

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 780/2020-T

Tema: IRC – Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos em processo de execução (artigo 64.º do CIRC).

SUMÁRIO:

I - Nas aquisições previstas na regra 16.^a, n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, em que o IMT incide sobre o preço constante do ato ou contrato e não sobre o valor patrimonial tributário (VPT) dos imóveis adquiridos, ainda que este seja maior que aquele, não pode o adquirente, para efeitos da determinação do lucro tributável do IRC, proceder à correção prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC, através da dedução a inscrever no campo 772, Quadro 7, da declaração modelo 22 de IRC, do montante correspondente à diferença positiva entre o VPT dos imóveis e o preço do ato ou contrato.

DECISÃO ARBITRAL

1 - Relatório

1.1 – “A..., Lda.”, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., s/n.º, união das freguesias de..., ... e ..., concelho de Celorico de Basto, doravante designada por «Requerente», vem, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), doravante apenas designado por «RJAT» e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de tribunal arbitral singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 23 de dezembro de 2020, ao qual foram juntos dez documentos e a competente procuração forense, tem por objeto a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação oficiosa do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) n.º 2020..., emitida pela “AT” em 05 de agosto de 2020, da liquidação de juros compensatórios n.º 2020... e de juros de mora n.º 2020... bem como do acerto de contas n.º 2020..., com referência ao ano de 2017, no montante global de 7 398,38 € (sete mil, trezentos e noventa e oito euros e trinta e oito cêntimos), com data limite de pagamento de 24 de setembro de 2020.

1.3 - Requer ainda a inquirição de três testemunhas, vindo posteriormente, em 05 de julho de 2021, a prescindir o depoimento das mesmas.

1.4 - A Requerente optou por não designar árbitro.

1.5 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 30 de dezembro de 2020.

1.6 - Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.7 - Em 03 de maio de 2021, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

1.8 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 21 de maio de 2021.

1.9 - A Requerida foi notificada por despacho arbitral de 24 de maio de 2021, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.10 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do CPPT.

1.11 - Em 28 de junho de 2021 a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnano pela improcedência, por não provado, do pedido de pronúncia arbitral e manutenção na ordem jurídica dos atos tributários de liquidação impugnados, com a consequente absolvição da Requerida do pedido.

1.12 - Na mesma data juntou o respetivo PA.

1.13 - Considerando que as Partes não requereram a produção de qualquer prova, para além da documental junta ao processo, sendo que a testemunhal, inicialmente requerida pela Requerente foi posteriormente pela mesma prescindida, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos nos artigos 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, por despacho de 05 de julho de 2021, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo ainda decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, simultâneas, apresentar pelas Partes, querendo, no prazo de 20 dias.

1.14 - Pelo mesmo despacho foi determinado que a decisão arbitral seria proferida até ao termo do prazo a que alude o n.º 1 do artigo 21.º do RJAT.

1.15 – Em 28 de junho de 2021 a Requerente apresentou as suas alegações, quedando-se a Requerida por não o fazer.

Posição das Partes

Da Requerente -

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

Que é uma sociedade comercial por quotas, enquadrada no regime geral de IRC, tendo por objeto adquirir, gerir e ceder carteiras de créditos, bem como prestar serviços de consultoria nestas áreas e nas áreas de aquisição e gestão de fundos de investimentos mobiliários e imobiliários, podendo igualmente gerir carteiras de títulos próprios e ainda praticar todas as atividades conexas; compra e venda de bens imobiliários e administração de imóveis por conta de outrem

Que foi sujeita a um procedimento de inspeção tributária interna, de âmbito parcial ao IRC do exercício de 2017, com base na ordem de serviço n.º OI2019..., que entende ser nulo por incumprimento de diversos procedimentos constantes do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), designadamente a ausência de fundamento que justifique a seleção dos sujeitos passivos a inspecionar; os fins da ação inspetiva; a falta de notificação prévia do procedimento de inspeção; e a falta de fundamentação do relatório de inspeção tributária, por ser omissivo quanto às razões de facto que justificam as correções, não se encontrar instruído com a documentação que o sustente e não permitir compreender e acompanhar o percurso lógico e intelectual da decisão, designadamente no que respeita à interpretação e aplicação das normas jurídicas.

Notificada da correção ao lucro tributável, constante do respetivo relatório de inspeção tributária (RIT) final, discorda do acréscimo, no montante de 37.354,75 €, por inscrição no campo 745 (Diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo do imóvel e o valor constante do contrato) de acordo com o disposto na alínea a), n.º 3 do artigo 64.º do CIRC.

Refere que o n.º 1 do artigo 64.º do CIRC estabelece que o valor a adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável em sede de IRC, no âmbito da compra e venda de um imóvel, é o valor patrimonial tributário definitivo que serviu “de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ou que” serviria “no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto” e que, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo “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”.

Dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que para aplicação do disposto no n.º 2, o sujeito passivo adquirente adota o VPT definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.

Assim, a Requerente não encontra fundamento para a AT recorrer às regras do código do IMT para apuramento do lucro tributável em sede de IRC, questionando, onde, no referido artigo (que é o relevante para efeitos de IRC), vislumbra a AT que, quando o VPT não seja utilizado para efeitos da liquidação do IMT, também não deverá ser utilizado para efeitos da determinação do lucro tributável em IRC, mesmo quando superior ao valor do ato ou contrato.

E que “O valor a considerar para efeitos da correção do valor da aquisição deve ser o real valor da aquisição, não se aplicando a correção a que alude o art. 64º, n.º 3. al. b) do CIRC (não podendo o adquirente fazer valer dedução a operar no campo 772 pela diferença positiva entre o VPT e o valor da aquisição)”.

“Que a interpretação sufragada pela AT não tem qualquer respaldo na letra da lei e não tem com ela o mínimo de correspondência, já que o seu conteúdo não faz qualquer remissão para o regime específico do art. 12º, n.º 4, 16º do CIMT ou alude a qualquer tratamento diferenciado para a correção das aquisições realizadas em sede de venda judicial”.

É convicção da Requerente que esta norma não visa, nem na sua letra nem no seu espírito, regular a determinação do lucro tributável para efeito de IRC, para a qual a lei considera o VPT sempre que o valor da escritura seja inferior a este valor.

Assim entendeu a própria Autoridade Tributária e Aduaneira através da informação vinculativa n.º 557, dos serviços centrais, sancionada por despacho de 25-03-2011, bem como o acórdão do CAAD de 26-09-2019 prolatado no processo n.º 105/2019-T e o parecer técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados, de 19-09-2019.

Termina, pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e por via disso pela declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações impugnadas.

Da Requerida –

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

Que as liquidações impugnadas não enfermam de qualquer erro nos pressupostos de facto e de direito, pelo que deverão manter-se na ordem jurídica.

A questão suscitada resume-se em saber qual o valor a considerar na determinação do lucro tributável da Requerente, relativamente ao ano de 2017, para efeitos de efetuar a correção ao resultado tributável do valor da alienação/aquisição de imóveis, quando não sejam praticados valores normais de mercado e quando esses imóveis tenham sido adquiridos no âmbito de processos de execução para pagamento de quantia certa: se o VPT ou o preço de venda constante do ato proferido nos referidos processos executivos.

Por força do disposto no n.º 1 do citado artigo 64.º do CIRC, para efeitos de determinação do lucro tributável devem ser adotados os valores normais de mercado, que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação de IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

Deste modo mostra-se necessário apurar qual o valor que foi considerado para efeitos de IMT.

A regra, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 12.º do CIMT, é que o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato, ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior. Todavia, tal regra é aplicável sem prejuízo das regras previstas no n.º 4 do mesmo artigo e diploma, as quais tendo natureza especial, são aplicáveis preferencialmente nos seus específicos domínios.

Com efeito os imóveis em questão foram adquiridos por venda em leilão eletrónico e venda por negociação particular no âmbito de processos de execução, pelo que o valor tributável para efeitos de IMT seria determinado nos termos da regra 16.º, n.º 4, do artigo 12.º do CIMT.

Que este vem sendo o entendimento da AT, conforme Ficha Doutrinária (relativa à Informação Vinculativa n.º 7228), sancionada por despacho de 12-03-2015 da Subdiretora-Geral da área da Gestão Tributária – IR, bem como o constante dos processos do CAAD n.ºs 43/2019-T, de 05-09-2019, 570/2017-T, de 15-03-2018 e 180/2015-T, de 17-11-2015, e ainda o acórdão do STA de 05-11-2014 (Processo n.º 01508/12).

Pelo que, de acordo com tal preceito do CIMT, o valor que serve ou serviria de base à liquidação de IMT é o preço constante no ato ou no contrato, constituindo uma derrogação à

regra geral constante no n.º 1 do citado artigo, a qual manda comparar o VPT com o preço declarado ou ato ou contrato, prevalecendo o que for maior.

Por outro lado não tem qualquer pertinência estabelecer a comparação entre o preço do contrato e o VPT respetivo, na medida em que esta comparação apenas ocorreria se o VPT servisse como base tributável para a liquidação de IMT.

Assim, a Requerente devia considerar como valores de aquisição os preços de venda constantes nos processos executivos, os quais, nos termos do CIMT, foram os que serviram de base à liquidação do IMT.

Já quanto aos valores de alienação a considerar para efeitos de determinação do lucro tributável, seriam os VPT's dos prédios em causa por haverem servido de base à liquidação do IMT, uma vez que são superiores ao preço de venda constante dos contratos de compra e venda, formalizados por documento particular autenticado.

Para a Autoridade Tributária e Aduaneira, a Requerente, tendo procedido à alienação de dois imóveis por um valor inferior ao VPT, devia ter procedido à correção a que alude o artigo 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC, inscrevendo no campo 745 do Quadro 07 da declaração de Modelo 22 o valor correspondente à diferença positiva entre o VPT dos imóveis e os valores dos respetivos contratos.

E que a correção prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC não se aplica, prevalecendo o preço constante do ato ou do contrato, pelo que não deve proceder à dedução prevista no campo 772 do Quadro 07 da declaração de Modelo 22.

Termina pugnando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral e absolvição da Requerida, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, uma vez que as liquidações controvertidas consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

2 - Saneamento

2.1 - As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

2.2 - O processo não enferma de nulidades, o pedido foi tempestivamente apresentado e não foram invocadas quaisquer exceções.

2.3 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.º 1, do RJAT.

2.4 - Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, enquadrada no regime geral de IRC, tendo por objeto adquirir, gerir e ceder carteiras de créditos, bem como prestar serviços de consultoria nestas áreas e nas áreas de aquisição e gestão de fundos de investimentos mobiliários e imobiliários, podendo igualmente gerir carteiras de títulos próprios e ainda praticar todas as atividades conexas; compra e venda de bens imobiliários e administração de imóveis por conta de outrem, cfr. documento n.º 4 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

b) Em 21 de junho de 2017, a Requerente, no exercício da sua atividade, adquiriu por leilão eletrónico, no âmbito do processo de execução comum para pagamento de quantia certa n.º .../11...TBSTB, que correu termos no Juízo de Execução (Juiz 2) do Tribunal Judicial da Comarca de Setúbal, pelo valor de 50.123,31 €, a fração autónoma destinada a habitação, designada pela letra “M” do prédio urbano constituído no regime de propriedade horizontal, sito na ... do empreendimento turístico “B...”, freguesia de ..., concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Palmela com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., cfr. documento n.º 5 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

c) Em 15 de setembro de 2017, a Agente de Execução emitiu o respetivo título de transmissão, onde deixou plasmado que a transmissão está isenta de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, nos termos do artigo 7º do CIMT (imóveis para revenda), cfr. documento n.º 5 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

d) Por documento particular autenticado, datado de 28 de setembro de 2017, o imóvel antes identificado, com o valor patrimonial tributário (VPT) de 58 384,75 €, foi vendido pela Requerente a C..., NIF:..., casada com D..., NIF:..., no regime da comunhão de adquiridos, residente na ..., n.º..., Setúbal, pelo valor de 51.750,00 €, tendo sido liquidado o respetivo IMT no montante de 583,85 €, incidente sobre o referido VPT de 58.384,75 €, cfr. documento n.º 6 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

e) Por documento particular autenticado, datado de 23 de setembro de 2017, a Requerente, no exercício da sua atividade, adquiriu por negociação particular, no âmbito do processo de execução n.º .../12...TBFIG, que correu termos no 3.º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca da Figueira da Foz, pelo valor de 100.000,00 €, o prédio urbano destinado a habitação, sito em ..., ..., freguesia de ..., concelho da Figueira da Foz, descrito na Conservatória do Registo Predial da Figueira da Foz com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo..., com o VPT de 140 720,00 €, tendo ficado plasmado no referido documento que o imóvel se destina a revenda, ficando isento de IMT ao abrigo do artigo 7.º do CIMT, cfr. documento n.º 7 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

f) Por documento particular autenticado, datado de 13 de dezembro de 2017, o imóvel identificado na precedente alínea e), com o VPT de 140 720,00 €, foi vendido pela Requerente a E..., NIF: ... e marido F..., NIF:..., casados sob o regime da comunhão de adquiridos, residentes na Rua ..., n.º ..., Figueira da Foz, pelo valor de 110 000,00 €, destinando-se o imóvel a sua habitação própria permanente, tendo sido liquidado o respetivo IMT no montante de 1 395,77 €, incidente sobre o referido VPT de 140 720,00 €, cfr. documento n.º 8 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

g) Em 15-06-2018, a Requerente procedeu ao envio, por transmissão eletrónica de dados, da declaração de rendimentos modelo 22 relativa ao exercício de 2017 (Declaração n.º...), apurando o lucro tributável de 4.034,71 €, cfr. documento n.º 9 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

h) Nos campos 745 (Diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º, n.º 3, al. a)) e 772 (Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (art.º 64.º, n.º 3, al. b)) do Quadro 07 da declaração modelo 22, destinado ao apuramento do lucro tributável, a Requerente não fez constar quaisquer valores, cfr. documento n.º 9 junto com o ppa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

i) Com base na ordem de serviço n.º OI2019... emitida pela AT em 16-12-2019, a Requerente foi sujeita a um procedimento interno de inspeção tributária pela Direção de Finanças de Braga, de âmbito parcial ao IRC do exercício de 2017, tendo como fim a comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, sendo o motivo o controlo do valor dos imóveis, cfr. pág. 4 do Processo Administrativo (PA), cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

j) Através de *e-mail* dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, de 14-02-2020, foi a Requerente notificada para, no prazo de 10 dias, remeter àquele serviço cópia das escrituras de alienação dos prédios supra referidos, relativas ao ano de 2017, e prestar esclarecimento acerca da realização da correção fiscal determinada pelo artigo 64.º do Código do IRC, especificamente pela alínea a) do seu n.º 3, que prevê que o alienante efetue a correção fiscal da diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato quando na alienação de direitos reais sobre bens imóveis o valor do contrato de transmissão seja inferior ao VPT do imóvel, cfr. pág. 5 do PA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

De: G...
Enviado: sexta-feira, 14 de fevereiro de 2020 09:27
Para: @gmail.com'; @e pt'
Assunto: Pedido de elementos - A... , LDA

Exmo. (a). Senhor(a),

Notifica-se V. Exa, de harmonia com o disposto no n.º 4 do art.º 59.º e da alínea d) do n.º 1 do art.º 63.º da LGT e dos artigos 28.º, 29.º e 48.º do RCPITA para, no prazo máximo de 10 dias, contados continuamente, conforme n.º 3 do art.º 57.º da LGT e n.º 1 do art.º 20.º do CPPT, remeter a este serviço os elementos a seguir indicados relativos ao sujeito passivo acima identificado:

- Cópia das escrituras de alienação abaixo identificadas relativas ao período de 2017:

N.º Escritura	Data escritura	Localização	Freguesia	Tipo Predio	Artigo Matricial
2017	2017-12-13 E ... FIGUEIRA DA FOZ	Urbano	...
1/2	2017-09-28 PALMELA	Urbano	...

- Esclarecimento, relativamente às escrituras/alienações acima indicados acerca da realização da correção fiscal determinada pelo artigo 64.º do Código do IRC, especificamente pela alínea a) do n.º 3 do referido artigo 64.º que prevê que o alienante efetue a correção fiscal da diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato quando na alienação de direitos reais sobre bens imóveis o valor do contrato de transmissão seja inferior ao VPT do imóvel.

Com os melhores cumprimentos,

G...
 Direção de Finanças de Braga
 Serviços de Inspeção Tributária
 Divisã - Equipa
 Tel.: Fax.:
 E-mail: at.gov.pt

k) Através do ofício n.º..., de 09-06-2020, a Requerente foi notificada, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), do projeto de conclusões do relatório da inspeção tributária, de 08-06-2020, para, querendo, se pronunciar no prazo de 15 dias, o que a Requerente não logrou fazer, cfr. pág. 6 do PA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

l) Em 10 de julho de 2020 foi elaborado o seguinte relatório final, cfr. documento n.º 1 junto com o ppa e pág. 26 a 29 do PA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

RELATÓRIO FINAL

I – CONCLUSÕES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO

I – 1. Mapa Resumo das Correções Resultantes da Ação de Inspeção

Correções à Matéria Tributável	2017
Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis - Artigo 64.º do Código do IRC	37.354,75 €

II – OBJETIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA AÇÃO INSPETIVA

II – 1. Credencial e período em que decorreu a ação

Importa sintetizar os seguintes elementos relacionados com a credenciação do procedimento inspetivo:

N.º Ordem de Serviço	OI2019 ...
Lugar do procedimento de inspeção [artigo 13.º do RCPITA]	Interno

II – 2. Motivo, âmbito e incidência temporal

Resumem-se ainda os seguintes factos relacionados com o procedimento inspetivo:

Âmbito do procedimento de inspeção [artigo 14.º do RCPITA]	Parcial - IRC
Extensão do procedimento de inspeção [artigo 14.º do RCPITA – Períodos de Tributação]	2017
Fins do procedimento de inspeção [alínea a) ou b) do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA]	Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.
Motivo do procedimento de inspeção	Controlo do valor de imóveis.

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III – 1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

O artigo 64.º do Código do IRC obriga à consideração, por alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis, de valores normais de mercado para apuramento do lucro tributável, valores esses que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários (VPT) definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT). Desta forma, sempre que o valor do contrato de transmissão seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e pelo adquirente na determinação do lucro tributável.

O sujeito passivo **alienou**, através das seguintes escrituras pública de compra e venda, ambas celebradas no período de 2017, os imóveis que se identificam no quadro seguinte:

	N.º Escritura	Data escritura	Localização	Freguesia	Tipo Prédio	Artigo Matricial	Valor Escritura	VPT
Alienação	2017.	2017-12-13	...	FIGUEIRA DA FOZ	Urbano	...	110.000,00 €	140.720,00 €
Alienação	1/2	2017-09-28	...	PALMELA	Urbano	...	51.750,00 €	58.384,75 €

Da consulta às liquidações de IMT subjacentes às referidas escrituras de alienação verifica-se que as alienações foram realizadas por valores contratuais inferiores aos VPT dos imóveis, conforme quadro apresentado.

Ora, a alínea a) do n.º 3 do referido artigo 64.º determina especificamente para o alienante a correção fiscal da diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato, valor a inscrever (a acrescentar) no campo 745 do Quadro 07 da declaração Modelo 22.

	N.º Escritura	Data escritura	Localização	Tipo Prédio	Artigo Matricial	Valor Escritura	VPT	Diferença positiva entre o VPT e o valor da escritura
Alienação	2017.	2017-12-13	...	Urbano	...	110.000,00 €	140.720,00 €	30.720,00 €
Alienação	1/2	2017-09-28	...	Urbano	...	51.750,00 €	58.384,75 €	6.634,75 €
								37.354,75 €

Por outro lado, no que respeita à **aquisição**, a alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo 64.º prevê que o adquirente adote o VPT para determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativo ao imóvel, ou seja, se o custo de aquisição do imóvel for inferior ao VPT definitivo determinado no momento da aquisição desse imóvel, a entidade, enquanto adquirente, deverá deduzir no campo 772 do Quadro 07 da declaração Modelo 22 a diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição. De notar que esta dedução ao lucro tributável, relativa à diferença positiva entre o VPT definitivo determinado na data da aquisição e o custo de aquisição do imóvel, deverá ser efetuada no período em que ocorrer a venda do imóvel.

Da análise às escrituras realizadas verifica-se que, ambas, foram realizadas também em 2017, tendo sido **aquisições no âmbito de processos executivos**, pelo que, **por força da regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do Código do IMT**, a liquidação de IMT é feita tendo em consideração **o valor do ato ou contrato**.

Assim, a **correção prevista na al. a) do n.º 3 do artigo 64.º do Código do IRC não se aplica, prevalecendo nestes casos o preço constante do ato ou do contrato** (valor este que também prevaleceu na esfera do transmitente).

	N.º Escritura	Data escritura	Localização	Tipo Prédio	Artigo Matricial	Valor Escritura	VPT	Valor da liquidação de IMT - Valor Escritura	Diferença positiva entre o VPT e o valor da escritura
Aquisição		2017-11-23		Urbano		100.000,00 €	140.720,00 €	100.000,00 €	Não se aplica pois estamos perante aquisições no âmbito de processo executivo
Aquisição	15-02-2017	2017-09-15		Urbano		50.123,31 €	58.384,75 €	50.123,31 €	

Face ao exposto, propõe-se corrigir o Lucro Tributável, nos termos do artigo 17.º do Código do IRC, de acordo com os valores seguintes:

Apuramento do Resultado Fiscal 2017	
Resultado Fiscal Declarado	4.034,71 €
A acrescentar no Quadro 07	
Campo 745 - Diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato	37.354,75 €
Resultado Fiscal Corrigido	41.389,46 €

m) O RIT final foi notificado à Requerente através do ofício n.º ..., de 27-07-2020 (registo n.º RF...PT), cfr. documento n.º 1 junto com o ppa e págs. 47/48 do PA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

n) Em 10 de julho de 2020, a AT emitiu o documento de correção único (DC) à declaração modelo 22 apresentada pela Requerente, inscrevendo no campo 745 (Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art. 64.º, n.º 3, al. a)]), do Quadro 7 da declaração modelo 22, o montante de 37.354,75 €, a acrescentar no apuramento do lucro tributável, cfr. pág. 36 do PA, e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

o) Em 13 de julho de 2020 foi determinada a matéria coletável no âmbito da avaliação direta, nos termos do n.º 3 do artigo 16.º do CIRC, no montante de 40 470,36 €, resultante da correção meramente aritmética, antes referida, no montante de 37.354,75 €, cfr. documento n.º 1 junto com o ppa e pág. 30 do PA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL NO ÂMBITO DA AVALIAÇÃO DIRETA

Exercício de **2017**

Lucro / Prejuízo para Efeitos Fiscais Declarado	4.034,71 €	
Correcções Meramente Aritméticas	37.354,75€	
Lucro Tributável Corrigido	41.389,46€	€
Prejuízos Dedutíveis	919,10€	
Benefícios Fiscais	€	
Matéria Colectável	40.470,36€	€

Nos termos e para efeitos do art. 16.º do Código do IRC, fixo a Matéria Colectável do exercício de 2017, por avaliação direta no montante de: **40.470,36€ (quatrocentos e noventa e seis mil duzentos e trinta euros e setenta e sete cêntimos)**.

p) Em 05 de agosto de 2020 a AT procedeu à liquidação adicional do IRC do ano de 2017, com o n.º 2020 ..., bem como dos respetivos juros compensatórios e de mora, no montante global de 7.398,38 €, face à demonstração de acerto de contas, com data limite de pagamento em 24-09-2020, sendo a Requerente notificada (cfr. documentos n.ºs 2 e 3 juntos com o ppa, e que aqui se dão por integralmente reproduzidos).

q) Em 23 de dezembro de 2020 foi apresentado pela Requerente pedido de constituição de tribunal arbitral, que deu origem ao presente processo.

3.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

Objeto do litígio

A questão que constitui o *thema decidendum* reconduz-se a saber se, nas aquisições previstas na regra 16.^a, n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, em que o IMT incide sobre o preço constante do ato ou contrato e não sobre o valor patrimonial tributário (VPT) dos imóveis adquiridos, ainda que este seja maior que aquele, poderá o adquirente, para efeitos da determinação do lucro tributável do IRC, proceder à correção prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC, através da dedução a inscrever no campo 772, Quadro 7, da declaração modelo 22 de IRC, do montante correspondente à diferença positiva entre o VPT dos imóveis e o preço do ato ou contrato?

Questões a decidir:

- Eventuais vícios procedimentais na atuação da inspeção tributária; e
- Da (i)legalidade das liquidações impugnadas

Eventuais vícios no procedimento de inspeção tributária -

A Requerente começa por colocar em causa a legalidade da atuação da inspeção tributária por incumprimento de diversos procedimentos constantes do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), designadamente a ausência de fundamento que justifique a seleção dos sujeitos passivos a inspecionar; os fins da ação inspetiva; a falta de notificação prévia do procedimento de inspeção; e a falta de fundamentação do relatório de inspeção tributária (RIT).

O n.º 1 do artigo 2.º do RCPITA e a alínea a) do seu n.º 2, dispõem:

- “1. O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.
2. Para efeitos do número anterior, a inspeção tributária compreende as seguintes atuações da administração tributária:

a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”.

Compulsado o RIT (alínea l) do probatório) constata-se que este visou a confirmação dos dados constantes da declaração modelo 22 de IRC do ano de 2017, enviada pela Requerente, em 15-06-2018, por transmissão eletrónica de dados, e a eventual correção do lucro tributável nos termos do artigo 64.º do CIRC. Daí a notificação da Requerente para remeter aos serviços de inspeção tributária cópia das escrituras de alienação dos prédios supra referidos, cfr. alínea j) do probatório.

Estes atos enquadram-se nos preceitos supra referidos do RCPITA, constituindo fundamento à seleção da Requerente para a ação inspetiva.

Refere também o n.º 1 do artigo 12.º do mesmo diploma e a alínea a) do seu n.º 1:

“1. O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos seus fins, em:

a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”.

Da leitura do RIT, nomeadamente dos pontos II – 2 e III, facilmente se conclui que a ação inspetiva teve por finalidade a confirmação dos dados constantes da declaração modelo 22 de IRC do ano de 2017, e a eventual correção do lucro tributável. Com efeito no ponto III é referido: “O artigo 64.º do Código do IRC obriga à consideração, por alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis, de valores normais de mercado para apuramento do lucro tributável, valores esses que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários (VPT) definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT). Desta forma, sempre que o valor do contrato de transmissão seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e pelo adquirente na determinação do lucro tributável.

(...) O sujeito passivo alienou, através das seguintes escrituras pública de compra e venda, ambas celebradas no período de 2017, os imóveis que se identificam no quadro seguinte.

(...) Da análise às escrituras realizadas verifica-se que, ambas, foram realizadas também em 2017, tendo sido aquisições no âmbito de processos executivos, pelo que por força da regra 16.^a do n.º 4 do artigo 12.º do Código do IMT, a liquidação de IMT é feita tendo em consideração o valor do ato ou contrato.

Assim, a correção prevista na al. a) do n.º 3 do artigo 64.º do Código do IRC não se aplica, prevalecendo nestes casos o preço constante do ato ou do contrato (valor este que também prevaleceu na esfera do transmitente)”.

Refere o n.º 1 do artigo 23.º do mesmo diploma:

“1. Sem prejuízo da possibilidade de realização de outras ações de inspeção, a atuação da inspeção tributária obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção tributária e Aduaneira (PNAITA)”.

Deste modo não se pode dizer que a ação inspetiva é ilegal por não ter sido realizada ao abrigo do PNAITA, quando a lei admite a realização de ações de inspeção não previstas naquele plano.

Refere o n.º 1 do artigo 49.º do RCPITA que o procedimento externo deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.

Porém no caso *sub judice* o procedimento é interno, nos termos da alínea a) do artigo 13.º do mesmo diploma, uma vez que os atos de inspeção se efetuaram exclusivamente nos serviços da Direção de Finanças de Braga através da análise formal e de coerência dos documentos.

Assim, tratando-se, como se trata, de um procedimento interno, o mesmo não carece de notificação prévia.

Alega ainda a Requerente que o RIT é nulo por falta de fundamentação.

Refere o n.º 1 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), que “A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

Também o n.º 2 do mesmo preceito legal refere que “A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

Por sua vez o n.º 1 do artigo 63.º do RCPITA refere que “Os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório”

Este dever de fundamentação dos atos administrativos é corolário do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que prescreve: «Os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos».

Deste modo, fundamentar um ato administrativo, «consiste em indicar, concretamente, as razões de direito e de facto por que se tomou a decisão em determinado sentido»¹.

Porém, «as exigências de fundamentação do acto tributário não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido como seja a participação do interessado no procedimento e a extensão dessa participação – não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante essa deliberação²».

Segundo Diogo Freitas do Amaral³, «A fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo”.

¹ Acórdão do STA de 06-02-1991 (Processo n.º 13085)

² Acórdão do STA de 30-01-2013 (Processo n.º 0105/12)

³ *In* «Direito Administrativo», volume III, Lisboa 1989, pág. 254/255

Para José Carlos Vieira de Andrade⁴ «(...) o dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória».

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁵ «No que concerne à fundamentação, a CRP garante aos administrados o direito a fundamentação expressa e acessível de todos os actos administrativos (conceito em que se inserem os actos tributários, à face do preceituado no art. 120.º do CPA) que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 3) (...)».

Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

Para ser atingido tal objectivo, a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que o praticou, de forma a poder saber-se claramente as razões por que se decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

No mesmo sentido podem ver-se, entre muitos outros, os seguintes acórdãos do STA:

Acórdão de 21-06-2017 (Processo n.º 068/17):

«A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos arts 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

A fundamentação, ainda que feita por remissão, não pode deixar de ser clara e congruente e de enunciar as razões de facto e de direito que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto».

Acórdão de 07-06-2017 (Processo n.º 0723/15):

⁴ In «O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos», Coleção Teses, Almedina, pág. 13

⁵ In «Lei Geral Tributária», anotada e comentada, 4.ª edição, 2012, Encontro de Escrita, pág. 675/676

«A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos art.s 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

No que concerne aos actos tributários de liquidação, o nº 2 do artº. 77º da LGT estabelece os parâmetros mínimos de fundamentação. Estes actos podem conter uma fundamentação sumária, que, no entanto, não pode deixar de conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

Resumidamente, pode dizer-se que é hoje pacífico quer na doutrina quer na jurisprudência que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
2. **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas;
3. **Clareza:** deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
4. **Plenitude:** deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Compulsado o Relatório de Inspeção Tributária, nomeadamente o ponto III – “Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável”, constata-se que todas as características antes referidas se mostram reunidas, quer quanto às razões de facto que justificam as correções; a referência à documentação necessária (declaração modelo 22 de IRC de 2017 e documentos respeitantes às aquisições e alienação dos prédios em causa); quer ainda quanto ao itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que elaborou o RIT, sendo claras, objetivas, suficientes e congruentes para que a Requerente ficasse devidamente esclarecida, como ficou, uma vez que da análise das diversas peças processuais

(Pedido de pronúncia arbitral e alegações) que compõem o processo, verifica-se que a Requerente entendeu perfeitamente as razões que motivaram as propostas de correção da Inspeção tributária e o sentido das liquidações efetuadas.

Pelo exposto não se vislumbra qualquer ilegalidade no procedimento inspetivo, motivo pelo qual improcedem todos os vícios alegados.

Da (i)legalidade das liquidações impugnadas -

Em 21 de junho de 2017, a Requerente, no exercício da sua atividade, adquiriu por leilão eletrónico, no âmbito do processo de execução comum para pagamento de quantia certa n.º .../11...TBSTB, que correu termos no Juízo de Execução (Juiz 2) do Tribunal Judicial da Comarca de Setúbal, pelo valor de 50.123,31 €, a fração autónoma destinada a habitação, designada pela letra “M” do prédio urbano constituído no regime de propriedade horizontal, sito na ... do empreendimento turístico “B...”, freguesia de ..., concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Palmela com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo

Em 15 de setembro de 2017, a Agente de Execução emitiu o respetivo título de transmissão, onde deixou referido que a transmissão está isenta de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos do artigo 7º do CIMT (imóveis para revenda).

Por documento particular autenticado, datado de 28 de setembro de 2017, o imóvel antes identificado, com o valor patrimonial tributário (VPT) de 58 384,75 €, foi vendido pela Requerente a C..., NIF: ..., casada com D..., NIF:..., no regime da comunhão de adquiridos, residente na ..., n.º..., Setúbal, pelo valor de 51.750,00 €, tendo sido liquidado o respetivo IMT no montante de 583,85 €, incidente sobre o referido VPT de 58.384,75 €.

Por documento particular autenticado, datado de 23 de setembro de 2017, a Requerente, no exercício da sua atividade, adquiriu por negociação particular, no âmbito do processo de execução n.º .../12...TBFIG, que correu termos no 3.º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca da Figueira da Foz, pelo valor de 100.000,00 €, o prédio urbano destinado a habitação, sito em ..., ..., freguesia de ..., concelho da Figueira da Foz, descrito na Conservatória do Registo Predial da Figueira da Foz com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo..., com

o VPT de 140 720,00 €, tendo ficado plasmado no referido documento que o imóvel se destina a revenda, ficando isento de IMT ao abrigo do artigo 7.º do CIMT.

Por documento particular autenticado, datado de 13 de dezembro de 2017, o imóvel acabado de descrever foi vendido pela Requerente a E..., NIF: ... e marido F..., NIF:..., casados sob o regime da comunhão de adquiridos, residentes na Rua ..., n.º..., ..., pelo valor de 110 000,00 €, destinando-se o imóvel a sua habitação própria permanente, tendo sido liquidado o respetivo IMT no montante de 1 395,77 €, incidente sobre o referido VPT de 140 720,00 €.

Em 15-06-2018, a Requerente procedeu ao envio, por transmissão eletrónica de dados, da declaração de rendimentos modelo 22 relativa ao exercício de 2017 (Declaração n.º...), apurando o lucro tributável de 4.034,71 €.

Porém nos campos 745 (Diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º, n.º 3, al. a)) e 772 (Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (art.º 64.º, n.º 3, al. b)) do Quadro 07 da referida declaração modelo 22, destinado ao apuramento do lucro tributável, a Requerente não inscreveu quaisquer valores.

Deste modo a AT corrigiu a declaração, emitindo um documento de correção único, na sequência de uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial do IRC de 2017, levada a cabo com base na ordem de serviço n.º OI2019..., de 16-12-2019, acrescentando no campo 745 do Quadro 07 da referida declaração, o montante de 37.354,75 €, correspondente à diferença entre o valor patrimonial definitivo dos prédios à data da alienação dos mesmos, no montante global de 199.104,75 €, e os valores constantes dos documentos particulares autenticados relativos às alienações dos mesmos prédios, no montante global de 161.750,00 €.

No campo 772 do mesmo Quadro 07, a AT entende não dever inscrever qualquer valor, uma vez que os montantes que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), foram o preço constante dos atos ou contratos de compra efetuados no âmbito de processos de execução comum para pagamento de quantia certa, e não os VPT's dos imóveis, apesar de estes serem maiores, o que a Requerente discorda.

Porém, entende a Requerente que poderá deduzir o montante de 48.981,44 €, a inscrever no referido campo 772, correspondente à diferença entre o valor patrimonial dos prédios, no montante global de 199.104,75 €, e os valores constantes dos documentos particulares autenticados relativos às aquisições dos mesmos prédios, no montante global de 150.123,31 €.

Com efeito:

O artigo 58.º-A do CIRC, posteriormente renumerado em 64.º, por força do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, com o título “Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis”, foi aditado pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, e na sistemática do referido código consta na Subsecção I, Secção VI, Capítulo III, relativa a correções para efeitos de determinação da matéria coletável, onde abundam normas anti-abuso, como os preços de transferência; a imputação de rendimento de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado; a limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento; e as correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte.

Como consta do preâmbulo do referido Decreto-Lei n.º 287/2003, “(...) As alterações aos Códigos do IRS e do IRC têm subjacentes dois tipos de medidas das mais emblemáticas desta reforma. Por um lado, a eliminação do imposto sobre as sucessões e doações com a tributação em IRC dos incrementos patrimoniais a título gratuito obtidos pelos sujeitos passivos deste imposto. Por outro lado, como os valores patrimoniais tributários que servirem de base à liquidação do IMT passam a constituir o valor mínimo para a determinação do lucro tributável, quer do IRS, rendimentos empresariais, quer do IRC, tornou-se necessário proceder a diversas adaptações nos respetivos Códigos, para consagração destas medidas, as quais constituem igualmente objeto do presente decreto-lei”. (sublinhado nosso)

Com efeito, o artigo 64.º do CIRC, na redação introduzida pelo artigo 2.º do referido Decreto-Lei n.º 159/2009 (cujo objetivo foi o de eliminar os constrangimentos sobre a contabilidade decorrentes da legislação fiscal, face à aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, no caso de haver correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, deixa de ser exigido ao adquirente desses direitos a respetiva contabilização pelo valor patrimonial tributário definitivo para que o

mesmo seja considerado para efeitos de determinação de qualquer resultado tributável em IRC), refere:

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

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

3 — Para aplicação do disposto no número anterior:

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

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

4 — Se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do período de tributação a que respeita a transmissão, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.

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

6 — O disposto no presente artigo não afasta a possibilidade de a Direcção-Geral dos Impostos proceder, nos termos previstos na lei, a correções ao lucro tributável sempre que disponha de elementos que comprovem que o preço efetivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado”.

Por força do disposto no n.º 1 deste artigo, para determinação do lucro tributável devem ser adotados os 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. (sublinhado nosso)

Refere o n.º 2 do mesmo artigo 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, constituindo deste modo uma presunção de rendimentos.

Porém, por não serem admitidas nas normas de incidência tributária presunções inilidíveis, cfr. artigo 73.º da LGT, o legislador estabeleceu no artigo 139.º do CIRC, um procedimento para prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao VPT, permitindo deste modo ilidir tal presunção, com a consequente não aplicação do n.º 2 do artigo 64.º (correção ao valor de transmissão desses direitos reais), cfr. acórdãos do STA de 06-02-2013 e 09-03-2016, tirados dos processos n.ºs 0989/12 e 0820/15, respetivamente.

Face à literalidade e à *ratio legis* da referida norma (n.º 1 do artigo 64.º do CIRC), ao pretender evitar que os valores normais de mercado sejam inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto, mostra-se absolutamente necessário averiguar se foi liquidado IMT ou, não o sendo, qual o valor que serviria de base à sua liquidação, caso tivesse existido.

Com efeito a aquisição dos prédios em causa foi efetuada no âmbito do processo de execução para pagamento de quantia certa, previsto nos artigos 724.º e ss. do Código de Processo Civil (CPC).

Assim a fração autónoma do prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Palmela com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo..., foi adquirido no âmbito do processo de execução n.º .../11...TBSTB, na modalidade de venda em leilão eletrónico prevista na alínea g), n.º 1 do artigo 811.º do CPC, enquanto o prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial da Figueira da Foz com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., foi adquirido no âmbito do também processo de execução n.º .../12...TBFIG, na modalidade de negociação particular prevista na alínea d) do mesmo preceito.

Estas aquisições foram sujeitas a IMT, o qual incidiu sobre o preço constante do ato praticado no âmbito dos processos de execução, por força do disposto na regra 16.ª, n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, e não sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, porque maior que o preço dos referidos atos ou contratos, como seria a regra, face ao disposto no n.º 1 do artigo 12.º daquele código.

Com efeito, esta regra, de âmbito geral, foi derogada pelo n.º 4, regra 16.ª daquele artigo 12.º, que refere: “4. O disposto nos números anteriores entende-se, porém, sem prejuízo das seguintes regras: (...) 16.ª O valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do ato ou do contrato”. (sublinhado nosso)

Como vem referido no acórdão arbitral do CAAD de 15-03-2018 (Processo n.º 570/2017-T): “Afigura-se que a referência a «*arrematação judicial*» que se inclui naquela regra 16.ª deve ser interpretada de forma atualista, como reportando-se às modalidades de venda judicial, pois, quando foi aprovado o CIMT, pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, a arrematação judicial já tinha sido excluída das modalidades de venda previstas no CPC, como se vê pelo seu artigo 886.º, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de novembro, reformulada pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de março.

Também no CPPT, a arrematação já havia sido excluída das modalidades de venda, com a revogação do seu artigo 254.º, operada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

Assim, interpretando aquela regra 16.^a do n.º 4 do artigo 12.º CIMT, tendo em conta «*as condições específicas do tempo em que é aplicada*», que o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil impõe que sejam tidas em conta na interpretação da lei, é de interpretar aquela referência a arrematação judicial como reportando-se a qualquer modalidade de venda judicial.

A razão que explica esta regra é o controle que existe sobre o valor real da venda quando é feita judicial ou administrativamente, pois há um ato de uma entidade investida em poderes públicos que assegura qual foi o valor real da venda. Isto é, nestas situações considera-se feita a prova de que o preço da transmissão é o real.

É precisamente neste sentido o entendimento do Senhor Diretor-Geral dos Impostos veiculado pela referida Circular n.º 22/2009, em que conclui que «*a arrematação judicial é uma das formas mais comuns de que se pode revestir a arrematação, consistindo na aquisição de um bem em hasta pública ou através de venda nas modalidades descritas no artigo 886.º do CPC e seguintes*» e que «*concretamente, a venda por negociação particular, realizada no âmbito de um procedimento judicial, tem o controlo do magistrado competente e é por este sindicada, pelo que, para efeitos da regra 16 do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, integra o conceito de arrematação judicial*».

Também no Acórdão do STA de 05-11-2014 (Processo n.º 01508/12), se escreveu:

“II - A *ratio legis* da norma constante da regra 16.^a, do n.º 4, do art.º 12.º do CIMT prende-se com a maior segurança da correspondência e conformidade do valor declarado ao valor real da transação nas situações em que o ato da venda é realizado mediante a intervenção das autoridades judiciais e administrativas, admitindo-se que existirá sempre um controlo daquelas autoridades sobre o valor da alienação, apesar de a venda ser efetuada após negociação entre um negociador nomeado por aquele órgão e o comprador.

Assim, considerando que a aquisição dos bens supra referidos foi efetuada no âmbito do processo de execução para pagamento de quantia certa, previsto nos artigos 724.º e ss. do CPC e que os valores tributáveis que serviram de base à liquidação do IMT foram os preços constantes dos atos praticados nesses processos, não deverá ser deduzido, como não foi,

qualquer montante a inscrever no campo 772 do Quadro 07 da declaração modelo 22 do ano de 2017, nos termos da alínea b), n.º 3 do artigo 64.º do CIRC.

Deste modo este preceito é inaplicável ao caso, uma vez que os valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis adquiridos não serviram nem serviriam de base à liquidação do IMT.

A desnecessidade de correção ao valor de transmissão dos imóveis resulta da certeza e maior segurança da correspondência e conformidade dos valores declarados com os valores reais das transações, face à intervenção das autoridades judiciais e administrativas.

Assim as transmissões de direitos reais sobre os bens imóveis em causa não se subsumem na previsão ínsita no referido preceito. É como se a presunção de rendimentos tivesse sido ilidida.

E em consequência, o n.º 2 do mesmo artigo, **porque se refere às “transmissões onerosas previstas no número anterior”**, também é inaplicável.

Conclui-se, assim, que para efeito do n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, os valores mínimos que deviam ser adotados para determinação do lucro tributável eram os preços constantes dos atos praticados no âmbito dos processos de execução, por terem sido os considerados para efeitos de liquidação de IMT.

Quanto à correção constante do campo 745 do quadro 07 da declaração modelo 22, através do acréscimo no montante de 37.354,75 €, o mesmo mostra-se correto, nos termos da alínea a), n.º 3 do art.º 64.º do CIRC, uma vez que resulta da diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo dos prédios alienados, no montante global de 199.104,75 €, e os valores constantes dos documentos particulares autenticados relativos às alienações dos mesmos prédios, no montante global de 161.750,00 €.

Neste sentido, vide acórdãos arbitrais do CAAD de 17-11-2015, 15-03-2018 e 05-09-2019 tirados nos Processos n.ºs 180/2015-T, 570/2017-T e 43/2019-T, respetivamente.

Deste modo a liquidação de IRC impugnada não merece qualquer censura, devendo manter-se na ordem jurídica, uma vez que consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Os juros compensatórios e moratórios liquidados são de manter na ordem jurídica, uma vez que resultam diretamente da liquidação do IRC que, como se referiu, não padece de qualquer vício.

**

5 – Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) com o n.º 2020..., emitida pela “AT” em 05 de agosto de 2020, relativa ao ano de 2017, e das liquidações dos respetivos juros compensatórios e de mora constantes da demonstração de acerto de contas n.º 2020..., no montante global de 7 398,38 €, mantendo tais atos na ordem jurídica, com a conseqüente absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido; e
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais do processo.

Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 9.119,56 €.

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 918,00 €, nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT, a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 16 de novembro de 2021.

O Árbitro

(Rui Ferreira Rodrigues)