

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 466/2024-T**

**Tema: IRS – Prova do preço efetivo – Exceção de inimpugnabilidade do ato.**

### **Sumário:**

I – A prova do preço efetivamente praticado na alienação de bens imóveis para efeitos de apuramento de mais-valias em sede de IRS deve ser realizada através do procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC (cf. artigo 44.º, n.º 1, alínea f), n.º 2, n.º 5 e n.º 6 do Código do IRS), o qual é condição necessária para a impugnação da liquidação do imposto que resultar das correções efetuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 44.º do Código do IRS (cf. artigo 139.º, n.º 7, do Código do IRC).

II - Não tendo havido recurso prévio a esse procedimento, verifica-se a exceção de inimpugnabilidade do ato impugnado, originando a extinção da instância.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., titular do número de identificação fiscal..., solteira, maior, residente na Rua ..., n.º ..., ... – ..., ...-... Figueira da Foz (doravante, a “Requerente”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário

1.

(doravante, “CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ao qual foi atribuído o número de processo ...2023..., materializado no despacho proferido pelo Senhor Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Coimbra, em 17.12.2023, bem como do ato tributário de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “IRS”) relativo ao ano de 2019, correspondente à liquidação com o n.º 2022... e respetiva liquidação de juros compensatórios, do qual resulta um montante a pagar de € 9.129,76, e bem assim, que se determine a condenação da Requerida no reembolso daquele montante acrescido de juros indemnizatórios.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a) e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 14 de junho de 2024, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta e o processo administrativo em 29 de agosto de 2024.
5. Em 3 de setembro de 2024 o Tribunal Arbitral proferiu despacho a conceder à Requerente a possibilidade de exercer contraditório sobre a matéria de exceção invocada pela Requerida, bem como, para proceder à indicação da matéria de facto sobre a qual recairia a inquirição das testemunhas arroladas.
6. Em 16 de setembro de 2024 a Requerente apresentou resposta ao referido despacho, pronunciando-se somente sobre uma das exceções invocadas pela Requerida.
7. Tendo em consideração que a Requerente optou por não indicar a matéria de facto sobre a qual recairia a inquirição das testemunhas arroladas e que, atendendo à situação de facto subjacente aos presentes autos, não se identifica utilidade na realização da inquirição de testemunhas, em 16 de outubro de 2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.

8. Em 25 de outubro de 2024 a Requerente apresentou um requerimento *ad hoc*, que intitulou de reclamação, no qual invocou uma situação de justo impedimento nos termos do artigo 140.º do Código de Processo Civil e peticionou a alteração do despacho que dispensou a realização da reunião arbitral no sentido da admissão da prova testemunhal.

## II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

9. Para fundamentar a sua posição, a Requerente invocou, em suma:
- Vício de violação de lei de forma, consubstanciado na falta de direito de audiência no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, nos termos do artigo 60.º da LGT;
  - Vício de ilegalidade por violação de lei de fundo, alegando que se verifica uma “(...) *desproporção gritante entre o VPT dos dois prédios e o seu valor real, sobretudo no caso da casa, que se aproxima dos € 60.000, pelo que a liquidação adicional de IRS, resultante da aplicação do art.º 46.º, n.º 1, do CIRS, é uma injustiça grave ou notória para a ora reclamante que nunca recebeu as quantias que lhe são imputadas como valor de realização, a fim de serem liquidadas as mais-valias que nunca recebeu, nem conseguiria receber dado o estado de degradação e destruição dos imóveis alienados*”.
10. Por sua vez, a Requerida respondeu nos seguintes termos:
- verificam-se as exceções de abuso de direito (na modalidade de *venire contra factum proprium*), de incompetência em razão da matéria e de erro na forma de processo e da inimpugnabilidade do ato;
  - por cautela, invocou, ainda, a exceção de intempestividade do pedido de prova do preço efetivo;
  - não ocorre falta de direito de audiência no procedimento de revisão oficiosa porquanto a AT limitou-se a aplicar a lei aos factos e, na verdade, tal já havia sido analisado e dado a possibilidade de pronúncia à Requerente através de direito de audiência no âmbito da ação inspetiva – direito que a Requerente não exerceu;
  - “*A alegada manifesta e evidente tributação exagerada e desproporcional face à realidade não encontra sustentação, na medida em que lei determina o recurso a um valor objetivo de suporte à liquidação IMT, no caso o VPT, e foi este o considerado*”;

e) “(...) *pretendendo o sujeito passivo ilidir a presunção legal, deve iniciar um procedimento próprio que não pode ser substituído, por imposição legal, por um outro qualquer*”.

### **III. SANEAMENTO**

**11.** O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

**12.** Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Por escritura pública de 26 de janeiro de 2005 a Requerente comprou à B... C.R.L. o prédio urbano sito em ..., freguesia de ..., inscrito na matriz respetiva sob o artigo ..., descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número ..., e o prédio urbano sito em ..., freguesia de ..., inscrito na matriz respetiva sob o artigo ..., anteriormente inscrito sob o artigo ... da mesma freguesia, descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número ...;
- b) Por escritura pública de 25 de fevereiro de 2019 a Requerente declarou vender a C..., que declarou comprar, pelo preço de € 25.000, o prédio urbano sito em ..., freguesia de ..., inscrito na matriz respetiva sob o artigo ..., descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número ...;
- c) Por escritura pública de 26 de abril de 2019 a Requerente, representada por C..., declarou vender a D..., que declarou comprar, pelo preço de € 2.500, o prédio urbano sito em ..., freguesia de ..., inscrito na matriz respetiva sob o artigo..., anteriormente

inscrito sob o artigo ... da mesma freguesia, descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número ...;

- d)** O valor patrimonial tributário dos prédios referidos em b) e c) é, respetivamente, de € 80.587,53 e € 4.310,00;
- e)** A Requerente não desencadeou o procedimento de prova do preço efetivo previsto no artigo 139.º do Código do IRC, aplicável por remissão do artigo 44.º, n.º 6 do Código do IRS;
- f)** A Requerente declarou, na declaração Modelo 3 de IRS referente a 2019, os valores referidos em b) e c) como valores de realização;
- g)** A Modelo 3 de IRS apresentada pela Requerente gerou a liquidação n.º 2020... de 13 de junho de 2020, com reembolso apurado no valor de € 1.644;
- h)** Em novembro de 2022 foi iniciada uma ação de inspeção interna pelos serviços inspetivos de Coimbra sob a ordem de serviço n.º OI2022...;
- i)** No âmbito da referida inspeção, e como consta do respetivo relatório, constatou-se que os valores patrimoniais dos prédios alienados eram superiores ao declarados pela Requerente, correspondendo a € 80.587,53 e € 4.310,00, respetivamente;
- j)** A Requerente foi notificada do projeto de relatório em 18 de novembro de 2022;
- k)** A Requerente não exerceu o direito de audição;
- l)** A Requerente foi notificada do relatório final em dezembro de 2022, que determinou a realização de correções meramente aritméticas, com fundamento nos n.ºs 2, 5 e 6 do artigo 44.º do Código do IRS, uma vez que os valores de realização inscritos na Modelo 3 de IRS, não obstante concordantes com os constantes das escrituras de compra e venda, serem inferiores ao VPT que serviu de base à liquidação de IMT de ambos os prédios;
- m)** Na sequência da notificação do relatório final de inspeção foi emitida a liquidação de IRS n.º 2022..., e a respetiva liquidação de juros compensatórios, que apurou um montante total a pagar de € 7.485, determinando-se igualmente o estorno do reembolso anteriormente apurado;
- n)** Por não se conformar com a liquidação de IRS adicional, a Requerente apresentou, em 24 de maio de 2023, um pedido de revisão oficiosa, com fundamento em injustiça grave

ou notória, nos termos do artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT e em erro imputável aos serviços, tal como previsto no n.º 1 do mesmo artigo da LGT;

- o) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho proferido em 17 de dezembro 2023, pelo Diretor de Finanças de Coimbra, que foi notificado à Requerente em 02 de janeiro de 2024.

## **A.2. Factos dados como não provados**

**13.** Consideram-se não provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- a) Na avaliação dos prédios que foram visados na liquidação adicional não foi apreciado corretamente o coeficiente de qualidade (Cq) e o coeficiente de vetustez (Cv), por força do facto de o avaliador em Coimbra se limitar a aplicar fórmulas, sem ir ao terreno;

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

**14.** 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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

**15.** 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 (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**16.** Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

**17.** Os factos referentes à avaliação dos prédios que foram visados na liquidação adicional, nomeadamente aos fatores que impactam o coeficiente de qualidade (Cq) e o coeficiente de vetustez (Cv), não se deram como provados porque não são essenciais para a decisão. Com efeito, antecipando-se que a matéria de exceção invocada pela Requerida é de julgar

procedente, a factualidade trazida à colação pela Requerente é absolutamente irrelevante. Foi por esse motivo que este Tribunal Arbitral dispensou a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT e, em concreto, a inquirição das testemunhas arroladas. É que independentemente da prova dos factos indicados pela Requerente, a interpretação das normas aplicáveis e a convicção do Tribunal Arbitral acerca da melhor solução para este litígio não iria sofrer qualquer alteração. Motivo pelo qual, a inquirição de testemunhas não teria qualquer utilidade neste caso concreto.

18. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## V. DO DIREITO

### A. Questões prévias:

19. Por não se conformar com o despacho do Tribunal Arbitral de 16 de outubro de 2024 que dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e as alegações escritas, em 25 de outubro de 2024 a Requerente apresentou um requerimento *ad hoc* que intitulou de reclamação, no qual invocou uma situação de justo impedimento nos termos do artigo 140.º do Código de Processo Civil e peticionou a alteração do despacho que dispensou a realização da reunião arbitral no sentido da admissão da prova testemunhal.

#### A.1. Da inadmissibilidade da “reclamação” apresentada pela Requerente

20. Princípie-se por referir que a referida “reclamação” não tem base legal que a legitime. Com efeito, no RJAT não se prevê qualquer tipo de reclamação de despachos proferidos pelo Tribunal Arbitral. Ao que acresce que, também o CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, não permite este tipo de reclamação.
21. É certo que se prevê no artigo 644.º, n.º 2, alínea d), do CPC, que “*Cabe ainda recurso de apelação das seguintes decisões do tribunal de 1.ª instância (...) Do despacho de admissão ou rejeição de algum articulado ou meio de prova*”. No entanto, importa ter presente, por

um lado que a arbitragem tributária não é passível deste tipo de recursos de apelação, estando a decisão arbitral sujeita aos recursos e impugnações expressamente previstos nos artigos 25.º a 28.º do RJAT. Por outro lado, mesmo quanto ao disposto no artigo 644.º, n.º 2, alínea d), do CPC, a jurisprudência tributária tem entendido que “*Não estando em causa a rejeição de um meio de prova, o recurso do despacho que decide não realizar a inquirição de testemunhas, por o processo já conter todos os elementos necessários para decisão, apenas pode ser interposto a final, nos termos do n.º 3 do artigo 644.º do CPC*” (cf. nomeadamente Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10.02.2022, processo n.º 1630/14.9BELRA-S1, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14.03.2024, processo n.º 1053/17.8BELRS-S1, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26.09.2024, processo n.º 685/15.3BELRS-S1 e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 16.05.2024, processo n.º 1430/18.7BELRS-S1). Ou seja, não é admissível o recurso de despacho que indefira a produção de prova testemunhal quando a mesma se afigure inútil por já constarem dos autos todos os elementos necessários para a boa decisão e por ser insuscetível de alterar o sentido decisório – que é precisamente o que sucede no caso *sub judice*.

- 22.** A Requerente pretende a anulação da liquidação do ato tributário de IRS no qual a AT corrigiu o valor de realização utilizado no cômputo das mais-valias (desconsiderou o valor constante das escrituras para considerar o VPT, porque superior, nos termos do n.º 2 do artigo 44.º do Código do IRS). Mas, para esse efeito e para que lhe fosse permitido utilizar a impugnação judicial ou o pedido de constituição de tribunal arbitral contra tal ato tributário, deveria a Requerente ter desencadeado o procedimento de prova do preço efetivo tal como previsto no artigo 139.º do Código do IRS, aplicável por remissão dos n.ºs 5 e 6 do artigo 44.º do Código do IRS. Não o tendo feito no prazo legalmente estabelecido, o ato tributário de IRS tornou-se inimpugnável, conforme melhor se explicará de seguida.
- 23.** Ora, a prova testemunhal requerida não teria qualquer utilidade visto que não são necessários factos adicionais aos que já constam dos autos para o julgamento da exceção de inimpugnabilidade do ato, que determina a absolvição da instância e obsta ao conhecimento do pedido. Assim, conforme consta do despacho arbitral proferido em 16 de outubro de 2024, a dispensa da reunião do artigo 18.º do RJAT e das alegações escritas

encontra fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, consagrado na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, e no princípio da livre determinação das diligências de prova, consagrado na alínea e) do artigo 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT.

24. Neste contexto, a “reclamação” apresentada pela Requerente não é admissível.

#### **A.2. Da não verificação de justo impedimento invocada pela Requerente**

25. Sem prejuízo de a reclamação apresentada pela Requerente não ser admissível, deixa-se claro que a alegada situação de justo impedimento, nos termos do artigo 140.º do CPC, não se verifica.

26. Com efeito, o n.º 1 do artigo 140.º do CPC prevê que “*Considera-se «justo impedimento» o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários que obste à prática atempada do ato*”. Dispondo o n.º 2 do mesmo artigo 140.º do CPC que “*A parte que alegar o justo impedimento oferece logo a respetiva prova; o juiz, ouvida a parte contrária, admite o requerente a praticar o ato fora do prazo se julgar verificado o impedimento e reconhecer que a parte se apresentou a requerer logo que ele cessou*”.

27. A propósito do justo impedimento com fundamento em motivos de saúde do mandatário, a jurisprudência tem-se pronunciado do seguinte modo:

*“Para que a doença do mandatário forense satisfaça o conceito de justo impedimento para a prática do acto fora do prazo legalmente estabelecido, é necessário que a doença seja súbita e tão grave que impossibilite, em absoluto, de praticar o acto, avisar o constituínte ou substabelecer o mandato. Não configura uma situação de justo impedimento aquela em que o mandatário alega apenas estar doente e não poder ausentar-se do domicílio, não dispor no seu domicílio de condições para a prática de quaisquer actos processuais, e exercer a profissão em prática individual.”* (cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 15.06.2023, processo n.º 2847/20.2T8STR-B.E1).

No mesmo sentido:

*“I – Dispõe o artº 140º, nº 1 do nCPC que ‘considera-se justo impedimento o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do acto’.*

*II – A jurisprudência tem defendido que só o evento que impeça em absoluto a prática atempada do acto pode ser considerada ‘justo impedimento’, excluindo-se a simples dificuldade da realização daquele.*

*III – O atestado médico que declara a impossibilidade de exercício da profissão por parte do advogado/mandatário, sem esclarecer a gravidade da doença ou desacompanhado de outros meios de prova que demonstrem essa gravidade, não é suficiente para estabelecer o justo impedimento.*

*IV – Se o acto for praticável por outro advogado, mediante substabelecimento ou por constituição pela parte, é irrazoável a alegação da conveniência na prática do acto pelo mandatário impedido ...*

*V – O que releva decisivamente para a verificação do justo impedimento é a inexistência de culpa, negligência ou imprevidência da parte, seu representante ou mandatário, na ultrapassagem do prazo peremptório” (cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 20.04.2018, processo n.º 3188/17.8T8LRA-A.C1).*

- 28.** Ora, na situação dos autos, destaca-se em primeiro lugar que não foi apresentada qualquer prova do justo impedimento conforme exigido pelo n.º 2 do artigo 140.º do CPC, sendo que, tratando-se, alegadamente, de uma situação de saúde, para esse efeito poderia ter sido apresentada cópia da prescrição da alegada biópsia ou um atestado ou relatório médico.
- 29.** Todavia, ainda que a referida prova tivesse sido oferecida atempadamente, a verdade é que, à luz da jurisprudência citada acima, não seria bastante para comprovar o justo impedimento. A mandatária da Requerente, se não se sentia em condições para continuar com o patrocínio forense – por se encontrar em “*pânico*” e tendo as suas “*capacidades e serenidade necessárias ao usual bom desempenho profissional*” afetadas – poderia ter informado a sua constituinte desse facto e/ou substabelecido os poderes forenses noutro advogado que pudesse assegurar o patrocínio desta causa.
- 30.** Em face do exposto, não se verifica a situação de justo impedimento da mandatária da Requerente.

### **A.3. Da não violação do princípio do contraditório**

31. A Requerente alega, ainda, na sua “reclamação” – que, reitere-se, não é admissível – uma putativa violação do princípio do contraditório.
32. Cumpre assinalar que na tramitação do presente processo arbitral o princípio do contraditório foi devidamente observado, tendo o Tribunal Arbitral conferido à Requerente a possibilidade de esta se pronunciar quer sobre todas as exceções suscitadas pela Requerida, quer sobre a matéria de facto que seria objeto de inquirição das testemunhas arroladas, não obstante tal meio de prova não se afigurar útil em virtude da situação concreta, conforme despacho de 3 de setembro de 2024.
33. Foi a Requerente que optou por não se pronunciar sobre todas as questões para as quais foi convidada a exercer o contraditório.
34. Neste contexto, não ocorre a violação do princípio do contraditório.

#### **B. Do abuso de direito**

35. A Requerida refere que a Requerente poderia ter lançado mão do procedimento a que alude o n.º 3 do artigo 139.º do Código do IRC, tendo-se absterido de o fazer, motivo pelo qual a pretensão deduzida no presente pedido de constituição de tribunal arbitral constitui abuso de direito, na modalidade de *venire contra factum proprium*.
36. O abuso de direito está consagrado no artigo 334.º do Código Civil, que estabelece o seguinte: “*É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito*”.
37. Não se identifica um inquestionável comportamento contraditório da Requerente, que tenha violado a confiança da AT, pelo que improcede o alegado pela Requerida nesta parte.

#### **C. Da incompetência em razão da matéria e erro na forma de processo**

38. A Requerida invoca a exceção da incompetência em razão da matéria e erro na forma de processo, sustentando que a Requerente “*(...) reage como se estivesse em causa um procedimento de prova do preço efetivo*”. Ora, o procedimento de prova do preço efetivo

é dirigido pela AT e não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, estando, aliás, a montante do ato de liquidação.

39. Apesar do invocado pela Requerida, não restam dúvidas de que a pretensão deduzida pela Requerente é, a título principal, a anulação do ato de liquidação de IRS, bem como a anulação da decisão de indeferimento da revisão oficiosa.
40. Ora, a pretensão de anulação de um ato de liquidação de um tributo tem perfeito cabimento na norma de competência dos tribunais arbitrais prevista na alínea a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT. Para além disso, a Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, através da qual a Requerida se vinculou à arbitragem em matéria tributária, em concreto o seu n.º 2 do artigo 2.º, não contém qualquer exclusão aplicável na situação vertente.
41. Assim sendo, o Tribunal Arbitral é competente para a apreciação da pretensão da Requerente: a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS de 2019 e respetivos juros compensatórios, bem como a decisão de indeferimento de revisão oficiosa que se pronunciou sobre o mesmo. Neste mesmo sentido decidiu o Tribunal Arbitral no âmbito do processo n.º 823/2021-T.
42. Deste modo, improcede a exceção da incompetência em razão da matéria e erro na forma de processo suscitada pela Requerida.

#### **D. Da inimpugnabilidade do ato**

43. A Requerida suscitou, ainda, a exceção da inimpugnabilidade do ato.
44. O objeto imediato do presente processo é a decisão de indeferimento da revisão oficiosa, constituindo o seu objeto mediato a liquidação de IRS adicional emitida pela administração tributária.
45. Nos termos do artigo 44.º, n.º 1, alínea f), e n.º 2, conjugado com o artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, deve considerar-se como valor de realização o valor da contraprestação ou o valor patrimonial dos imóveis (VPT), consoante o que for maior.
46. Conforme decorre da factualidade dada como provada, o VPT dos dois imóveis que foram alienados pela Requerente em 2019 era superior ao valor do preço dos respetivos negócios. Ora, promovendo-se a correção do valor de realização, para efeitos de apuramento de mais-

valias, mediante a consideração do VPT em vez do preço (que era inferior), ocorreu um aumento da mais-valia, o que originou a liquidação adicional de IRS.

47. Questiona-se, por isso, se esta liquidação adicional de IRS é suscetível de ser sindicada com o intuito de demonstrar que o preço dos negócios realizados em 2019 correspondeu ao seu preço real, dado que o VPT se encontrava desproporcionadamente elevado, como invoca a Requerente. Ou, de outro modo, se não é possível sindicat a liquidação adicional de IRS com este fundamento porque a demonstração do valor dos negócios deveria ter sido realizada através de um procedimento próprio e obrigatório, cuja não utilização gera a inimpugnabilidade do ato de liquidação, como invoca a Requerida.
48. Como ponto de partida para a análise desta questão, atente-se no n.º 5 do artigo 44.º do Código do IRS, que dispõe que *“O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto”*. Ou seja, caso se demonstre que o valor de realização foi inferior ao VPT, é aquele primeiro valor que será considerado para o apuramento da mais-valia.
49. O n.º 6 do artigo 44.º do Código do IRS acrescenta que *“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”*.
50. O artigo 139.º do Código do IRC estabelece o seguinte:

*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.

**51.** É de destacar que, nos termos do n.º 3 do citado artigo 139.º do Código do IRC, aplicável a pessoas singulares por remissão do n.º 6 do artigo 44.º do Código do IRS, a prova do preço efetivo, deve ser efetuada em procedimento próprio desencadeado até 31 de janeiro do ano

seguinte ao que ocorreu a transmissão do imóvel ou nos 30 dias seguintes à data da avaliação definitiva do imóvel. Atendendo a estes prazos do procedimento, que exigem que o mesmo seja prévio à liquidação de IRS, determina o n.º 4 do mesmo artigo 139.º do Código do IRS que quando é apresentado o pedido de prova do preço efetivo, a liquidação de IRS fica suspensa.

- 52.** Para além disso, e no que releva para o presente processo, o n.º 7 do artigo 139.º do Código do IRC estabelece como condição de impugnabilidade da liquidação do imposto que resultar da correção ao preço de realização a prévia apresentação do pedido de prova do preço efetivo tal como previsto no seu n.º 3.
- 53.** O mesmo é dizer que, caso o sujeito passivo não apresente o pedido de prova do preço efetivo e não desencadeie o respetivo procedimento, já não poderá impugnar judicialmente a liquidação de imposto. Esse meio de defesa fica-lhe vedado, independentemente da injustiça grave ou notória que decorra da situação. Com efeito, se a situação é injusta ou notória, deveria o sujeito passivo ter desencadeado o correto procedimento atempadamente.
- 54.** Neste mesmo sentido, e de modo uniforme, tem-se pronunciado a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente o Acórdão de 27.11.2019, proferido no processo n.º 0873/07.6BELSB 09/18, no qual se concluiu que *“A apresentação do pedido de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis é condição prévia/necessária para, mais tarde, a impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correções efectuadas pela A. Fiscal, poder abranger tal matéria (cfr.artº.129, nº.7, do C.I.R.C., em vigor em 2004; actual artº.139, nº.7). Não se admite, como fundamento da reclamação graciosa da liquidação (recorde-se que a liquidação é subsequente ao procedimento previsto no artº.129, do C.I.R.C.), a matéria de facto relacionada com o preço efetivo da transmissão, que apenas poderá ser conhecida em sede de impugnação judicial, em caso de dedução prévia do pedido/procedimento previsto no mesmo preceito”*.
- 55.** A este propósito pronunciou-se igualmente o Tribunal Arbitral, entre outros, no processo n.º 206/2023-T: *“(…) no presente caso a Requerente não provou o recurso prévio ao procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, pelo que não se encontram verificados os requisitos de que depende a abertura da via contenciosa de contestação da*

*legalidade da aplicação do disposto no artigo 64.º do Código do IRC. Significa isto que a Requerente não pode utilizar a arbitragem tributária para sindicar a legalidade do acto de liquidação adicional de IRC e fazer prova de que o preço efectivamente pago na transmissão do imóvel aqui em questão foi inferior ao respectivo VPT. Esta conclusão não é afastada pelo facto de na liquidação adicional de IRC se referir expressamente a possibilidade da sua impugnação nos termos do artigo 102.º do CPPT. É que a circunstância de o acto de liquidação não ser impugnável para efeitos de demonstração do preço efectivo da transacção não significa que o mesmo não seja directa e imediatamente impugnável quanto a outros vícios que eventualmente lhe sejam imputáveis”.*

- 56.** E, em concreto quanto à apreciação da legalidade de ato tributário de IRS, como sucede no caso da Requerente, *vide* as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 191/2023-T, n.º 671/2022-T e n.º 823/2021-T.

*Destacando-se que “A demonstração do preço efetivo ou real da transmissão de direitos reais, no caso concreto, não pode, nem deve ser feita nesta sede arbitral, quando a Requerente não acionou o procedimento especificamente previsto para esse efeito e que o legislador consagrou, como acima dito, como condição de procedibilidade do meio contencioso para discutir tal questão, nos termos do disposto no artigo 139.º do Código do IRC” (cf. decisão arbitral do processo n.º 671/2022-T).*

*E que “Este procedimento constitui condição necessária à abertura da via contenciosa, como resulta expressamente do n.º 7 do art. 139.º do CIRC, ou seja, o procedimento previsto no n.º 3 do art. 139.º do CIRC, que visa a demonstração pelo sujeito passivo de que o preço efetivamente praticado foi inferior ao VPT, constitui uma condição de procedibilidade da impugnação quando nesta se pretenda discutir o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis – neste sentido, vide Acórdão do STA de 06-02-2013, proc. n.º 0989/12.» O legislador consagrou um mecanismo administrativo próprio para que os contribuintes pudessem ilidir a presunção legal, considerando condição prévia da impugnabilidade do ato a liquidar que daí resultasse. Não existe, neste caso concreto, um mecanismo enquadrado no âmbito do procedimento judicial arbitral para se ilidir a presunção em causa. Nos presentes autos, a Requerente*

*pretende demonstrar e comprovar que o preço efetivamente pago na transmissão dos imóveis é o constante da escritura de compra e venda e não o resultante das correções levadas a cabo pela AT, para daí retirar as devidas consequências quanto ao ato de liquidação de IRS. É facto que este valor está na génese, quanto ao valor da realização, da liquidação do IRS do exercício de 2020, mas é facto, igualmente, que este valor poderia ser o que a Requerente pretende agora fazer prova se tivesse diligenciado e acionado o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC. Procedimento este que foi previsto pelo legislador precisamente com esse propósito: prova do preço efetivo, nestas circunstâncias em que a alienação de bens imóveis é feita por um valor inferior ao VPT fixado”.*

*Assim, “Se a Requerente tivesse acionado este procedimento que se «rege pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da LGT, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma Lei», estaria agora em condições para vir, através do presente pedido de pronúncia arbitral, discutir a alegada (i)legalidade do ato tributário de IRS do ano de 2020, bem como, a alegada (i)legalidade do procedimento, caso não tivesse sido alcançado um valor por acordo dos peritos (...) não tendo a Requerente dado início atempado ao procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, mediante o qual poderia fazer a prova do preço efetivamente pago na transmissão dos bens imóveis em causa nos presentes autos, não pode agora vir fazê-lo, nesta sede, razão pela qual não se verificam os vícios que lhe são assacados”.*

- 57.** Retomando o caso *sub judice*, ficou provado que a Requerente não apresentou o pedido de prova do preço efetivo, até 31 de janeiro de 2020, referente aos dois imóveis que originaram a liquidação adicional de IRS sindicada.
- 58.** Neste contexto, nos termos do n.º 7 do artigo 139.º do Código do IRC, aplicável *ex vi* artigo 44.º, n.º 6, do Código do IRS, não é admissível a impugnação judicial, ou a impugnação por via arbitral, da respetiva liquidação na parte referente ao preço de venda utilizado para determinação de mais-valias. E não é admissível porque o procedimento prévio e necessário que deveria ter sido desencadeado não o foi, originando uma situação de inimpugnabilidade do ato tributário.

59. Sublinhe-se que, conforme decorre do exposto, para o reconhecimento da exceção de inimpugnabilidade do ato tributário já constavam dos autos todos os elementos necessários. Aliás, a produção de prova testemunhal com o objetivo de demonstrar que o preço de venda dos imóveis correspondeu ao preço real e que o VPT se encontrava desproporcionado não iria ter o condão de alterar o sentido decisório alcançado, motivo pelo qual, não se justificou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT.
60. A inimpugnabilidade do ato configura uma exceção dilatória nos termos do artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea i), do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, tendo como consequência a absolvição da instância.
61. Em face do exposto, atendendo à procedência da presente exceção, dá-se por prejudicado o conhecimento das demais exceções e vícios invocados.

## **VI. DA DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- i) julgar improcedente a matéria de exceção suscitada pela Requerida relacionada com o abuso de direito e com a incompetência em razão da matéria e erro na forma de processo; e
- ii) julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação contestada e, consequentemente, absolver a Requerida da instância.

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 9.129,76, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VIII. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de novembro de 2024

O Árbitro,

João Taborda da Gama