

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 294/2021-T

**Tema:** IRC. Prova do preço efectivo de venda de imóvel. Princípio do inquisitório.  
Princípio da imparcialidade.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Fernando Miranda Ferreira e Dr. Paulo Ferreira Alves, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-07-2021, acordam no seguinte:

### 1. Relatório

**A...**, **S.A.**, pessoa colectiva contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa (doravante abreviadamente designada por “Requerente” ou “A...”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação o acto de liquidação de IRC relativo ao exercício de 2017 com o n.º 2021..., de 21 de Janeiro de 2021, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios, de onde resultou um montante total a pagar de € 61.428,96.

A Requerente pede ainda reembolso daquela quantia, com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 12-05-2021.

Em 01-07-2021, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 20-07-2021.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 01-10-2021 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

A.No exercício da sua atividade, em 21 de Novembro de 2017 a Requerente celebrou com a B..., S.A., contribuinte fiscal n.º ... (“B...”), um contrato-promessa de compra e venda tendo por objeto o prédio urbano em regime de propriedade total, sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., inscrito na matriz sob o artigo ... da União das Freguesias de ... e ... e localizado na Zona Industrial de ..., adiante designado simplesmente como “imóvel” (anexo 2 do pedido de prova do preço efetivo na transmissão do imóvel apresentado pela Requerente a 31 de janeiro de 2018, que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral e do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);

- B.** De acordo com a cláusula segunda do identificado contrato-promessa, foi acordado que a venda do imóvel seria realizada pelo preço de € 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil euros) e que a respetiva posse seria transferida para o promitente-comprador com o seu pagamento integral e com a outorga da procuração irrevogável referida na cláusula quinta do mesmo;
- C.** A quantia de € 650.000,00 acordada entre as partes a título de preço pela transmissão da propriedade do imóvel foi paga por cheque visado emitido pelo C...– Sucursal em Portugal, não à ordem da Requerente, em 3 de novembro de 2017 (anexo 2 do Documento n.º 2);
- D.** A escritura pública de compra e venda do imóvel foi celebrada a 15 de Janeiro de 2018 (anexo 4 do Documento n.º 2 e processo administrativo);
- E.** O imóvel foi adquirido pela A..., no processo de insolvência n.º .../09...TBCNT.J do Tribunal Judicial de Cantanhede, pelo valor de € 1.800.0000,00 (cópia da escritura pública em que interveio o administrador de insolvência que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F.** O imóvel não dispunha, quer à data da aquisição, quer à data da assinatura do contrato-promessa de compra e venda com a B..., de licença de utilização (cláusula primeira, número 3, do contrato-promessa que consta do anexo 2 ao Doc. n.º 2);
- G.** Quando foi celebrado o contrato-promessa, o imóvel apresentava sinais de degradação e não correspondia exactamente ao que constava da documentação oficial, o que foi tido em conta na celebração do contrato (fotografias que constam do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e considerandos n.ºs 3 e 4 e cláusula quarta, alíneas a) a c) e), do contrato-promessa);
- H.** O estado material em que o imóvel se encontrava, bem como as discrepâncias existentes entre a realidade física, de um lado, e a realidade registral e demais documentação oficial, de outro, foram circunstâncias determinantes na formação do preço acordado entre as partes contratantes (artigo 22.º do pedido de pronúncia arbitral, não impugnado);

- I.** Ficou expressamente convencionado que a promitente-compradora (B...) “[Estava] consciente de que o preço acordado para a aquisição do imóvel [€ 650.000,00] incorporou a seu favor o desconto inerente ao estado de conservação do imóvel, bem como o facto de assumir integralmente os custos e a obrigação de obter todos os documentos necessários à celebração da escritura/documento particular de compra e venda, pelo que reconhec[ia] que não poder[ia] deduzir contra o PRIMEIRO OUTORGANTE qualquer reclamação com fundamento no estado do imóvel, designadamente alegando defeitos ou vícios de construção, aparentes ou ocultos” (cláusula quarta, alínea d), do contrato-promessa junto como anexo 2 ao Doc. n.º 2);
- J.** Com fundamento em o imóvel ter sido alienado por um preço inferior ao seu valor patrimonial tributário (“VPT”), então fixado em € 1.389.570,00, a 31 de Janeiro de 2018 a Requerente apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa ..., ao abrigo do disposto no artigo 139.º, n.ºs 1 e 3, do CIRC, um pedido escrito destinado à prova do preço efetivo de venda (Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- K.** Com o pedido apresentado a 31 de Janeiro de 2018 foram juntas autorizações para acesso à informação bancária tanto da Requerente como dos seus três administradores (anexo 3 do Documento n.º 2);
- L.** O procedimento de prova do preço efetivo na transmissão do imóvel foi instaurado e, após o debate contraditório, os peritos designados pela Requerente e pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) não lograram chegar a acordo (parte 12 do processo administrativo e documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- M.** Na sequência da divergência entre os peritos, a Diretora de Finanças Adjunta de Lisboa proferiu, em 21-04-2020, o despacho que consta das partes 13 e 14 do processo administrativo e do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

*Procedimento de Revisão*

*No pedido de prova do preço efetivo na transmissão do imóvel, efetuado pelo sujeito passivo nos termos do artigo 139.º do CIRC, em 31/01/2018, onde*

*solicitava a não aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 64.º do referido código, por considerar provado que o preço efetivamente praticado na transmissão do bem imóvel foi inferior ao respetivo VPT. No requerimento apresentado o sujeito passivo, refere a "Justificação das condições especiais de mercado e de estratégia de negócio em que se realizou a transmissão", e juntou os seguintes elementos*

- *Caderneta predial à data do contrato;*
- *Contrato de promessa de compra e venda;*
- *Procuração irrevogável;*
- *Meio de pagamento;*

*No pedido de prova do preço efetivo na transmissão do imóvel, o sujeito passivo alega, em síntese, o seguinte:*

- *A A..., SA, adiante designada por A..., empresa ou sujeito passivo, tem por objeto a aquisição, gestão e recuperação de créditos próprios, gestão de imóveis e prestação de serviços de gestão e recuperação de créditos e de gestão de imóveis de terceiros;*
- *Esclarece que o imóvel foi adquirido no âmbito do processo de insolvência da sociedade D..., Lda e que o mesmo se encontrava em estado de uso e degradado em algumas partes;*
- *Faz uma referência genérica ao contexto da crise financeira e económica acentuada, vivida nos últimos anos...";*
- *Refere que: "A composição e confrontações do imóvel, constantes nos respetivos documentos poderiam não corresponderá sua realidade física",*
- *A alienação do imóvel teve subjacente, razões de natureza económica e de estratégia de negócio, tendo sido transmitido no ano de 2017, através de celebração de contrato de promessa de compra e venda com tradição, com data do pagamento integral do preço e outorga de preocupação irrevogável;*

- *O risco decorrente do estado do imóvel (situações acima mencionadas) foi assumido contratualmente pela entidade compradora e consideradas na fixação do preço;*
- *Refere ainda "...que, muitas das vezes, o VPT se revela desajustado das condições do imóvel e do mercado..."*.

*Após o debate contraditório*

*O Perito do Sujeito Passivo, no seu laudo, refere, em síntese, o seguinte:*

*"O perito do sujeito passivo mantém que foi feita toda a prova e junta toda a documentação comprovativa do efetivo valor da transação. A existência de relatório de avaliação de valor superior não significa que o valor de transação tenha sido superior.*

*Estamos a falar de um imóvel adquirido no âmbito de uma insolvência sem licença de utilização e degradado tendo o comprador assumido o ónus e custos de legalização. Este imóvel esteve à venda durante vários anos e apenas em 2017 foi possível encontrar um comprador pelo preço que ficou a constar na escritura. Por todas estas razões e por tudo o que consta no processo, entende o perito que o pedido de prova de preço efetivo deve ser aceite."*

*O Perito da Fazenda Pública no seu laudo refere que, na sequência do debate contraditório entre os peritos, não foi possível estabelecer o acordo previsto no n.º 1 do artigo 92.º da LGT, referindo, em síntese, o seguinte:*

*O art.º 64º do CIRC tem natureza de cláusula especial antiabuso e que o seu objetivo, é levar os contribuintes a adotarem uma conduta no sentido de que os preços praticados nas alienações dos imóveis reflitam efetivamente os valores de mercado;*

*A diferença verificada entre o valor de alienação do imóvel e o respetivo valor patrimonial é de €739.570,00 (€1.389.570,00- €650.000,00);*

*Refere o conteúdo do requerimento apresentado pelo sujeito passivo, que já foi descrito no ponto "Procedimento de Revisão";*

*Analisados os elementos obtidos junto das partes intervenientes no negócio e que não faziam parte do pedido inicial, é de salientar:*

- *O valor de aquisição do imóvel em 22-10-2010 foi de €1.800.000,00; o Existência de um relatório de avaliação do imóvel, de maio de 2015, produzido por empresa de avaliação e solicitado pelo sujeito passivo, onde se conclui que o valor de mercado do imóvel à data era de €1.300.000,00;*
- *Questionado o sujeito passivo, quanto à existência de um relatório de avaliação, o mesmo não respondeu ao solicitado;*

*O imóvel em causa foi adquirido à sociedade D..., LDA, NIF..., no âmbito de processo de insolvência, em 22-12-2010, pelo preço de €1.800.000,00;*

*De acordo com a caderneta predial junta, atualizada com a avaliação de julho de 2017, o imóvel destina-se a "Armazéns e atividade industrial", e é composto pelas áreas seguintes:*

- *Área total do terreno-14.226,00 m2*
- *Área de implantação do edifício - 4.820,33 m2*
- *Área bruta de construção - 6.824,30 m2*
- *Área bruta dependente-511,60 m2*
- *Área bruta privativa - 6.312,70 m2*

*O valor patrimonial tributário à data da compra era de €1.338.450,00; Em 2012, foi atribuído ao imóvel o VPT no valor de €1.399.282,55;*

*Em 31-07-2015 foi apresentado pedido de avaliação pelo sujeito passivo, com base na alínea a), do n.º 3 do artigo 130.º CIMI, "VPT desatualizado", o que levou à alteração do VPT para €927.740,00;*

*Em 14-07-2017, foi efetuado novo pedido de avaliação pelo sujeito passivo, com base na alínea n) do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, com motivo de "erro na determinação das áreas", tendo resultado um VPT de €1.389.570,00;*

*No pedido de prova do preço efetivo, o sujeito passivo refere a crise financeira e económica, no entanto não enquadra os anos de referência, não identifica o momento da aquisição do imóvel, nem o valor atribuído na aquisição;*

*Tendo sido o imóvel adquirido em 2010, por €1.800.000,00, no auge da referida crise económica e financeira e alienado em 2017, por €650.000,00 €, quase 1/3 do valor de aquisição, no ano em que a economia portuguesa teve a maior taxa de crescimento real do PIB dos últimos anos;*

*Em resposta à solicitação efetuada dos "Relatórios de avaliação do imóvel anteriores à alienação à sociedade B... S.A.", não foi enviado, nem foi feita qualquer referência à existência ou não do relatório de avaliação;*

*Foi obtido um relatório de avaliação através de circularização de uma das outras entidades intervenientes no negócio;*

*O relatório de avaliação do imóvel, mencionado, que é datado de 29 de maio de 2015, refere que:*

- "A área por nós medida é superior em 800 m2 à área constante nos documentos legais" - Ou seja, quando é dito no requerimento do S.P., "A composição e confrontações do imóvel constantes nos respetivos documentos poderiam não corresponder à sua realidade física", convém explicitar que essa composição e confrontações sendo maiores que o que constavam nos documentos oficiais, fizeram com que o próprio S.P. apresentasse reclamação da matriz em 14-07-2017, nos termos da alínea n) do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, tendo resultado um VPT de 1389.570.00€, valor este já considerando a atualização das áreas, ou seja aquando da transmissão a área já estaria atualizada na matriz predial;*
- O valor de mercado do imóvel, considerado pela sociedade contratada pela A..., foi de 1.300.000,00 €, como tal, não muito divergente do VPT do imóvel à data, que era de 1.399.282,55€ (em 29-05-2015). Mais, o valor de venda imediato considerado pela mesma entidade, correspondente a 70% do valor de mercado, foi de 910.000€."*

*Refere o PAT: "Ainda que o VPT fosse considerado distorcido e houvesse recurso a uma segunda avaliação, nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do C/M/*

*face ao n.º 2 do artigo 46.º CIMI, este dificilmente atingiria um VPT próximo do montante alegado da alienação, ou seja, 650.000,00€;"*

*Houve recurso ao acesso da informação bancária do sujeito passivo e respetivos administradores.*

*Prossegue o PAT, referindo que o ónus da prova é do sujeito passivo, pelo que cabia a este a demonstração suficiente e cabal do preço da transmissão em causa, não existindo motivos para a falta de data e valor de aquisição do imóvel em causa no pedido inicial, bem como a omissão de um relatório de avaliação executado a pedido do próprio sujeito passivo, e falta de envio do mesmo, quando solicitado.*

*Refere ainda o PAT, a existência de incongruências face ao valor de aquisição superior ao VPT, em plena "crise financeira e económica", e a alienação por um valor bastante baixo, numa altura em que a economia já estava em aceleração e os preços do imobiliário a subir consideravelmente.*

*O valor alegado para a alienação do imóvel (€650.000,00) é exatamente metade do valor de mercado de 2015, considerado pela sociedade de avaliações, contratada pelo sujeito passivo (€1.300.000,00).*

*"Nos termos do artigo 64º do CIRC é obrigação das partes adorarem valores normais de mercado para efeitos de tributação em IRC. Esta condição pode ser afastada pela justificação das condições anormais, de mercado (especiais ou excecionais), que conduziram à fixação de preço inferior ao valor patrimonial, tributário, face ao estipulado no n.º 2 do artigo 139º do CIRC, sendo certo que a derrogação do sigilo bancário dos requerentes, não é uma prova absoluta de que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor do contrato."*

*Sendo que o cálculo do VPT tem por base seis coeficientes, objetivos que visam aproximar o referida VPT do valor de mercado.*

*"Nestes termos, e tendo presente toda a documentação apresentada, os factos supra enumerados, e o debate entre os peritos intervenientes, tem-se que o valor da escritura não reflete o valor real da transação do imóvel, não justificando o preço efetivo da transmissão para efeitos do artigo 139º do CIRC".*

*Conclui o Perito da Administração Tributária que, na ausência de provas apresentadas que permita afastar a regra antiabuso prevista no artigo 64º do CIRC, não foi possível estabelecer acordo entre os peritos, pelo que é de parecer que se deverão manter os valores patrimoniais tributários, para efeitos de tributação em IRC.*

#### *Decisão*

*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 adotar, 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 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 (LGT) (n.ºs 3 e 5 do artigo 139.º do CIRC).*

*Pretende o sujeito passivo alienante, fazer a prova de que o preço efetivamente praticado na transmissão do imóvel identificado na página 1 foi inferior ao valor patrimonial fixado de acordo com as regras estabelecidas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis CIMT).*

*Do imóvel porque corre o procedimento de revisão, verifica-se que o valor declarado é de €650.000,00 e que o total do valor patrimonial tributário do mesmo imóvel é de €1.389.570,00.*

*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 LGT, 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 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 realizou a transmissão, de que resultou a fixação de preço inferior ao VPT definitivo do 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: "...neste ato não foram apresentados novos elementos que de forma inequívoca justifiquem o valor de venda declarado, conclui-se que, no decorrer deste procedimento não foi apresentada prova*

*suficiente, que permita afastar a regra antiabuso prevista no artigo 64º do CIRC, com observância do artigo 139º do CIRC, devendo ser considerado para efeitos de declaração em sede de IRC, como valor de realização o valor considerado para efeitos de IMT."*

*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 efetivamente 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 12-02-2020 no procedimento de revisão e dos documentos exibidos pelo requerente ficou provado que:*

- *O imóvel foi adquirido à sociedade D..., LDA, no âmbito de processo de insolvência, em 22-10-2010, pelo montante de €1.800.000,00;*
- *O valor patrimonial tributário à data da compra era de €1.338.450,00;*
- *O valor de mercado do imóvel, era de €1.300.000,00, em maio de 2015, tendo em conta o relatório de avaliação elaborado nessa mesma data, pela empresa E..., Lda, a pedido do sujeito passivo;*
- *Do pedido de nova avaliação efetuado pelo sujeito passivo 14-07-2017, resultou o VPT no montante de 1.389.570,00€, sendo que aquando da transmissão a área já estaria atualizada na matriz predial;*
- *O imóvel foi adquirido em 2010, por €1.800.000,00, em plena crise económica e financeira e foi alienado em 2017, por €650.000,00, quando a economia já se encontrava em aceleração e os preços do mercado imobiliário a subir, situação que face à situação económica portuguesa, não justifica as condições anormais do mercado;*
- *O valor de alienação do imóvel no montante €650.000,00 é metade do valor de mercado de 2015, considerado pela sociedade de avaliações, contratada pelo sujeito passivo que foi de €1.300.000,00.*

*O Ofício- Circulado acima referido, e designadamente o seu n.º 15, determina que a prova do preço efetivo 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 n.º 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 à 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 há-de assim corresponder ao preço de adjudicação".*

*Ora, no caso em apreço:*

- Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que o valor constante no contrato, corresponde ao preço efetivamente praticado;*
- Não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que dizem ter sido realizada a transmissão, de que resultou a fixação de preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido.*

*Em face do exposto, para efeitos de determinação da matéria coletável do ano de 2017, mantenho o valor patrimonial tributário definitivo que serviu de base à liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos do n.º 1 do artigo 64.º 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 Mod.*

*22 do ano de 2017 - nos termos do vertido no n.º 4 do mesmo artigo, no valor de €739.570,00.*

*Notifique-se.*

*Direção de Finanças de Lisboa, 21 de abril de 2020*

- N.** Em virtude desta decisão, foi determinado o levantamento da suspensão da liquidação de imposto prevista no artigo 139.º, n.º 4, do CIRC na parte correspondente à diferença positiva entre o VPT (€ 1.389.570,00) e o valor constante do contrato (€ 650.000,00), que se cifra em € 739.570,00, em conformidade com o disposto no artigo 64.º, n.º 2, do CIRC (Documento n.º 5);
- O.** De forma a concretizar este acréscimo – correcção aritmética – ao lucro tributável de € 739.570,00, foi emitida pelos serviços centrais da AT a demonstração de liquidação de IRC n.º 2021..., relativa a 2017, bem como a liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º 2021..., na qual a matéria coletável passou dos € 45.395,63 apurados pela Requerente na declaração Modelo 22 de substituição entregue em 1 de agosto de 2019 para € 267.266,63 (Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- P.** A emissão da liquidação adicional de IRC de 2017 em referência gerou a um valor total a pagar – incluindo juros compensatórios – de € 61.428,96 até ao dia 11 de março de 2021 (demonstração de acerto de contas que é parte integrante da demonstração de liquidação de IRC que consta do Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Q.** Em 10-03-2021, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)
- R.** Em 10-05-2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados**

Não se provou que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha diligenciado no sentido de obter informações bancárias da Requerente e seus administradores.

Não consta do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária e Aduaneira prova de qualquer diligência que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha efectuado junto de entidades bancárias, nem de que lhe tenha sido fornecida qualquer informação.

Na verdade, refere-se no parecer do Perito da Autoridade Tributária e Aduaneira no procedimento que «*Houve recurso ao acesso da informação bancária do sujeito passivo e respetivos administradores*», afirmação que é reproduzida na decisão do procedimento, mas não se encontra no processo prova de que tenha sido pedida e obtida tal informação, nem qual o seu hipotético teor.

### **2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

### **3. Matéria de direito**

A Requerente adquiriu um imóvel com o valor patrimonial tributário de € 1.389.570,00 em processo de insolvência em que era credora, pelo valor de € 1.800.000,00 e procedeu a sua venda pelo valor declarado de € 650.000,00.

O artigo 64.º do CIRC estabelece que «*os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, 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*» (n.º 1) e que «*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» (n.º 2).*

O artigo 139.º, n.º 1, do CIRC estabelece que *«o disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer 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 do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis».*

Neste mesmo artigo prevê-se um procedimento especial para o sujeito passivo fazer a 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 do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, estabelecendo-se, além do mais, o seguinte:

*3 – A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director 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 Direcção-Geral dos Impostos.*

*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 respectivos 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.*

A Requerente requereu a «*prova do preço efetivo*», nos termos deste artigo 139.º, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira decidido manter o valor patrimonial tributário definitivo que serviu de base à liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos do n.º 1 do artigo 64.º do CIRC» porque, em suma:

*«a prova do preço efetivo 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.*

*(...)*

*- Não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que o valor constante no contrato, corresponde ao preço efetivamente praticado;*

*- Não foram de forma inequívoca justificadas as condições anormais de mercado em que dizem ter sido realizada a transmissão, de que resultou a fixação de preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido.*

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- o objectivo do procedimento de prova do preço efectivo é o apuramento desse preço efectivo e não do valor normal de mercado do imóvel;
- o determinar, no n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, que na transmissão de direitos reais devem ser adotados valores normais de mercado, o legislador presume que quando o valor constante do acto ou do contrato é inferior ao VPT definitivo do imóvel este último – mais elevado – é aquele que deve ser considerado na determinação do lucro tributável;
- trata-se de uma norma antiabuso, 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” (sublinhado da Requerente);
- Ilidir a presunção significa, neste caso, comprovar a coincidência entre o preço declarado no acto ou contrato que titula a transmissão de direitos reais sobre imóveis e o preço de facto praticado, ainda que inferior ao VPT definitivo;
  - não foi a detecção de sinais de simulação do preço que determinou a prevalência do VPT sobre o valor de venda acordado, declarado e praticado no cômputo do lucro tributável do exercício de 2017;
  - ao entender que a prova de que o preço efetivo 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 preço inferior ao VPT definitivo do imóvel, a AT introduz requisitos e critérios probatórios que o artigo 139.º do CIRC manifestamente não prevê, o que, a final, resulta no apuramento de um lucro tributável sem aderência à realidade e na exigência de imposto em total dissonância com o princípio constitucional da tributação das empresas pelo lucro real (cf. artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa ou “CRP”);
  - a Requerente facultou a prova documental que lhe era possível, prestou os esclarecimentos que lhe foram solicitados e autorizou o acesso à sua informação bancária e à dos seus administradores, em conformidade com o disposto no n.º 6 do artigo 139.º do CIRC;
  - a decisão do procedimento de prova do preço efetivo na transmissão de direitos reais sobre imóveis que foi espelhada na liquidação impugnada – e que a fundamenta – é omissa no que toca ao (suposto) escrutínio da AT à informação bancária da Requerente e dos seus administradores;
  - não obstante o ónus da prova recair sobre o sujeito passivo, a AT não pode permanecer numa posição puramente passiva de recusa ou desvalorização de todo e qualquer elemento probatório que lhe é apresentado, hipótese que seria contrária ao princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT, o qual está situado a montante das regras de distribuição do ónus da prova e é justificado pela obrigação de prossecução do interesse público que impende sobre a Administração Tributária e pelo dever de

- 
- imparcialidade que norteia toda a atividade administrativa (cf. artigos 266.º, n.ºs 1 e 2, da CRP e artigo 55.º da LGT);
- tal seria igualmente desconforme com o princípio da proporcionalidade, o qual deve ser convocado para mitigar exigências probatórias cujo cumprimento se revele excessivamente difícil ou oneroso;
  - não tem fundamento legal a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de que há obrigação de adopção dos valores normais de mercado e que essa obrigação só pode ser afastada pela justificação de condições anormais de mercado (especiais ou excepcionais), que conduziram à fixação de preço inferior ao valor patrimonial tributário”, é a correspondência entre valor de mercado e VPT;
  - a lei não prevê, nem mesmo indiretamente, a justificação das condições anormais de mercado como requisito para impedir o funcionamento do mecanismo previsto no n.º 2 do artigo 64.º do CIRC;
  - o sujeito passivo tem de demonstrar apenas a coincidência entre o valor constante do ato ou contrato e o preço efetivamente praticado na transmissão de direitos reais sobre imóveis;
  - não pode ser imposta por circular uma obrigação que não está prevista na lei;
  - a dúvida fundada justifica a anulação da liquidação;
  - o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira viola o princípio da tributação das empresas pelo lucro real e da liberdade de decisão económica.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, no essencial, a posição assumida na decisão do procedimento e a assumida pelo perito designado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no procedimento, dizendo seguinte:

- o art. 64.º do CIRC consagra uma presunção de rendimentos quando o valor do contrato de alienação de bens imóveis seja inferior ao do(s) respetivo(s) VPT(s);
- a exigência da demonstração dos valores normais de mercado no contexto da determinação da matéria tributável não representa uma intromissão ilegítima na gestão da Requerente;

- 
- o legislador criou um mecanismo para elisão da presunção, que consta do art.º 139.º do CIRC;
  - a prova do preço efectivo não pode desligar-se da presunção à qual se dirige (e que pretende abalar), consagrada no art.º 64.º, n.º 2 do CIRC e Tal presunção tem como pressuposto assegurar o princípio vertido no n.º 1 do mesmo normativo, isto é, de que devem ser adotados “valores normais de mercado” para efeitos de determinação do lucro tributável;
  - o ónus da prova, de que o preço efetivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT (o referencial mínimo do “valor de mercado”), nos termos do artigo 64.º n.º 2 do CIRC) cabe ao sujeito passivo;
  - a prova irrefutável das condições anormais de mercado é a condição maior para provar a fixação de um preço efetivo inferior ao VPT, nos termos do artigo 64.º n.º 2 do CIRC;
  - a Requerente não fez prova de que o preço efetivamente praticado foi inferior ao VPT nem da inevitabilidade da decisão de vender abaixo daquele valor;
  - o Ofício-Circulado n.º 20136, de 11 de março de 2009 somente explicitam as normas legais (designadamente, as dos artigos 64.º e 139.º do CIRC), e em nada contrariam o sentido destas;
  - relativamente à liberdade de decisão económica invocada pela Requerente, entendemos que tal exigência da demonstração do valor normal de mercado, no contexto da determinação da matéria tributável, não representa uma intromissão ilegítima na gestão, mas sim o cumprimento de um requisito legal com suporte no artigo 64.º, n.º 1 do CIRC.

O artigo 64.º n.º 2, do CIRC, estabelecendo *que «sempre que 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»* tem ínsita uma presunção de que, quando o valor do contrato é inferior ao valor patrimonial tributário, se está perante uma simulação de preço, visando ilisão fiscal.

Para evitar essa presumida ilisão fiscal decorrente de simulação do preço, este n.º 2 do artigo 64.º do CIRC considera irrelevante, para determinação do lucro tributável, a diferença entre o valor indicado no contrato e o valor patrimonial tributário.

Porém, em sintonia com o princípio da possibilidade de ilisão se todas as presunções consagradas em normas de incidência, enunciado no artigo 73.º da LGT e que é corolário do princípio da tributação do rendimento com base na capacidade contributiva, que emana dos princípios constitucionais da igualdade e da tributação das empresas fundamentalmente com base no seu rendimento real (artigos 13.º e 104.º, n.º 2 da CRP), o artigo 139.º, n.º 1, do CIRC admite expressamente a possibilidade de o sujeito passivo afastar a aplicação da presunção fazendo «*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*». ( <sup>1</sup> )

No sentido de estar subjacente a este regime uma presunção de simulação, pode ver-se GUSTAVO LOPES COURINHA:

*«Todavia, como existe o risco sério de tal solução conduzir à determinação de lucros tributáveis - e, logo, a valores de imposto a pagar - para os quais não existe capacidade contributiva real, o legislador adotou um processo de ilisão da presunção de evasão. Segundo este, "O disposto no n.º 2 do artigo 64º não é aplicável se o sujeito passivo fizer 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 do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis"».*

*Em resumo, esta exceção à relevância do preço contratado mais não é o que uma diferente metodologia para lidar com o fenómeno da ocultação do verdadeiro valor da transmissão, pelo que mais não representa do que uma forma expedita e simplificada de combater os potenciais casos de simulação. ( <sup>2</sup> )*

---

<sup>1</sup> Essencialmente neste sentido tem decidido o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos acórdãos de 06-02-2013, proferido no processo n.º 0989/12; de 03-12-2014, proferido no processo n.º 0881/12; e de 03-09-2016, proferido no processo n.º 0820/15.

<sup>2</sup> GUSTAVO LOPES COURINHA, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, 2019, página 147.

Assim, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 139.º do CIRC, não se aplica a presunção *«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»*.

Não havendo qualquer restrição aos meios de prova que o sujeito passivo pode utilizar, essa prova pode fazer-se com utilização de *«todos os meios de prova admitidos em direito»*, quer neste procedimento tributário (artigo 72.º da LGT), quer no processo judicial [artigo 115.º, n.º1, do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT].

Neste sentido, tem afirmado reiteradamente o Supremo Tribunal Administrativo que no procedimento previsto no artigo 389.º do CIRC, o sujeito passivo pode *«recorrer a qualquer meio de prova que se revele adequado no caso concreto para a demonstração do preço efetivamente praticado»*. ( <sup>3</sup> )

### **3.1. Questão da exigência ou não de prova da existência de condições anormais de mercado**

A primeira questão que a Requerente coloca é a de o objectivo do procedimento de prova do preço efectivo ser o apuramento desse preço efectivo e não do valor normal de mercado do imóvel.

Defende a Requerente que *«a AT introduz requisitos e critérios probatórios que o artigo 139.º do CIRC manifestamente não prevê, o que, a final, resulta no apuramento de um lucro tributável sem aderência à realidade e na exigência de imposto em total dissonância com o princípio constitucional da tributação das empresas pelo lucro real»*.

---

<sup>3</sup> Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 30-05-2018, proferidos nos processos 0860/15 e 0861/15. No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06-02-2013, processo n.º 0989/12; de 03-12-2014, processo n.º 0881/12; e de 09-03-2016, processo n.º 0820/15.

Na decisão do procedimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira, remetendo para o Ofício-Circulado n.º 20136 de 11-03-2009 da Direção de Serviços do Imposto Sobre O Rendimento das Pessoas Coletivas, partiu do pressuposto de que eram dois os requisitos da prova do preço efectivo:

*O Ofício- Circulado acima referido, e designadamente o seu n.º 15, determina que a prova do preço efetivo 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.*

Neste caso, houve renúncia expressa da Requerente e dos seus administradores ao sigilo bancário, pelo que o único fundamento de indeferimento exigido pelo referido Ofício-Circulado foi o da não «*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*».

À luz da jurisprudência que se referiu, conclui-se que enferma de erro de interpretação da lei a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na decisão do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, ao considerar como fundamento de indeferimento que «*não foram de forma inequívoca justificadas as condições as condições anormais de mercado em que dizem ter sido realizada a transmissão, de que resultou a fixação de preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido*».

Na verdade, este entendimento não tem suporte legal, pois, pelo que se referiu, o sujeito passivo pode utilizar quaisquer meios de prova do «*preço efetivamente praticado*», independentemente de existirem ou não condições anormais de mercado e, por isso, a falta de prova de anormalidade de condições não é um fundamento legalmente admissível de indeferimento do procedimento referido.

Por outro lado, por força do disposto no artigo 112.º, n.º 5, da CRP, um ofício-circulado emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não tem a potencialidade de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer preceito de natureza legislativa, pelo que tem de prevalecer o regime de prova do *preço efetivamente praticado*, nos termos definidos no artigo 139.º do CIRC.

Assim, a decisão do procedimento enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

### **3.2. Questão da violação dos princípios do inquisitório e da imparcialidade e das regras do ónus da prova**

A Requerente defende que prestou os esclarecimentos que lhe foram solicitados e autorizou o acesso à sua informação bancária e à dos seus administradores, em conformidade com o disposto no n.º 6 do artigo 139.º do CIRC, e que a decisão do procedimento é omissa quanto à apreciação dessa informação, pelo que foram violados os princípios do inquisitório e da imparcialidade.

O n.º 6 do artigo 139.º impõe que o pedido de prova do preço efectivo tem de ser acompanhado de autorizações de acesso pela Autoridade Tributária e Aduaneira 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.

A Requerente apresentou essas autorizações, mas não consta do processo administrativo qualquer informação bancária, nem referência a diligências junto de entidades bancárias para obtenção das informações autorizadas.

No parecer do Perito da Autoridade Tributária e Aduaneira emitido no procedimento ainda se refere que «*houve recurso ao acesso da informação bancária do sujeito passivo e respetivos administradores*», afirmação que é reproduzida na decisão, mas para além de não existir qualquer prova de que tenha ocorrido esse recurso, não há nesse parecer qualquer indicação do resultado desse hipotético acesso.

Na verdade, no parecer do Perito da Autoridade Tributária e Aduaneira refere-se apenas que «*a derrogação do sigilo bancário dos requerentes, não é uma prova absoluta de que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor do contrato*», o que se afigura ser uma opinião abstracta sobre as limitações probatórias das informações bancárias que, de qualquer modo, não permite concluir que tenha analisado quaisquer informações bancárias nem explica porque é que das informações bancárias hipoteticamente analisadas não resulta prova de que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor constante do contrato de compra e venda.

O mesmo sucede com a decisão procedimental da Autoridade Tributária e Aduaneira, em que não se indicam quaisquer elementos de informação bancária que eventualmente tenham sido apreciados nem se faz qualquer ponderação explícita sobre o seu hipotético relevo probatório.

De qualquer modo, na fundamentação da decisão de indeferimento não há qualquer indício de que tenha sido ponderada qualquer informação bancária e é à face da fundamentação do acto que há que aferir a sua legalidade ou ilegalidade.

Por isso, para além de não se considerar provado que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha diligenciado junto de entidades bancárias no sentido de obter informações, considera-se assente que na decisão do procedimento não foi ponderada eventual relevância probatória da informação bancária a cujo acesso a Autoridade Tributária e Aduaneira foi autorizada.

O artigo 58.º da LGT enuncia o princípio do inquisitório estabelecendo que «*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*».

A referência a «*todas as diligências*» não dá margem para qualquer interpretação restritiva sobre a amplitude do dever que impende sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O princípio do inquisitório é justificado pela prossecução do interesse público, que deve ser objectivo da actividade da Administração Tributária (arts. 266.º, n.º 1, da CRP e 55.º da LGT) e é corolário do dever de imparcialidade que esta deve observar na sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT).

O dever de imparcialidade impõe à administração tributária a obtenção de todas as provas que possam ter relevância para a decisão procedimental, independentemente de poderem ou não ser potencialmente favoráveis aos interesses patrimoniais da Administração ou às pretensões dos contribuintes.

Se é certo que, em geral, haverá uma margem de livre apreciação da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre as diligências que são de considerar potencialmente úteis, tal não sucede em relação à obtenção das informações bancárias no âmbito do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC como evidencia o facto de a lei impor, no seu n.º 6, que sejam, dadas autorizações para esse fim.

Na verdade, essa obrigatoriedade de apresentação de autorizações tem subjacente o reconhecimento de acentuado relevo probatório atribuído pela lei a essas informações.

O acesso aos dados bancários do contribuinte que é obrigatoriamente permitido à Administração Tributária cria para ela uma vinculação de usar esses poderes para descoberta da verdade material, concretizando os princípios do inquisitório e da imparcialidade.

Esse direito de acesso às informações bancárias é um poder-dever da Administração Tributária. «*Os poderes das administrações fiscais são também a medida dos seus deveres, uma ideia imposta pela coerência do sistema fiscal*». ( <sup>4</sup> )

Por isso, ao não diligenciar no sentido de juntar ao processo tais informações bancárias a Autoridade Tributária e Aduaneira a Autoridade Tributária e Aduaneira violou os princípios do inquisitório e da imparcialidade.

Estes vícios afectam os pressupostos probatórios em que assentou a decisão procedimental, pelo que a liquidação impugnada, que nela se baseia, enferma desses vícios de violação dos princípios do inquisitório e da imparcialidade.

Por outro lado, do dever de realizar todas as diligências, decorre o dever de ponderar na decisão procedimental o valor probatório dos factos através delas apurados.

Com efeito, essa especial relevância que a lei atribui às informações bancárias no âmbito deste procedimento tem como corolário a imposição à Autoridade Tributária e Aduaneira da

---

<sup>4</sup> J.L. Saldanha Sanches e João Taborda Gama, em *Fiscalidade* n.º 37, página 3

obrigação de apreciar na decisão o seu valor probatório, dando-lhe o acentuado relevo que a lei lhes reconhece ao exigir as autorizações referidas.

Essa apreciação do valor probatório das informações bancárias não foi feita, designadamente a indicação das razões pelas quais se terá entendido que não demonstram que o preço indicado no contrato foi o efectivamente praticado.

Na decisão procedimental alude-se às regras do ónus da prova, dizendo-se que «o *ónus da prova, de que o preço efetivamente praticado na transmissão do imóvel foi inferior ao VPT, cabe ao sujeito passivo*», mas a decisão com base do ónus da prova só é permitida após observância do princípio do inquisitório, como se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-10-2009, processo n.º 0583/09: isto é, só depois de serem realizadas todas as diligências que deviam ser realizadas no procedimento, em observância do princípio do inquisitório, se pode colocar a questão da existência de uma situação de *non liquet*, que deva ser decidida com base nas regras do ónus da prova.

Por isso, da violação do princípio do inquisitório decorre erro de direito na aplicação da regra do ónus da prova, pois não estavam reunidos os pressupostos da sua aplicação.

Para além disso, a decisão procedimental enferma de vício por não ponderação de elementos obtidos através de informações bancárias.

Estes vícios repercutiram-se na liquidação impugnada pelo que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

### **3.3. Questão da demonstração da inexistência de simulação**

A Requerente defende ainda que foi feita a demonstração de que o valor constante do contrato corresponde ao preço efectivamente praticado e que nenhum facto concreto indicador de simulação foi avançado pela AT.

Resultando do exposto a insuficiência dos elementos probatórios recolhidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira no procedimento, designadamente as informações bancárias a que deve ser atribuído especial relevo probatório, não é possível formular um juízo com

ponderação dos elementos exigidos por lei sobre a questão de saber se o preço declarado corresponde ou não ao praticado.

Na verdade, como se disse, o juízo sobre a existência ou inexistência de simulação tem de ser efectuado tendo em conta as informações bancárias que são elemento probatório imprescindível.

Por isso, na falta dessas informações, não se pode tomar conhecimento desta questão.

#### **4. Reembolso da quantia paga com juros indemnizatórios**

A Requerente pagou a quantia liquidada e pede o seu reembolso, além de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *« A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa

em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se 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»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpr, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de € 61.428,96.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

### **Artigo 43.º**

#### **Pagamento indevido da prestação tributária**

*1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

*2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação que imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 10-03-2021, data em que a Requerente efectuou o pagamento da quantia liquidada, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2017 com o n.º 2021..., de 21 de Janeiro de 2021, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., de onde resultou um montante total a pagar de € 61.428,96;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 61.428,96;

- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **61.428,96**, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **7. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 04-10-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Fernando Miranda Ferreira)

(Paulo Ferreira Alves)