

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 715/2023-T

Tema: IMT – Artigo 12.º, n.º 1 do Código do IMT; transmissões onerosas de imóveis por valor inferior ao VPT

SUMÁRIO:

I – Para efeitos de tributação em IMT, o Valor Patrimonial Tributário constitui valor supletivo quando o valor declarado da transação é superior e valor imperativo quando este é inferior.

II – Um tal mecanismo de determinação do valor a pagar de IMT não é constitucionalmente desconforme, nem sequer por haver situações em que, por força de previsões legais específicas, não opera.

III – Não há paralelismo material na aplicação da regra do artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT para efeitos de determinação do montante a pagar em IRS e em IMT.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, José Nunes Barata e Jorge Carita, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., LDA., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva...,
B..., Lda., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., **C...,**

1.

Lda., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ... e D..., Lda, sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ... (doravante, apenas as “Requerentes”), vêm, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a); artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAMT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apresentar o PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL e de PRONÚNCIA ARBITRAL, tendo em vista a anulação das Liquidações de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (“IMT”), melhor identificadas na tabela anexa como Documento n.º 1 (daqui em diante, conjuntamente designadas por “Liquidações”).

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 10 de outubro de 2023.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 29 de novembro de 2023, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 20 de dezembro de 2023, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 2 de fevereiro de 2024.

Por despacho de 21 de fevereiro de 2024, o TAC proferiu o seguinte despacho:

“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até a data limite da prolação da decisão final.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) Face ao disposto no artigo 12.º do Código do IMT, as Liquidações incidiram sobre o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) dos Imóveis, na medida em que o mesmo era, à data do facto tributário relevante, superior ao respetivo Preço de Compra e Venda (conforme infra definido) – cfr. tabela já junta como Documento n.º 1 –, resultando no incremento do imposto pago em EUR 155.054,94 face ao que teria sido pago se tivessem as Liquidações tido por base o referido Preço de Compra e Venda, i.e. EUR 60.763,98.

- b) Neste sentido, as Requerentes apresentaram, em 3 de maio de 2023, um pedido de Reclamação Graciosa (a “Reclamação Graciosa”, conforme infra melhor definido) tendo em vista anular as Liquidações, com base (i) na ilegalidade/inconstitucionalidade das mesmas, nos termos infra descritos, onde se entenda ser inilidível a Presunção ou inexistir a mesma, ou (ii) em erro nos pressupostos de facto, manifestado por via da ilisão da presunção / ficção¹ de que o valor de compra e venda corresponde ao VPT dos Imóveis e não ao Preço de Compra e Venda (a “Presunção”), tendo demonstrado o valor efetivamente pago pela aquisição dos Imóveis e manifestando-se disponíveis para providenciar a demais prova que razoavelmente se entenda necessária.
- c) Com efeito, tendo em conta que o IMT visa tributar a riqueza manifestada no negócio jurídico de transmissão dos Imóveis, e que este corresponderá por natureza ao valor de mercado dos imóveis / meios financeiros realmente despendidos no negócio, mas que se escolhe fazer uso de uma ficção desse valor – o VPT dos Imóveis – é evidente que se assume a existência de riqueza mesmo onde ela pode não existir, como é o caso e se demonstra, de tal forma que estamos perante uma Presunção.
- d) A utilização da Presunção decorre dum contexto histórico e de intuítos anti abusivos claros, como resulta evidente de uma interpretação histórico-teleológica e sistemática (veja-se por ex. que nas arrematações judiciais não é considerado o VPT como limiar mínimo), mas não pode no mundo hodierno ser considerada absoluta, quer em face da lei quer da experiência prática que demonstra a possibilidade de acesso à realidade dos factos. É legítimo que o bloco legal previna o abuso, mas não que o assuma absolutamente.
- e) No entanto, não lograram as Requerentes obter qualquer resposta por parte d Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) à Reclamação Graciosa, formando-se assim respetivo indeferimento tácito (“Indeferimento Tácito”, conforme infra melhor definido).

f) Nessa medida, vêm as Requerentes apresentar este pedido de constituição de tribuna arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação do Indeferimento Tácito correspondente anulação das Liquidações:

(i) por ilegalidade/inconstitucionalidade do artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT, interpretado na aceção de que a Presunção não é ilidível ou que não contém uma presunção, e conseqüente reembolso da totalidade do imposto pago, no montante de EUR 215.818,88,

ou, subsidiariamente,

(ii) por erro sobre os pressupostos de facto, comprovado pela demonstração do preço pelo qual foram efetivamente transmitidos os Imóveis, / ilisão da Presunção, e conseqüente reembolso parcial do imposto no montante de EUR 155.054,94,

(iii) acrescido em qualquer caso do pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) As requerentes estão coletadas para o exercício da atividade de compra e venda de bens imobiliários – CAE – 68100, desde 2017-10-23, a sociedade A... Lda., e desde 2017- 11-20, as restantes requerentes.
- b) De modo a viabilizar a celebração dos contratos de compra e venda dos prédios descritos no Documento n.º 1, junto à petição inicial, as requerentes apresentaram as declarações Modelo 1 do IMT, constantes do Quadro anexo à presente informação.

-
- c) No preenchimento das declarações Modelo 1 do IMT, que originaram os documentos únicos de cobrança (DUC), indicados no Documento n.º 1, as requerentes inseriram no campo dos benefícios fiscais, o código 15, referente à isenção de IMT pela aquisição de prédios para revenda (art.º 7.º do CIMT).
- d) Os referidos DUC tinham sido emitidos a € 0,00.
- e) Nas diversas escrituras de compra e venda, dos prédios urbanos indicados no Documento n.º 1, foram utilizados os DUC emitidos a € 0,00.
- f) Considerando que, passados 3 anos da data da aquisição, não haviam sido revendidos os prédios adquiridos para revenda, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 7.º do CIMT, conjugado com o n.º 5 do art.º 11.º do CIMT, as requerentes vieram requerer a emissão das liquidações de IMT, indicadas no Quadro anexo à presente informação, ao abrigo do disposto no art.º 34.º do CIMT.
- g) As requerentes procederam ao pagamento do imposto devido, no montante global de € 215.818,88, no mês de janeiro de 2023.
- h) Em 2023-05-04, apresentaram reclamação graciosa das liquidações de IMT, o que originou a instauração do processo de reclamação graciosa, de cujo indeferimento tácito é objeto o presente pedido de pronúncia arbitral.
- i) O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados em território nacional (incidência objetiva – art.º 2.º do CIMT), sendo sujeitos passivos do imposto, as pessoas para quem se transmitam os bens (incidência subjetiva – art.º 4.º do CIMT).
- j) De acordo com o n.º 2 do art.º 5.º do CIMT, o facto tributário do IMT constitui-se no momento em que ocorre a transmissão. É, então, nesse momento, que se

constitui a relação jurídica tributária, a qual determina, para o sujeito ativo (credor), o direito ao tributo e a correspondente obrigação de pagamento, para o sujeito passivo.

- k) Contudo, há casos em que a lei prevê a isenção do IMT, como acontece com a aquisição de prédios para revenda, prevista no art.º 7.º do CIMT.
- l) Tendo as requerentes adquirido os prédios constantes do Documento n.º 1, e tendo declarado que os mesmos se destinavam a revenda, a aquisição ficou isenta de IMT, ao abrigo do disposto no art.º 7.º do CIMT.
- m) Passados três anos, após a aquisição, as requerentes não haviam revendido os referidos prédios, pelo que operou a caducidade da isenção, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art.º 11.º do CIMT.
- n) Daí que, as requerentes tenham vindo requerer a liquidação do IMT devido, nos termos do art.º 34.º do CIMT.
- o) O imposto foi então liquidado nos termos do disposto nos art.ºs. 12.º e seguintes do CIMT, tendo originado um valor global a pagar de € 215.818,88.
- p) Ora, relativamente à determinação da matéria tributável, o n.º 1 do art.º 12.º do CIMT estatui 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.”
- q) Sendo que, o valor patrimonial tributário, para efeitos deste imposto, é o valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes à data da liquidação (art.º 16.º do CIMT).
- r) Apesar de não ser este o entendimento das requerentes, a verdade é que, no caso em análise, as controvertidas liquidações de IMT foram apuradas segundo o disposto nos referidos preceitos legais, em obediência, como não podia deixar de ser, ao princípio da legalidade.

- s) Ora, sendo o valor patrimonial tributário dos prédios em causa, superior ao valor declarado (valor do ato ou contrato), foi o primeiro que serviu de base ao apuramento do montante de imposto devido (determinação da matéria tributável).
- t) Pois as regras de determinação da matéria tributável, constantes do art.º 12.º e seguintes do CIMT, não constituem, nem contêm, qualquer presunção, ilidível ou inilidível.
- u) Sendo esse, aliás, o entendimento jurisprudencial mais recente, não havendo qualquer acórdão do Tribunal Constitucional que dê suporte à pretensão das requerentes, devendo enfatizar-se a relevância das especificidades da tributação do património, face à tributação do rendimento.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, admite-se a coligação, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) As requerentes estão coletadas para o exercício da atividade de compra e venda de bens imobiliários – CAE – 68100, desde 2017-10-23, a sociedade A... Lda., e desde 2017- 11-20, as restantes requerentes.
- b) De modo a viabilizar a celebração dos contratos de compra e venda dos prédios descritos no Documento n.º 1, junto à petição inicial, as requerentes apresentaram as declarações Modelo 1 do IMT, constantes do Quadro anexo à presente informação.
- c) No preenchimento das declarações Modelo 1 do IMT, que originaram os documentos únicos de cobrança (DUC), indicados no Documento n.º 1, as requerentes inseriram no campo dos benefícios fiscais, o código 15, referente à isenção de IMT pela aquisição de prédios para revenda (art.º 7.º do CIMT).
- d) Os referidos DUC tinham sido emitidos a € 0,00.
- e) Nas diversas escrituras de compra e venda, dos prédios urbanos indicados no Documento n.º 1, foram utilizados os DUC emitidos a € 0,00.
- f) Considerando que, passados 3 anos da data da aquisição, não haviam sido revendidos os prédios adquiridos para revenda, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 7.º do CIMT, conjugado com o n.º 5 do art.º 11.º do CIMT, as requerentes vieram requerer a emissão das liquidações de IMT, indicadas no Quadro anexo à informação constante do PPA, ao abrigo do disposto no art.º 34.º do CIMT.
- g) As requerentes procederam ao pagamento do imposto devido, no montante global de € 215.818,88, no mês de janeiro de 2023.
- h) Em 2023-05-04, apresentaram reclamação graciosa das liquidações de IMT, o que originou a instauração do processo de reclamação graciosa, de cujo indeferimento tácito é objeto o presente pedido de pronúncia arbitral.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais, bem como nos documentos juntos aos autos.

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

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

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que

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

faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

Compreende-se o propósito das Requerentes no *investimento* na qualificação como “*Presunção*” do *Valor Patrimonial Tributário* respeitante aos imóveis indicados no Documento n.º 1 – extrair dessa qualificação a consequência que o artigo 73.º da LGT impõe: “*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.*”.

No fundo², a qualificação defendida pelas Requerentes é instrumental para o efeito visado. Porém, a própria definição do artigo 349.º do Código Civil (“*Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.*”) não permite senão duvidar que seja isso que está em causa na adopção do *Valor Patrimonial Tributário* como valor mínimo de transacção para efeitos de IMT.

Em alternativa, como as Requerentes admitem, podia dizer-se que se trata de uma ficção jurídica. Ou, mais razoavelmente, que *a fórmula de cálculo do valor dos imóveis é uma “definição” do valor normal deste*, sendo certo que o legislador tem ampla discricionariedade para escolher os elementos identificadores do que quer que seja (incluindo do que considera ser uma presunção). Basta talvez lembrar que, segundo o n.º 1 do artigo 38.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, os produtos da pesca são considerados “*produtos agrícolas*”. Dizer que uma sardinha ou um atum se *presumem* produtos agrícolas não é mais

² E seguindo muito de perto a argumentação expendida no Processo n.º 89/2023-T, deste Centro, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=3&id=7680.

forçado do que dizer, pelo inverso, que uma fórmula de cálculo é uma presunção. Em ambos os casos sabe-se exatamente o que se tem. Em ambos o caso não se infere coisa alguma desconhecida a partir disso: aplica-se a consequência jurídica que a norma determina. Em ambos os casos estamos fora da definição do artigo 349.º do Código Civil.

É certo que há abordagens jurisprudenciais e doutrinárias que admitem a natureza presuntiva do *Valor Patrimonial Tributário*, que as Requerentes aliás recensearam, mas há outras, de não menor racionalidade, que lhe negam essa natureza, como a AT também evidenciou. Que do “*nome da coisa*” se façam depender efeitos jurídicos não anda longe de puro nominalismo.

Invoque-se, a este propósito, o Acórdão do STA de 9 de Dezembro de 2021, para apresentar *uma abordagem a partir do regime do artigo 12.º do CIMT*, em vez de *a partir da taxonomia*:

“Decorre do referido preceito legal que o legislador elegeu um critério comparativo para determinar a matéria colectável para efeitos de IMT. Com efeito, a taxa de IMT incidirá sobre o mais elevado dos seguintes valores: o correspondente à contrapartida devida pelo adquirente ou o valor patrimonial tributário, verificando-se que o referido preceito legal não estabelece uma presunção, ou sequer uma ficção, de que nas situações em que o valor patrimonial tributário seja mais elevado, o preço corresponderá ao seu montante. De facto, o legislador elegeu como referência para o cálculo do imposto o valor mais próximo do valor real de mercado, o qual há-de corresponder ao valor declarado pelas partes ou ao valor patrimonial tributário (que desde a reforma da tributação do património constitui um valor aproximado do valor de mercado). A escolha da administração fiscal está, assim, limitada ao valor que for mais elevado. Esta opção legislativa é, aliás, um modo de prevenir a evasão fiscal e, assim, contribuir para a igualdade entre os cidadãos na tributação do património. Assim, não assiste ao contribuinte a possibilidade de provar, para efeitos de IMT, que o preço declarado corresponde ao preço efectivamente pago e é inferior ao valor patrimonial tributário.”

Remetia-se de seguida para o que o mesmo STA tinha entendido no seu Acórdão de 16 de Setembro de 2015 (Proc. 0156/15), e onde, entre o mais, se escrevera o seguinte:

“Trata-se de uma norma de aplicação geral a todas as situações em que ocorra a alienação de imóveis, cuja determinação do valor ocorre de acordo com regras previamente estabelecidas por diploma legal, sabendo os interessados de antemão qual o regime que lhes será aplicável, assim se mostrando respeitado o disposto no artigo 13º, n.º 1 da CRP.

Contrariamente ao pretendido pela recorrente, a prova de que o valor da transacção foi inferior ao valor real do imóvel, não consubstancia um direito que o legislador, nem o ordinário, nem o constitucional, tenham querido atribuir aos contribuintes.

Na verdade, as razões que determinam que a tributação se faça pelo maior dos dois valores, o da transacção ou o real, visa precisamente contribuir para a igualdade de todos os cidadãos, isto é, visa criar um regime legal e que todos sejam tratados de igual forma, cfr. artigo 104º, n.º 3 da CRP.

A avaliação dos imóveis feita nos termos do CIMI (valor tributário) pretende ser uma avaliação o mais próxima possível dos valores de mercado, não contribuindo para a formação do valor circunstâncias próprias e específicas de cada contribuinte que possam determinar valores inferiores ou superiores. Tratam-se de condicionalismos objectivos, sem motivações de ordem subjectiva que possam criar distorção nesses valores.

Portanto, e ao contrário do que a recorrente pretende, não lhe assiste o direito de ver o imposto calculado sobre o valor concreto da transacção, apesar de esse valor ser inferior ao resultante da avaliação nos termos do CIMI, cfr. artigo 12º, n.º 1 do CIMT, nem isso constitui qualquer presunção inilidível de que o valor resultante da avaliação corresponde ao valor da transacção. É o próprio legislador que admite que o valor patrimonial resultante da avaliação possa efectivamente ser superior ao concreto valor da transacção, mas é esse valor resultante da avaliação que mais se aproxima do real valor de mercado dos imóveis, e só nesta medida é que é possível respeitar o disposto nos artigos 13º, n.º 1 e 104º, n.º 3 da CRP, ou seja, todos os cidadãos são tributados pelo valor de mercado dos imóveis que possuem.”.

*

Na jurisdição arbitral, o caso mais próximo – no tempo e na sua configuração – foi decidido no processo n.º 620/2022-T. Em tal decisão escreveu-se, de permeio com largo inventário de doutrina, que:

“53. Verifica-se, portanto, que o objetivo subjacente à previsão do VPT como valor tributável foi o de atribuir ao património transmitido um valor transacionável mínimo, aproximado ao valor de mercado, calculado com base numa fórmula objectiva, transparente e previsível, que vigora para efeitos de IMI, e que ainda assim consegue ter em consideração as específicas características do imóvel que podem influenciar positiva ou negativamente no seu valor.”

e que

“66. A tributação da riqueza transferida com base no VPT nada mais é do que a indexação pelo legislador da norma de determinação do valor tributável a um valor mínimo de mercado, calculado de forma uniforme quanto a todos os contribuintes, tal como sucede no domínio do IMI. E assim é porque, tal como se constatou, o objecto último da tributação é afectar o património em si considerado, cuja avaliação é conhecida e pré-determinada pelo legislador.”

Em consequência, concluiu então a maioria dos membros desse coletivo que

“71. Em face do exposto, conclui-se que o artigo 12.º, n.º 1 do CIMT não consagra nenhuma presunção. Consequentemente, verifica-se uma impossibilidade objetiva de violação do disposto no artigo 73.º da LGT, que prevê o carácter obrigatoriamente ilisivo das presunções constantes de normas de incidência, aqui entendidas no seu sentido lato de normas de determinação e quantificação do imposto.”

antecipando depois, com argumentação subsequente, que

“73. Acresce que, também não se verifica qualquer violação dos princípios constitucionais da igualdade na sua dimensão de capacidade contributiva.”

*

Ainda que se pudesse aderir sem mais a essa posição – que também goza da deferência às decisões do mais alto Tribunal da jurisdição tributária (cujas decisões de 16 de Setembro de 2015, no processo n.º 0156/15, e de 9 de Dezembro de 2021, no processo n.º 0691/07.1BECBR, foram igualmente mencionados na fundamentação da referida decisão do CAAD) –, importa

afastar o argumento que as Requerentes julgam poder desequilibrar a balança das opiniões adversas chamando à liça o Tribunal Constitucional:

- tendo em conta que a norma do Código do IRS que remetia para a norma do n.º 1 do artigo 12.º do CIMT (constante do n.º 2 do seu artigo 44.º [11]) foi julgada inconstitucional (Acórdão n.º 211/2017) porque constituía *uma presunção inilidível* (a autonomia das questões que antes se elencaram tende a diluir-se), o argumento das Requerentes sobre o paralelismo normativo poderia triunfar por essa via[12].

Podia até dizer-se que, ao pretender inferir um facto desconhecido de um facto conhecido, as Requerentes *estavam a usar o Acórdão n.º 211/2017 do Tribunal Constitucional* (para o qual remete o Acórdão n.º 488/2021) *como presunção da inconstitucionalidade da norma do n.º 1 do artigo 12.º do CIMT*.

Acontece, porém, que essa mesma decisão do Tribunal Constitucional afastava expressamente essa, digamos, “*presunção das Requerentes*”, afirmando que “*é de registar que [a norma do artigo 44.º, n.º 2, do Código do IRS] não encontra paralelo no direito infraconstitucional*”. E, para não deixar dúvidas de que o paralelismo invocado pelas Requerentes não existia, fazendo o “*confronto com disposições legais cujo teor se afigura semelhante ao da norma posta em crise*”, escrevia-se nesse aresto:

“Também não se mostra determinante o teor do artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT. Aí se prevê, na determinação do valor tributável, que «o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior». Contudo, esta norma não consagra rendimentos presumidos. O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito e é devido pelo adquirente do imóvel (cfr. artigo 4.º, n.º 1, do CIMT), configurando-se como um imposto (dinâmico) sobre o património e não como um imposto sobre o rendimento.”[13]

Tendo em conta que o Acórdão n.º 488/2021 do Tribunal Constitucional se limitou a remeter para esse, e a reproduzir trechos desse, anterior aresto (como o já fizera a Decisão Sumária n.º 45/2018), é seguro concluir que a jurisprudência constitucional que as Requerentes invocaram *a seu favor* depõe *contra* a sua pretensão. No mesmo sentido vão, aliás, o mais

recente Acórdão n.º 768/2022, citado pela AT[14], e uma decisão precursora: a do seu Acórdão n.º 278/2006.

Estava então em causa a seguinte norma do Código de Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações (CIMSISD): *“Se for feita avaliação, o valor resultante prevalece sobre qualquer dos valores indicados nos §§ 2.º e 3.º, exceto sobre o preço convencionado, quando este for superior.”*, e escreveu-se o seguinte na referida decisão:

“5.Não há, também, nenhuma similitude essencial entre a técnica das presunções inilidíveis de que o legislador fiscal lançou mão, em 1982, para tributar mútuos e aberturas de crédito efetuadas pelas sociedades a favor dos sócios, e a prevalência dos valores de avaliação sobre os declarados nas escrituras de compra e venda de imóveis. Nos mútuos e aberturas de créditos pelas sociedades aos seus sócios há transferências patrimoniais temporárias, como que “em circuito fechado”, que podem ter diferentes significados económicos. O que o Tribunal Constitucional censurou não foi a presunção de uma certa implicação fiscal, mas sim a impossibilidade de comprovar que essa implicação fiscal não devia ocorrer.

No caso dos autos, está-se apenas perante uma forma especial da regra geral formulada no § 2.º do artigo 19.º do CIMSISD:

“o valor dos bens será o preço convencionado pelos contratantes ou o valor patrimonial, se for maior.”

Quando a recorrente insiste em querer fazer prevalecer o preço declarado sobre a avaliação esquece que, no sistema de tributação da transferência de propriedade de imóveis adotado no Código da Sisa, o preço de venda, mesmo sendo real (não esteve em causa que não fosse), cedia perante outros índices quando estes fossem mais elevados, nos termos do referido no § 2.º, de diversas das regras do § 3.º e do § 4.º do referido artigo 19.º.

Ora, no contexto de um princípio geral de prevalência do valor mais alto, é evidente que a aproximação da lógica da avaliação por uma Comissão ad hoc a uma presunção inilidível não tem qualquer fundamento. Em tal lógica, a estar alguma coisa mal na norma do § 4.º do artigo 19.º do CIMSISD, não seria a previsão de o valor determinado pelas Comissões de Avaliação prevalecer sobre o preço convencionado quando este fosse inferior, mas sim a própria regra da prevalência do maior valor – de que tal § 4.º era apenas um caso especial.

6. *O que se disse, em consequência, remete para o primeiro argumento da recorrente, esse de âmbito mais alargado: em todos os casos em que se dê prevalência a um valor mais alto, sendo inferior o preço pago – e, mais especificamente, no caso dos autos –, não se estaria o imposto a desviar da capacidade contributiva e da tributação pelo valor real?*

É evidente, porém, que tal argumento assenta no pressuposto de uma equiparação do valor real ao que é pago, quando o legislador, para efeitos de tributação de transmissão de imóveis, preferiu equiparar o valor real ao mais alto dos índices que o permitissem revelar, fosse ele o preço ou outro qualquer.

Ora, não só não é demonstrável que o preço tenha de reflectir sempre melhor do que esses outros índices o valor real do bem que é transaccionado, como nem sequer a tributação (da transmissão) do património está sujeita aos princípios constitucionais da tributação do rendimento, que (e expressamente só prevista para o caso das empresas) incide fundamentalmente sobre o rendimento real. Naturalmente, não é pelo facto de a recorrente ser uma empresa que tal princípio se estende às suas aquisições de imóveis.”

*

Aliás, não são só esses acórdãos do Tribunal Constitucional que contrariam a tese das Requerentes sobre o paralelismo entre a norma do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IMT e a norma, aparentemente dela derivada, do n.º 2 do artigo 44.º do Código do IRS: também o Acórdão n.º 753/2014, invocado pelas Requerentes a propósito da distinção entre *presunções implícitas* e *explícitas*, afastava a possibilidade de qualquer dessas qualificações *para uma norma em relação à qual, mutatis mutandis, se poderia replicar todo o seu discurso no PPA*[15]:

“Não há aqui uma presunção em sentido próprio. A norma não permite presumir um qualquer facto tributário, a partir da ocorrência de transacções de partes de capital entre empresas em relação de grupo, que o sujeito passivo pudesse contraditar através de um procedimento de prova. Limita-se a desqualificar como custo os resultados negativos que provenham dessas transacções.

Certo é que essa desqualificação pode determinar um aumento do imposto a liquidar por virtude de não ser possível reflectir na matéria coletável as perdas imputáveis à operação. Mas essa é a necessária decorrência de um mecanismo legal de funcionamento automático que

incide sobre os critérios de dedutibilidade dos custos ou perdas. Tratando-se de um critério legal de apuramento da matéria coletável, e não de um facto tributário presumível que seja imputável ao sujeito passivo, não tem cabimento a admissão da prova em contrário.”

Mesmo na ausência das já referidas pronúncias expressas dos juízes do Tribunal Constitucional, a partir da decisão que acaba de se citar já não haveria motivos para supor que uma norma de afastamento da relevância de certas despesas por serem presumivelmente manipuláveis fosse constitucionalmente conforme e uma norma que, pela mesma razão, estabelece um limite de relevância dos valores de transação – *para efeitos de tributação dessa transação* – não o fosse. Afinal, a desconsideração de despesas é mais drástica do que a limitação a *valores padrão de transação*, preterindo os que, dependendo de circunstâncias tão mutáveis como a conjuntura económica, as motivações subjetivas de adquirentes e alienantes, ou o “*estado de necessidade*” dos vendedores, variam continuamente no mercado. Repete-se: “*Tratando-se de um critério legal de apuramento da matéria coletável (...) não tem cabimento a admissão da prova em contrário.*”.

A terceira questão a esclarecer não era, por isso, a da prova do preço pago – essa é expressamente desconsiderada pelo legislador quando inferior ao *Valor Patrimonial Tributário* – mas a da conformidade constitucional dessa desconsideração.

Assim, desinteressa considerar os índices de veracidade dos valores de cada uma das 264 aquisições efetuadas pelas Requerentes. A invocação de tais índices é irrelevante porque o *sistema supletivo*[16] de fixação do *Valor Patrimonial Tributário para efeitos de IMT* é – por opção legislativa que só poderia ser afastada com fundamento em desconformidade constitucional –, um sistema que não admite contraprova. Foi isso que o STA estabeleceu no referido Acórdão de 16 de Setembro de 2015 (Proc. 0156/15), foi isso que o Tribunal Constitucional admitiu expressamente no seu Acórdão n.º 278/2006, foi isso que salvaguardou no seu Acórdão n.º 211/2017 e foi isso que reiterou no seu Acórdão n.º 768/2022.

*

Ex abundantia, respigando as referências à eventual inconstitucionalidade de um tal regime – que as Requerentes recortaram quase sempre por referência a presunções inilidíveis e em mimetismo com o regime de determinação do valor de aquisição dos imóveis inicialmente vigente em sede de IRS (e também por paralelismo com a inadmissibilidade de presunções

inilidíveis em sede de imposto sucessório), paralelismo que já se viu soçobrar por inteiro –, constata-se que ele assentaria na violação de um de dois princípios – *rectius*, de ambos: o da capacidade contributiva e o da igualdade. Acontece que não há forma alguma de pretender que, *para efeitos de tributação dinâmica da movimentação patrimonial por entidades que compram para revender* – como é o caso das Requerentes – a capacidade contributiva possa ser feita derivar do valor (maior ou menor) do que se adquire: como parece óbvio, *pelo menos em tal caso* a capacidade contributiva não é revelada pelo valor das coisas que se compram (embora o pudesse ser pela sua quantidade...).

Por outro lado, em matéria fiscal, o princípio da igualdade invocado pelas Requerentes, vai vinculando cada vez menos o legislador à medida que as opções que toma se vão aproximando das regras: tal princípio

“deve sofrer uma interpretação e controlo tanto mais exigente quanto mais próximo nos encontremos dessas decisões primárias. A decisão sobre o critério a empregar na repartição dos impostos ou na repartição das taxas é mais relevante ao princípio da igualdade do que a decisão sobre a tributação dos rendimentos reais ou presumidos ou a decisão sobre a tributação dos custos directos ou indirectos associados a um serviço público, relativamente às quais se deve reconhecer ao legislador uma liberdade de conformação mais ampla.”[20].

*

Finalmente: a comparação de regimes de aquisição de imóveis entre particulares e a sua aquisição *“ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa”* também não revela qualquer desconformidade com a Lei Fundamental, se bem se interpretam os padrões do Tribunal Constitucional. Recorde-se que a jurisdição constitucional fixou há muito o entendimento de que tanto é inconstitucional tratar desigualmente quem está em posição de igualdade, como tratar igualmente quem está em posição de desigualdade[23].

Tenha-se em atenção que, mesmo que se chegasse à conclusão que a coexistência dos dois regimes existentes excedia os limites da diferenciação consentida ao legislador *“sob o ponto de vista da segurança jurídica, da praticabilidade, da justiça e da solidariedade”*, a inconstitucionalidade tanto poderia ser a do regime regra (do Valor Patrimonial Tributário como valor mínimo de tributação de IMT), como a do regime excecional que o legislador criou para

o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais, e para a arrematação judicial ou administrativa. Tendo em conta que o primeiro já teve validação constitucional, mais facilmente se poderia duvidar deste – em relação ao qual o presente Tribunal não tem de, nem pode, pronunciar-se.

*

Inexistindo desconformidade constitucional da norma do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IMT enquanto norma de determinação do valor a atender para efeitos de IMT, é impossível retomar a questão da forma de ultrapassar os seus resultados; fica assim encerrada a disquisição.

Conclui-se, portanto, com a jurisprudência do STA, do Tribunal Constitucional e do CAAD, que a norma do artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT não é uma presunção, não é contornável para efeitos dessa tributação patrimonial e não é inconstitucional.

Por estes motivos, há-que julgar improcedentes (i) quer o pedido dirigido à anulação total das liquidações de IMT sindicadas e do indeferimento presumido da reclamação graciosa contra elas deduzida, assente na pretensa, mas inexistente ilegalidade/inconstitucionalidade da norma do artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT, que adviria de não se considerar nessa norma uma presunção ou de tal presunção ser inilidível, (ii) quer o pedido formulado a título subsidiário da sua anulação parcial por erro nos pressupostos de facto baseado na requerida, mas inviável ilisão da presunção, atenta a não instituição pela referida norma de qualquer presunção, mas da directa fixação de critério relevante para a determinação da base tributável do imposto. Improcedendo o(s) pedido(s) não há lugar à restituição do imposto e a juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

Em face de tudo o exposto, decide este coletivo:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências;

b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **155.054,94**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.672,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de maio de 2024

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(José Nunes Barata)

(Jorge Carita)