

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 634/2020-T**

**Tema: IRC – Prova do preço efectivo – n.º 1 do artigo 139.º do CIRC.**

## **SUMÁRIO:**

I -Para que se considere realizada a prova prevista no n.º 1 do artigo 139º do Código do IRC, o contribuinte tem de provar que o preço constante do contrato de compra e venda do imóvel foi o preço efectivo da transacção e não tem de provar que esse preço é o preço normal de mercado.

II – Mas a prova do preço efectivo da transacção inclui a comprovação de que existem condições anormais no mercado que explicam e justificam, em termos de racionalidade empresarial, a diferença para menos entre o valor patrimonial tributário - que se presume ser o valor normal de mercado, nos termos do n.º 2 do artigo 64º do Código do IRC - e o preço efectivamente recebido pelo alienante.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Manuel Luís Macaísta Malheiros, José Coutinho Pires e António Lobato das Neves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### **A - RELATÓRIO**

A..., S.A., (Sociedad Unipersonal) - Sucursal em Portugal, contribuinte fiscal n.º..., com domicílio na ..., ..., ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, para a pronúncia de decisão de anulação parcial da liquidação n.º 2020... de IRC e correspondentes juros compensatórios, relativa ao exercício de 2015.

#### **A.1. - A Requerente alega, em síntese, o seguinte:**

1 - Efectuando vendas de imóveis abaixo do valor patrimonial tributário (VPT), a Requerente apresenta, nos termos do artigo 139.º do Código do IRC, os competentes requerimentos de prova dos preços efectivos de venda para tais imóveis, para afastar a presunção do n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC.

2 - Dos cinco pedidos apresentados pela Requerente durante o ano de 2015, todos terminaram por acordo entre a AT e a Requerente e a aceitação dos preços efectivos, com excepção do Procedimento n.º 12/16, que está na origem da Liquidação Contestada.

3 - No âmbito deste Procedimento - que incidiu sobre um total de 21 imóveis alienados pela Requerente por valor inferior ao VPT -, não foi possível chegar a acordo com o Perito da AT sobre os preços de venda efectivamente praticados.

4 - Foi, por esse motivo, instaurado pela AT o procedimento de inspeção para efectuar controlo do valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis e de modo a promover a correcção do lucro tributável do exercício de 2015.

5 - No âmbito do procedimento de inspeção, a AT entendeu que a Requerente deveria ter acrescido o valor correspondente à diferença entre o VPT e o preço efectivo de alienação dos correspondentes imóveis na sua autoliquidação de IRC, propondo a correcção ao resultado fiscal declarado pela Requerente, no valor de € 263.012,86.

6 - A Requerente reputa totalmente ilegal a Liquidação Contestada, na parte relativa à correcção proposta pela AT, porquanto entende que demonstrou os preços efectivamente praticados na alienação do direito de propriedade sobre os imóveis, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 139.º do Código IRC.

7 - A AT incorreu em manifesto erro sobre os pressupostos de facto, o qual inevitavelmente inquina de ilegalidade e determina a anulação parcial da Liquidação Contestada.

8 - A prova documental apresentada no Procedimento corroborou, à sociedade, a posição da Requerente e foi dada uma justificação e explicação razoáveis e convincentes - amparadas no contexto do mercado financeiro e de crédito à habitação à data dos factos, bem como na especificidade da actividade da Requerente e nas limitações impostas à sua actividade pelo Banco de Portugal para o facto de ter sido aceite um preço, por vezes, inferior ao VPT.

9 - Se a AT quisesse afastar a aplicação do artigo 139.º do Código do IRC, teria de demonstrar que a Requerente não recebeu o preço que declarou e provou como sendo o preço efectivamente recebido.

10- Não o tendo feito, estão reunidos os pressupostos de facto para a aplicação do artigo 139.º do Código do IRC, pelo que a Liquidação Contestada padece de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto quando decide que *“Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efectivamente praticados”*

11 - Acresce que a Liquidação Contestada padece de ilegalidade não apenas por erro nos pressupostos de facto, mas também por erro na interpretação e aplicação do artigo 139.º do Código do IRC, devendo também com este fundamento ser anulada.

12 - A AT, na sua apreciação do pedido de prova do preço efectivo apresentado pela Requerente, entende que esta, para além de demonstrar que o preço declarado foi o preço efectivamente recebido (o que a AT parece não questionar), deveria ainda ter demonstrado que o preço corresponde ao valor de mercado ou que a venda foi efectuada em condições anormais de mercado que justificam a alienação do imóvel por valor abaixo do VPT.

13 - É a conclusão que se extrai da decisão da AT, quando esta refere que *“a prova de que os preços efectivos correspondem aos valores constantes dos contratos depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizam as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos VPT's definitivos dos bens imóveis”*.

14 - A AT adiciona, assim, um terceiro requisito para a aplicação do n.º 1 do artigo 139.º do Código do IRC que não se encontra legalmente previsto, e que se prende com a demonstração de que o valor efectivamente recebido pela Requerente era um valor justo aplicável em condições normais de mercado ou demonstrar as condições anormais de mercado que justificam a alienação do imóvel por valor inferior ao valor de mercado.

15 - Refira-se ainda que esta decisão da AT está amparada, de forma reiterada, no Ofício-Circulado n.º 20136, por forma a justificar o requisito adicional que exige e do qual depende a sua decisão de manter os VPTs dos imóveis para efeitos de determinação da matéria coletável da Requerente por referência ao exercício de 2015.

16 - Para sustentar a sua tese, o órgão de decisão chama à colação o disposto: (i) no n.º11 do Ofício-Circulado, nos termos do qual: *“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”* e, (ii) no n.º15 do referido Ofício-Circulado, nos termos do qual: *“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.”*

17 - Mas a doutrina administrativa a que a AT recorre para fundamentar a sua posição não se conforma com a Lei (que tal doutrina visa interpretar).

18 - Termos em que o Ofício-Circulado (que contempla os meios através dos quais o contribuinte deve comprovar o preço efectivo de transmissão de imóveis) se afigura ilegal, por violação da letra e da *ratio* da norma contida no n.º1 do art.º 139.º do Código do IRC.

19 - A liquidação Contestada padece, além dos vícios de ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e erro na interpretação do artigo 139º do Código do IRC, do vício de falta de fundamentação substancial, nos termos conjugados do artigos 152º e 153º do CPA e 268º nº 3 da CRP, o que configura uma preterição de formalidades legais essenciais e inquina de ilegalidade a referida Liquidação.

20 - Com efeito, a AT não fundamentou, tal como legalmente exigido, a correcção promovida no procedimento inspetivo na origem da Liquidação Contestada.

21 - E, no caso *sub judicio*, o vício de falta de fundamentação não é um mero vício de forma, sendo, igualmente, um vício material por não ser possível, em concreto, dissociar a fundamentação formal da substancial.

22 - O que se impunha à AT era que fundamentasse e demonstrasse as razões de facto e de direito pelas quais entendia que os preços constantes das escrituras de compra e venda

apresentadas pela Requerente não correspondiam aos preços efectivamente praticados, com vista a fundamentar a quantificação da matéria tributável, o que manifestamente não fez.

23 - Por sua vez, é também contraditório que a AT entenda que a prova carreada pela Requerente no contexto do procedimento de prova dos preços efectivos não foi “*suficientemente convincente*” e, por outro lado, justifique a sua inércia em aceder às contas bancárias da Requerente e dos seus representantes com o facto de a prova produzida no procedimento ser [afinal?] “*suficiente para proceder à conclusão do procedimento de revisão*”.

24 - Tal fundamentação para a decisão adotada pela AT é manifestamente contraditória, pois a prova carreada aos autos pela Requerente não pode ser simultaneamente suficiente e insuficiente para um mesmo propósito, i.e., o de fazer prova do preço efectivamente praticado de transmissão dos imóveis.

25 - Ora, é consensual na doutrina e na jurisprudência que a fundamentação contraditória equivale à falta de fundamentação, sendo também a Liquidação Contestada ilegal a esta luz.

26 - Acresce que o artigo 139.º do Código do IRC, interpretado no sentido que a AT pretende, sempre seria inconstitucional, por violação do princípio da capacidade contributiva enquanto corolário do princípio da igualdade fiscal e do princípio da neutralidade fiscal, decorrente do princípio da igualdade e do direito fundamental de livre iniciativa económica, previstos no artigo 13.º e nos artigos 61.º, 80.º, al. c), e 86.º da CRP.

27 – Assim sempre uma interpretação conforme à CRP do artigo 139.º do Código do IRC conduzirá inelutavelmente à declaração de ilegalidade e consequente anulabilidade da Liquidação Contestada.

**A2 - A Autoridade Tributária respondeu por excepção e por impugnação, nos termos que a seguir se resumem:**

1 - O factor que determinou a não aceitação pela Requerida do preço praticado na transmissão dos imóveis foi a incapacidade de a Requerente provar que o preço efectivamente praticado na transmissão dos imóveis foi justificadamente abaixo do valor de mercado e inferior ao valor patrimonial tributário.

2 - Não tendo, à partida, sido feita esta prova, a Requerida não acedeu às contas bancárias, para verificação de eventuais situações de evasão fiscal.

3 - Efectivamente e ao contrário do que defende a Requerente, o procedimento previsto no art. 139.º CIRC, não tem unicamente como finalidade validar o valor da venda, mas sim determinar o seu valor de mercado.

4 - Não tendo a Requerida acedido aos dados bancários, não poderá o tribunal arbitral, caso se entenda que o procedimento do artigo 139.º do CIRC se limita a unicamente comprovar o preço de transmissão, substituir-se à AT e verificar o preço de venda.

5 - Isto porque, a ser assim, é inquestionável que o Tribunal Arbitral iria ter que analisar as contas bancárias da Requerente para, em abono da tese da Requerente, aferir os pressupostos do mecanismo do artigo 139.º do CIRC.

6 - Ora, admitir-se que o Tribunal Arbitral tem competência para esta apreciação e, de alguma forma, quantificar a matéria tributável representaria a substituição do Tribunal nas competências próprias da AT.

7 - Inexiste no âmbito do RJAT qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas pelos tribunais arbitrais condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no mesmo RJAT: poderes declaratórios com fundamento em ilegalidade.

8 - Assim, também não pode ser proferida decisão que, na prática, reconheça o direito da requerente ver reconhecido o preço efectivo na transmissão dos imóveis, o que não pode ser obtido por esta via.

9 - Por isso, o pedido de pronúncia arbitral não consubstancia o meio próprio, o que, no caso, redundaria na própria incompetência do Tribunal Arbitral para, em alternativa à acção administrativa que é o meio próprio, condenar a AT à prática de um acto devido.

10 - Tal situação impõe-se quer por força da vinculação da AT à jurisdição arbitral, quer por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a actividade da AT.

11 - Existe, portanto, uma excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material do Tribunal Arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

12 - A primeira questão que se impõe avaliar é saber se, tal como a Requerente advoga, a AT não tem de apreciar, decidindo, se o preço praticado corresponde ao valor de mercado.

13 - Interpretando sistematicamente o normativo que regula a determinação do lucro tributável quando está em causa a realização de operações decorrentes da alienação de direitos reais de bens imóveis, constata-se que, tal como a Requerente demonstra ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, no n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, o legislador impõe que os sujeitos passivos *«devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável (...) valores normais de mercado»*.

14 - Deste modo, aferir se os valores praticados correspondem ou não a preços normais de mercado não é um qualquer procedimento arbitrariamente adotado pela AT mas, outrossim, exigência que decorre inequivocamente da letra da lei – cf. n.º 1 do artigo 64.º do CIRC

15 - É imposição do legislador que, para determinação do lucro tributável, quando estejam em causa operações de alienação de direitos reais sobre bens imóveis, sejam praticados valores normais de mercado.

16 - É certamente em obediência a este quadro legal que o n.º 15 do Ofício-Circulado N.º 20136 determina que a prova do preço depende de dois requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

(1) 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,

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

17 - Todavia, ao contrário do que advoga a Requerente, é inequívoco que o artigo 139.º reportando-se ao disposto pelo n.º 2 do artigo 64.º, ambos do CIRC, não desonera os SP's da prova do preço normal de mercado.

18 - É inegável, pois, que a intenção do legislador foi a de que o procedimento da prova de preço previsto pelo artigo 139.º do CIRC não se pode dissociar da prova da prática de preços normais de mercado.

19 - É que a solução legal consagrada faz depender que o procedimento da prova do preço efectivamente praticado respeite a preços normais de mercado, quando estes sejam inferiores ao VPT.

20 - Relativamente à liberdade de decisão económica invocada pela Requerente, a exigência da demonstração dos valores normais de mercado no contexto da determinação da matéria tributável não representa uma intromissão ilegítima na gestão, mas o cumprimento de um requisito legal com suporte no artigo 64.º, n.º 1 do Código do IRC.

21 - Impõe-se, nestes termos, concluir que, ao contrário do sustentado pela Requerente, a decisão da AT contém uma pronúncia expressa sobre o incumprimento do ónus probatório relativo ao preço efectivo de venda dos terrenos. Isto, sem prejuízo de, em simultâneo, como seu fundamento em concurso com outros, encerrar um juízo de valor negativo sobre a realização da operação a valores de mercado.

22 - Atentos a tudo o quanto vem ante exposto, é manifesto não assistir razão à Requerente, pois como decorre do n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, 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 liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

23 - E que, sendo o preço inferior ao VPT, cabe-lhes provar que foi esse o preço efectivamente praticado.

24 - Incumbindo aos sujeitos passivos o ónus probatório previsto no artigo 139.º do CIRC de comprovar o valor normal das transacções aqui em dissídio: Ónus que, notoriamente, a Requerente não logrou efectuar.

25 - Tendo em conta os factos verificados, e face ao seu correcto enquadramento no quadro legal aplicável pela Direcção de Finanças de Lisboa, não merece, pois, qualquer censura, pelo que se impugna por infundado todo o alegado que contrarie o *supra* exposto, devendo ser considerada como improcedente a pretensão da Requerente.

26 - Também não tem qualquer sustentação a tese da Requerente relativamente à falta de fundamentação do acto tributário.

27 - Tendo presente no que respeita à fundamentação dos actos administrativos que o acto está fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinam a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respectiva lesividade

28 - Ora, resulta demonstrado que a Requerente entendeu perfeitamente o sentido e alcance do indeferimento do procedimento de prova de preço efectivo, do qual resultou a liquidação sobre a qual recai o presente pedido de pronúncia arbitral.

29 - Ficando também demonstrado que a fundamentação é clara, suficiente e congruente, pelo menos a ponto de ser perceptível à luz do homem médio e, mais importante, perceptível à leitura da Requerente

30 - De facto, não é possível afirmar que determinado acto se encontra infundamentado quando, no caso concreto, a motivação contextual permitiu ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito que levaram a Requerida a tomar a decisão em causa, com aquele sentido e conteúdo.

31 - Assim, ainda que o acto *sub judice* padecesse de deficiências ao nível do discurso fundamentador, tais deficiências degradar-se-iam em meras irregularidades não essenciais.

32 - Uma vez que, ainda assim, tais deficiências permitem o cabal esclarecimento do seu destinatário, possibilitando-lhe insurgir-se contra elas, como, aliás, fez a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral.

### **A3 - A Requerente respondeu à questão prévia nos termos a seguir sintetizados:**

1 - Já foi submetida à apreciação do tribunal arbitral no processo que correu termos sob o n.º 598/2017-T questão semelhante referente à liquidação adicional emitida pela AT para o exercício de 2013, com base no mesmo procedimento de prova de preço efectivo da venda de imóveis para efeitos de IRC, nos termos dos artigos 64.º e 139.º do Código do IRC.

2 - Sucede que naqueles autos: (i) nem a AT invocou idêntica excepção, parecendo portanto reconhecer a autoridade, poder e competência do tribunal arbitral para conhecer a questão submetida à sua apreciação; (ii) nem o tribunal arbitral entendeu encontrar-se impedido de apreciar o pedido que lhe foi apresentado.

3 - Pelo contrário, o tribunal arbitral apreciou a questão submetida à apreciação do tribunal, tendo decidido que “*esta decisão [no procedimento de prova de preço efectivo] é judicialmente sindicável*”.

4 - Ora, se esta questão já foi no passado decidida pelo tribunal num litígio em tudo semelhante ao que aqui temos em presença que opunha a Requerente e a AT, é muito surpreendente que a AT tenha vindo invocar a presente excepção de incompetência material do tribunal arbitral, pois não pode ignorar a desrazão e falta de mérito da excepção que invoca, nem desconhecer a jurisprudência uniforme que tem vindo a ser firmada nesta matéria pelo tribunal arbitral.

5 - O que se pretende nestes autos é, tão só, que o tribunal arbitral, apreciando a Liquidação Contestada e o procedimento de prova do preço efectivo de venda que se encontra na sua origem, responda às seguintes duas questões:

i - Foi demonstrado o preço efectivo de venda?

i.e., os elementos carreados pela Requerente ao procedimento de prova do preço efectivo são ou não suficientes para a AT dar por demonstrado o preço de venda (ilegalidade da Liquidação Contestada por erro nos pressupostos de facto);

ii - Está a AT impedida de exigir no procedimento de prova de preço efectivo a prova de que a venda foi efetuada em “condições normais de mercado”?

(ilegalidade da Liquidação Contestada por erro de direito).

6 - E a resposta afirmativa pelo tribunal arbitral a estas duas questões - que convocam unicamente a análise dos elementos e documentos carreados aos autos e a melhor interpretação e aplicação da lei - necessariamente importa a ilegalidade da Liquidação Contestada e a sua consequente anulação parcial, sem que em algum momento o tribunal arbitral tenha de efectuar uma qualquer análise ou quantificação da matéria coletável, ou, como refere a AT na sua Resposta, de se substituir à AT.

7 - Estando demonstrado que o que a Requerente pretende é que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade da liquidação adicional de IRC em crise, relativa ao exercício de 2015, está claro que se pretende somente que o Tribunal aprecie os vícios de ilegalidade de tal liquidação adicional de IRC, o que faz parte das competências deste douto Tribunal nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

---

8 - Deve assim concluir-se que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para julgar o presente pedido de pronúncia arbitral, que deverá ser apreciado na íntegra.

#### **A4 – Alegações finais**

Ambas as partes apresentaram alegações finais em que reafirmaram os seus argumentos, não trazendo ao processo elementos novos.

#### **B - SANEAMENTO**

As partes são legítimas, dotadas de personalidade e capacidade judiciárias e o pedido foi apresentado dentro do prazo legal.

Não há nulidades.

#### **Quanto à competência material do Tribunal Arbitral**

A Requerida suscitou a questão prévia da competência material do Tribunal, porque, não tendo a AT acedido à informação bancária, e caso se entenda que o procedimento do artigo 139.º do CIRC, se limita unicamente a comprovar o preço de transmissão, não poderá o Tribunal substituir-se à AT e verificar o preço de venda.

Isto porque, a ser assim, é inquestionável que o Tribunal Arbitral iria ter que analisar as contas bancárias da Requerente para, em abono da tese da Requerente, aferir os pressupostos do mecanismo do artigo 139.º do CIRC.

Ora, admitir-se que o Tribunal Arbitral tem competência para esta apreciação e, de alguma forma, quantificar a matéria tributável representaria a substituição do Tribunal nas competências próprias da AT.

Mas a Requerida não tem razão, pois o pedido de pronúncia arbitral respeita à alegada ilegalidade da Liquidação de IRC derivada do acréscimo à matéria colectável da diferença entre o Valor Patrimonial Tributário de 21 imóveis transmitidos por preços inferiores ao respectivo VPT, em virtude de no procedimento de revisão previsto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária não ter havido acordo entre os peritos e após a Exma Sra Directora de Finanças Adjunta ter fixado o lucro tributável com base nos valores patrimoniais tributários (VPT).

E o Tribunal é competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), para se pronunciar sobre essa questão.

Por outro lado, ao pronunciar-se sobre a legalidade da liquidação, o tribunal não está a substituir-se à Administração quanto à determinação do preço que tenha sido efectivamente praticado na transmissão dos imóveis, mas unicamente a apreciar os vícios de ilegalidade que tenham sido suscitados como fundamento do pedido arbitral.

No sentido de que o Tribunal é materialmente competente para apreciar a questão suscitada pela Requerente e, portanto, em sentido desfavorável à excepção invocada pela AT, citam-se os seguintes acordãos do CAAD:

Processo 371/2017 -T: *“Sucede que o Tribunal Arbitral não pretende substituir-se à AT e praticar atividade administrativa que extravase os limites que a lei lhe determina. O Tribunal Arbitral visa unicamente apreciar a legalidade da aplicação do disposto no art.º 139º do CIRC feita pela AT. Aquela competência insere-se na que o legislador fixou para os tribunais arbitrais na alínea b) do n.º 1 do art.º 1º do RJAT, uma vez que visa a apreciação da legalidade dos actos de fixação de valores patrimoniais. Termos em que também não procede esta excepção invocada pela AT, sendo o Tribunal Arbitral competente para apreciar a questão que lhe foi colocada”.*

Processo 89/2018-T: *“Com efeito, aqui em causa não está, ao contrário do que parece assumir a Requerida, a aferição da demonstração do preço efectivo, mas, antes, a aferição da legalidade do acto de liquidação, à luz das invalidades que lhes são apontadas pela Requerente, maxime, à luz de saber se lhe foi vedado o direito àquela demonstração, e quais as consequências, ao nível da legalidade daquele acto, daí decorrentes. Daí que, sendo incontestavelmente o presente Tribunal arbitral competente para sindicar a legalidade do acto de liquidação contra o qual se insurge a Requerente, deverá improceder a excepção ora em apreço”.*

Processo 688/2018 -T: *“A competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária compreende, nos termos da referida disposição da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, a «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos», e o presente pedido arbitral tem como objecto a declaração de ilegalidade da liquidação em IRC, na sequência da correcção aritmética efectuada à matéria tributável no âmbito de uma acção inspectiva. O*

*artigo 139.º do Código do IRC refere-se ao procedimento destinado a fazer a prova do preço efectivo da transmissão de imóveis, em vista a afastar a aplicação do valor patrimonial tributário quando este seja superior. Mas esse é um mero procedimento administrativo que decorre perante a Administração Tributária e que não interfere com a competência jurisdicional dos tribunais. Por outro lado, ao pronúnciar-se sobre a legalidade da liquidação, o tribunal não está a substituir-se à Administração quanto à determinação do preço que tenha sido efectivamente praticado na transmissão de imóvel, mas unicamente a apreciar os vícios de ilegalidade que tenham sido suscitados como fundamento do pedido arbitral. Não há motivo, por conseguinte, para julgar o tribunal incompetente”.*

Assim, tem este tribunal em conta o disposto no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil: “3. Nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.”

## **C – FACTOS PROVADOS**

- 1 - A requerente, A..., é uma sucursal da A... Espanha, sujeito passivo não residente com estabelecimento estável.
- 2 - A actividade da A... consiste essencialmente na concessão de crédito hipotecário, sendo a sua actividade supervisionada pelo Banco de Portugal.
- 3 - O sujeito passivo tem como actividade principal "Actividades das instituições financeiras de crédito", CAE 64921.
- 4 - A A... encontra-se sujeita a IRC de acordo com o disposto no artigo 2.º do CIRC.
- 5 - Está enquadrada no regime geral para a determinação do lucro tributável previsto no artigo 17.º do CIRC e encontra-se obrigada a ter contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal (artigo 123.º do CIRC).
- 6 - A sociedade entregou a declaração de rendimentos Modelo 22 prevista no artigo 120º do CIRC, relativa ao exercício de 2015.
- 7 - A Requerente apresentou requerimento solicitando instauração de Procedimento de Revisão nos termos dos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária para prova de que o preço efectivo de um conjunto de imóveis alienados durante o ano de 2015 foi inferior ao respectivo Valor Patrimonial Tributário, o que deu origem ao Procedimento nº .../86.

8 – A identificação dos imóveis a que respeita o requerimento e a diferença entre os valores de venda declarados e valores patrimoniais tributários (VPT) de cada um constam do seguinte quadro:

		Identificação dos imóveis			Aquisição	Alienação		
Freguesia	Código Freguesia	Matriz Artigo	Fração	Ato de	Data da alienação	Valor Declarado	Valor Patrimonial	Diferença de Valores
			D (1D)	Dação	24.02.2015	30.000,00	37.560,00	7.560,00
			V	Dação	23.03.2015	35.000,00	56.090,00	21.090,00
			A (RCA)	Adjudicação	24.03.2015	30.000,00	42.573,63	12.573,63
UF	e		CU	Dação	27.03.2015	59.507,53	66.094,95	6.587,42
UF	e		S	Dação	30.03.2015	66.000,00	68.242,21	2.242,21
			D	Adjudicação	28.04.2015	45.000,00	48.160,00	3.160,00
			C (1D)	Dação	11.06.2015	56.000,00	57.361,69	1.361,69
			T (1C)	Adjudicação	19.06.2015	30.000,00	55.160,00	25.160,00
			E (2E)	Adjudicação	23.06.2015	61.000,00	63.324,98	2.324,98
			H	Adjudicação	25.06.2015	30.000,00	63.374,81	33.374,81
UF	e		Q	Adjudicação	26.06.2015	50.000,00	61.550,00	11.550,00
			AC (6F)	Adjudicação	28.08.2015	40.000,00	55.527,00	15.527,00
UF	e		H	Adjudicação	22.09.2015	31.000,00	35.113,93	4.113,93
UF	e		V	Adjudicação	30.09.2015	39.500,00	55.564,09	16.064,09
			M (2D)	Adjudicação	30.09.2015	69.500,00	72.500,00	3.000,00
UF	e		P	Adjudicação	30.09.2015	60.000,00	66.349,68	6.349,68
			O (6E)	Adjudicação	28.10.2015	37.500,00	71.182,62	33.682,62
UF	e		D	Adjudicação	05.11.2015	30.000,00	56.450,38	26.450,38
UF	e		O	Dação	24.11.2015	37.000,00	40.020,00	3.020,00
			G (3D)	Adjudicação	30.12.2015	38.000,00	54.580,42	16.580,42
			E (2D)	Dação	30.12.2015	44.000,00	55.240,00	11.240,00
<b>Total</b>						<b>919.007,53</b>	<b>1.182.020,39</b>	<b>263.012,86</b>

9 - O preço efectivo total e valor patrimonial tributário total dos imóveis importaram em €919.007,53 e €1.182.020.39, respectivamente, sendo a diferença de €263.012.86.

10 - Na Reunião de Peritos não houve acordo, tendo sido anexados os Laudos do Perito da Requerente e do Perita da Fazenda Publica à Acta da Reunião, a que coube o nº 140/16, que dela fazem parte integrante.

11- No Laudo do Perito da Requerente consta o seguinte:

*A presente comissão de revisão visa nos termos do nº 3 do artigo 139º do CIRC permitir à A... apresentar a prova da efectividade do preço dos imóveis a que correspondem os art. Matriciais constantes no requerimento apresentado e objecto da comissão de revisão do dia 6/11/2016 que foi retomada em 12/12/2016.*

*Neste sentido, juntamente com o requerimento apresentado, anexou a A... os documentos a saber:*

*1- Caderneta predial urbana;*

*2-Título de transmissão em processo de execução;*

*3- Escritura de compra e venda;*

*4- Extracto bancário com o valor recebidos e documentos de suporte;*

*5- Diário de venda;*

*6- Relatório de perito avaliador;*

*7- Contrato de mediação imobiliária;*

*8- Factura da comissão imobiliária;*

*9- Relatório interno com indicação de aspectos específicos dos imóveis e estudo de mercado.*

*10- Fichas de expediente com a identificação dos números atribuídos aos imóveis e utilizado no registo contabilístico;*

*11 - Extractos de todas as contas movimentadas decorrentes da venda do imóvel com a indicação expressa dos registos que dizem respeito aos imóveis;*

*Decorrente dos elementos adicionais solicitados na reunião de 16/11/2016 foram estes disponibilizados por email em 18/11/2016.*

*Em face da prova apresentada não pode o perito da A... entender os motivos pelas quais esta não é suficiente para provar a efectividade do preço pelo qual os imóveis foram alienados. Que outro tipo de prova pode ser exigido para este efeito? Daqui decorre que 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.*

*Claro que o preço de venda resulta de um conjunto de factores que influenciam a sua formação. A venda dos imóveis, como a perita da AT sabe ou deveria saber, não pode ser auditada fora do contexto em que foi realizada, isto é, é sempre necessário ter em atenção diversos factores que condicionam o preço, o que em termos das boas práticas de auditoria se designa de conhecimento de negócio.*

*Como é sabido e foi explicado no requerimento apresentado, a actividade da A... não é a compra e venda de imóveis mas sim a concessão de crédito.*

*Como foi explicado a Perita da AT, a A... tinha no seu activo em 31/12/2014 €20.900.586 de imóveis que resultaram do incumprimento no pagamento de créditos que foram concedidos e que a A... se viu obrigada a adquirir como forma de reduzir o valor do crédito mal parado. Em 31/12/2015 esse valor, pese embora o esforço de escoamento desses imóveis, ainda se situava nos €16.335.579..*

*Estas importâncias acarretam para a A... um custo de oportunidade elevadíssimo que a gerência se vê na obrigatoriedade de reduzir promovendo a venda desses imóveis. Refira-se que a necessidade de venda decorre também da limitação temporal que o Banco de Portugal impõe ao tempo de permanência que os imóveis podem estar nos activos das instituições de crédito.*

*É inquestionável, e também terá que ser para a AT ou para quem a representa, que o mercado imobiliário nos últimos 5/6 anos sofreu uma desvalorização brutal.*

*É portanto neste contexto que a A... promove a venda dos seus imóveis.*

*Portanto em conclusão:*

*1º- 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 actividade económica (escrituras, extractos de contabilidade, relatórios de avaliação, contratos de mediação imobiliária, etc);*

*2º - No debate com o perito da AT nada do que foi apresentado foi posto em causa relativamente à sua idoneidade;*

*3º - 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 ler entendido não se mostrar necessário, sendo esta decisão da sua inteira responsabilidade*

*Do exposto entende o perito da A... que não existem quaisquer motivos fundados para que não sejam os valores de venda a serem considerados para efeitos da determinação do seu resultado tributável.*

*12 - No Laudo da Perita da Fazenda Publica consta o seguinte, relativamente a cada um dos imóveis:*

*1 - Imóvel com o artigo matricial..., fração D, da freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 37.560,00;*

*Foi adquirido por dação em pagamento em 28/06/2013 por € 50.700,00;*

*Foi posto à venda em 31/01/2015 por € 50.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 24/02/2015 por € 30.000,00;*

*Da consulta ao sistema informático da AT, verifica-se que, por exemplo, em 03/02/2012, ano de maior crise no ramo imobiliário, foi alienada uma fração com apenas mais dois metros quadrados, pelo preço de € 50.000,00.*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*2 - Imóvel com o artigo matricial..., fração V, da freguesia ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 56.090,00;*

*Foi adquirido por dação em pagamento em 31/01/2014 por € 48.900,00;*

*Foi posto à venda em 02/01/2015 por € 45.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 23/03/2015 por € 35.000,00;*

*A avaliação da B... em 22/11/2013, aponta para valores de mercado de € 48.900,00, valor da dação em pagamento;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*3 - Imóvel com o artigo matricial..., fração A, da freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 42.573,63;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 05/03/2010 por € 32.868,50;*

---

*Foi posto à venda em 26/04/2013 e 02/11/2013 por € 46.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 24/03/2015 por € 30.000,00;*

*A avaliação da B... em 10/10/2014, aponta para valores de mercado de € 40.000,00, valor da dação em pagamento;*

*Da consulta ao sistema informático da AT, verifica-se que em 25/10/2016, a fração foi alienada pelo preço de €40.000,00.*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*4 - Imóvel com o artigo matricial..., fração CU, da União de Freguesias de ... e ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 66.094,95;*

*Foi adquirido por Dação em 29/07/2014 por € 65.900,00;*

*Foi posto à venda em 02/01/2015 por € 75.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 27/03/2015 por € 59.507,53;*

*A avaliação da B... em 16/05/2014, aponta para valores de mercado de € 65.900,00, valor da dação em pagamento;*

*Da consulta ao sistema informático da AT, verifica-se que em 16/04/2015, foi alienada uma fração do mesmo artigo matricial pelo preço de € 79.407,35.*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*5 - imóvel com o artigo matricial..., fração S, da União de Freguesias do ... e ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 68.242,21;*

*Foi adquirido por Dação em 11/09/2014 por € 66.000,00;*

*Foi posto à venda em 30/03/2015 por € 66.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 30/03/2015 por € 66.000,00;*

*A avaliação da B... em 02/09/2014, aponta para valores de mercado de € 66.000,00, valor da dação em pagamento;*

*Assim, apesar do VPT ser moderadamente superior ao valor de alienação, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*6 - Imóvel com o artigo matricial..., fração D, da freguesia de ...*

---

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 48.160,00;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 20/11/2014 por € 38.250,00;*

*Foi posto à venda em 26/04/2013 e 27/04/2015 por € 45.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 28/04/2015 por € 45.000,00;*

*A avaliação da B... em 31/10/2014, aponta para valores de mercado de € 45.000,00, valor da dação em pagamento;*

*Assim, apesar do VPT ser moderadamente superior ao valor de alienação, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*7 - Imóvel com o artigo matricial..., fração C, da Freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 57.361,69;*

*Foi adquirido por Dação em 29/07/2014 por € 60.200,00;*

*Foi posto à venda em 28/01/2015 e 03/05/2015 por € 61.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 11/05/2015 por € 56.000,00;*

*A avaliação da B... em 26/08/2014, aponta para valores de mercado de € 60.200,00, valor da dação em pagamento;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*8 - Imóvel com o artigo matricial..., fração T, da freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 55.160,00;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 23/09/2014 por € 45.000,00;*

*Foi posto à venda em 15/05/2015 por € 36.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 19/06/2015 por € 30.000,00;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*9 - Imóvel com o artigo matricial..., fração E, da Freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 63.324,98;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 23/05/2014 por € 76.500,00;*

*Foi posto à venda em 28/01/2015 e 22/06/2015 por € 65.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 23/06/2015 por € 61.000,00;*

---

*A avaliação da B... em 26/08/2014, aponta para valores de mercado de € 65.800,00;  
Assim, quanto a diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 61.000,00 e outro de € 7.000,00, não se conseguindo aferir qual a finalidade deste segundo mútuo.*

*Da justificação enviada por e-mail datado de 18/11/2016, apesar de ter sido pedida para todos os imóveis onde houvesse segundo crédito, esta não foi dada;*

*10 - Imóvel com o artigo matricial ..., fração H da Freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 63.374,81;*

*Foi adquirido 14 por Adjudicação em 29/05/2014 por € 21.250,00;*

*Foi adquirido 14 em 18/06/2014 por € 16.000,00*

*Foi posto à venda em 28/01/2015 e 24/06/2015 por € 30.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 25/06/2015 por € 30.000,00;*

*A avaliação da B... em 15/03/2015, aponta para valores de mercado de € 33.300,0.*

*No entanto, se verificarmos as amostras utilizadas para comparação, a fls. 659-verso, os valores da amostra variam entre € 43.000,00 e € 68.000,00*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 30.000,00 e outro de € 5.350,00, não se conseguindo aferir qual a finalidade deste segundo mútuo.*

*11 - Imóvel com o artigo matricial..., fração Q, da União de Freguesias Freguesia de ... e ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 61.550,00;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 31/01/2014 por € 57.000,00;*

*Foi posto à venda em 28/01/2015 e 26/06/2015 por € 50.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 26/06/2015 por € 50.000,00;*

*A avaliação da B... em 01/07/2014, aponta para valores de mercado de € 52.100,00;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 50.000,00 e outro de € 7.000,00, não se conseguindo aferir qual a finalidade deste segundo mútuo.*

---

*Da justificação enviada por e-mail datado de 18/11/2016, não se consegue aferir da bondade da mesma;*

*12 - Imóvel com o artigo matricial ..., fração AC, da Freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 55.527,00*

*Foi adquirido por Adjudicação em 24/05/2011 por € 79.000,00;*

*Foi posto à venda em 15/05/2015, 26/05/2015 e 30/05/2015 por € 55.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 28/08/2015 por € 40.000,00;*

*A avaliação da B... em 24/10/2012, aponta para valores de mercado de € 69.100,00, valor substancialmente superior ao do VPT;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em c. .e corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 40.000,00 e outro de € 4.000,00, não se conseguindo aferir qual a finalidade deste segundo mútuo.*

*Do e-mail datado de 18/11/2016, não foi fornecida qualquer justificação;*

*13 - Imóvel com o artigo matricial..., fração H, da União de Freguesias de ... e ...*

*O valor patrimonial á data dos factos era de € 35.113,93;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 30/04/2015 por € 51.000,00;*

*Foi posto à venda em 11/09/2015 por € 35.800,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 22/09/2015 por € 31.000,00;*

*A avaliação da B... em 12/08/2015, aponta para valores de mercado de € 35.800,00, valor equiparado ao do VPT;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*14 - Imóvel com o artigo matricial ..., fração V, da União de Freguesias do ... e ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 55.564,09;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 09/07/2015 por € 55.980,00;*

*Foi posto à venda em 30/09/2015 por € 39.500,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 30/09/2015 por € 39.500,00;*

*A avaliação da B... em 12/08/2015, aponta para valores de mercado de € 33.500,00.*

---

*No entanto, apesar de na generalidade dos casos o montante para efeitos de seguro imobiliário ser inferior ao valor de avaliação efetuado por essa entidade, neste caso particular consideram que o valor para efeitos do referido seguro se situa no montante de € 45.898,00;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 39.500,00 e outro de € 5.000,00, não se conseguindo aferir qual a finalidade deste segundo mútuo.*

*Do e-mail datado de 18/11/2016, não foi fornecida qualquer justificação;*

*15 - Imóvel com o artigo matricial ..., fração M, da Freguesia de ...*

*o valor patrimonial à data dos factos era de € 72.500,00 da habitação e € 4.330,00 da garagem*

*Foi adquirido por Adjudicação em 17/04/2015 por € 69.144,10;*

*Foi posto à venda em 10/09/2015 por € 75.900,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 30/09/2015 por € 69.500,00 referente à habitação e €6.400,00 da garagem;*

*A avaliação da B... constante do processo apenas dizia respeito à garagem, pelo que em 18/11/2016, foi remetida por email a avaliação da habitação, verificando-se que a B... em 09/06/2015, aponta para valores de mercado de € 69.500,00 para a habitação e € 6.400,00 para a garagem. Da análise à amostra, verifica-se que todos os imóveis têm valor de mercado superior a este, apesar dos anos e metragem serem similares;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 69.500,00 e outro de € 14.000,00;*

*Do e-mail datado de 18/11/2016, foi fornecida justificação de que a garagem é uma fração autónoma, pelo que o segundo mútuo teve como finalidade financiar quer a aquisição da referida garagem quer as despesas do processo. No entanto, da análise aos elementos juntos aos autos, verifica-se que o valor do segundo empréstimo é substancialmente superior a essas necessidades;*

*16 - Imóvel com o artigo matricial..., fração P, da União de Freguesias de ... e ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 66.349,68;*

---

*Foi adquirido por Adjudicação em 17/04/2015 por € 71.300,00;*

*Foi posto à venda em 30/09/2015 por € 63.500,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 30/09/2015 por € 60.000,00;*

*Relatório POV VS VPT refere proposta de aquisição em 10/08/2015 no valor € 64.0000,00 e duas em datas posteriores de € 63.500,00;*

*A avaliação da B... em 10/07/2015, aponta para valores de mercado de € 63.900,00;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*17 - Imóvel com o artigo matricial ..., fração O, da Freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 71.182,62;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 31/12/2012 por € 68.000,00;*

*Foi posto à venda em 10/09/2015 por € 37.500,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 28/10/2015 por € 37.500,00;*

*A avaliação da B... em 09/03/2012, aponta para valores de mercado de € 64.900,00;*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 37.500,00 e outro de € 6.000,00, não se conseguindo aferir qual a finalidade deste segundo mútuo.*

*Do e-mail datado de 18/11/2016, foi fornecida como justificação para esse montante o pagamento de despesas e prémio único de seguro do processo, o que se afigura excessivo, não resultando da respetiva essa situação;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*18 - Imóvel com o artigo matricial ..., fração D, da União de Freguesias de ... e ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 56.450,38*

*Foi adquirido por Adjudicação em 23/12/2013 por € 53.000,00;*

*Foi posto à venda em 11/05/2015 por € 38.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 05/11/2015 por € 30.000,00;*

*Relatório POV VS VPT refere proposta de aquisição em 10/08/2015 no valor de € 64.0000,00 e duas em datas posteriores de € 63.500,00;*

*A avaliação da B... em 12/01/2015, aponta para valores de mercado de € 37.500,0.*

---

*Da análise à amostra, verifica-se que existem imóveis com valor de mercado superior a este, apesar dos anos e metragem serem similares;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*19 - Imóvel com o artigo matricial..., fração O, da União de Freguesias do ... e ...*

*o valor patrimonial à data dos factos era de € 40.020,00;*

*Foi adquirido por Dação em 30/07/2015 por € 54.500,00;*

*Foi posto à venda em 23/11/2015 por € 37.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 24/11/2015 por € 37.000,00;*

*A avaliação da B... em 12/08/2015, aponta para valores de mercado de € 37.100,0 e para efeitos de seguro de € 38.632,00. Da análise à amostra, verifica-se que existem imóveis com valor de mercado superior a este, apesar dos anos e metragem serem similares;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*20 - Imóvel com o artigo matricial ..., fração G, da Freguesia de ...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 54.580,42;*

*Foi adquirido por Adjudicação em 05/08/2010 por € 79.000,00;*

*Foi posto à venda em 14/01/2014 por € 58.000,00;*

*Foi feita a escritura de venda em 30/12/2015 por € 38.000,00;*

*A avaliação da B... em 14/03/2013, aponta para valores de mercado de € 58.000,00;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

*21- Imóvel com o artigo matricial ..., fração E, da Freguesia de...*

*O valor patrimonial à data dos factos era de € 55.240,00;*

*Foi adquirido por dação em 24/06/2014 por € 58.428,13;*

*Foi posto à venda em 14/01/2014 por € 58.000,00;*

*2 Foi feita a escritura de venda em 30/12/2015 por € 44.000,00;*

*A avaliação da B... em 21/05/2014, aponta para valores de mercado de € 66.800,00;*

*Existe para este imóvel dois mútuos, um do valor da escritura de € 44.000,00 e outro de € 6.000,00, não se conseguindo aferir qual a finalidade deste segundo mútuo.*

---

*Do e-mail datado de 18/11/2016, não foi fornecida qualquer justificação;*

*Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida.*

13 - O Laudo do Perita da Fazenda Publica tem as seguintes conclusões:

*Ora, nos termos do artigo 64.º do CIRC, os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis, devem adotar valores normais de mercado, sendo a prova irrefutável dessas condições anormais de mercado a condição maior para provar a fixação de um preço efectivo inferior ao VPT.*

*Da análise aos elementos fornecidos referentes aos imóveis em crise, verifica-se que a prova não é cabal e suficiente, tal como deveria ser e tal como lhe competia provar, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.*

*- Ainda para confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados foi tido em conta o acórdão n.º 301/12 de 23/05/2012 do Supremo Tribunal Administrativo, o qual refere que "Uma transacção ocorrida no âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu á 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"*

*De onde se conclui que o preço de mercado dos imóveis em causa no dia das referidas escrituras, era pelo menos igual ao valor pelo qual foi adjudicado, conforme Títulos de Transmissão.*

*Ora, verifica-se que na maioria dos imóveis aqui em análise, os valores de adjudicação ou de dação em pagamento, são superiores ao VPT.*

*Nos casos em que são inferiores, mesmo assim, a venda é quase sempre efetuada por valor inferior.*

*Na maioria dos casos, o contrato com a imobiliária é feito no próprio dia da escritura ou nos dias anteriores, pelo valor da escritura ou até superior.*

*Na generalidade dos casos, o valor de avaliação efetuado pela B..., é superior ao valor da venda e muito mais próximo do VPT e até do valor da adjudicação.*

*De destacar que a requerente alega que a AT não pode utilizar a fórmula do artigo 38º do CIMI de forma singela, não admitindo que o valor da transação feito a “preços normais de mercado” possa divergir do VPT, obtido através de uma fórmula exclusivamente objetiva. Ora, da análise supra, verifica-se que a dita fórmula respeita as condições normais de mercado, pois vai ao longo da vida do imóvel ajustando os vários coeficientes, pois, como se pode concluir, o VPT aqui em discussão é inferior ao preço pelo que comprou o imóvel em processo de adjudicação.*

*De realçar que o ónus da prova impende sobre a requerente, pelo que lhe competia ter demonstrado suficiente e cabalmente as operações em causa.*

#### *4 – Conclusão sobre a prova do preço efetivo*

*Sabendo que nos termos do artigo 64º do CIRC é obrigação das partes contratantes adotar valores normais de mercado para efeitos de IRC, constata-se que neste caso tal não aconteceu, afastando-se substancialmente o preço praticado, dos valores da avaliação, avaliação esta que tem em conta as várias variáveis a que o imóvel está sujeito, ao invés do defendido pela requerente.*

*De facto, a reclamante ao declarar tais preços, reduziu por decisão própria, o valor da matéria coletável do IRC de 2015, no montante de € 263.012,86, não tendo aduzido prova convincente, do real efeito das alegadas condições anormais de mercado, nem da inevitabilidade dessa decisão.*

*Em conformidade e porque neste acto não foram apresentados novos elementos que de forma inequívoca justifiquem o valor de venda declarado, considero que no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova suficiente, que permita refutar a correcção prevista no artigo 64º do CIRC. não sendo assim possível o acordo entre os peritos, e devendo conseqüentemente ser mantido o respetivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC.*

14 - Por despacho de 20 de Março de 2017 a Exma Senhora Directora de Finanças Adjunta decidiu manter para efeitos de determinação da matéria coletável do exercício de 2015 os valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base às liquidações do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos do nº 1 do artigo 64º do CIRC, devendo cessar a suspensão da liquidação na parte correspondente ao valor da

diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º do CIRC - Campo 416 do Quadro 11 da Declaração Modelo 22 do exercício de 2015.

15 - A Exma Senhora Directora de Finanças Adjunta fundamentou a sua decisão no seguinte: *Não obstante o estabelecido no artigo 64.º do CIRC, o legislador não restringe, de todo, a possibilidade do alienante, caso pretenda, fazer prova de que os preços efectivamente 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 139.º do mesmo diploma.*

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

*Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que os preços efectivamente praticados nas transmissões dos imóveis identificados a fls. 1, foram inferiores aos valores patrimoniais fixados de acordo com as regras estabelecidas no Código do imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de Imóveis CIMT).*

*Da relação dos imóveis porque corre o procedimento de revisão, verifica-se que o valor total declarado nas escrituras públicas de compra e venda é de € 919.007,53 e que o total do valor patrimonial tributário dos mesmos imóveis é de € 1.182.020,39.*

*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 os preços efectivamente 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 efectivamente praticados nas transmissões dos imóveis foram inferiores aos VPTS cabe ao sujeito passivo.*

*A prova de que os preços efectivos 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 efectivamente praticados nas transmissões onerosas em causa, foram inferiores aos VPTS fixados, 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 apresentada prova suficiente que permita refutar a correção prevista no artigo 64.º do CIRC devendo consequentemente ser mantido o respetivo valor patrimonial tributário para efeitos de apuramento da matéria tributável do IRC”.*

*Determina ainda o N.º 11 do Ofício-Circulado N.º 20136 de 11.03.2009 da Direção 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 os preços efectivamente pagos pelo adquirente dos bens, 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.*

*No debate contraditório realizado em 12.12.2016 no procedimento de revisão e dos documentos exibidos pelo requerente ficou provado:*

*Que o sujeito passivo tem por objeto a realização de operações de titularização de créditos, mediante a aquisição, gestão, transmissão de créditos e a emissão de obrigações titularizadas para o pagamento de créditos adquiridos, que se encontram em contencioso;*

*Os créditos são garantidos por imóveis que são arrematados pela requerente por via judicial ou dação em cumprimento em data posterior;*

*Cada imóvel adquirido pela A... SOC UNIPERSONAL SUCURSAL EM PORTUGAL, está diretamente relacionado com um ou mais créditos por si adquiridos no âmbito das suas titularizações, pelo que, a sua aquisição respeita na prática operacionalmente ao recebimento em espécie da liquidação total ou parcial desses créditos;*

*O valor da avaliação dos imóveis adjudicados por via judicial e através da dação em pagamento é bastante superior ao valor constante das escrituras publicas de compra e venda, aquando da venda dos imóveis pela A... S A, SOC UNIPERSONAL SUCURSAL EM PORTUGAL e que o período compreendido entre a sua aquisição e alienação não é grande;*

---

*Da análise aos elementos fornecidos referentes aos imóveis em causa, verifica-se que a prova não é cabal e suficiente, tal como deveria ser e tal como lhe competia provar, nos termos do n.º 1 do art.º 74º da LGT;*

*O preço de mercado dos imóveis em causa no dia das referidas escrituras, era pelo menos igual ao valor pelo qual foi adjudicado, conforme títulos de transmissão;*

*Na maioria dos imóveis aqui em análise, os valores de adjudicação ou de dação em pagamento, são superiores ao VPT e nos casos em que são inferiores, mesmo assim a venda é quase sempre efectuada por valor inferior;*

*Na maioria dos casos, o contrato com a imobiliária é feita no próprio dia da escritura ou nos dias anteriores, pelo valor da escritura ou até superior;*

*Na generalidade dos casos, o valor de avaliação efectuado pela B..., é superior ao valor da venda e muito mais próximo do VPT e até do valor da adjudicação;*

*O Ofício- Circulado acima referido, e designadamente o seu nº 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 administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.*

*Que o Acórdão nº 301/12, de 23.05.2012 do Supremo Tribunal Administrativo, refere o seguinte: "Uma transação ocorrida no âmbito de um concurso público constitui um fenómeno único e irrepetível, sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu á adjudicação de um bem no âmbito de um concurso, pelo que, não sendo possível repetir a transação para se poder concluir se há desfasamento entre o valor de mercado do imóvel e o preço praticado, o valor de mercado desse bem hã-de corresponder assim, ao preço de adjudicação ",*

*Ora, no caso em apreço:*

*- Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efectivamente praticados;*

- Não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos.

16 - A requerente foi notificada da decisão do Procedimento n.º .../16 pelo ofício n.º ..., de 22-3-2017.

17 - Como a Requerente não corrigiu a sua declaração de IRC do exercício de 2015, foi efectuada Acção de Inspeção Tributária, tendo os Serviços proposto no respectivo Relatório o acréscimo de € 263.012,86 ao Lucro Tributável do exercício de 2015.

18 - Após a Requerente ter apresentado a sua resposta de audição prévia, ao abrigo do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, o Serviço de Inspeção Tributária manteve a correcção nos termos propostos no Relatório, que foi tornado definitivo, por despacho de 29-5-2020, do Exmo. Senhor Director de Finanças.

19 - Assim, a Matéria Colectável do exercício de 2015 foi corrigida da seguinte forma:

Lucro tributável declarado	2 828 054,79
A acrescer no campo 745 do quadro 07	263 012,86
Lucro Tributável corrigido	3 091 067,65
Prejuízos a deduzir	868 519,82
Matéria Colectável corrigida	2 222 547,83

20 - Em 25-6-2020 foi emitida a Liquidação contestada, em consequência do acréscimo à matéria colectável da importância de € 263.012,86.

21 - Após acerto de contas, foi emitida nota de cobrança de €74.345.43, com data limite de pagamento em 17-08-2020, que foi paga em 13-08-2020.

## **D - FACTOS NÃO PROVADOS**

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

## **E – FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Colectivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentadas pelas partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar o que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme disposto no n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a n.º 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do artigo 29.º do RJAT, e consignar se a considera provada ou não provada, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

## **F – DO DIREITO**

A questão essencial do presente processo consiste em saber se o contribuinte tem apenas de provar que o preço constante do contrato de compra e venda do imóvel foi o preço efectivo da transacção, como defende a Requerente, ou se tem também de provar que esse preço é o preço normal de mercado, como defende a AT.

Outra questão que também importa decidir no presente processo tem a ver com as “condições anormais de mercado” em que se realizou o transacção, designadamente se a prova do preço efectivo da transacção só se considera realizada se aquelas condições anormais também forem provadas.

O n.º 1 do art.º 64.º do Código de IRC, ao prescrever que os alienantes de direitos reais de bens imóveis devem adoptar preços normais de mercado, para efeitos da determinação do lucro tributável de IRC, introduz uma excepção ao princípio que o lucro tributável das empresas se baseia no preço efectivo dos bens e serviços inscrito na sua contabilidade.

Ao acrescentar o requisito de que o valor normal de mercado não pode ser inferior ao Valor Patrimonial Tributário (VPT) a referida norma legal exclui do seu âmbito as transmissões de direitos reais sobre bens imóveis cujo preço efectivo seja superior ao VPT.

Por sua vez, o nº 2 do artigo 64º do Código do IRC estabelece a presunção legal de que o valor normal de mercado das transacções previstas no nº 1 – em que o preço efectivo é inferior ao valor patrimonial tributário (VPT) - a considerar na determinação do lucro tributável para efeitos de IRC é o valor patrimonial tributário (VPT).

E o artigo 139º do Código do IRC veio indicar expressamente que a referida presunção legal é elidível – isto é, se o contribuinte fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário (VPT), o lucro tributável basear-se-á no preço efectivo dessas transmissões - e que essa prova deve ser efectuada através do procedimento de revisão previsto nos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária.

No nº 6 do artigo 139º do Código do IRC está estabelecido que é condição necessária para que no procedimento seja efectuada a prova acima referida que o contribuinte apresente, conjuntamente com o requerimento, documento a autorizar a Administração Tributária a aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes.

Em 2009 foi publicado o ofício-circulado nº 20136, da Direcção de Serviços do IRC, que veio esclarecer dúvidas sobre a correcção do valor da transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis prevista no artigo 58-A (hoje artigo 64º) do Código do IRC e sobre a prova do preço efectivo dessas transmissões prevista no artigo 129º (hoje artigo 139º) do mesmo Código. Com interesse para o presente processo ressaltam os nºs 15 a 19 do mencionado ofício-circulado, a seguir transcritos:

*15. Nesse sentido, 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 valor patrimonial tributário definitivo do bem imóvel transmitido e da renúncia expressa do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário. Estes requisitos devem ser preenchidos cumulativamente.*

16. *No procedimento em causa são admissíveis os meios de prova geralmente admitidos no procedimento de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos a que se referem as normas da LGT.*

17. *A norma do n.º 2 do artigo 129.º do Código do IRC tem carácter meramente exemplificativo, não prejudicando a eventualidade de o sujeito passivo provar, por outros meios, que o preço efectivamente praticado foi inferior ao valor patrimonial tributário.*

18. *Entre os meios probatórios a utilizar, figuram: o requerimento do reclamante, os elementos resultantes do exercício do direito de acesso à sua informação bancária e à dos seus administradores e gerentes, os cálculos efectuados pelos peritos avaliadores na determinação do valor patrimonial definitivo do bem imóvel transmitido, as propostas de zonamento e os relatórios dos peritos avaliadores que lhe serviram de base (se necessário) e quaisquer outros meios probatórios que se mostrem de interesse.*

19. *Cabe aos peritos, em debate contraditório, pronúnciarem-se sobre os elementos obtidos, para concluírem se o preço efectivamente praticado corresponde ou não ao valor constante do contrato.*

Para as questões do presente processo, interessa especialmente o ponto 15 onde se afirma que “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”, pois a Requerente contesta expressamente este elemento de prova, alegando que ele constitui um “terceiro requisito para a aplicação do artigo 139.º, n.º 1, do Código do IRC que não se encontra legalmente previsto, e que se prende com a demonstração de que o valor efectivamente recebido pela Requerente era um valor justo aplicável em condições normais de mercado ou demonstrar as condições anormais de mercado que justificam a alienação do imóvel por valor inferior ao valor de mercado”.

O artigo 139º do Código do IRC não especifica a forma como deve ser comprovado o preço efectivo da transacção, mas o levantamento do segredo bancário e a remissão para o procedimento de revisão do artigo 91º da Lei Geral Tributária denota que tanto o contribuinte como a Administração Tributária devem assumir um papel activo na procura da verdade, pelo que não basta a comprovação formal através da documentação disponível, de natureza bancária ou outra, de que o preço recebido corresponde ao preço constante do contrato, mas requer-se

também a comprovação de que existem condições anormais no mercado que explicam e justificam, em termos de racionalidade empresarial, a diferença para menos entre o valor patrimonial tributário - que se presume ser o valor normal de mercado - e o preço efectivamente recebido pela alienante.

Pode-se, pois, concluir que a Requerente não tem razão quando alega que a Administração Tributária faz uma errada interpretação do disposto no artigo 139º do Código do IRC no ofício-circulado nº 20136, designadamente no seu nº 15 quando exige a prova das condições anormais de mercado.

Fica, assim, decidida uma das questões suscitadas no presente processo.

Vejam os agora a outra questão - saber se o sujeito passivo tem de provar que o preço da venda do imóvel é o preço normal de mercado.

Na análise individualizada de cada um dos prédios alienados pela Requerente, a Perita da Fazenda Pública escreveu no seu Laudo que *“Assim, quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida”*

Como fundamento para esta conclusão a Perita da Fazenda Pública enumerou, relativamente a cada um dos prédios, o respectivo Valor Patrimonial Tributário, o preço de aquisição, o preço pelo qual foi posta à venda e o preço de venda efectivo, e nalguns casos, o valor pelo qual a B... avalia o prédio. Porém, não indicou, relativamente a cada um dos prédios, como chegou à conclusão acima transcrita.

Nas Conclusões do seu Laudo, a Perita da Fazenda Pública explicitou globalmente o seu raciocínio para chegar àquela conclusão quando escreve:

*Ainda para confirmação e avaliação da credibilidade dos valores apresentados foi tido em conta o acórdão nº 301/12 de 23/05/2012 do Supremo Tribunal administrativo, o qual refere que "Uma transacção ocorrida no âmbito de um concurso público, constitui um fenómeno único e irrepetível sem padrão de referência, tendo sobretudo em conta a finalidade específica que presidiu á 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"*

*De onde se conclui que o preço de mercado dos imóveis em causa no dia das referidas escrituras, era pelo menos igual ao valor pelo qual foi adjudicado, conforme Títulos de Transmissão.*

*Ora, verifica-se que na maioria dos imóveis aqui em análise, os valores de adjudicação ou de dação em pagamento, são superiores ao VPT.*

*Nos casos em que são inferiores, mesmo assim, a venda é quase sempre efetuada por valor inferior.*

*Na maioria dos casos, o contrato com a imobiliária é feita no próprio dia da escritura ou nos dias anteriores, pelo valor da escritura ou até superior.*

*Na generalidade dos casos, o valor de avaliação efetuado pela B..., é superior ao valor da venda e muito mais próximo do VPT e até do valor da adjudicação.*

*Sabendo que nos termos do artigo 64º do CIRC é obrigação das partes contratantes adotar valores normais de mercado para efeitos de IRC, constata-se que neste caso tal não aconteceu, afastando-se substancialmente o preço praticado, dos valores da avaliação, avaliação esta que tem em conta as várias variáveis a que o imóvel está sujeito, ao invés do defendido pela requerente.*

Verifica-se, pois, que a Perita da Fiscalização Tributária não chegou a acordo com o Perito da Requerente na reunião porque, em seu entender, a Requerente não demonstrou, relativamente a todos os imóveis constantes do requerimento que deu origem ao Procedimento de Revisão .../16, que o preço constante do respectivo contrato correspondia ao valor normal de mercado.

Além disso, o Laudo é completamente omissivo acerca da existência ou não de condições anormais de mercado que justificassem a diferença para menos entre os preços das transacções e os respectivos VPT e não há qualquer menção de ter sido consultada a informação bancária relevante para a comprovação dos preços efectivos das alienações dos prédios.

Face ao desacordo entre o Perito da Requerente e a Perita da Fazenda Pública, a Exma. Senhora Directora de Finanças Adjunta decidiu que a Requerente não conseguiu provar que o preço

efectivo dos imóveis alienados foi inferior ao respectivo Valor Patrimonial Tributário (VPT), com os seguintes fundamentos:

*“Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efectivamente praticados;*

*Não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que foram realizadas as transmissões, de que resultaram as fixações de preços inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos.”*

Mas a análise do texto completo das suas Conclusões revela que a sua decisão se baseou, de facto, na conclusão do Laudo de Fazenda Pública de que *“quanto à diligência para provar que o valor constante do contrato em crise corresponde aos valores normais de mercado, esta não foi conseguida”* relativa a cada um dos imóveis a que o Procedimento de Revisão respeita, como se deduz claramente dos seguintes parágrafos constantes das mencionadas conclusões:

*“O valor da avaliação dos imóveis adjudicados por via judicial e através da dação em pagamento é bastante superior ao valor constante das escrituras publicas de compra e venda ...;”*

*“O preço de mercado dos imóveis em causa no dia das referidas escrituras, era pelo menos igual ao valor pelo qual foi adjudicado, conforme títulos de transmissão;”*

*“Na maioria dos imóveis aqui em análise, os valores de adjudicação ou de dação em pagamento, são superiores ao VPT e nos casos em que são inferiores, mesmo assim a venda é quase sempre efectuada por valor inferior;”*

*“!Na maioria dos casos, o contrato com a imobiliária é feita no próprio dia da escritura ou nos dias anteriores, pelo valor da escritura ou até superior;”*

*“Na generalidade dos casos, o valor de avaliação efectuado pela B..., é superior ao valor da venda e muito mais próximo do VPT e até do valor da adjudicação;”*

Na Resposta da Administração Tributária afirma-se:

- *“aféir se os valores praticados correspondem ou não a preços normais de mercado não é um qualquer procedimento arbitrariamente adotado pela AT mas, outrossim, exigência que decorre inequivocamente da letra da lei – cf. n.º 1 do artigo 64.º do CIRC”*

- 
- *“Todavia, ao contrário do que advoga a Requerente, é inequívoco que o artigo 139.º reportando-se ao disposto pelo n.º 2 do artigo 64.º, ambos do CIRC, não desonera os SP's da prova do preço normal de mercado”*
  - *“É inegável, pois, que a intenção do legislador foi a de que o procedimento da prova de preço previsto pelo artigo 139.º do CIRC não se pode dissociar da prova da prática de preços normais de mercado”*
  - *“É que a solução legal consagrada faz depender que o procedimento da prova do preço efectivamente praticado respeite a preços normais de mercado, quando estes sejam inferiores ao VPT.”*

Verifica-se, pois, que no Procedimento de Revisão e no presente processo, a Administração Tributária defende que o Requerente devia ter comprovado que os preços efectivos das transacções dos prédios alienados correspondiam aos respectivos valores normais de mercado, e não, como decorre do nº 15 do ofício-circulado nº 20136, que existiam condições anormais de mercado que motivaram preços efectivos nas transacções do prédios inferiores ao respectivo Valor Patrimonial Tributário (VPT), questão que nem sequer foi abordada no Laudo do Perito da Fazenda Pública.

A Exma. Senhora Directora de Finanças Adjunta concluiu *que “não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes nas escrituras públicas de compra e venda, correspondem aos preços efectivamente praticados”*, mas a Administração Tributária não usou o levantamento do segredo bancário para comprovar que o preço recebido em cada transacção correspondia ao preço constante do respectivo contrato de compra e venda, nem consta do Laudo da Fazenda Pública que tenha havido qualquer análise da documentação existente no processo que permitiu chegar a essa conclusão.

A opção do legislador pelo Procedimento de Revisão dos artigos 91º e 92º da Lei Geral Tributária – procedimento originalmente criado para revisão da matéria colectável determinada por métodos indirectos - e a possibilidade da Administração Tributária aceder à informação bancária indicam que lhe competia um papel activo nessa comprovação e que, não tendo efectuado quaisquer diligências no sentido de confrontar essa informação bancária com os preços constantes dos contratos, não pode concluir que a comprovação não foi efectuada.

Como decorre do disposto no n.º 1 do artigo 139.º do Código do IRC e da própria epígrafe do artigo, o objectivo do procedimento nele previsto consiste na prova do preço efectivo da transmissão dos imóveis.

E, como a Requerida refere na sua Resposta, o ofício-circulado n.º 20136 esclarece que a prova do preço depende de dois requisitos, que devem ser preenchidos cumulativamente:

(1) 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;

(2) renúncia expressa do requerente e dos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário.

Na sua Resposta, a Requerida justifica o requisito adicional da comprovação do valor normal de mercado com a exigência, prevista no n.º 1 do artigo 64.º do Código do IRC, de os sujeitos passivos “*adoptarem, para efeitos da determinação do lucro tributável (...) valores normais de mercado*”.

Mas, o n.º 1 do artigo 64.º do Código do IRC restringe o seu âmbito à transmissão de direitos reais sobre bens imóveis em que o preço é inferior ao valor patrimonial tributário (VPT) e o n.º 2 do mesmo artigo presume que o valor normal de mercado é o valor patrimonial tributário (VPT).

Se existe uma presunção legal de que, para efeitos da determinação do lucro Tributável de IRC, o valor normal de mercado é o valor patrimonial tributário (VPT), não se vê que faça sentido alegar que o valor normal de mercado é afinal o preço realizado na transacção, nem que o contribuinte tem de comprovar o carácter de normalidade do preço efectivo.

O que faz sentido é que o contribuinte comprove o preço efectivo da transacção, - inferior ao Valor Patrimonial Tributário (VPT), que a lei presume ser o valor normal de mercado - e que foram as condições anormais de mercado que justificaram esse preço inferior ao VPT e que comprove também essas condições, como foi esclarecido no ofício-circulado n.º 20136.

Assim, não existindo na lei o alegado requisito da comprovação do valor normal de mercado, concorda-se com as conclusões do Acórdão do CAAD n.º 598/2017-T, que se debruçou sobre uma situação semelhante após pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, a seguir transcritas:

*“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(...).*

*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 o 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).*

*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.”*

Nestes termos, e considerando a ausência de qualquer indício que ponha em causa a documentação existente no processo, no sentido de que os preços de venda não tenham efectivamente sido os declarados pela Requerente, deve julgar-se procedente o erro sobre os pressupostos de facto, devendo, conseqüentemente, ser anulada a liquidação impugnada.

E, face ao decidido, fica prejudicado o conhecimento das questões sobre falta de fundamentação e inconstitucionalidade colocadas pela Requerente.

## **G - JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

Este artigo estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

No caso em apreço, o erro que afeta as liquidações de IRC é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento da quantia em causa até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Como resulta do referido artigo 43.º n.º 1 da LGT, o direito a juros indemnizatórios depende do pagamento de dívida tributária em montante indevido.

## **H - DECISÃO**

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

1. anular a liquidação de IRC n.º 2020..., relativa ao exercício de 2015;
2. condenar a Requerida ao reembolso à Requerente do montante indevidamente pago;
3. condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

## **I – VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em €74.345,43, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-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.

## **J. CUSTAS**

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

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Setembro de 2021

O Árbitro Presidente

(Manuel Luís Macaísta Malheiros)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)

O Árbitro Vogal



(António Lobato das Neves)