da Requerente;
- viii. A Requerente fez uma sondagem de mercado para imóveis comparáveis, da qual resultou que o preço praticado correspondia ao preço normal de mercado, sendo inclusive superior ao valor estimado pelo perito independente num contexto de venda rápida;

- ix. Com efeito, o preço de venda praticado pela Requerente (€65.000) “*é superior ao valor estimado pelo perito avaliador no seu relatório num cenário de venda rápida (€ 63.800)*”;
- x. A Requerente “*como era sua obrigação, disponibilizou a abertura do sigilo bancário seu e dos seus representantes, o qual, a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário, sendo esta decisão da sua inteira responsabilidade.*”
- xi. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor declarado (€65.000) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu úteis / necessários, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efectivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.

27-Do laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção G do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. “*O sujeito passivo adquiriu a propriedade do imóvel inscrito na matriz sob o artigo ... – fracção G [...] por escritura de dação em cumprimento em 27/11/2012, pelo valor de € 75.000,00.*”;
- ii. “*Em 11.04.2013, por escritura pública de compra e venda, mútuo com hipoteca procedeu à alienação [do imóvel adquirido por dação] pelo preço de €65.000.*”
- iii. “*À data da escritura, o valor patrimonial tributário era de €74.630,00.*”;
- iv. Não obstante o sujeito passivo ter promovido “*a venda comercial do imóvel em questão, tendo celebrado contrato de mediação imobiliária [...] com o valor de comercialização de € 75.000*”, devido à inexistência de interessados, o imóvel foi vendido por €65.000;
- v. “*Antes do debate contraditório, o perito do sujeito passivo juntou a ficha de expediente com identificação do n.º do registo contabilístico, extractos de conta e cópia do cheque*”

- vi. *“O VPT antes referido [...] foi fixado por avaliação geral da propriedade urbana em 04/01/2013, dela não tendo a A... apresentado pedido de 2ª avaliação, conformando-se com o valor atribuído”*
- vii. *Não decorreu entre a dação em cumprimento (27/11/2012) e a venda (11/4/2013) um lapso temporal que justifique a diferença de preço praticado “com um decréscimo de 14%, uma vez que à data da Dação em Cumprimento as condições de mercado adversas já se verificavam, decorrentes da crise económica instalada desde 2008”;*
- viii. *A Requerente “não demonstrou quais as condições adversas à data de venda que não existissem já à data da Dação.”*
- ix. *Assim, considera o Perito da AT que: “(...) na ausência de prova suficiente apresentada, que refute a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (...) deverá manter o valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”*

28- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 8 de junho de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma designada pela letra “G” [...] do prédio urbano sito na ... e na Rua ...n.º..., freguesia de ..., concelho do Seixal, inscrito na matriz sob o artigo..., foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, mútuo com hipoteca lavrada em 11.04.2013, foi o imóvel em causa alienado por €65.000,00, valor inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário definitivo, que no caso em apreço é de € 74.630,00, fixado por avaliação geral efectuada em 04.01.2013, de que foi notificada em 12.01.2013, através de ofício n.º ... de 12.01.2013 e contra o qual não apresentou pedido de segunda avaliação.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efetivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se

realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139.º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "... Na ausência de prova suficiente apresentada que refute a correcção prevista no art.º 64.º do CIRC, não foi possível o acordo entre os peritos...pelo que... se deverá manter o valor patrimonial tributário para efeitos de tributação em IRC...".

Determina ainda o N.º 11 do Ofício circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o rendimento das pessoas Coletivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente do bem, não se deve basear só nos elementos de acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O Ofício-circulado acima referido e, designadamente o seu n.º 15 determina que a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente: - Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos representantes ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Ora no caso em apreço não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão em 11.04.2013, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário, pelo que não se encontra reunida uma das condições necessárias e exigidas.

29- No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção N do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias e a venda do imóvel não pode ser auditada fora do contexto em que foi realizada;
- ii. *“No caso concreto conforme referido no Doc. 9 do requerimento o imóvel fica localizado num Bairro Social, tratando-se de um 3º andar que na realidade corresponde a um 4º andar, sem elevador e sem garagem. Necessitava de obras de reparação devido a infiltrações e humidades. Todos estes factos constam do relatório do perito avaliador (Doc. 6 - ponto 14)”*
- iii. Mais acrescenta que: *“Também como consta no ponto 6 do Doc. 9 no estudo de mercado realizado na altura da venda o preço de venda praticado inseria-se nos preços correntes de mercado.”*
- iv. Ao exposto acresce que *“a actividade da A... não é a compra e venda de imóveis mas sim a concessão de crédito”.*
- v. A detenção de imóveis (adquiridos por dação em pagamento ou através de adjudicação em processo de execução), cujo valor global ascendia a €27.514.510 a 31 de dezembro de 2012, *“acarretam para a A... um custo de oportunidade elevadíssimo que a gerência se vê na obrigação de reduzir promovendo a venda desses imóveis”;*
- vi. O mercado imobiliário *“nos últimos 5/6 anos sofreu uma desvalorização brutal com particular incidência nos distritos de Lisboa (localidade da linha de Sintra -...), Setúbal e Porto”.*
- vii. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de €40.000, o que a Requerente logrou demonstrar no contexto do procedimento de revisão;
- viii. *“Aquilo que a A... era obrigada a fazer por forma a provar a efectividade do preço foi feito com as provas documentais habitualmente utilizadas na atividade económica (escrituras, extractos de contabilidade, relatórios de*

avaliação, contratos de mediação imobiliária” e “no debate com o perito da AT nada do que foi apresentado foi posto em causa relativamente à sua idoneidade.”;

- ix. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efetivamente praticado;
- x. Apesar de a tanto não estar obrigada, a Requerente fez uma sondagem de mercado para imóveis comparáveis, da qual resultou que o preço praticado correspondia ao preço normal de mercado, sendo inclusive superior ao valor estimado pelo perito num contexto de venda rápida;
- xi. Com efeito, o preço de venda praticado pela Requerente (€40.000) *“é superior ao valor estimado pelo perito avaliador no seu relatório num cenário de venda rápida (€ 36.000)”*.
- xii. A Requerente *“como era sua obrigação, disponibilizou a abertura do sigilo bancário seu e dos seus representantes, o qual, a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário, sendo esta decisão da sua inteira responsabilidade.”*
- xiii. *“A venda do imóvel foi efectuada num contexto específico de mercado em forte recessão (particularmente na zona onde o imóvel está situado numa operação que não constitui a atividade da A..., num conjunto de cerca de 200 imóveis em circunstâncias idênticas que também originaram requerimentos análogos a este.”*
- xiv. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor declarado (€40.000) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu úteis / necessários, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efectivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.

30-Do laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção N do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial..., consta o seguinte:

- i. *“Do cruzamento automático da informação, constante na base de dados da AT sobre o património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia uma diferença positiva de entre o valor patrimonial definitivo do imóvel alienado pela reclamante e o valor constante da respectiva escritura de compra e venda.”*, a qual *“totalizou € 13.411,33 (...).”*
- ii. A Requerente adquiriu a propriedade do imóvel *“por adjudicação em processo judicial, pelo valor de €73.000 e efectuou a sua alienação em 14/11/2013 por €40.000, situando-se este valor abaixo do VPT fixado pela AT, o qual era à data dos factos de €53.411,33.”*
- iii. A Requerente apresentou: *“vários documentos, designadamente, cópia do título de transmissão (adjudicação à exequente), cópia do contrato de compra e venda, ficha de avaliação, contratos de mediação imobiliária, cópia traduzida da procuração outorgada pela ora requerente, declaração de autorizações de acesso às contas bancárias [...] detalhe de movimentos de conta à ordem; diário de venda do imóvel; [...] factura de mediação imobiliária e [...] relatório POV vs VPT.”*
- iv. Na primeira reunião, foram apresentados elementos adicionais, nomeadamente: *“a ficha de crédito hipotecário efectuado no contrato inicial ao executado, ficha de registo do imóvel, extracto das contas 57200,23500, 49900, 68510 e uma cópia do talão de depósito.”*
- v. Foram dadas (pela Requerente e pelos seus representantes) as respectivas autorizações de acesso às contas bancárias, as quais não foram utilizadas *“tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão e que a requerente e alguns dos autorizantes possuem residência fora de Portugal, além de que não é prova absoluta do preço praticado.”*
- vi. *“[...] os elementos contabilísticos não identificam o imóvel de forma a não suscitar dúvidas de que se trata efectivamente do prédio supra referido;”* e

“a petição não identifica qual a referência atribuída ao imóvel nos elementos contabilísticos [...] enviados”

- vii. *“O detalhe de movimentos da conta à ordem, não identificam a que imóvel é que aquele registo diz respeito, sendo o único movimento assinalado na data da escritura, epigrafado como depósito múltiplo sem qualquer outro meio de prova de quem é que promoveu esse depósito.”*
- viii. Na primeira reunião, a Requerente apresentou *“um talão de depósito pelo valor de €40.000. No entanto, este não é prova suficiente, capaz de só por si de provar o referido preço.”*
- ix. Para efeitos de *“confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados”* o Perito da AT: *“teve em conta a jurisprudência ínsita no “acórdão n.º 301/12 de 25/05/201 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que: “Uma transacção ocorrida num âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transacção para se poder concluir se há desfasamento entre o valor de mercado desse bem e o preço praticado, o valor de mercado desse bem, há-de corresponder assim, ao preço da adjudicação.”*
- x. Concluindo, assim, que: *“o preço de mercado do imóvel em causa no dia 27/09/2010, era de €73.000,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Títulos de Transmissão.”*
- xi. O Perito da AT afirma ainda que: *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC, sendo a prova irrefutável dessas condições anormais de mercado a condição maior para provar a fixação de um preço efectivo inferior ao VPT”,* o que o mesmo considera não ter acontecido no caso em discussão uma vez que o preço de venda praticado pela Requerente afastou-se *“e dos valores de avaliação do imóvel [para efeitos do IMI];*
- xii. Assim, considera o referido Perito que a AT: *“reduziu por decisão própria a declarante, o valor da matéria colectável do IRC de 2013 no montante de*

€13.411,00, não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade dessa decisão.”

- xiii. Concluindo, assim, que: “(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (...) devendo conseqüentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”

31-A substituta legal da Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 29 de Julho de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma designada pela letra “N” do prédio urbano, inscrito na matriz predial sob o artigo..., da freguesia de ..., Concelho da Figueira da Foz, foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 14.11.2013, foi o imóvel em causa alienado por €40.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de € 53.411,33.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efetivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

O n.º 15 do Ofício-circulado n.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do IRC determina que a prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Ora no caso em apreço não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário, nem foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo perito por si indicado, que o preço efetivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC,[...] devendo consequentemente ser mantido o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC".

32-No laudo do perito da Requerente, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção H do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo matricial ..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias e a venda do imóvel não pode ser auditada fora do contexto em que foi realizada;
- ii. *“No caso concreto conforme referido no Doc. 9 do requerimento o imóvel é um prédio com 28 anos de antiguidade a necessitar de obras consideráveis”*
- iii. Mais acrescenta que: *“Também como consta no ponto 6 do Doc. 9 no estudo de mercado realizado na altura da venda o preço de venda praticado inseria-se nos preços correntes de mercado.”*
- iv. Ao exposto acresce que *“a actividade da A... não é a compra e venda de imóveis mas sim a concessão de crédito”.*
- v. A detenção de imóveis (adquiridos por dação em pagamento ou através de adjudicação em processo de execução), cujo valor global ascendia a €27.514.510 a 31 de dezembro de 2012, *“acarretam para a A... um custo de oportunidade elevadíssimo que a gerência se vê na obrigação de reduzir promovendo a venda desses imóveis”;*

- vi. O mercado imobiliário *“nos últimos 5/6 anos sofreu uma desvalorização brutal com particular incidência nos distritos de Lisboa (localidade da linha de Sintra -...), Setúbal e Porto”*.
- vii. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de €40.000, o que a Requerente logrou demonstrar no contexto do procedimento de revisão;
- viii. *“Aquilo que a A... era obrigada a fazer por forma a provar a efectividade do preço foi feito com as provas documentais habitualmente utilizadas na atividade económica (escrituras, extractos de contabilidade, relatórios de avaliação, contratos de mediação imobiliária” e “no debate com o perito da AT nada do que foi apresentado foi posto em causa relativamente à sua idoneidade.”*;
- ix. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efectivamente praticado;
- x. Apesar de a tanto não estar obrigada, a Requerente fez uma sondagem de mercado para imóveis comparáveis, da qual resultou que o preço praticado correspondia ao preço normal de mercado;
- xi. A Requerente *“como era sua obrigação, disponibilizou a abertura do sigilo bancário seu e dos seus representantes, o qual, a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário, sendo esta decisão da sua inteira responsabilidade.”*
- xii. *“A venda do imóvel foi efectuada num contexto específico de mercado em forte recessão (particularmente na zona onde o imóvel está situado numa operação que não constitui a atividade da A..., num conjunto de cerca de 200 imóveis em circunstâncias idênticas que também originaram requerimentos análogos a este.”*
- xiii. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor declarado (€40.000) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos

que a AT entendeu úteis / necessários, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efectivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.

33-Do laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção H do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. *“Do cruzamento automático da informação, constante na base de dados da AT sobre o património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia uma diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo do imóvel alienado pela reclamante e o valor constante da respectiva escritura de compra e venda.”, a qual “totalizou € 23.637,14 [...].”*
- ii. *A Requerente adquiriu a propriedade do imóvel “por adjudicação em processo judicial, pelo valor de €31.612,00 e efectuou a sua alienação em 27/12/2013 por €40.000, situando-se este valor abaixo do VPT fixado pela AT, o qual era à data dos factos de €63.637,14.”*
- iii. *A Requerente apresentou: “vários documentos, designadamente, cópia do título de transmissão (adjudicação à exequente), cópia do contrato de compra e venda, ficha de avaliação, contratos de mediação imobiliária, cópia traduzida da procuração outorgada pela ora requerente, declaração de autorizações de acesso às contas bancárias [...] detalhe de movimentos de conta à ordem; diário de venda do imóvel; [...] factura de mediação imobiliária e [...] relatório POV vs VPT.*
- iv. *Na primeira reunião, foram apresentados elementos adicionais, nomeadamente: “a ficha de crédito hipotecário efectuado no contrato inicial ao executado, ficha de registo do imóvel, extracto das contas 57200,23500, 49900, 68510 e uma cópia do talão de depósito.”*
- v. *Foram dadas (pela Requerente e pelos seus representantes) as respectivas autorizações de acesso às contas bancárias, as quais não foram utilizadas “tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão e que a requerente e alguns dos autorizantes possuem residência fora de Portugal, além de que não é prova absoluta do preço praticado.”*

- vi. “[...] *os elementos contabilísticos não identificam o imóvel de forma a não suscitar dúvidas de que se trata efectivamente do prédio supra referido;*” e “*a petição não identifica qual a referência atribuída ao imóvel nos elementos contabilísticos [...] enviados*”
- vii. “*O detalhe de movimentos da conta à ordem, não identificam a que imóvel é que aquele registo diz respeito.*”
- viii. O Perito da AT afirma ainda que: “*nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC, sendo a prova irrefutável dessas condições anormais de mercado a condição maior para provar a fixação de um preço efectivo inferior ao VPT*”, o que o mesmo considera não ter acontecido no caso em discussão uma vez que o preço de venda praticado pela Requerente afastou-se “*e dos valores de avaliação do imóvel [para efeitos do IMI];*
- ix. Para efeitos de “*confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados*” o Perito da AT: “*teve em conta a jurisprudência ínsita no “acórdão n.º 301/12 de 25/05/201 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que: “Uma transacção ocorrida num âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transacção para se poder concluir se há desfasamento entre o valor de mercado desse bem e o preço praticado, o valor de mercado desse bem, há-de corresponder assim, ao preço da adjudicação.*”
- x. Concluindo, assim, que: “*o preço de mercado do imóvel em causa no dia 20/12/2010, era de € 63.224,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Títulos de Transmissão.*”
- xi. Assim, considera o referido Perito da AT que: “*reduziu por decisão própria a declarante, o valor da matéria colectável do IRC de 2013 no montante de €23.637,00, não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade dessa decisão.*”
- xii. Concluindo, assim, que: “*(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC,*

(...) devendo conseqüentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”

34- A substituta legal da Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 29 de Julho de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

"1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efetivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma

designada pela letra “H” do prédio urbano, inscrito na matriz predial sob o artigo..., da união de freguesias de ... e ..., foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 27.12.2013, foi o imóvel em causa alienado por €40.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de €63.637,14.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139.º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91.º e 92.º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

O n.º 15 do Ofício-circulado n.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do IRC determina que a prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Ora no caso em apreço não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário, nem foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo perito por si indicado, que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139.º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, [...] devendo consequentemente ser mantido o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC".

35-No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção Q do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... (...) com o artigo matricial..., é referido o seguinte:

- i. Em face da prova apresentada não se entende os motivos pelos quais esta não é suficiente para provar a efectividade do preço pelo qual o imóvel foi alienado;
- ii. Por outro lado, não tendo a AT apresentado quaisquer provas efectivas de que o preço praticado foi diferente do registado nas contas da A..., deve ser este o considerado para efeitos do apuramento do seu resultado tributável;
- iii. Cumpre salientar que a Requerente apresentou toda a documentação solicitada e prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu necessários, tendo inclusive disponibilizado o levantamento do sigilo bancário e, por conseguinte, o acesso às suas contas bancárias e dos seus representantes, prerrogativa que a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário;
- iv. Um dos esclarecimentos solicitados pela AT dizia respeito à comissão de mediação paga à G..., a qual de acordo com os cálculos da AT rondava os 17%. Conforme explicou o Perito da Requerente, dada a antiguidade do imóvel na carteira da Requerente e a dificuldade na venda (recorde-se que o mesmo havia sido adquirido em 2008 e, por imposição do Banco de Portugal, a Requerente deveria alienar tal imóvel no prazo máximo de 5 anos) foi acordada uma comissão especial para a venda deste imóvel, superior às previstas nas situações em geral;
- v. Foi reiterado pela Requerente que o imóvel em questão apresenta níveis de qualidade de construção muito baixos e mau estado de conservação, encontrando-se situado em zona problemática, apresentando também problemas com os esgotos, o que condicionou significativamente o preço da venda do imóvel;

vi. Deve, pois, considerar-se que a prova carreada para o procedimento de revisão e os esclarecimentos prestados pela Requerente são suficientes para a demonstração do preço efectivo do imóvel, não devendo ser promovida qualquer correcção pela AT.

36-Do laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção Q do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... (...) com o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. *“Do cruzamento de dados da informação constante na base de dados da Administração Tributária relativa ao património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia diferença positiva, entre o valor patrimonial tributário definitivo (VPT) do imóvel alienado pela ora reclamante e o valor constante da respectiva escritura de compra e venda”, a qual ascendia a: “€ 43.019,35 [...]”.*
- ii. *“[...] foram concedidas as autorizações de acesso às respectivas contas bancárias [...] às quais não houve necessidade de recorrer tendo em conta que a documentação e argumentação apresentadas se mostraram suficientes para se proceder à conclusão do procedimento de revisão.”*
- iii. *“O produto da venda foi objecto de depósito na conta bancária n.º..., no dia 30 de dezembro de 2013”;*
- iv. *“Na pesquisa realizada aos sites que publicitam imóveis, para a mesma zona de localização (...-...) constata-se que os preços por m2 tendo por referência a área bruta privativa, varia muito, verificando-se que o limite inferior se cifra entre €492 e €583 m2)” embora, no caso em apreço, “dado estarmos perante imóveis que são retomas de bancos, verifica-se que o preço por m2 do imóvel em causa é de €405”, situando-se assim muito abaixo dos limites supra referidos”.*
- v. Não obstante, *“[...] e tendo presente toda a documentação apresentada, os factos supra enumerados, e o debate entre os peritos intervenientes, tem-se o valor da escritura não reflecte o valor real da transacção do imóvel, não justificando o preço estabelecido no âmbito do contrato de compra e venda do imóvel antes descrito.”*

- vi. Assentiu ainda que, *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”* o que considera não ter acontecido no caso em apreço, em face do valor de comissão da mediação imobiliária que a AT considerou excessiva em face do preço da venda.
- vii. *“reduziu por decisão própria a declarante, o valor da matéria colectável do IRC de 2013 (...), não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade dessa decisão.”*
- viii. Concluindo, assim, que *“não foi apresentada prova suficiente que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC”*, devendo consequentemente ser considerado o respectivo VPT para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.

37- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 25 de maio de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção designada pela letra “Q” do prédio urbano, inscrito na matriz predial sob o artigo..., da freguesia de ...(...), foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 12.09.2013, foi o imóvel em causa alienado por €30.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de €73.019,35.

A remissão efectuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Determina ainda o N.º 11 do Ofício circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o rendimento das pessoas Coletivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente do bem, não se deve basear só nos elementos de acesso aos dados de segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O n.º 15 do Ofício-circulado n.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do IRC determina que a prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) neste acto não foram apresentados novos elementos que de forma inequívoca justifiquem o valor de venda declarado, concluindo-se que no decorrer deste procedimento, não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, não sendo assim possível o acordo entre os peritos, e devendo consequentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC".

38- No laudo do perito da Requerente, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção F1 do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., é referido o seguinte:

- i. *“O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias” e a “venda de um imóvel não pode ser auditada fora do contexto em que foi realizada”;*
- ii. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de €20.000, o que a Requerente logrou demonstrar;
- iii. *No caso concreto, “conforme referido no Doc. 9 do requerimento, o imóvel fica localizado numa zona problemática, com problemas de violência e toxicodependência, tratando-se de um apartamento com 37 m² com kitchenete / sala que mal tem espaço para um frigorífico, sendo que o prédio se encontra completamente grafitado e necessita de intervenção, a fracção em causa está em sofrível estado de conservação, apresenta infiltrações graves e a cozinha encontra-se em mau estado”;*
- iv. Acresce que *“Também como consta do ponto 6 do Doc. 9, no estudo de mercado realizado na altura da venda, o preço de venda praticado inseria-se nos preços correntes de mercado.”*
- v. Com efeito, apesar de a tanto não estar obrigada, a Requerente fez uma sondagem de mercado para imóveis comparáveis, da qual resultou que o preço praticado correspondia ao preço normal de mercado;
- vi. Acresce que, como demonstrado pela Perita da Requerente: *“O mercado imobiliário “nos últimos 5/6 anos sofreu uma desvalorização brutal com particular incidência nos distritos de Lisboa (localidade da linha de Sintra –...), Setúbal e Porto”.*
- vii. Assim, o preço efectivo pelo qual foi alienado o imóvel resultou das condições de mercado existentes à data da venda;
- viii. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) é uma forma de reduzir o crédito mal parado e minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não uma atividade intrínseca da Requerente;
- ix. *“A venda do imóvel foi efectuada num contexto específico de mercado em forte recessão numa operação que não constitui a atividade da A..., num*

conjunto de cerca de 200 imóveis em circunstâncias idênticas que também originaram requerimentos análogos a este.”

- x. *“Aquilo que a A... era obrigada a fazer por forma a provar a efectividade do preço foi feito com as provas documentais habitualmente utilizadas na atividade económica (escrituras, extractos de contabilidade, relatórios de avaliação, contratos de mediação imobiliária)” e “no debate com o perito da AT nada do que foi apresentado foi posto em causa relativamente à sua idoneidade.”;*
- xi. Ademais, recorde-se que *“a A..., como era sua obrigação, disponibilizou a abertura do sigilo bancário seu e dos seus representantes”*, o qual, a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário;
- xii. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor declarado (€20.000) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu úteis / necessários, cabalmente, todas as dúvidas suscitadas pela AT relativamente à operação, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efetivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.

39-Do laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efetivo de venda da fracção F1 do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. *“Do cruzamento automático da informação, constante na base de dados da AT sobre o património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia uma diferença positiva de entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel alienado pela requerente e o valor constante da respectiva escritura de compra e venda.”*, a qual *“é de € 8.604,42 (...)”*;
- ii. A Requerente adquiriu a propriedade do imóvel por adjudicação em processo de execução, pelo valor de €41.750 e efectuou a sua alienação em 4 de Novembro de 2013 por €20.000, situando-se este valor abaixo do VPT fixado pela AT, o qual era à data dos factos de € 28.604,42;

- iii. *“Tem este procedimento por objetivo avaliar da realidade do preço praticado nas transmissões de imóveis [...] compete à empresa apresentar provas inequívocas que permitam chegar a essa conclusão.”*
- iv. *“Em conformidade e para o efeito, foram apresentados pela A... vários documentos, designadamente, cópia do título de transmissão (adjudicação à exequente), cópia do contrato de compra e venda, ficha de avaliação, contratos de mediação imobiliário, cópia traduzida da procuração outorgada pela ora Requerente [...] bem como alguns documentos contabilísticos adicionais” tendo inclusive fornecido as respetivas autorizações de acesso às contas bancárias (pela Requerente e pelos seus representantes) [...] as quais não foram utilizadas tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão e que a requerente e alguns dos autorizantes possuem residência fora de Portugal, além de que não é prova absoluta do preço praticado.”;*
- v. *“O elemento contabilístico disponibilizado [...] não identifica o imóvel, pelo que suscita dúvidas de que se trata efectivamente do prédio supra referido” e “da análise do extracto bancário, verifica-se a mesma dúvida, uma vez que apenas consta a referência “DEPOSITO MULTIPLO”;*
- vi. *“O imóvel foi alienado em 04/11/2013, por apenas €20.000, constando como justificação “Apartamento T1 no..., sito em zona problemática da urbanização (problemas de violência e de toxicodependência). Apartamento com 37 m 2 com kitchenette / sala que mal tem, espaço para um frigorífico, sendo que o prédio se encontra completamente grafitado e necessita de intervenção”*
- vii. O Perito da AT afirma ainda que: *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC, sendo a prova irrefutável dessas condições anormais de mercado a condição maior para provar a fixação de um preço efectivo inferior ao VPT”, o que o mesmo considera não ter acontecido no caso em*

discussão uma vez que o preço de venda praticado pela Requerente afastou-se “e dos valores de avaliação do imóvel [para efeitos do IMI];

- viii. Para efeitos de “*confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados*” levada a cabo pelo Perito da AT: “*teve em conta a jurisprudência ínsita no “acórdão n.º 301/12 de 25/05/201 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que: “Uma transacção ocorrida num âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transacção para se poder concluir se há desfazamento entre o valor de mercado desse bem e o preço praticado, o valor de mercado desse bem, há-de corresponder assim, ao preço da adjudicação.”*”
- ix. “Apesar da requerente afirmar que o preço de adjudicação não é o valor de mercado, por o imóvel não ter sido objeto de avaliação na data da adjudicação, mas apenas houve uma actualização do valor avaliado à data da concessão do crédito (2006), tal não parece verosímil uma vez que se trate de uma empresa que tem como objeto a concessão de crédito”;
- x. “[...] a Requerente alega que a AT não pode utilizar a fórmula do artigo 38.º do CIMI de forma singela, não admitindo que o valor da transacção feito a “preços normais de mercado” possa divergir do VPT obtido através de uma fórmula exclusivamente objectiva.” mas “verifica-se que o VPT aqui em discussão é inferior ao preço pelo que comprou o imóvel em processo de adjudicação.”
- xi. Concluindo, assim, que “o preço de mercado do imóvel em causa no dia 21/12/2012 era de €41.750, igual ao valor pelo qual foi adjudicado, conforme Título de Transmissão emitido pelo Solicitador de Execução C...” e que:: “(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (...) devendo consequentemente ser considerado o respectivo valor

patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”

40- A Substituta Legal da Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 30 de Julho de 2015, no sentido de manter, para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013, o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

"1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Diretor de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante fazer a prova de que o preço efetivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma

designada pela letra “F1” do prédio urbano, inscrito na matriz predial sob o artigo ..., da freguesia de..., Concelho do Seixal, foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139.º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91.º e 92.º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 04.11.2013, foi o imóvel em causa alienado por €20.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de € 28.604,42.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139.º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91.º e 92.º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139.º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo: “...Que não foi aduzida prova pelo sujeito passivo das condições anormais de mercado que justifiquem o decréscimo substancial do preço da venda do imóvel...”.

Determina ainda o N.º 11 do Ofício circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o rendimento das pessoas Coletivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente do bem, não se deve basear só nos elementos de acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O n.º 15 do Ofício-circulado n.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do IRC determina que a prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Ora no caso em apreço não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão em 04.11.2013, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário, pelo que não se encontra reunida uma das condições necessárias e exigidas.

41-No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção J do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias, tais como: a) a situação conjuntural do mercado imobiliário à data da alienação; b) o prazo de detenção destes imóveis no ativo da Requerente (o qual é limitado por imposição do Banco de Portugal); c) as condições

específicas do próprio imóvel; d) os valores de mercado praticados à data da alienação do imóvel, d) o facto de a atividade da Requerente não ser a compra e venda de bens imóveis. Por conseguinte, a referida venda: “*não pode ser auditada fora do contexto em que ocorreu*”

- ii. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de €11.000, o que a Requerente logrou demonstrar no contexto do procedimento de revisão;
- iii. não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efectivamente praticado;
- iv. O preço efectivo pelo qual foi alienado o imóvel resultou das condições de mercado existentes à data da venda;
- v. A Requerente fez uma sondagem de mercado para imóveis comparáveis, da qual resultou que o preço praticado correspondia ao preço normal de mercado, não existindo quaisquer relações especiais entre a Requerente e o comprador;
- vi. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) é uma forma de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não uma atividade intrínseca da Requerente;
- vii. Por outro lado, salienta a Requerente que o facto de a mesma: “*diligenciar para apurar o valor de avaliação do bem, o que foi feito, e depois colocá-lo o mais rapidamente no mercado a esse preço. Isso não significa que obrigatoriamente o imóvel tivesse de ser vendido a esse preço.*” atendendo a que: “*o preço efectivo foi o que resultou das condições de mercado existentes na altura da venda.*”
- viii. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efectivamente praticado corresponde ao valor declarado (€11.000) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos

que a AT entendeu úteis / necessários, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efectivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.

42-Do laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção J do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. *“Do cruzamento automático da informação, constante na base de dados da AT sobre o património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia uma diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo do imóvel alienado pela reclamante e o valor constante da respectiva escritura de compra e venda.”*, a qual *“totalizou € 44.589,25 (...).”*
- ii. A Requerente adquiriu a propriedade do imóvel *“por adjudicação em processo judicial, pelo valor de €56.000 e efectuou a sua alienação em 30/08/2013 por €11.000, situando-se este valor abaixo do VPT fixado pela AT, o qual era à data dos factos de €55.589,25.”*
- iii. A Requerente apresentou: *“vários documentos, designadamente, cópia do título de transmissão (adjudicação à exequente), cópia do contrato de compra e venda, ficha de avaliação, contratos de mediação imobiliária, cópia traduzida da procuração outorgada pela ora requerente, declaração de autorizações de acesso às contas bancárias [...]a escritura de aquisição do imóvel adquirido pelos executados, onde constam as condições de financiamento.”*
- iv. Foram dadas as respectivas autorizações de acesso às contas bancárias da Requerente e dos seus representantes [...] *as quais não foram utilizadas tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão e que a requerente e alguns dos autorizantes possuem residência fora de Portugal, além de que não é prova absoluta do preço praticado.”*
- v. *“[...] os elementos contabilísticos não identificam o imóvel de forma a não suscitar dúvidas de que se trata efectivamente do prédio supra referido;”* e

“a petição não identifica qual a referência atribuída ao imóvel nos elementos contabilísticos [...] enviados”

- vi. Para efeitos de *“confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados”* o Perito da AT: *“teve em conta a jurisprudência ínsita no “acórdão n.º 301/12 de 25/05/201 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que: “Uma transacção ocorrida num âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transacção para se poder concluir se há desfasamento entre o valor de mercado desse bem e o preço praticado, o valor de mercado desse bem, há-de corresponder assim, ao preço da adjudicação.”*
- vii. Concluindo, assim, que: *“o preço de mercado do imóvel em causa no dia 20/07/2012, era de €56.000,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Título de Transmissão.”*
- viii. O Perito da AT suporta a sua tese nos seguintes elementos: (i) nas estatísticas de valor médio de venda por m², em imóveis do mesmo tipo e da mesma localidade obtidas em sites como o D...; e, bem assim, (ii) na informação constante do sistema informático da AT, com base na qual um imóvel de igual tipologia e condição no mesmo prédio terá sido alegadamente vendido em 11 de dezembro de 2012 por €66.000;
- ix. Assim, considera o Perito da AT que: *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”* o que considera não ter acontecido no caso em apreço uma vez que, no seu entendimento, o preço de venda praticado pela Requerente afastou-se: *substancialmente do preço praticado quer dos valores de aquisição praticado em processo de execução e dos valores de avaliação, avaliação esta que tem em conta as várias variáveis a que o imóvel está sujeito, ao invés do defendido pela requerente.”* e *“reduziu por decisão própria a declarante, o valor da matéria colectável do IRC de 2013 no montante de €44.589,25, registando assim nestas vendas uma prejuízo,*

não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade dessa decisão.”

- x. Concluindo, assim, que: “(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (...) devendo consequentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”

43- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 6 de Abril de 2015, no sentido de manter, para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013, o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC). Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma designada pela letra “J” do prédio urbano, inscrito na matriz predial sob o artigo..., da freguesia de ..., Concelho do Seixal, foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 30.08.2013, foi o imóvel em causa alienado por €11.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de € 55.589,25. A remissão efetuada no nº 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: "(...) no decorrer deste procedimento não foi

apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC,[...] devendo consequentemente ser mantido o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC”.

44- No laudo do perito da Requerente, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção A do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias, tais como: a) a situação conjuntural do mercado imobiliário à data da alienação; b) o prazo de detenção destes imóveis no ativo da Requerente (o qual é limitado por imposição do Banco de Portugal); c) as condições específicas do próprio imóvel; d) os valores de mercado praticados à data da alienação do imóvel, d) o facto de a atividade da Requerente não ser a compra e venda de bens imóveis. Por conseguinte, a referida venda: *“não pode ser auditada fora do contexto em que ocorreu.”*
- ii. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de €45.000, o que a Requerente logrou demonstrar no contexto do procedimento de revisão;
- iii. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efetivamente praticado;
- iv. O preço efectivo pelo qual foi alienado o imóvel resultou das condições de mercado existentes à data da venda e das características específicas do imóvel;
- v. *“No caso em concreto o imóvel situa-se numa zona das mais difíceis de escoamento (...).*
- vi. *“Quando da avaliação do imóvel efectuada pelo perito avaliador em Junho de 2012 apontava para um valor de €58.900 e para o caso de uma venda rápida para um valor de €52.600”*
- vii. *“A verdade é que só foi possível efectuar a venda passados 10 meses por 45.000 porque não existiram propostas de melhor preço”*

- viii. *“Tal valor reflecte uma revisão em baixa do valor inicial de comercialização, dada a inexistência de interessados pelo valor inicial de comercialização, face à conjuntura económica e a retracção do mercado imobiliário [...]”;*
- ix. Acresce que: *“como consta no Doc. 8 do requerimento, o imóvel é uma cave com bastante humidade.”*
- x. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) é uma forma de reduzir o crédito mal parado e de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não uma atividade intrínseca da Requerente;
- i. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor declarado (€45.000) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu úteis / necessários, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efectivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.
- 45-Do laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção A do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial..., consta o seguinte:
- i. *“O sujeito passivo adquiriu a propriedade do imóvel [...] pelo valor de € 71.500 em 30/11/2011. Em 26/04/2013 realizou a venda do imóvel pelo valor de €45.000,00, que se situa abaixo do VPT fixado pela Administração Tributária em 2011 que é de €49.872,63.”*
- ii. *“Em 26/04/2013 realizou a venda do imóvel pelo valor de € 45.000,00, que se situa abaixo do VPT fixado pela Administração Tributária em 2011 que é de €49.872,63”*
- iii. O sujeito passivo promoveu a venda comercial do imóvel em questão e para o efeito celebrou dois contratos de mediação imobiliária, ambos com o valor de comercialização de € 58.500,00 [...] todavia só em 26/04/2013 foi possível vender o imóvel, pelo valor de € 45.000,00.”

- iv. A Perita da AT afirma ainda “[...] na avaliação da mediadora independente todos os preços de venda indicados estão acima do valor Patrimonial e do preço praticado, o que mostra que o VPT se aproxima do valor de mercado.”
- v. Concluindo, assim, que: “Na ausência de prova suficiente apresentada que refute a correcção prevista no art.º 64.º do CIRC, não foi possível o acordo entre os peritos, pelo que sou de parecer que se deverá manter o valor patrimonial tributário para efeitos de tributação em IRC.”

46- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 17 de Abril de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma designada pela letra “A” do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., freguesia de..., Concelho de Sintra, inscrito na matriz predial sob o artigo ..., foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 26.04.2013, foi o imóvel em causa alienado por € 45.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de € 49.872,63.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: “... Na ausência de prova suficiente apresentada que refute a correcção prevista no art.º 64.º do CIRC, não foi possível o acordo entre os peritos ... pelo que... Se deverá manter o valor patrimonial tributário para efeitos de tributação em IRC...” .

Determina ainda o N.º 11 do Ofício circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o rendimento das pessoas Coletivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente do bem, não se deve basear só nos elementos de acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O Ofício-circulado acima referido e, designadamente o seu n.º 15 determina que a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente :

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos representantes ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Ora no caso em apreço não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão em 04.11.2013, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário, pelo que não se encontra reunida uma das condições necessárias e exigidas.

47-No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção E do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias, tais como: a) a situação conjuntural do mercado imobiliário à data da alienação; b) o prazo de detenção destes imóveis no ativo da Requerente (o qual é limitado por imposição do Banco de Portugal); c) as condições específicas do próprio imóvel; d)

- os valores de mercado praticados à data da alienação do imóvel, d) o facto de a atividade da Requerente não ser a compra e venda de bens imóveis. Por conseguinte, a referida venda: *“não pode ser auditada fora do contexto em que ocorreu”*
- ii. A detenção de imóveis (adquiridos por dação em pagamento ou através de adjudicação em processo de execução), cujo valor global ascendia a €27.514.510 a 31 de dezembro de 2012, *“acarretam para a A... um custo de oportunidade elevadíssimo que a gerência se vê na obrigação de reduzir promovendo a venda desses imóveis”*;
 - iii. O mercado imobiliário *“nos últimos 5/6 anos sofreu uma desvalorização brutal com particular incidência nos distritos de Lisboa (localidade da linha de Sintra - ...), Setúbal e Porto”*.
 - iv. No caso em apreço: *“[...] conforme referido no Doc. 8 do requerimento, o imóvel fica situado por cima de um café, com bastante ruído e mal frequentado, qualidade de construção má sem elevador e degradado. Fica em zona tipo bairro social. Também o perito avaliador no seu relatório (Doc 5) fez referência à difícil comercialização do mesmo (pág 4).” sendo que o “valor de venda (€35.000) é superior ao valor estimado pelo perito avaliador no seu relatório num cenário de venda rápida (€32.000).”*
 - v. Aquilo que a Requerente *“era obrigada a fazer por forma a provar a efectividade do preço [no caso, de €35.000] foi feito com as provas documentais habitualmente utilizadas na actividade económica (escrituras, extractos de contabilidade, relatórios de avaliação, contratos de mediação imobiliária)”*;
 - vi. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efetivamente praticado;
 - vii. A Requerente *“como era sua obrigação, disponibilizou a abertura do sigilo bancário seu e dos seus representantes, o qual, a AT não utilizou porque deverá ter entendido não se mostrar necessário, sendo esta decisão da sua inteira responsabilidade.”*

- viii. *“A venda do imóvel foi efectuada num contexto específico de mercado em forte recessão (particularmente na zona onde o imóvel está situado numa operação que não constitui a atividade da A...”*
- ix. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) deve ser entendida como uma forma de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não como uma atividade intrínseca da Requerente;
- x. Em face do exposto: *“não existem quaisquer motivos fundados para que não seja o valor de €35.000 a ser considerado para efeitos de determinação do resultado tributável.”*

48-Do laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção E do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial..., consta o seguinte:

- i. *“Do cruzamento automático da informação, constante na base de dados da AT sobre o património, verificou-se que, relativamente ao ano de 2013, existia uma diferença positiva de €5.379,50 [...] entre o valor patrimonial do imóvel (€40.379,50) e o valor constante do respectivo contrato de compra e venda”;*
- ii. A Requerente apresentou: *“vários documentos, designadamente, cópias do contrato de compra e venda, ficha de avaliação, contrato de mediação imobiliária e extracto de conta-corrente do anterior proprietário.”*
- iii. Foram dadas (pela Requerente e pelos seus representantes) as respectivas autorizações de acesso às contas bancárias [...] *as quais não foram utilizadas tendo em conta que a documentação apresentada se mostrou suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão.”*
- iv. Para efeitos de *“confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados”* levada a cabo pelo Perito da AT: *“teve em conta a jurisprudência ínsita no “acórdão n.º 301/12 de 25/05/201 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que: “Uma transacção ocorrida num âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível,*

sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu à adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transacção para se poder concluir se há desfasamento entre o valor de mercado desse bem e o preço praticado, o valor de mercado desse bem, há-de corresponder assim, ao preço da adjudicação.”

- v. O Perito da AT justifica ainda a sua tese com base: (i) nas estatísticas de valor médio de venda por m², em imóveis do mesmo tipo e da mesma localidade baseadas na informação constante em sites como o F... e o D...; (ii) ou através da consulta da “Ci - Confidencial Imobiliário”, publicação da H..., através da qual a AT concluiu que *“houve uma baixa contínua dos preços médios de mercado, os quais de acordo com o CI, estabilizaram em 2014 [i.e. um ano depois da venda do imóvel em apreço] e, bem assim: (iii) na informação constante do sistema informático da AT, com base na qual foram vendidas, em 2014 e 2017, duas fracções do imóvel em apreço de igual tipologia por preços superiores aos respetivos VPTs;*
- vi. Concluindo, assim, o Perito da AT que a Requerente *“reduziu por decisão própria [...] o valor da matéria coletável do IRC de 2013 no montante de €5.379,50 não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade da decisão de vender naquela data abaixo do preço de custo”* e que, por esse motivo: *“(...) no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC, (...) devendo conseqüentemente ser considerado o respectivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.”*

49- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 25 de Junho de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão

como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

"1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...)."

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente à fracção autónoma designada pela letra "E", que corresponde ao segundo andar direito do prédio urbano sito no prolongamento da Rua..., Bloco..., na cidade, freguesia e concelho de..., inscrito na matriz sob o artigo..., foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 21.10.2013, foi o imóvel em causa alienado por €35.000,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de €40.379,50.

A remissão efetuada no n.º 5 do artigo 139.º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91.º e 92.º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizou a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efetivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139.º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: “Na ausência de prova suficiente apresentada que refute a correcção prevista no art.º 64.º do CIRC, não foi possível o acordo entre os peritos... pelo que... Se deverá manter o valor patrimonial tributário para efeitos de tributação em IRC. ...”.

Determina ainda o N.º 11 do Ofício circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o rendimento das pessoas Coletivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente do bem, não se deve basear só nos elementos de acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O Ofício-circulado acima referido e, designadamente o seu n.º 15 determina que a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

- *Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;*

- *Da renúncia expressa do requerente e dos representantes ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.*

Ora no caso em apreço não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão em 04.11.2013, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário, pelo que não se encontra reunida uma das condições necessárias e exigidas.

50-No laudo do perito da Requerente no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial..., é referido o seguinte:

- i. O preço de venda de um imóvel é influenciado por diversas circunstâncias, tais como: a) a situação conjuntural do mercado imobiliário à data da alienação; b) o prazo de detenção destes imóveis no ativo da Requerente (o qual é limitado por imposição do Banco de Portugal); c) as condições específicas do próprio imóvel; d) os valores de mercado praticados à data da alienação do imóvel, d) o facto de a actividade da Requerente não ser a compra e venda de bens imóveis. Por conseguinte, a referida venda: *“não pode ser auditada fora do contexto em que ocorreu”*
- ii. O que cumpre demonstrar no presente procedimento é a efectividade do preço de €50.500, o que a Requerente logrou demonstrar no contexto do procedimento de revisão;
- iii. Não existe na boa prática de gestão comercial e contabilística qualquer outra prova que pudesse ser exigida para além da que foi apresentada pela Requerente para demonstrar que o preço de venda constante da escritura de compra e venda corresponde ao preço efectivamente praticado;
- iv. O preço efectivo pelo qual foi alienado o imóvel resultou das condições de mercado existentes à data da venda;

- v. *“No caso concreto, o imóvel situa-se numa zona das mais difíceis de escoamento (Setúbal).”*
- vi. A Requerente refere que *“só foi possível efectuar a venda por €50.500 porque não existiram outras propostas com melhor preço.”*;
- vii. Além do mais, importa não esquecer que a venda de imóveis adquiridos nestas circunstâncias (i.e. por dação ou adjudicação) é uma forma de minorar as perdas relacionadas com os incumprimentos das entidades a quem foram concedidos os financiamentos e não uma atividade intrínseca da Requerente;
- viii. Assim, considerando que a documentação apresentada não deixa margem para dúvidas que o preço efectivamente praticado corresponde ao valor declarado (€50.500) e que a Requerente prestou todos os esclarecimentos que a AT entendeu úteis / necessários, deve concluir-se que a Requerente provou que o preço efectivo do imóvel corresponde ao valor declarado, não devendo ser promovida qualquer correção pela AT.

51-Do laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., consta o seguinte:

- i. *“O sujeito passivo adquiriu a propriedade do imóvel [...] pelo valor de € 110.000 em 20/01/2012. Em 30/04/2013 realizou a venda do imóvel pelo valor de €50.500,00, que se situa abaixo do VPT fixado pela Administração Tributária em 2012 que é de € 105.434,00.”*;
- ii. No entanto, a avaliação da mediadora independente *“indica como preço de venda rápida o montante de €64.800, e refere a necessidade de obras de manutenção bem como “mercado com notório excesso de oferta de comparáveis... .”*
- iii. O sujeito passivo promoveu a venda comercial do imóvel em questão e para o efeito celebrou, em 14/01/2013, dois contratos de mediação imobiliária, ambos com o valor de comercialização de €72.000 [...] *“todavia só em 30/04/2013 foi possível vender o imóvel, pelo valor de €50.500,00.”*;
- iv. Foram dadas (pela Requerente e pelos seus representantes) as respectivas autorizações de acesso às contas bancárias mas entende a Perita da AT que

“a derrogação do sigilo bancário do requerente e seus administradores, não é uma prova absoluta de que o preço efectivamente praticado corresponde ao valor do contrato.”;

- v. A Perito da AT justifica a sua tese com base: (i) nas estatísticas de valor médio de venda por m², em imóveis do mesmo tipo e da mesma localidade obtidas em sites como o D...; e, bem assim, (ii) na informação constante do sistema informático da AT, com base na qual um imóvel de igual tipologia e condição no mesmo prédio terá sido alegadamente vendido em 6 de maio de 2013 por €80.000;
- vi. Assim, considera o Perito da AT que: *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”* o que considera não ter acontecido no caso em apreço.
- vii. Concluindo, assim, que: *“Na ausência de prova suficiente apresentada que refute a correcção prevista no art.º 64.º do CIRC, não foi possível o acordo entre os peritos, pelo que sou de parecer que se deverá manter o valor patrimonial tributário para efeitos de tributação em IRC.”*

52- A Directora de Finanças Adjunta proferiu, assim, decisão, em 20 de Abril de 2015, no sentido de manter para efeitos da determinação da matéria coletável do exercício de 2013 o VPT que serviu de base à liquidação de IMT, por entender que:

“Pelo exposto e pelos elementos constantes do processo, pedido de revisão e as posições dos peritos Intervenientes no debate contraditório, que aqui se dão como inteiramente reproduzidos, os quais foram abordados supra, compete-nos decidir.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável (...), valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...).

2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo

do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (...).”

Não obstante o estabelecido neste normativo, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT, tal como determina o vertido no n.º 1 do artigo 139º do mesmo diploma.

Tal prova, deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao Director de finanças competente e rege-se pelo disposto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139º do CIRC).

Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão da correspondente ao prédio urbano sito na Rua ..., Lote ..., ..., freguesia de ..., concelho de Sesimbra, inscrito na matriz predial sob o artigo..., foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Alega a Reclamante que, por escritura de compra e venda, lavrada em 30.04.2013, foi o imóvel em causa alienado por €50.500,00, valor este inferior ao seu Valor Patrimonial Tributário de €105.434,00.

A remissão efectuada no n.º 5 do artigo 139º do CIRC para o meio procedimental dos artigos 91º e 92º da L.G.T., abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo.

A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se

realizaram as transmissões, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.

Tendo em consideração todos os argumentos apresentados e os documentos exibidos, verifica-se que não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

Esta posição também é defendida pelo Perito da Administração Tributária, constando do seu laudo que: “...Na ausência de prova suficiente apresentada que refute a correcção prevista no art.º 64.º do CIRC, não foi possível o acordo entre os peritos ... pelo que... Se deverá manter o valor patrimonial tributário para efeitos de tributação em IRC...” .

Determina ainda o N.º 11 do Ofício circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o rendimento das pessoas Coletivas, que a promoção de reunião de peritos, com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente do bem, não se deve basear só nos elementos de acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.

O Ofício-circulado acima referido e, designadamente o seu n.º 15 determina que a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente: [...] a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;

- Da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário. Ora no caso em apreço não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão em 04.11.2013, de que resultou a fixação de um preço

inferior ao valor patrimonial tributário, pelo que não se encontra reunida uma das condições necessárias e exigidas.

53- Por não haver acordo entre o perito da Requerente e o perito da AT relativamente a estes imóveis, foi decidido pelo órgão competente da AT manter o valor patrimonial definitivo que serviu de base à liquidação de IMT.

54- A Requerente instruiu cada um dos requerimentos nos procedimentos de prova do preço efectivo com os seguintes documentos:

- Cópia do título de dação em cumprimento ou de transmissão do imóvel a favor da Requerente, no contexto de processo de execução, conforme os casos;
- Cópia da escritura de compra e venda;
- Extracto bancário que demonstrava o recebimento do preço de venda do imóvel;
- Diário de venda com as contas movimentadas;
- Relatório do imóvel alienado elaborado por perito avaliador independente;
- Cópia do contracto de mediação imobiliária relativa à venda do imóvel;
- Cópia da factura de mediação imobiliária;
- Relatório que continha informação sobre algumas especificidades do imóvel que condicionaram a sua venda e estudo de mercado;
- Cinco declarações de renúncia expressa da Requerente e dos respectivos representantes à tutela conferida pelo sigilo bancário e de autorização de acesso pela AT, à informação bancária da Requerente e dos seus representantes;
- Cópia da procuração acompanhada de certificado de tradução;
- Caderneta predial urbana;
- Pedidos de fundos para o financiamento do imóvel realizado pela requerente (relativamente à fracção RCE do artigo ... e à fracção A do artigo...);
- Cópia de um artigo do Jornal ..., no qual é referido que no país existiam, à data dos factos relevantes, cerca de 10.000 imóveis com preços de venda até €50.000,00, sendo que os distritos com mais imóveis nestas circunstâncias eram Lisboa, Setúbal e Porto.

55-No decurso das reuniões entre o perito da Requerente e o perito da AT, a Requerente disponibilizou documentação adicional, relativamente a cada um dos imóveis em causa, nomeadamente:

- Ficha de expediente com identificação do número atribuído ao imóvel e utilizado no registo contabilístico;
- Cópias de extractos de todas as contas que foram movimentadas com a identificação expressa dos registos relativos ao imóvel em causa;
- Cópia do talão de depósito do valor recebido pela venda do imóvel e do respectivo cheque (relativamente à fracção BZ do artigo ..., à fracção E do artigo..., à fracção G do artigo..., à fracção N do artigo..., à fracção Q do artigo..., à fracção F1 do artigo ... e ao artigo...);
- Cópia da escritura de financiamento concedido pela Requerente em 15 de Novembro de 2016, relativamente à fracção A do artigo...;
- Cópia de um contracto adicional de mediação imobiliária de 17 de Fevereiro de 2012, relativamente à fracção A do artigo...;
- Cópia do título de adjudicação realizado a 14 de fevereiro de 2013 relativa a metade indivisa do imóvel, relativamente à fracção H do artigo...;
- Relatório de avaliação imobiliária realizado aquando da concessão do empréstimo, relativamente à fracção F1 do artigo...;
- Tabela de índices de desvalorização do Instituto Nacional de Estatística utilizado para determinar o valor do imóvel à data da adjudicação, relativamente à fracção F1 do artigo...;
- Cópia do contracto de crédito pessoal concedido aos devedores que justifica a identificação nos extractos contabilísticos n.º..., relativamente à fracção F1 do artigo...;
- Extracto bancário completo do mês de Novembro (extracto n.º 129) da conta n.º ... do banco ... na qual foi depositado do cheque emitido pelo adquirente do imóvel, relativamente à fracção F1 do artigo...;

- Extracto contabilístico da conta Ba 003 (subconta da conta do “POC” bancário espanhol 57200) relativa aos movimentos na conta ...de Novembro, relativamente à fracção F1 do artigo...;
- Cópia da escritura de financiamento concedido em 20-12-2005, relativamente à fracção J do artigo....

56-Durante todos os procedimentos, houve debate contraditório entre o perito da Requerente e o perito da AT.

57-Em todos os procedimentos, a Requerente autorizou a abertura do seu sigilo bancário, bem como dos seus representantes, sendo que a AT não a utilizou por considerar não ser necessário.

58-Nestes pedidos de revisão, a AT considerou reiteradamente que não foram apresentados factos e argumentos válidos que pudessem ditar o afastamento do artigo 64º CIRC, considerando, em suma, que:

- a. O ónus da prova, de que o preço efectivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo;
- b. A prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende da justificação das condições anormais de mercado em que se realizou a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao VPT definitivo do bem imóvel.
- c. Não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito que o preço efectivamente praticado na transmissão onerosa em causa, foi inferior ao VPT fixado, tal como determina o disposto no n.º 1 do artigo 139º do CIRC.

59-A Requerente entregou a declaração de rendimentos Modelo 22, relativa ao exercício de 2013.

60-A Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, de âmbito parcial e de natureza externa, reportado ao IRC do exercício de 2013, com base na Ordem de Serviço OI2016... .

61-O procedimento inspectivo teve por objectivo efectuar o controlo da situação tributária da Requerente, relativamente a factos tributários que advêm da

transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, no exercício de 2013, sujeitos a tributação nos termos do artigo 64º do CIRC.

62-A 16-06-2017, a Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção tributária no qual propôs as seguintes correções ao resultado fiscal de IRC da Requerente:

Descrição	2013
1 - Prejuízo para Efeitos Fiscais Declarado	-1.897.914,38
2 - Correção - artigo 64.º do CIRC (Ponto III.1)	338.215,77
3 - Prejuízo para Efeitos Fiscais Corrigido (3 = 1 + 2)	-1.559.698,61

63- A Requerente foi ainda notificada, nos termos do artigo 60º da LGT e do artigo 60º do RCPITA para, querendo, exercer o seu direito de audição no prazo de 15 dias.

64- A Requerente não exerceu o seu direito de audição.

65-A Requerente foi notificada do relatório final de inspeção tributária do qual constava o seguinte:

III - 1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

III - 1.1 - Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato - Artºs 64.º e 139.º, ambos do CIRC.

Determinam os n.ºs 1 e 2 do art.º 64.º do CIRC que os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

Logo, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT definitivo que serviu de base à liquidação de IMT, é este último o valor a considerar, por ambas as partes, para efeitos de determinação do lucro tributável, conforme estabelece no n.º 2 do art.º 64.º do CIRC, salvo se o sujeito passivo fizer prova do preço efetivamente praticado na transmissão, de acordo com o art.º 139.º do CIRC, tal como preconiza o n.º 1 do art.º 64.º, ou seja, é conferido ao sujeito passivo alienante, nos termos do art.º 139.º do mesmo código, a possibilidade de apresentar os elementos que comprovem que o valor registado na sua contabilidade é o preço de venda.

Para esse efeito, estipula o n.º 3 do art.º 139.º do CIRC que a prova referida no n.º 1 deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva para os restantes casos.

III - 1.1.1 - Sem Pedido de Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis

O sujeito passivo alienou os imóveis discriminados no mapa infra, sendo que o valor constante das escrituras é inferior ao valor patrimonial tributário definitivo para efeitos de liquidação de IMT (**Anexo 1 com 4 páginas**), não tendo efetuado o requerimento do pedido de demonstração do preço efetivamente praticado previsto no artigo 139.º CIRC.

O sujeito passivo não acresceu a diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o valor constante no contrato referente aos imóveis alienados nos termos do n.º 2 e alínea a) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC.

Assim, não tendo o sujeito passivo acionado o procedimento a que alude o mencionado art.º 139.º do CIRC, e, não tendo sido efetuado o ajustamento nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC, irá proceder-se à correção ao prejuízo fiscal no montante de € 35.786,25, correspondente à diferença positiva entre o VPT definitivo e o valor constante dos respetivos contratos:

Cód. Freguesia Bem	Artigo	Fração / Seção	Tipo (RU)	Valor declarado na escritura (EPCV)	Valor Patrimonial (VPT)	Valor da Matéria colectável	Correção no Q07 - Art. 139.º e 84.º
...	...	CP	Urbano	10 000,00	15 624,75	15 624,75	5 624,75
...	...	D	Urbano	75 000,00	97 981,50	97 981,50	22 981,50
...	...	S	Urbano	50 000,00	57 180,00	57 180,00	7 180,00
TOTAL (Sem pedido de revisão):							35.786,25

Nota: Após análise prévia do pedido de demonstração de prova do preço efetivo na transmissão do artigo ... | fração S, verificou-se que não reunia os requisitos legais da sua admissão, conforme explanado na notificação efetuada à A... , através de ofício n.º ... , datado de 12-11-2014 (informação n.º /2014).

III - 1.1.2 - Com Pedido de Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis

O sujeito passivo apresentou nos termos do artigo 139.º do CIRC os pedidos de demonstração do preço efetivamente praticado na transmissão dos imóveis discriminados no mapa infra, cujo valor patrimonial tributário definitivo é superior ao valor constante no contrato, não obstante o mesmo foi objeto de indeferimento.

Assim, não tendo existido acordo entre o perito do sujeito passivo e o perito da Fazenda Pública foi decidido pelo órgão competente da administração tributária, para efeitos de determinação do resultado fiscal em sede de IRC, do exercício de 2013, manter o valor patrimonial definitivo que serviu de base à liquidação de IMT, nos termos do n.º 1 do artigo 84.º do CIRC, conforme decisões notificadas à A...

Não tendo a A... efetuado o ajustamento nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC, iremos proceder à correção ao prejuízo fiscal no montante de € 302.429,52, correspondente à diferença positiva entre o VPT definitivo e o valor constante dos respetivos contratos:

N.º Ata comissão	Cód. Freguesia Bem	Artigo	Fração / Seção	Tipo (RU)	Valor declarado na escritura (EPCV)	Valor Patrimonial (VPT)	Após comissão	Correção no Q07 - Art. 139.º e 84.º
74/15	A	Urbano	33.000,00	63.770,00	63.770,00	30.770,00
156/15	BZ	Urbano	62.000,00	107.460,00	107.460,00	45.460,00
59/15	RCE	Urbano	33.000,00	39.980,00	39.980,00	6.980,00
153/15	1D	Urbano	35.000,00	46.141,90	46.141,90	11.141,90
224/15	G	Urbano	65.000,00	74.630,00	74.630,00	9.630,00
234/15	N	Urbano	40.000,00	53.411,33	53.411,33	13.411,33
235/15	H	Urbano	40.000,00	63.637,14	63.637,14	23.637,14
202/15	Q	Urbano	30.000,00	73.019,35	73.019,35	43.019,35
236/15	F1	Urbano	20.000,00	28.604,42	28.604,42	8.604,42
60/15	J	Urbano	11.000,00	55.589,25	55.589,25	44.589,25
145/15	A	Urbano	45.000,00	49.872,63	49.872,63	4.872,63
227/15	E	Urbano	35.000,00	40.379,50	40.379,50	5.379,50
148/15	º	Urbano	50.500,00	105.434,00	105.434,00	54.934,00
TOTAL (Com pedido de revisão, mas sem acordo):								302.429,52

III - 1.1.3 - Síntese

Em face do exposto, vamos proceder à correção ao prejuízo fiscal no montante de € 338.215,77 (€ 35.786,25 + € 302.429,52), correspondente à diferença positiva entre o VPT definitivo e o valor constante dos respetivos contratos.

66-A AT promoveu correções no montante global de €338.215,77 dos quais €35.786,25 eram relativos à venda de imóveis abaixo do valor patrimonial tributário sem que a Requerente tivesse accionado o procedimento de prova do

preço efectivo ou em que o pedido de prova do preço efectivo foi indeferido liminarmente, e €302.429,32 em relativos à venda de imóveis abaixo do VPT relativamente aos quais a Requerente accionou o procedimento de prova do preço efectivo.

67- Na sequência da conclusão do procedimento inspectivo, a AT corrigiu o valor dos prejuízos apurados, no exercício de 2013, de €1.897.914,38 para €1.559.698,61.

68- A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2017..., de 07-08-2017 e a demonstração de acerto de contas n.º 2017... de 09-08-2017.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

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

B. DO DIREITO

Em causa nos presentes autos está a aplicação do artigo 64.º do CIRC aplicável, que dispunha:

“1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

2 - Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

3 - Para aplicação do disposto no número anterior:

a) O sujeito passivo alienante deve efetuar uma correção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;

b) O sujeito passivo adquirente adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel. (...)

5 - No caso de existir uma diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

6 - O disposto no presente artigo não afasta a possibilidade de a Autoridade Tributária e Aduaneira proceder, nos termos previstos na lei, a correções ao lucro tributável sempre que

disponha de elementos que comprovem que o preço efetivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.”

Com interesse para a questão *sub iudice*, dispunha ainda o artigo 139.º do Código:

“1 - O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo pode, designadamente, demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 62.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, caso em que ao montante dos custos de construção deverão acrescer os demais indicadores objetivos previstos no referido Código para determinação do valor patrimonial tributário.

3 - A prova referida no n.º 1 deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

4 - O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º, a qual, no caso de indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da Autoridade Tributária e Aduaneira.

5 - O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei.

6 - Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.

7 - A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correções efetuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 64.º, ou, se não houver lugar a liquidação, das

correções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa.

8 - A impugnação do ato de fixação do valor patrimonial tributário, prevista no artigo 77.º do Código do Imposto Municipal sobre imóveis e no artigo 134.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não tem efeito suspensivo quanto à liquidação do IRC nem suspende o prazo para dedução do pedido de demonstração previsto no presente artigo.”.

Conforme decorre da norma transcrita, por regra, “Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável (...) valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.”

Daí que “Sempre que, nas transmissões onerosas (...) o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.”

Em consequência, “O sujeito passivo alienante deve efetuar uma correção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato” e o “O sujeito passivo adquirente adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.”.

Este regime, todavia, não preclui que possa fazer “o sujeito passivo (...) prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.”

Esta prova “deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.”.

Tal procedimento “rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei.” sendo que da apresentação prévia de tal procedimento depende a possibilidade de impugnação judicial.

Conforme resulta do artigo 92.º/6 da LGT, “Na falta de acordo no prazo estabelecido no n.º 2, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos.”

Esta decisão é judicialmente sindicável, conforme decorre, para além do mais, da previsão expressa da possibilidade de impugnação judicial do imposto decorrente daquela (cfr. artigo 139.º/7 do CIRC aplicável), o que não é questionado pelas partes, sendo que, nos termos do artigo 54.º do CPPT poderão nesta sede conhecidos os vícios da referida decisão, conforme se reconhece no Ac. do TCA-Norte de 26-02-2015, proferido no processo 01271/11.2 BEPRT, onde se pode ler que:

“I – Tanto o acto de determinação do valor patrimonial tributário definitivo de imóvel como o acto de indeferimento do pedido formulado em procedimento tributário que o alienante do imóvel, enquanto sujeito passivo de IRC, tenha instaurado para prova do preço efectivo da transmissão por virtude de o valor de venda declarado ser inferior ao valor patrimonial tributário fixado (artigos 58.º-A e 129.º do CIRC, a que correspondem os actuais artigos 64.º e 139.º), afectam, de forma actual e imediata, os direitos e interesses legalmente protegidos desse sujeito passivo, e, por isso, há que assegurar-lhe a tutela judicial efectiva em relação a estes dois actos (pese embora a lei apenas considere aquele primeiro como “destacável” para efeitos contenciosos), com a possibilidade da sua impugnação contenciosa autónoma e imediata, subtraída ao regime regra da impugnação unitária.

II – Pelo que a este sujeito passivo de imposto sobre o rendimento assistem os seguintes meios contenciosos: (i) impugnação judicial do acto que fixou o valor patrimonial tributário do imóvel; (ii) acção administrativa especial para sindicar a legalidade do acto final do procedimento tributário que instaurou com vista à prova do preço efectivo da transmissão; (iii) impugnação judicial do acto de liquidação de IRC que vier a resultar da aplicação do disposto no artigo 58.º-A do CIRC, ou, se não houver lugar a liquidação de imposto, do acto de correcção ao lucro tributável efectuada ao abrigo do mesmo preceito

legal, sendo de notar que nesta impugnação pode ainda invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado no procedimento destinado à prova do preço efectivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova adequado à demonstração do preço efectivamente praticado.”

Face às normas aplicáveis, já atrás assinaladas, e conforme a Requerente aponta, o que está em questão no procedimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis, agora em causa, é precisamente isso, ou seja, a prova de que o preço declarado foi o efectivamente praticado na transmissão, e não, como parece subjacente ao entendimento propugnado pela AT, de que aquele preço declarado corresponde ao valor justo/de mercado do imóvel.

Como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 01-10-2014, proferido no processo 06090/12:

“o regime em presença tem em vista garantir o direito do contribuinte à demonstração do preço efectivo do bem alienado quando inferior ao valor de mercado. Por outras palavras, está em causa o apuramento do valor efectivo do bem alienado, tendo em vista garantir o carácter fidedigno dos registos contabilísticos do contribuinte. Seja pela possibilidade de demonstração com recurso a qualquer meio de prova idóneo, seja através do apuramento colegial, o referido regime ordena-se ao apuramento exacto do preço do bem alienado, tendo em vista a determinação correcta dos proveitos do contribuinte. Objectivo que está em linha com o imperativo da tributação do rendimento real”.

Dito de outro modo, a norma do artigo 64.º do CIRC aplicável não conterà uma imposição (ficção) de que para efeitos de cômputo do lucro tributável naquele imposto se contabilize o valor de mercado dos imóveis, presumindo este equivalente ao VPT, mas, antes, contém uma norma anti-abuso, que tem subjacente o juízo (presunção) de que os valores de venda inferiores ao VPT, por regra, resultarão de simulação das partes, impondo em consequência, uma inversão do ónus da prova quanto à efectividade de tal preço, como aponta a Requerida.

Neste sentido, escreveu-se no Ac. do STA de 06-02-2013, proferido no processo 0989/12², que:

² Confirmado no Ac. TCA-Norte de 29-05-2014, proferido no processo 01270/11.4BEPRT.

“A consideração do VPT para efeito de determinação do lucro tributável em IRC, quando o valor constante do contrato seja inferior, constitui uma presunção de rendimentos. Essa presunção, se assumisse a natureza de presunção inilidível, aliás expressamente vedada pelo art. 73.º da LGT (Dispõe o art. 73.º da LGT: «As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário»), poderia suscitar problemas quanto à sua conformidade constitucional, designadamente, por violação do princípio da tributação do rendimento real consagrado no art. 104.º, n.º 2, da Constituição da República (Diz o art. 104.º, n.º 2, da CRP: «A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real».)”.

Assim, ao contrário do que sugere a mesma Requerida, julga-se que não resulta, por qualquer forma, das normas aplicáveis, que o preenchimento do referido ónus, *“depende (...) da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos VPT’S definitivos dos bens imóveis.”*

Efectivamente, a ocorrência de condições anormais de mercado será uma entre outras circunstâncias que permitirão, à luz de um juízo de razoabilidade e face às demais circunstâncias provadas, concluir que o preço declarado foi, efectivamente, o praticado entre as partes intervenientes na transacção.

De resto, como se sugeriu acima, a norma do artigo 64.º do CIRC não poderá, nem deverá ser entendida como uma proibição de venda de imóveis por preço inferior ao do mercado, nem, muito menos, como uma punição por realizar uma venda nessas condições, o que, de resto, seria contrário à imposição constitucional da tributação das empresas pelo seu rendimento real, conforme assinala a jurisprudência acima citada.

Em causa, como se referiu, está um juízo, assente em dados da experiência comum, segundo o qual a ocorrência de uma venda de um imóvel por preço inferior ao do mercado, tal como indiciado pelo VPT, faz presumir que a ocorrência de uma simulação quanto ao preço, porquanto não será, justamente, normal que podendo o sujeito passivo proceder a uma venda por valor superior, o faça por um valor inferior.

Não obstante, como tem sido abundantemente referido pela doutrina e jurisprudência que se debruça sobre o IRC, os sujeitos passivos gozam de liberdade de decisão económica, sendo por isso livres de realizarem os negócios que entenderem, ainda

que maus, ou economicamente desvaliosos, não sendo legítimo à AT intrometer-se em tal liberdade. Necessário é, todavia, que tais operações sejam reais e efectivas, e o que ocorre, no caso das normas que ora nos ocupam, é que o legislador transfere para o sujeito passivo o ónus de demonstração dessa efectividade, face à circunstância de se estar perante uma operação, *prima facie*, anormal.

Será, portanto, esta efectividade, provada por qualquer meio admissível para tal em direito – à falta de norma que prescreva noutro sentido – que cumprirá apurar, no quadro do procedimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis, que ora nos ocupa.

*

Posto isto, começa a Requerente por arguir a ilegalidade da liquidação objecto da presente acção arbitral por erro sobre os pressupostos de facto, considerando que *“está em causa nos presentes autos, é indagar da efetividade dos preços de venda dos imóveis pela Requerente”*, pelo que *“ao considerar que a Requerente não havia demonstrado os preços efetivos de mercado, sem qualquer justificação válida para esse efeito e com base em pressupostos errados, a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de facto que inquinou de ilegalidade a liquidação contestada e determina a sua anulabilidade, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA aplicável ex vi do artigo 29.º, alínea d), do RJAT.”*

A Requerida, por seu lado, sustenta que *“O ónus da prova, de que os preços efectivamente praticados nas transmissões dos imóveis foram inferiores aos VPT’S, cabe pois ao sujeito passivo, aqui Requerente.”*

Mais sustenta a Requerida que *“a prova de que os preços efectivos correspondem aos valores constantes dos contratos depende (...) da justificação das condições anormais de mercado em que se realizaram as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos VPT’S definitivos dos bens imóveis.”*, concluindo que *“não foi demonstrado pelo sujeito passivo, nem pelo seu perito, que os preços efectivamente praticados nas transmissões onerosas em causa, foram inferiores aos VPT’S fixados”*.

A Requerida parece interpretar a imputação do vício de erro nos pressupostos de facto imputado pela Requerente ao acto tributário em crise, como assentando

exclusivamente no entendimento de que o VPT matricial dos prédios em questão estará desactualizado.

Todavia, conforme a leitura do requerimento inicial evidencia, a questão da actualidade dos VPT's é reportada apenas a “*alguns*” daqueles, e é um “*acrescento*” ao fundamento-base invocado que se reconduz à alegação de que “*Em todos os procedimentos de revisão, a Requerente juntou toda a prova documental necessária e prestou todos os esclarecimentos que a AT solicitou com vista a comprovar que os preços de venda declarados (apesar de inferiores aos VPTs dos imóveis, determinados através da fórmula do Código do IMI) correspondem aos preços efetivamente praticados.*” e que “*A prova documental apresentada corroborou, à saciedade, a tese da Requerente (e os preços de venda praticados pela mesma) e foi dada explicação convincente, para ter sido aceite um preço, por vezes, inferior ao VPT, determinado nos termos da fórmula prevista no Código do IMI.*”

É isto, portanto, que cumpre aferir relativamente a cada um dos prédios em questão. Vejamos então.

*

Conforme decorre da leitura das diversas decisões dos procedimentos de prova do preço efectivo de venda relativo aos imóveis em causa na presente acção arbitral, as mesmas fundam-se, exclusivamente, nos respectivos laudos do perito da AT interveniente no procedimento em questão.

Como também decorre da leitura dos referidos laudos o entendimento dos peritos da AT, integralmente acolhido nas decisões finais dos respectivos procedimentos, assenta na consideração de que o preço praticado nas diversas vendas em questão foi inferior àquele que, por diversas metodologias, aqueles peritos consideraram ser o valor justo ou de mercado.

Assim, o laudo relativo à fracção A do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial ..., assenta nos entendimentos de que “*a concessão de mais um financiamento (multiusos) a pessoas que acabavam de entregar à A... uma casa por incumprimento de pagamento, só tem justificação se esse imóvel que a A... acabara de receber, tiver, de facto, um valor que cubra o novo montante agora emprestado*” e de que

“o imóvel em causa [...] valia no mínimo €67.100 (€37.600 que foram atribuídos em avaliação, para efeitos de dação em pagamento mais €29.500 que a A... conclui que esse imóvel ainda valia, a ponto de conceder aos devedores mais um financiamento nesse montante”.

Por seu lado, o laudo do procedimento relativo à fracção BZ do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial..., considerou que *“o preço de mercado do imóvel em causa no dia 31/10/2012, era de € 70.000,00 idêntico ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Título de Transmissão emitido pelo Solicitador de Execução C...”*, e que *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”.*

Também o laudo do procedimento relativo à venda da fracção A do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., considerou que que: *“ o preço de mercado do imóvel em causa no dia 29/10/2010, era de € 66.000,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Título de Transmissão emitido pelo Solicitador de Execução C...”* e que que: *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”* o que considera não ter acontecido no caso em apreço uma vez que, no seu entendimento, o preço de venda praticado pela Requerente afastou-se substancialmente do preço praticado quer dos valores de aquisição praticado em processo de execução e dos valores de avaliação.

No laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção E do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial..., considerou-se que *“Perante o curto espaço de tempo que mediou entre a data de aquisição e a data de venda [...] não se compreende qual foi o motivo que levou a reclamante a vender o imóvel com um prejuízo tão avultado (€12.000), dado que as razões que invoca, obviamente não merecem credibilidade, visto que se trata de uma empresa especializada no negócio imobiliário e conhecedora do mercado.”*, e que a Requerente *“reduziu por decisão própria [...] o valor da matéria colectável do IRC de 2013 (€12.000 em termos contabilísticos) não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade da decisão de vender naquela data abaixo do preço de custo”.*

No laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção G do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ... foi entendido não decorreu entre a dação em cumprimento (27/11/2012) e a venda (11/4/2013) um lapso temporal que justifique a diferença de preço praticado “*com um decréscimo de 14%, uma vez que à data da Dação em Cumprimento as condições de mercado adversas já se verificavam, decorrentes da crise económica instalada desde 2008*” e que a Requerente “*não demonstrou quais as condições adversas à data de venda que não existissem já à data da Dação.*”.

No laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção N do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial..., julgou-se que “*o preço de mercado do imóvel em causa no dia 27/09/2010, era de €73.000,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Títulos de Transmissão.*” e que: “*nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC, sendo a prova irrefutável dessas condições anormais de mercado a condição maior para provar a fixação de um preço efectivo inferior ao VPT*”.

No laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção H do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo matricial..., referiu-se que “*o preço de mercado do imóvel em causa no dia 20/12/2010, era de € 63.224,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Títulos de Transmissão.*” e que “*nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC, sendo a prova irrefutável dessas condições anormais de mercado a condição maior para provar a fixação de um preço efectivo inferior ao VPT*”.

No laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção Q do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... (...) com o artigo matricial..., foi entendido que “*nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC*”, o que se considerou não ter acontecido no caso em apreço, em face do valor de comissão da mediação imobiliária que a AT considerou excessiva em face do preço do venda.

O laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção F1 do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., considerou que *“o preço de mercado do imóvel em causa no dia 21/12/2012 era de €41.750, igual ao valor pelo qual foi adjudicado, conforme Título de Transmissão emitido pelo Solicitador de Execução C...”* e que *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC, sendo a prova irrefutável dessas condições anormais de mercado a condição maior para provar a fixação de um preço efectivo inferior ao VPT”*.

O laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção J do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., fundou-se no entendimento de que *“o preço de mercado do imóvel em causa no dia 20/07/2012, era de €56.000,00 igual ao valor pelo qual foi adjudicado nessa data, conforme Título de Transmissão.”*, e de que *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”*.

No laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção A do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial..., foi considerado que *“[...] na avaliação da mediadora independente todos os preços de venda indicados estão acima do valor Patrimonial e do preço praticado, o que mostra que o VPT se aproxima do valor de mercado.”*.

No laudo do perito da AT no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda da fracção E do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial ..., julgou-se que a Requerente *“reduziu por decisão própria [...] o valor da matéria colectável do IRC de 2013 no montante de €5.379,50 não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade da decisão de vender naquela data abaixo do preço de custo”*.

No laudo do perito da AT, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo de venda do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... com o artigo matricial..., considerou-se que : *“nos termos do art. 64.º do CIRC é obrigação das partes contratantes adoptar valores normais de mercado para efeitos de IRC”* o que considera não ter acontecido no caso em apreço.

Ao expendido nos referidos laudos, os despachos de decisão final dos procedimentos respectivos aplicaram a doutrina do n.º 15 do Ofício circulado N.º 20136 de 11-03-2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o Rendimento das pessoas Coletivas determina que a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, interpretado no sentido de que a prova do preço efectivo correspondente ao valor constante do contrato, depende de 2 requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente, a saber:

- Da justificação das condições anormais de mercado em que foi realizada a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido;
- Da renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Em todos os casos considerou o despacho de decisão final do procedimentos que não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões pela Requerente, das quais resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário, pelo que não se entendeu não se encontrar reunida uma das condições necessárias e exigidas.

*

Ressalvado o respeito devido, considera-se que o referido entendimento não será passível de ratificação.

Assim, e desde logo, a posição subscrita e acolhida em sede de decisão final do procedimento, enferma de um erro de princípio, face ao quanto atrás se expôs, que consiste em assumir que a norma do artigo 64.º do CIRC aplicável, e, conseqüentemente, o objectivo do procedimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis, têm em vista o apuramento do preço justo de mercado, e não o preço efectivamente praticado, erro esse agravado pela interpretação e aplicação do Ofício circulado N.º 20136 de 11-03-2009 da Direcção de Serviços do imposto Sobre o Rendimento das pessoas Coletivas, no sentido de que apenas será possível a procedência do procedimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis, no caso, para além do mais, de o contribuinte justificar, de forma

inequívoca, a ocorrência de condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões.

Efectivamente, e como se viu, a finalidade do procedimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis é o apuramento desse preço efectivo, e não do valor de mercado do imóvel, sendo que, em todo caso, a ocorrência de uma transacção com um valor de mercado inferior ao *normal* sempre será susceptível de decorrer de circunstâncias alheias ao próprio mercado (como sejam circunstâncias próprias do imóvel, ou inerentes ao vendedor).

Ora, como decorre de forma meridianamente clara das declarações dos peritos da AT nos diversos procedimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis, a fundamentação das mesmas foi orientada no sentido de apurar o que cada perito julgou ser o preço justo/de mercado do imóvel, e não de apurar factualmente, se, efectivamente, o preço efectivamente acordado e pago entre as partes foi o declarado, apesar de, eventualmente, inferior ao valor justo/normal de mercado.

Daí que os factos em que assenta a posição dos peritos da AT nos referidos procedimentos e, reflexamente, a decisão final dos mesmos, não se possam ter por aptos a sustentar a decisão que veio a ser tomada, no sentido de não ter sido feita prova de que o preço efectivamente praticado foi o declarado.

É que, conforme se desenvolveu já, e em suma, julga-se que nada no regime legal ora em causa veda a venda de imóveis pelos sujeitos passivos de IRC, por preço inferior ao do mercado, ficando aqueles, unicamente, nesses casos, onerados com o ónus da prova da efectividade do preço declarado.

E a circunstância de, eventualmente, o valor de mercado do imóvel ser superior ao declarado na venda – identificando-se, até, em cada caso, com o sugerido pelos peritos da AT – apenas permitiria inferir que os preços de venda praticados pela Requerente teriam sido inferiores ao preço de mercado, mas não que, não obstante tal facto, não tenha sido esse o efectivamente praticado.

Ora, no caso, a Requerente facultou à AT todos os elementos razoavelmente necessários para que esta verificasse que o preço praticado foi o declarado. Não obstante a Requerida, em sede arbitral, insistir que *“ao longo do procedimento foram sempre solicitados pela Requerida elementos e documentos justificativos que nunca foram*

concedidos à AT”, o certo é que não identifica os concretos elementos e documentos a que se reporta, nem, sequer, a relevância que os mesmos assumiriam para o juízo a formular, sendo certo que o que a análise do processo administrativo evidencia é que a Requerente deu sempre resposta ao quanto foi solicitado pela AT, ainda que fosse para justificar a impossibilidade de junção, ou inexistência, de qualquer elemento solicitado.

Por outro lado, o certo é que, conforme previamente se demonstrou, os procedimentos de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis assentaram as respectivas decisões finais no facto de, no entendimento da AT, o valor normal de mercado dos imóveis em questão não corresponder ao declarado pela Requerente nas respectivas transmissões, e não no facto de que o preço efectivo das referidas transmissões não corresponder ao declarado, enfermado, portanto, de erro nos pressupostos de facto, ilegalidade essa que se repercute nas liquidações finais objecto da presente acção arbitral.

Nestes termos, e considerando toda a documentação disponível no processo, bem como a ausência de qualquer indício que ponha em causa a referida documentação, no sentido de que os preços de venda não tenham efectivamente sido os declarados pela Requerente, haverá que julgar procedente o arguido erro sobre os pressupostos de facto, devendo, conseqüentemente, ser anulada a liquidação impugnada, e proceder o pedido arbitral.

Face ao decidido, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) anular o acto de liquidação de IRC n.º 2017..., relativo ao exercício de 2013;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 63.510,20, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do

n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Julho de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(José Nunes Barata)

O Árbitro Vogal

(Hélder Faustino)