

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 191/2023-T

Tema: IRS. Mais-valias, regime transitório do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro – terreno para construção urbana. Prova do valor de realização. Exceção dilatória de inimpugnabilidade do ato tributário.

SUMÁRIO:

1. Para saber se se verificam os pressupostos da tributação, releva a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do Código do IRS, uma vez que o regime transitório estabelecido para a categoria G de IRS (regime previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A/88), se estabelece que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efetuado depois da entrada em vigor deste Código.
2. Constitui critério para a classificação de um terreno como prédio urbano se o mesmo foi destinado a esse fim pelos próprios contraentes (critério da destinação particular).
3. O procedimento de prova do preço efetivo uma condição de procedibilidade da impugnação, quando nesta se pretenda discutir o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis, ter-se-á de reconhecer, quanto à questão da determinação do valor da realização, resultante da aplicação do artigo 44.º, n.º 2, do CIRS, a verificação de uma exceção de inimpugnabilidade do ato impugnado.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 30 de maio de 2023, acordam no seguinte:

1.

I. RELATÓRIO

1. A..., doravante designado “Requerente”, NIF..., com residência em..., ..., República Federal da Alemanha, na sequência da notificação da demonstração da liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2019, no montante de € 6.383,09 (seis mil trezentos e oitenta e três euros e nove cêntimos), que juntou como **Documento n.º 3**, e da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, não se conformando com a decisão proferida, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos nos 1 e 2 do artigo 10.º, ambos, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação da decisão de deferimento meramente parcial da reclamação graciosa e do ato de liquidação de IRS *supra* referenciado.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 22 de março de 2023.

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 como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o Senhor Prof. Doutor Rui Miguel Zeferino Ferreira, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 12 de maio de 2023 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) 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 Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 30 de maio de 2023.

2.

3. Em suporte das suas pretensões alega a Requerente, em síntese:

- a) Que, pretende ver apreciada a legalidade da decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa, apresentada em 30.07.2021 (RG...), relativa à liquidação de IRS, com o número de documento 2021..., de 01.04.2021, relativa ao período de 2019, por considerar que a Requerida não considerou a factualidade em causa e, conseqüentemente, errou no direito aplicável (erro manifesto de facto e de direito).
- b) Que, a alienação do imóvel em causa encontra-se isenta de tributação de mais-valias, em sede de IRS, uma vez que sustenta que adquiriu, em 09.12.1982, conjuntamente com o seu marido, pelo preço de 200.000\$00 (duzentos mil escudos), um lote de terreno para construção urbana, com a área de 600 metros quadrados, situado em ..., freguesia..., concelho de Tavira.
- c) Que, o prédio (lote de terreno para construção urbana) foi alienado somente pelo valor de € 25.000 (vinte e cinco mil euros), apesar do seu valor patrimonial tributário ser de € 95.927,65 (noventa e cinco mil novecentos e vinte e sete euros e sessenta e cinco cêntimos).
- d) Que, na declaração oficiosa de IRS, a Requerida identificou, de forma errada, a aquisição do prédio pela Requerente em dezembro de 1996, pelo valor de €8.776,35, e que o valor da alienação correspondente a 50% correspondia a € 47.963,82 (50% do valor patrimonial tributário).
- e) Que, não resultam dúvidas de que a aquisição do prédio se verificou em 09.12.1982, pelo que tal alienação, por decorrer da aquisição de prédios adquiridos antes de 1 de janeiro de 1989, encontra-se excluída de tributação em sede de mais-valias de IRS, conforme o disposto no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

3.

- f) Que, a alienação do prédio não estava sujeita a imposto sobre mais-valias existente antes da introdução do IRS, pelo que a decisão de deferimento parcial, bem como a liquidação de IRS subsequentemente emitida são ilegais, por serem contrárias ao disposto no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, devendo ser anuladas.
4. Em 26 de junho de 2023, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, e juntou o processo administrativo, invocando em síntese:
- a) Que, a Requerente, sobre a liquidação oficiosa de IRS, referente ao ano de 2019, apresentou reclamação graciosa, quanto à consideração dos valores de € 47.963,82, como alienação e de € 8.776,35 como de aquisição de 50% do prédio, alegando que aquisição se deu em 09.12.1982 (e não em 1996), pelo valor de 200.000\$00 (duzentos mil escudos), equivalente a € 997,60 (novecentos e noventa e sete euros e sessenta cêntimos), e que o valor de alienação correspondeu a € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros) e não ao valor do correspondente valor patrimonial tributário.
- b) Que, no âmbito da reclamação graciosa, foi proferido despacho de deferimento parcial, por via da alteração da data e valor de aquisição, mas mantendo-se o valor de realização considerado (VPT total de €95.927,65), por ser superior ao valor de realização declarado no contrato (€25.000,00).
- c) Que, foi determinado a aplicação da alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do Código de IRS, considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%.
- d) Que, entre os ganhos incluídos na categoria G do IRS, apenas eram sujeitos ao antigo Imposto de Mais-Valias, as transmissões onerosas de terrenos para construção, qualquer que fosse o título por que se operassem, pelo que estando em causa um

terreno para construção, os ganhos decorrentes da sua transmissão onerosa já se encontravam sujeitos a imposto de mais-valias.

- e) Que, por isso, tal alienação não estava excluída de tributação, em sede do CIRS, aquando da sua transmissão onerosa em 2019, nos termos da leitura a contrário do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442- A/88, de 30 de Novembro.
- f) Que, relativamente ao valor de realização a considerar, apesar da alínea f) do artigo 44.º, do Código do IRS, estabelecer que, para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização o valor da respetiva contraprestação, ou seja o valor declarado no contrato, o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.
- g) Que, incidindo o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis sobre o valor patrimonial tributário (VPT), por ser superior ao valor do contrato, será aquele o valor de realização a considerar.
- h) Que, para afastar a aplicação desta regra de consideração do VPT, por ser superior ao valor declarado no contrato, podia ser feita prova, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto, de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.
- i) Que, não tendo a Requerente, oportunamente, promovido aquele procedimento de prova do preço efetivo, nos termos do supracitado n.º 2 do artigo 44.º, do Código do IRS, o valor de realização a considerar corresponde ao VPT, por ser superior ao valor declarado no contrato.

j) Que, em suma, deverá ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

5. Por despacho de 1 de outubro de 2023, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, já que não existem factos controvertidos que convoquem a necessidade de produção de prova testemunhal.

Nesse mesmo despacho foi concedido o prazo simultâneo de 15 dias para as Partes apresentarem, querendo, as suas alegações.

6. As Partes apresentaram alegações, a Requerida, em 12 de outubro de 2023, onde assume o mesmo posicionamento manifestado na resposta, e a Requerente, em 18 de outubro de 2023, limitando-se a remeter para o que havia referido no pedido de pronúncia arbitral, juntando o comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente (pago a 17 de outubro de 2023).

II. SANEAMENTO

1. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2 do RJAT e 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
2. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido (art.º 2º, n.º 1, a) do RJAT).
3. O processo não enferma de nulidades.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Nos presentes autos há que decidir as seguintes questões:

- a) Saber se, a liquidação de IRS, bem como a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, enferma de ilegalidade por violação do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.
- b) Saber se, a liquidação de IRS, bem como a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, enferma de ilegalidade por violação do artigo 44.º, n.º 1, al. f), do Código do IRS, no que respeita à consideração do valor de realização.

IV. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

- A. A Requerente tem residência em ..., ..., República Federal da Alemanha.
- B. A Requerente por escritura pública de compra e venda, outorgada em 09.12.1982, lavrada a fls. ... v. a ... v. do livro n.º O 72-A, do ... Cartório Notarial de Loulé adquiriu, conjuntamente com o seu marido, B..., um lote de terreno para construção urbana, com a área de 600 m², situado em ..., freguesia da ..., concelho de Tavira (**Cfr. Doc. 4, PPA, e admitido por acordo**).
- C. O prédio urbano foi registado em nome dos compradores em 25.02.2016 (**Cfr. Doc. 5, PPA**).
- D. O Prédio foi inscrito na matriz predial urbana, sob a apresentação do modelo 129, no ano de 1995 (**Cfr. Doc. 6, PPA**))

-
- E.** O Prédio Urbano (terreno para construção urbana) foi adquirido pelo preço de 200.000\$00 (duzentos mil escudos), correspondente ao valor de € 997,60 (novecentos e noventa e sete euros e sessenta cêntimos).
- F.** O valor de alienação, constante da escritura pública de compra e venda, de 13.06.2019, é de € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros) – **Cfr. Doc. 7, PPA**
- G.** A Requerente não apresentou qualquer outro meio de prova comprovativo do valor da alienação do terreno para construção urbana.
- H.** A Requerente não submeteu a Declaração Modelo 3, do IRS.
- I.** Na declaração oficiosa, modelo 3 de IRS, n.º ...-2019-... -..., foi inscrito como valor de realização, correspondente a 50% do valor de venda do imóvel urbano (terreno para construção), o valor correspondente a 50% do valor patrimonial tributário, equivalente a € 47.963,82 (quarenta e sete mil novecentos e sessenta e três euros e oitenta e dois cêntimos).
- J.** Na declaração oficiosa, modelo 3 de IRS, n.º ...-2019-... -..., foi inscrito como valor de aquisição, em 1996, o valor de € 8.776,35 (oito mil setecentos e setenta e seis euros e trinta e cinco cêntimos).
- K.** A Requerente apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2021..., alegando que:

“a) O valor e a data de aquisição inscritos na mod.3 de IRS oficiosa então incorretos, pois o imóvel alienado (terreno para construção) foi adquirido em 1982/12/09 pelo valor de 200.000\$00 (equivalente a €997,60).

b) O valor de realização também se encontra incorreto, pois o imóvel foi

alienado pelo valor de €25.000,00 e não pelo seu VPT’.

- L.** Sobre a reclamação graciosa recaiu projeto de decisão da Requerida, notificado pelo ofício de 20.10.2022, em que propôs o deferimento parcial quanto à aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS e ao valor de aquisição do prédio urbano, mantendo o valor de realização (**Cfr. Doc. 1, PPA**).
- M.** Em ofício de 19.12.2022, a Requerente foi notificada do despacho de deferimento parcial, tal como previsto no projeto de decisão (**Cfr. Doc. 2, PPA**).
- N.** A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 20.03.2023.

B. FACTOS NÃO PROVADOS

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

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias

soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental, bem como o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. DA VIOLAÇÃO DO ARTIGO 5.º, N.º 1, DO DECRETO-LEI N.º 442-A/88, DE 30 DE NOVEMBRO

A primeira questão que se coloca à apreciação deste tribunal arbitral resulta da apreciação conjugada do artigo 1.º, do Código do Imposto de Mais-Valias, do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro e, ainda, do artigo 10.º do Código do IRS.

Nos termos do artigo 1.º, do Código do Imposto de Mais-Valias:

“o imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através dos actos que a seguir se enumeram:

1.º Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial”

A mesma disposição legal esclarecia ainda o que se deveria entender por “terrenos para construção”, designadamente estabelecia o § 2., do artigo 1.º, do Código do Imposto de Mais-Valias que eram:

“(...) havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo”.

Posteriormente, surgiu o Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que veio proceder à aprovação do Código do IRS, revogando o imposto de mais valias, e passando as mais-valias a ser tributadas em sede de IRS, na categoria G. Este Código passou a determinar que seriam tributadas todas as transmissões onerosas sobre imóveis (artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS), o que constitui um significativo alargamento do regime até então vigente.

Em face da significativa alteração do quadro legal, e tendo em vista obviar à aplicação retroativa do Código de IRS, o artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro estabeleceu-se um “*Regime transitório da categoria G*” nos termos do qual, na redação inicial:

“os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código”.

Este preceito legal foi, posteriormente, alterado pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho, passando a dispor o seguinte:

“os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.

Ora, o cerne do problema que nos ocupa prende-se com a interpretação do citado artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro. Esta matéria tem sido objeto de extenso debate jurisprudencial, tendo os Tribunais Superiores, em sentido que se crê constante e maioritário, defendido que:

“o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS” (vide, entre outros, o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 01100/05, de 12.12.2006, in www.dgsi.pt).

Mais concretamente, tem-se sustentado que:

“(…) para saber se se verificam os pressupostos da tributação, releva a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do Código do IRS, uma vez que, como se viu, no regime transitório estabelecido para a categoria G de IRS (regime previsto no n.º 1 do artigo 5.º do citado DL 442-A/88), se estabelece que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código.” (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0969/09, de 27.01.2010, cujo entendimento se encontra igualmente vertido, no essencial, nos acórdãos do STA, processo n.º 0529/11, de 12.01.2012, processo n.º 01072/12, de 30.01.2013, processo n.º 0584/15,

de 08.07.2015, processo n.ºs 01266/13, de 12.02.2015 e processo n.º 0969/09, 27.01.2010 [todos disponíveis e publicados no site www.dgsi.pt]

Por seu lado, na doutrina fiscal, Paula Rosado Pereira sustenta que:

“O principal motivo justificativo da criação de um regime transitório para esta categoria de rendimentos consistiu no facto de as regras de incidência do Código do Imposto de Mais-Valias, então revogado, serem consideravelmente menos abrangentes do que as da categoria G do Código do IRS. Com efeito, o Código do Imposto de Mais-Valias não tributava grande parte das situações que, nos termos do Código do IRS, originam mais-valias tributáveis. Refira-se, a título de excepção, a transmissão onerosa de terrenos para construção, que já se encontrava prevista no Código do Imposto de Mais-Valias” (in Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias, Almedina, 2005, pp. 121-122).

A referida autora acrescenta ainda que:

“(...) em conformidade com o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 [Regime transitório da categoria G], os ganhos que, constituindo mais-valias tributáveis nos termos do artigo 10.º do Código do IRS, não eram, contudo, sujeitos ao Imposto de Mais-Valias, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm tiver ocorrido já depois da entrada em vigor do Código do IRS (1 de Janeiro de 1989)”.

Já no que respeita à noção de terreno para construção, cumpre referir o entendimento vertido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15.12.2011, proferido no processo n.º 00224/07.OBEPNF, segundo o qual:

“Para saber qual o conceito-tipo de terreno para construção que releva para efeitos de IRS importa primeiro explicar porque é que esse conceito é, no caso, relevante para efeitos deste imposto. Na verdade, e em princípio, a tributação das mais-valias (dos «ganhos trazidos pelo vento»; das «valorizações dos bens que não foram produzidos, comprados ou conservados para vender»; dos «aumentos inesperados, imprevistos, do valor dos bens» - definições do Prof. José Joaquim Teixeira Ribeiro, in «A Reforma Fiscal», pág. 127, e «Lições de Finanças Públicas», 5.ª edição, pág. 303) obtidas com a alienação de terrenos não depende, no Código do IRS, da sua afectação à construção”.

O artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, reconhece como mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo enquadráveis noutra categoria de rendimentos, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, quaisquer que eles sejam.

O que resulta do facto de o legislador do Código do IRS ter aderido a uma noção alargada de rendimento (rendimento-acrécimo), vocacionada para reconhecer e relevar para a tributação todos os acréscimos patrimoniais líquidos, quaisquer que sejam a suas proveniências.

A importância do conceito de terreno para construção para a resolução do caso deriva da interferência de uma norma de incidência negativa, localizada no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A /88, de 30.11, segundo o qual “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo CIMV aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965”, “só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.

Dele resulta — para o que aqui releva — que quanto aos bens adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS, os ganhos obtidos com a respetiva alienação, só são reconhecidos como mais-valias tributáveis se o CIMV os reconhecesse também.

In casu, o identificado terreno veio a integrar a esfera patrimonial da Requerente antes da entrada em vigor do Código do IRS; daí que, por força da referida norma de incidência negativa, os ganhos obtidos com a sua venda só são tributáveis em mais-valias pelo CIRS se também o fossem pelo CIMV. Sucede que o CIMV não tributava, na sua realização e como se viu, todos os «ganhos de capital», mas apenas os ganhos decorrentes dos aumentos de valor de quatro tipos de bens (que não foram adquiridos para revenda): os terrenos para construção; os elementos do ativo imobilizado das empresas ou bens ou valores por elas mantidos como reserva ou fruição; o direito de arrendamento dos escritórios e consultórios; as quotas em sociedades ou ações.

Entendeu-se, de acordo com o respetivo preâmbulo, que seriam estes “*os bens cujas mais-valias se verificam com maior frequência, são de maior vulto ou não oferecem dificuldades sérias de determinação*”. E, porque não estava em causa a alienação de elementos do ativo imobilizado de empresas, direitos de arrendamento, escritórios ou consultórios, quotas em sociedades ou ações, a tributação dos ganhos com a venda o prédio em causa estaria dependente, à partida, de se tratar de um terreno para construção.

Todavia, o CIMV tinha o seu próprio conceito de terreno para construção. De acordo com o § 2º, do artigo 1.º do CIMV, seriam havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização aprovados **e os assim declarados no título aquisitivo**. Ou seja, o CIMV oferecia um triplo critério de classificação de um terreno como um prédio urbano (visto que já então os prédios seriam classificados como rústicos ou urbanos de acordo com a sua afetação ou destino (cfr. artigo 5.º do Código da Contribuição Predial ao tempo em vigor): ter potencialidades construtivas (critério da aptidão estrutural ou objetiva); ter sido afetado à construção por ato da administração (critério da afetação administrativa); **ou ser destinado a esse fim pelos próprios contraentes (critério da destinação particular)**.

Sendo que, para o efeito, o terreno teria potencialidades construtivas se estivesse situado em aglomerado urbano, considerando-se como tal (de acordo com o artigo 62.º do Decreto-Lei

n.º 794/76, de 5.11) os que, situados a área envolvente de um núcleo de edificações autorizadas, confinassem com vias públicas pavimentadas e fossem servidos de rede de abastecimento domiciliário de eletricidade, água e drenagem de esgotos.

E, no caso em apreço, acontece é que as potencialidades construtivas do terreno em causa só foram reconhecidas após a entrada em vigor do Código do IRS, mais exatamente em 1995, por via da apresentação do Modelo 129 – Declaração para Inscrição ou Alteração de Inscrição de Prédios Urbanos na Matriz -, visto que desse documento resulta que o mesmo fazia parte do artigo (rústico) ...º, pelo que sob este critério estaria afastada a tributação nos termos do artigo 10.º, do Código do IRS, a transmissão onerosa (por compra e venda) do sobredito imóvel em 2019, quer considerando como base dessa tributação o preço pago quer o valor tributário (superior) do dito prédio à data.

Por outro lado, quanto ao segundo critério para a classificação de um terreno como prédio urbano resultaria do mesmo ter sido afeto à construção por ato da administração (critério da afetação administrativa), sendo que dos presentes autos não resulta a existência de elementos que possam levar este tribunal arbitral a considerar que o prédio em questão tenha sido afetado à construção por ato da administração. Ademais, sempre competiria nos termos consignados no artigo 74.º, n.º 1 da LGT, à Autoridade Tributária e Aduaneira o ónus da prova dos pressupostos legais da sua atuação, *in casu*, a alegação e demonstração de que o prédio objeto do ato tributário em causa tinha sido afeto à construção por ato da administração. Porém, tal manifestamente não aconteceu.

Por último, quanto ao terceiro critério para a classificação de um terreno como prédio urbano resultaria de o mesmo ser destinado a esse fim pelos próprios contraentes (critério da destinação particular). Nesse particular, resulta do ato aquisitivo de forma expressa que “*Que pelo preço de duzentos contos, (...), a ele vendem, um lote de terreno para construção urbana, com a área de seiscentos metros quadrados, situado em ..., freguesia ..., concelho de Tavira ...*” [negrito nosso], pelo que as partes destinaram efetivamente o prédio a terreno para construção urbana.

A este respeito, importa referir e ponderar, que o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul, no processo n.º 6380/02, onde refere que a destinação indicada no título aquisitivo ou no contrato-promessa, não é, nem pode ser o único elemento a ponderar já que pode estar apenas presente na mente do adquirente e ser omitido, e porque é no momento da aquisição do terreno ou do ganho obtido com a sua venda, que se deve reportar o destino atribuído ao mesmo. Ora, mostra-se evidente que no momento da aquisição do terreno o mesmo foi destinado pelas partes a terreno pela construção, como se mostra devidamente evidenciado pela escritura pública de compra e venda de 09.12.1982, não tendo a Requerente logrado fazer prova em sentido contrário, como lhe competia nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

Deste modo, foram por reunidos indícios seguros de que no momento da transmissão é manifesta a intenção de destinar o referido terreno à construção. Ou seja, diferentemente do que sucedia no processo 358/2019-T, proferido pelo tribunal arbitral junto do CAAD, o prédio em causa foi originariamente adquirido como terreno para construção, tal como o destinaram as partes contratantes na escritura pública de compra e venda. Neste caso, a Requerida, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, cumpriu o ónus da prova dos pressupostos legais da sua atuação, *in casu*, a alegação e demonstrando de que o prédio objeto do ato tributário em causa foi destinado a terreno à construção pelas Partes intervenientes no negócio de compra e venda, que o consignaram expressamente no ato translativo da propriedade.

Deste modo, e porque não se afiguram existir argumentos que levem a arredar a interpretação e aplicação que tem vindo a ser feita do artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro, pelos Tribunais Superiores, acompanhando-se na íntegra e no essencial o entendimento expresso nos acórdãos acima melhor indicados, o pedido de pronúncia arbitral quanto a este argumento terá de improceder inteiramente sem necessidade de mais amplas considerações.

B. DA VIOLAÇÃO DO ARTIGO 44.º, N.º 1, AL. F) DO CÓDIGO DO IRS

O CIRS configura os incrementos patrimoniais como uma categoria residual, tributando somente os ganhos que não estão abrangidos nas restantes categorias.

No artigo 9º do CIRS, respeitante aos rendimentos da categoria G, agregam-se várias categorias de incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outra categoria, as mais-valias, as indemnizações que ressarcam danos não patrimoniais, as quantias auferidas em virtude das obrigações de não concorrência, os acréscimos patrimoniais não justificados estabelecidos nos termos dos artigos 87º, 88º e 89º-A, da Lei Geral Tributária, e as indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

Constituindo, assim, incrementos patrimoniais, as mais-valias tal como se encontram definidas no artigo 10º do CIRS.

“Artigo 9º- Rendimentos da categoria G

1. Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte;”

As mais-valias encontram-se casuisticamente enumeradas no artigo 10º do CIRS, podendo dizer-se que se caracterizam pela sua natureza ocasional e fortuita, e, para o que aqui releva, no que concerne à fonte do “ganho obtido” as imobiliárias providas, de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS da “alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis”.

Sendo que o código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, não nos fornece um conceito de mais-valias, poderemos assumir que constituindo os mesmos incrementos de natureza patrimonial “*correspondem, essencialmente a ganhos resultantes de uma valorização de bens devida a circunstâncias exteriores, portanto independentemente de*

uma actividade produtiva do seu titular. São “ganhos trazidos pelo vento (“windfal gains”)
[Rui Duarte Morais, in *Sobre o IRS*, 2006, p. 109].

Relativamente ao ganho para efeitos fiscais, dir-se-á que:

“a mais valia é um ganho que se materializa diferença entre o valor por que o activo entrou no património individual e o valor por que dele saiu por força de um acto de disposição ou outro facto que, segundo a lei, constitua a realização da mais valia” [José Guilherme Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, páginas 431 e seguintes]

Tais ganhos, e segundo a solução tradicional no nosso ordenamento jurídico tributário só serão tributados no momento da alienação do bem, de acordo com a previsão do n.º 3 do artigo 10.º do CIRS, consagrando-se como princípio geral da tributação das mais-valias, o princípio da realização.

Aos ganhos, para além das exceções previstas nas alíneas a), b) e c), do n.º 3 do artigo 10.º, consideram-se obtidas no momento da prática dos atos previstos no seu n.º 1: *“os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previsto no n.º 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes: (...)”*.

Pois bem, traçado ainda que de forma sinóptica o regime das mais-valias imobiliárias e recentrando-nos na questão fulcral dos presentes autos, haverá que assinalar o seguinte: A controvérsia entre as partes reconduz-se ao valor a considerar na alienação do terreno para construção, pelo facto de a AT entender, com apelo ao disposto conjugado nos artigos 44.º, n.º 1, al. f), n.º 2 e n.º 6, do CIRS, que o valor a considerar teria de ser o valor patrimonial tributário, por superior ao valor declarado no ato translativo da propriedade e, bem assim, por não ter a Requerente adotado o procedimento legalmente exigido para demonstrar o contrário.

Ora o artigo 44.º, n.º 1, al. f), do CIRS, estabelece que:

“1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

(...)

f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.”

Por seu lado, o n.º 2 do artigo 44.º do CIRS vem estabelecer que:

“2 - Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.”

Assim sendo, enquanto a Requerente sustenta que ao abrigo do artigo 44.º, n.º 1, al. f), do CIRS, o valor da respetiva contraprestação ascende ao valor de € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros), ainda que inferior ao valor patrimonial tributário, já a Requerida convocando o .º 2 do artigo 44.º do CIRS sustenta que tendo em consideração o valor declarado, e sendo o valor patrimonial tributário do imóvel superior, terá de ser este último a ser considerado para efeitos de determinação da mais-valia imobiliária, o qual foi aquele que serviu para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Efetivamente, nos termos do n.º 2 do artigo 44.º do CIRS, no caso da alínea f) do n.º 1 do mesmo artigo, em que se considera valor de realização para efeitos de apuramento das mais-valias o valor da respetiva contraprestação, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida. De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 12.º do Código

do IMT, este imposto incide sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

A Requerida refere ainda que a Requerente poderia ter feito prova de que o valor da realização foi inferior ao valor patrimonial tributário a considerar, nos termos dos números 5 e 6 do artigo 44.º do CIRS e artigo 139.º do CIRC (com as necessárias adaptações), mas não o tendo, oportunamente, promovido, o valor a considerar corresponderá ao valor patrimonial tributário, por ser superior ao valor declarado no contrato.

Efetivamente, o n.º 5 do artigo 44.º do CIRS, dispõe que:

“5 - O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.”

Acrescentando o n.º 6 do mesmo artigo 44.º do CIRS, que:

6 - A prova referida no número anterior deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.

Por seu lado, quanto ao procedimento a adotar, exigido pelo artigo 44.º, n.º 6, do CIRS, estabelece o artigo 139.º, do CIRC, que:

“Artigo 139.º

Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis

1 — O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário

que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

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

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

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

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

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

7 — *A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 64.º, ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa.*

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

Ora, tal como resulta do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09.04.2003, proferido no âmbito do processo n.º 0320/03, em que foi relator o Exmo. Conselheiro Pimenta do Vale, mesmo que se tratasse de uma presunção *iuris et iure*, inilidível, atualmente tem de ser considerada suscetível de ilisão, por força do disposto no artigo 73º da LGT. Assim, de harmonia com o citado n.º 5 do referido artigo 44.º do CIRS, aditado pelo artigo 2.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, o disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto, sendo que, de acordo com o n.º 6, a prova deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no n.º 3 do artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações, ou seja:

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

De acordo com o n.º 5 do artigo 139.º do CIRC, o referido procedimento “*rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações*”,

podendo a administração fiscal aceder à informação bancária do Requerente e dos respetivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização, conforme o disposto no n.º 6 do citado artigo 139.º do CIRC. Porém, no caso em apreço tal autorização nunca ocorreu, tendo a Requerente limitado a fazer prova do preço com base na escritura pública de compra e venda, outorgada no decurso do ano de 2019.

Efetivamente, com a reforma do CIRS realizada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, em vigor desde 01.01.2015, foram aditados ao artigo 44.º, entre outros, os n.ºs 5 e 6, na redação acima descrita. Este aditamento teve por base o projeto da reforma do IRS, elaborado em setembro de 2014 pela respetiva Comissão de Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, presidida pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, onde se sustentou a ideia que:

“5.1.11.11 Possibilidade de afastamento do critério do VPT mediante prova do preço de transmissão efetivo

Ao nível das mais-valias imobiliárias – e diferentemente do que sucede em sede de IRC e, também, de IRS, neste caso quando tais mais-valias são tributadas no âmbito da categoria B –, a tributação em sede da categoria G não prevê a possibilidade de afastamento da regra que determina que o valor de realização corresponde ao valor a considerar para efeitos de liquidação de IMT sempre que este seja superior ao declarado. Não se vislumbrando motivos que impeçam a ilisão da referida presunção no âmbito da categoria G e podendo esse impedimento ter consequências gravosas e injustificadas para os contribuintes, propõe-se a consagração expressa de que, também neste caso, existe tal possibilidade”.

Com o referido aditamento, o legislador criou um procedimento destinado a ilidir a presunção ínsita no n.º 2, que já existia no artigo 31.º-A do CIRS para as mais-valias realizadas

por pessoas singulares com rendimentos empresariais e/ou profissionais e no artigo 64.º do CIRC, para as pessoas coletivas.

Como refere a decisão arbitral de 08.03.2019, proferida Processo n.º 415/2018-T, que acompanhamos (a menção ao artigo 31.º-A do CIRS deve ter por referência o artigo 44.º do mesmo código):

“Em consonância com os princípios que regulam toda a tributação, a lei fiscal está impedida de criar presunções inilidíveis, estabelecendo que é sempre possível efetuar prova em contrário (vd. artigo 73.º LGT). A admissão da ilisão em qualquer situação é a forma que a lei consagra para garantir ao contribuinte que a sua tributação é feita pelo valor real dos rendimentos, afastando valores que tenham sido presumidos. É, afinal, a forma de harmonizar a existência de presunções que a lei fiscal estabelece com os citados princípios, que têm, inclusivamente, fonte constitucional.”

(...) Para as transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, a lei estabelece uma presunção para os casos em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, na norma do artigo 31.º-A, n.º 1, do CIRS. Mais concretamente, estabelece este preceito que, nas situações em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT, deverá considerar este – mais elevado – na determinação do lucro tributável.

(...)

Com efeito, a lei desenhou um regime próprio para ilisão daquela presunção no CIRC e mandou aplicá-lo por expressa disposição da norma do referido artigo 31.º-A, do CIRS, ainda que sujeito às “necessárias adaptações” (vd. n.º 6 do referido artigo 31.º-A). Esse regime encontra-se regulado no artigo 139.º, n.ºs 3 a 6, do CIRC, traçando-se nestas normas e, complementarmente,

na regulamentação constante dos artigos 86.º, n.º 4, 91.º e 92.º, todos da LGT, a disciplina respectiva. Parece, assim, claro que a lei não se basta com os meios gerais de prova para que o contribuinte demonstre que o preço efectivo foi menor do que o VPT. Mais do que isso, a lei optou por criar um procedimento regulamentado para afastar a presunção, cuja tramitação está devidamente estruturada na LGT e que passa pelo requerimento da sua abertura, indicação de perito pelo contribuinte, designação de perito pela AT, a nomeação de perito independente, reunião de peritos, debate contraditório entre os peritos e decisão por acordo ou pelo órgão competente (vd. artigos 91.º e 92.º da LGT). [negrito nosso]

É ponto assente (e que se encontra demonstrado pela factualidade provada nestes autos), que a Requerente não deu início a tal procedimento – e a lei não se basta, ao contrário do que entende a Requerente, com o envio de elementos à AT, nem com a manifestação da disponibilidade para permitir o acesso à informação bancária; a lei exige, antes, que seja iniciado um procedimento formal, através da apresentação de requerimento dirigido ao Diretor de Finanças competente (art. 139.º, n.º 3, do CIRC) e seguindo a tramitação estabelecida nos artigos 91.º, 92.º e 84.º, n.º 3, da LGT, com as necessárias adaptações (vd. artigo 139.º, n.º 6, do CIRC).

Em sintonia com a fixação de procedimento próprio para ilisão da presunção, a lei fixou também a impossibilidade de impugnar as liquidações feitas com base na presunção de preço, sempre que o contribuinte não tenha recorrido ao procedimento estabelecido. É assim que a norma do art. 139.º, n.º 7, do CIRC, subordina a possibilidade de impugnar a liquidação de imposto efectuada com base na presunção estabelecida no art. 31.º-A, n.º 1, à prévia tramitação do procedimento. Dito de outro modo: o contribuinte só poderá impugnar liquidações correctivas feitas com base na presunção

estabelecida no referido art. 31.º-A, n.º 1, do CIRS, se previamente instruir o procedimento de prova estabelecido no art. 91.º da LGT.

O procedimento de prova do preço constitui, assim, uma condição de impugnabilidade da liquidação feita com fundamento na presunção do artigo 31.º-A, n.º 1, do CIRS. Sem que ele tenha existido, a impugnação não pode ser apreciada”.

Nestes termos se pronunciou o STA no acórdão de 06.12.2013, no âmbito do processo n.º 0989/12:

“a lei criou um procedimento em ordem a permitir ao sujeito passivo de IRC demonstrar que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT [...]. Esse procedimento «rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei», como prescreve o n.º 5 do citado art. 129.º [actual artigo 139.º] do CIRC. [...]. Acresce que este procedimento constitui condição necessária à abertura da via contenciosa, como resulta expressamente do n.º 7 do art. 129.º [actual artigo 139.º] do CIRC, que dispõe: «A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 58.º-A [actualmente, n.º 2 do art. 64.º], ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa» [...]. Ou seja, o procedimento previsto no n.º 3 do art. 129.º [actual artigo 139.º] do CIRC, que visa a demonstração pelo sujeito passivo de que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT, constitui uma condição de procedibilidade da impugnação quando nesta se pretenda discutir o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis.”

No mesmo sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes arestos: acórdãos do STA de 09.03.2016 (Processo n.º 0820/15); e de 06.02.2013 (Processo n.º 0989/12); acórdão do TCAS de 24.11.2016 (P. 08624/15); e do CAAD: acórdãos arbitrais de 08.03.2019 (Processo n.º 415/2018-T) e de 25.10.2018 (Processo n.º 89/2018-T).

Entende a jurisprudência que:

“Por não serem admitidas nas normas de incidência tributária presunções inilidíveis – art. 73.º da LGT – o legislador estabeleceu no CIRC um procedimento no seu art. 139.º para prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário permitindo que aí se faça a ilusão de tal presunção. Tal procedimento é accionado pelo sujeito passivo «mediante requerimento dirigido ao Director de Finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos». Como indica o n.º 5 do art. 139.º do CIRC, este procedimento «rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei», configurando-se uma verdadeira equiparação legal com o procedimento do pedido de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, assim admitindo que no processo de impugnação do acto de liquidação (ou do acto de correcção do lucro tributável de que não resulta liquidação) sejam discutidas, quer as ilegalidades desse acto, quer todas as ilegalidades verificadas ao longo do procedimento, salvo caso de se haver alcançado um valor por acordo entre os peritos.

Nos termos do disposto no n.º 7 do art. 130.º do CIRC a existência deste procedimento constitui condição necessária à abertura da via contenciosa, ou seja, é uma condição de procedibilidade da impugnação quando nesta se pretenda discutir o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis.” [Acórdão do STA proferido a 9/3/2016, no proc. 0820/15].

Veja-se, ainda, com relevância para o presente caso, o seguinte excerto da Decisão arbitral coletiva, proferida em 25.10.2018 (processo n.º 89/2018-T):

“a instauração do procedimento previsto no art. 139.º do CPC é a forma legal da ilisão da presunção consagrada no art. 64.º/2 do mesmo Código. Tal procedimento, é uma garantia da conformidade desta presunção com o disposto no art. 73.º da LGT, na medida em que faculta aos interessados um meio adequado e suficiente para, sentindo-se prejudicados pela presunção em questão, demonstrarem, sem procedimento próprio, a falta de aderência à realidade do facto por aquela presumido. O referido procedimento, previsto no art. 139.º do CPC, é um direito potestativo do contribuinte que, dentro do prazo previsto para o efeito, pode apresentar o seu pedido para que o mesmo seja levado a cabo, impondo-se, a realização do mesmo, nos termos legais, à AT. Desta constatação, retira-se, desde logo, que, ao contrário do que a Requerente parece entender, a AT não tem de facultar ao contribuinte a possibilidade de apresentação de prova do preço efectivo. Antes, a AT é parte passiva da sujeição correspondente ao referido direito potestativo do contribuinte, estando obrigada à realização, nos termos legais, do referido procedimento, assim que instada para tal, em prazo, pelo contribuinte. Deste modo, dentro do quadro legal aplicável, nenhuma notificação ou interpelação da AT é legalmente necessária ou exigível, no sentido de o contribuinte efectuar a prova do preço efectivo. Antes, é àquele que, face à presunção do art. 64.º/2 do CIRC – que deve conhecer (cfr. art. 6.º do Código

Civil) – incumbe o ónus de interpelar a AT para a realização do referido procedimento, mediante a apresentação do correspondente pedido.”

Ora, em face do alegado pela Requerida, mostra-se evidente a sua razão, mas sempre continuaria a ter razão mesmo que apreciada a prova junta com a reclamação graciosa e o presente pedido de pronúncia arbitral. Pois, diferente do que sucedeu por exemplo no processo n.º 156/2019-T, não se poderia considerar que tenha sido feita toda a prova quanto ao valor real da venda do imóvel, uma vez que a Requerente se limitou a submeter a escritura pública de compra e venda, sem que existam outros elementos que sustentem a comprovação do preço efetivamente recebido, como sejam por exemplo os cheques ou documentos comprovativos de transferência bancária, que sustentem que o valor constante do contrato foi efetivamente aquele que foi praticado entre os outorgantes.

Deste modo, constituindo o procedimento de prova do preço efetivo uma condição de procedibilidade da impugnação, quando nesta se pretenda discutir o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis, ter-se-á de reconhecer, quanto à questão da determinação do valor da realização, resultante da aplicação do artigo 44.º, n.º 2, do CIRS, a verificação de uma exceção de inimpugnabilidade do ato impugnado, prevista na alínea i), do n.º 1 do artigo 89.º do CPTA. Pois, tal como resulta do artigo 89.º, n.º 2, do CPTA, “*As exceções dilatórias são de conhecimento oficioso e obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal*”.

Assim sendo, quanto à identificada questão é a Requerida absolvida da instância.

VI. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral julgar:

- a) Improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em conformidade, absolvendo-se a Requerida do pedido quanto à questão da pretensa violação do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, com as legais consequências.
- b) Absolver da instância a Requerida, quanto ao valor da realização, pelo conhecimento oficioso da exceção dilatória de inimpugnabilidade do ato impugnado, prevista na alínea i), n.º 4 do artigo 89.º do CPTA.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 6.383,09 (seis mil trezentos e oitenta e três euros e nove cêntimos)**, correspondente à liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares que a Requerente pretende anular – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do RCPAT.

VIII. CUSTAS

Custas no montante de **€ 612,00 (seiscentos e doze euros)**, a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Porto, 28 de novembro de 2023

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira