

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 657/2024-T

Tema: IRC – Prova do Preço Efectivo - Adquirente

SUMÁRIO:

I - Resulta da interpretação histórica, literal e teleológica do artigo 64.º e 139.º do Código do IRC que, quer a presunção do valor dos imóveis, quer o procedimento de prova de preço efectivo se aplicam às partes envolvidas na transmissão dos imóveis, isto é, ao alienante e ao adquirente, na qualidade de sujeitos passivos de imposto.

II - A prova do preço efectivo é um mecanismo ao dispor quer do alienante, quer do adquirente, como resulta desde logo do n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC, que remete para o n.º 1 da mesma norma, cuja previsão abarca “as **transmissões onerosas previstas n.º 1**”, isto é, as **transmissões de direitos reais sobre imóveis, realizadas entre “alienantes e os adquirentes”**.

III - Por força do reconhecimento do direito constitucional do direito de participação dos administrados e do disposto no artigo 60.º da LGT, não constitui motivo de dispensa do direito de audição-prévia o facto da AT estar vinculada ao cumprimento da Lei.

IV - Nos termos da teoria do aproveitamento do acto, verifica-se uma inoperância da força invalidante do vício que inquina o acto impugnado, em virtude da preponderância do conteúdo sobre a forma, isto é, o acto impugnado *só podia ter o conteúdo que teve em concreto, em virtude da conformidade substancial do acto praticado. (Vide Acórdão do TCA Sul, Proc. 1000/10.JBELRA, de 30.03.2023)*

Os Árbitros Fernanda Maças, Magda Feliciano e Gonçalo Estanque, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, doravante Requerente ou A..., apresentou, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pedido de pronúncia arbitral, com vista a obter a declaração de ilegalidade da decisão indeferimento (tácito) do pedido de revisão oficiosa apresentado dos actos de autoliquidação adicional de IRC referentes ao exercício de 2019, identificados nos autos e das liquidações de juros compensatórios e de mora correspondentes, no valor de €1.108.382,42 (Um milhão, cento e oito mil, trezentos e oitenta e dois Euros e quarenta e dois cêntimos).

A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT, respondeu defendendo-se por excepção e por impugnação.

Por despacho de 11 de Outubro 2024, o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), tendo sido dado às Partes prazo para alegações e fixada a data da prolação da decisão arbitral em 28 de Janeiro de 2025.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades. Foram invocadas exceções pela AT que serão prioritariamente apreciadas.

A AT suscitou a inutilidade superveniente da lide quanto à liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., por revogação da mesma, tendo a Requerente declarado não se opor a tal revogação.

Em consequência, verifica-se a inutilidade superveniente da lide relativamente à impugnação da liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de €34.546,49.

I. MATÉRIA DE FACTO

I.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 2018 e em 2019, a Requerente adquiriu um conjunto de imóveis à B..., S.A. (doravante B...) e ao C..., S.A. (C... doravante), empresas do grupo bancário C...;
- b) As aquisições de conjuntos de imóveis referidos acima foram escrituradas por preços abaixo dos valores patrimoniais tributários (VPT doravante);
- c) A A... aplicou a lei vazada no artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC, indicando na Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 para 2019, o VPT dos imóveis;
- d) Na primeira Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 para o exercício de 2019, apresentada em 30 de Julho de 2020, o total destas deduções ascendeu a €9.639.840,97;
- e) Com data de 29 dezembro de 2020, através do ofício n.º ..., foi a A... notificada pela AT, na qualidade de adquirente (em 2018) de imóveis à B..., que esta entidade *“veio requerer, nos termos do n.º 1 do artigo 139.º do CIRC, a abertura do procedimento com vista a fazer a prova do preço efetivo da transação. Efetuado o debate contraditório, foi considerado ter sido feita prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões dos direitos reais sobre os imóveis supra identificados foram inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam, no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.*

Sendo caso disso, deverão V. Exas. proceder às necessárias correções, tendo em atenção o procedimento previsto na alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 64.º do CIRC.”

- f) Em cumprimento desta notificação, procedeu a A... à correcção da sua primeira e até a essa data única, Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 para o exercício de 2019, apresentando declaração de substituição em 30 de Junho de 2021, na qual reduziu a dedução efectuada no campo 772 do Quadro 07, dos primitivos e anteriores € 9.639.840,97 (**Doc. n.º 1**), para € 5.414.598,85;
- g) Com data de 23 de Setembro de 2021, através do ofício n.º ..., foi a A... novamente notificada pela AT, novamente na qualidade de adquirente (agora em 2019) de imóveis à B..., para que anulasse a aplicação do artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC, no que respeita aos imóveis listados na notificação adquiridos à B... em 2019, aplicando consequentemente ao apuramento dos seus resultados tributáveis em eventual (re) venda já ocorrida destes imóveis, designadamente no exercício de 2019 aqui em causa, o preço de aquisição ao invés do VPT;
- h) Em cumprimento desta notificação, procedeu a A... a nova correcção da sua Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 para o exercício de 2019, apresentando a sua segunda declaração de substituição em 24 de Fevereiro de 2022, na qual reduziu a dedução efectuada no campo 772 do Quadro 07, dos anteriores € 5.414.598,85, para € 5.184.135,83;
- i) Com data de 13 de Dezembro de 2022, através do ofício n.º ..., foi a A... notificada pela AT, na qualidade de adquirente em 2019 de imóveis, ao C..., para que anulasse a aplicação do artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC, no que respeita aos imóveis listados nesta terceira notificação adquiridos ao C... em 2019, aplicando consequentemente ao apuramento dos seus resultados tributáveis em eventual (re) venda já ocorrida destes imóveis, designadamente no exercício de 2019 aqui em causa, o preço de aquisição ao invés do VPT;
- j) Em cumprimento desta notificação, procedeu a A... pela terceira vez a uma correcção da sua Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 para o exercício de 2019, apresentando a sua terceira declaração de substituição em 3 de Março de 2023, na qual reduziu a dedução efectuada no campo 772 do Quadro 07, dos anteriores €5.184.135,83 para € 4.914.201,31;

- k) Na sequência destas três notificações da AT, foi, pois, aumentada a base tributável no montante total de € 4.725.639,66, por redução da dedução, que havia sido efectuada nos termos do disposto no artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC, no campo 772 do quadro 07 da Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 para o exercício de 2019, dos iniciais €9.639.840,97, para os finais, com a terceira e última declaração se substituição, €4.914.201,31;
- l) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação identificados nos documentos n.º 8 e 9, em 26 de Outubro de 2023, nos termos da 2ª parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT, invocando erro imputável aos serviços e solicitando que o lucro tributável do período de tributação de 2019, seja reduzido de €5.143.226,26 (valor declarado na liquidação vigente, liquidação n.º 2023 ... de 2023-08-28), para €417.586,60 € (redução de € 4.725.639,66).

I.2 Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos provados.

II. MATÉRIA DE DIREITO

II.1. Excepção de incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, para validar os valores de imposto apurados pela Requerente

A AT invoca a incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, para validar os valores de imposto apurados pela Requerente, defendendo que não pode ser proferida decisão pelo Tribunal Arbitral que, na prática, reconheça o direito da Requerente a obter um determinado direito ou que implique a condenação da AT a validar um determinado entendimento ou cálculo efectuado pela Requerente, visto estarmos perante um acto silente

na sequência de uma autoliquidação, quanto aos montantes de IRC e derramas que quer ver serem restituídos.

A este propósito cumpre esclarecer que este Tribunal está vinculado ao pedido da Requerente, que consiste na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das autoliquidações (referentes ao exercício de 2019, no montante de €893.323,53 quanto ao IRC, de €109.296,79 quanto à derrama estadual, e de €70.884,59 quanto à derrama municipal, num total de €1.073.504,92, acrescido dos juros compensatórios e de mora (também impugnados pela Requerente apesar de, conforme referido acima, ter sido determinada, quanto a estes, inutilidade superveniente da lide).

O reconhecimento do direito ao reembolso petitionado pela Requerente terá de resultar do efeito anulatório dos actos impugnados, cuja execução voluntária compete à AT.

Em face do pedido, entende-se que o mesmo tem enquadramento no disposto no artigo 2.º a) do RJAT e Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, sendo este Tribunal competente.

Assim, considera-se improcedente a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria.

II.2. Da incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer o pedido de restituição das custas cobradas em processo de execução fiscal:

Defende a AT, a incompetência do TA para declarar a ilegalidade das custas, cobrados em processo executivo, com base na Decisão do CAAD, de 2020.12.18, no processo n.º 240/2020-T, sustentando-se em diversa jurisprudência e doutrina, “[o] processo de execução fiscal é o meio previsto na lei para a cobrança coerciva de uma dívida, o qual corre termos no órgão de execução fiscal”, e que conclui, no caso relativamente aos juros de mora nos seguintes termos:

“Com efeito, tendo em consideração que os juros de mora exigidos em processo de execução fiscal não constitui um tributo administrado pela Administração Tributária estadual, face à Portaria de Vinculação, fica afastada a possibilidade dos tribunais arbitrais

serem utilizados para dirimir litígios relativos a tais atos de liquidação”. Logo, “a liquidação de juros de mora devidos no processo de execução fiscal, cuja legalidade a Requerente quer ver apreciada, não cabe na competência dos tribunais arbitrais”.

Ora, resulta do pedido da Requerente e da resposta às excepções que foi apenas pedida a declaração da ilegalidade e anulação dos juros e custas correspondentes aos actos de liquidação impugnados. Não foi pedido a este Tribunal a restituição das custas, pelo que se considera improcedente a excepção invocada.

III. Do Mérito

A principal questão que se coloca nos presentes autos prende-se com saber se os actos de autoliquidação de IRC, objecto mediato da presente petição, são ou não legais, atenta a alegada falta de base legal para o direito à prova do preço efectivo nas transmissões de imóveis por parte do adquirente e/ou a violação do princípio da legalidade tributária e da reserva de lei da Assembleia da República, pelo Ofício-circulado n.º 20136/2009, que sugere uma correção ao lucro tributável do sujeito passivo adquirente sem suporte legal.

A - Posição da Requerente

A este propósito, a Requerente alega no seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral, em síntese, o seguinte:

- a) As autoliquidações de IRC que por via das três declarações de substituição apresentadas a requerente efectuou, em razão do aumento da base tributável nas operações de venda de imóveis adquiridos à B... em 2018 e 2019, só encontram respaldo nas três notificações recebidas da AT que desencadearam as novas autoliquidações, e no Ofício-circulado n.º 20136/2009 emitido pela AT com respeito aos artigos, em 2009, 58.º-A e 129.º do CIRC (**Doc. n.º 22**), hoje numerados como artigos 64.º e 139.º do CIRC;
- b) Mas esta doutrina interna, administrativa, da AT, não repousa por sua vez em lei que

- a sustente. E tinha que repousar em lei da Assembleia da República ou em Decreto-Lei emitido sob autorização de lei da Assembleia da República, para poder ser imposta, como foi, ao contribuinte.
- c) Uma vez que a base tributável no IRC é uma matéria de reserva de lei [cfr. artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (Constituição doravante);
 - d) Ora, a lei que rege a determinação do resultado tributável e consequente base de incidência em operações de compra e venda de imóveis no ponto cuja aplicação está aqui em causa (preço de aquisição ou VPT) é o artigo 64.º do CIRC (anteriormente a 2010, artigo 58.º-A).em futura transmissão e consequente apuramento de um resultado tributável, o adquirente do imóvel deve considerar o VPT do imóvel, se superior ao valor do contrato de aquisição, e para controlo desta prescrição deve constar do seu processo de documentação fiscal o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel [artigo 64.º n.º 1, n.º 2, n.º 3, alínea b), e n.º 5, do CIRC].
 - e) E nada mais senão isto a lei lhe manda fazer, pelo que se não entende o comando nas três notificações da AT (**Docs. n.ºs 2, 4 e 6**) para que o adquirente, ora requerente, anule este tratamento fiscal, invocando-se para tanto a alínea b) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC;
 - f) O artigo 139.º do CIRC revela em todos os seus momentos prescritivos e regulatórios, que se dirige exclusivamente ao alienante;
 - g) Quando o seu n.º 1 anuncia que o *“disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável, se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões”*, está a referir-se ao sujeito passivo alienante, como resulta da sua própria formulação (ponto de vista da transmissão), e como resulta da regulamentação nos n.ºs seguintes deste artigo 139.º, dirigida e concebida do ponto de vista *do sujeito passivo* alienante, suas circunstâncias específicas e exclusivas e suas necessidades e interesses;
 - h) E em contraste, absolutamente nenhum interesse ou circunstância específica do adquirente é acautelada ou regulada neste artigo 139.º do CIRC;
 - i) Não há pois, o artigo 139.º não constitui base para tal, norma legal que prescreva para o adquirente a anulação do disposto para si no artigo 64.º do CIRC;
 - j) Ora, não estabelecendo os artigos 64.º e 139.º do CIRC quaisquer regras na esfera do adquirente nos casos em que o alienante tenha apresentado o requerimento de prova de que o preço efetivamente praticado correspondeu ao valor constante do

- contrato e considerando que o legislador se soube expressar corretamente (cfr. artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil, *ex vi* artigo 11.º da LGT), entende a requerente que as instruções apresentadas pela AT no Ofício-circulado n.º 20136/2009 não reproduzem a intenção do legislador expressa no regime consagrado naqueles artigos;
- k) Sendo pacífico na doutrina e jurisprudência que as circulares (i) enquanto orientações administrativas genéricas têm por função esclarecer, e dentro das competências dos serviços, densificar o conteúdo das normas legais, sendo apenas juridicamente vinculativas à AT e (ii) apenas podem ser invocadas quando estão em consonância com o âmbito de aplicação da lei e não quando o extravasam, conclui-se que o teor das instruções vertidas no Ofício-circulado n.º 20136/2009 vão para além da mera interpretação e aplicação da lei, criando a AT (quase) uma norma jurídica inovadora e constituindo, portanto, uma usurpação de funções legislativas que, em sede de regras de incidência, competiriam à lei da Assembleia da República ou ao Governo, com autorização daquela;
- l) Nesta medida, o Ofício-circulado n.º 20136/2009, no qual a AT se respalda para efeitos da aplicação dos artigos 64.º e 139.º do CIRC e das notificações dirigidas à requerente para que rectificasse a sua autoliquidação de IRC, viola o princípio da legalidade tributária e da reserva de lei da Assembleia da República, com inerente violação do artigo 8.º, n.º 1 da LGT e, bem assim, do artigo 103.º, n.º 2 e do artigo 165.º, n.º 1, ambos da Constituição, porquanto, por via de uma instrução administrativa, a AT sugere uma correção ao lucro tributável do sujeito passivo adquirente, a qual não tem qualquer suporte legal;
- m) Mas sem conceder, e por cautela de patrocínio, teime-se que não é assim, teime-se que o sujeito passivo a que se refere o artigo 139.º do CIRC são afinal sujeitos passivos, quais sejam o sujeito passivo presente na transmissão (o alienante), e eventual futuro sujeito passivo (o adquirente) com respeito a eventual futura venda (ou amortização) do imóvel adquirido na transmissão pelo alienante.
- n) Nesse caso temos um problema de ordem constitucional e o procedimento seguido pelo Ofício-circulado n.º 20136/2009 da AT ao revelar aspetos relativos à situação tributária de um sujeito passivo (alienante) perante outro sujeito passivo (adquirente), sem que sejam dados a este último quaisquer mecanismos para que possa acompanhar o processo e antecipar as suas consequências, é violadora do direito constitucional, do direito fundamental à participação cujo núcleo essencial entende

mostrar-se ofendido;

- o) Onde, quando do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, designadamente do seu n.º 1, se extraia a norma de que o que aí se decida ou delibere se aplica igualmente ao adquirente, haver inconstitucionalidade na omissão pelo mesmo de atribuição de um direito de intervenção no procedimento, e notificação para o efeito, do adquirente do imóvel, por violação do direito constitucional do administrado de participação na formação de decisões que lhe digam respeito, previsto no artigo 267.º, n.º 5, da Constituição.

B - Posição da AT

A AT defende, em síntese, o seguinte:

- a) A Requerente alega que as 3 DM22 de Substituição apresentadas não devem produzir quaisquer efeitos, porquanto, em seu entender, “ da leitura do artigo 64º do CIRC, não se impõe ao adquirente a correção dos valores inscritos no campo 772, quando haja sido requerido pelo anterior alienante, a abertura do procedimento nos termos do artigo 139º do CIRC “.
- b) O artigo 64º do CIRC, estipula no seu nº 1 que : “ *Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto. “.*
- c) Constitui o preceito legal em apreço, uma medida para que os valores declarados nas transmissões de imóveis se aproximem tanto quanto possível da realidade dos valores praticados no mercado.
- d) Para isso, “ quando o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável (vide nº 2 do mesmo artigo 64º do CIRC).
- e) No entanto, refere - se no n.º 1 do artigo 139.º do CIRC que, “ *O disposto no n.º 2 do artigo 64.º [que estipula que “Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial*

tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.] não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis. “

- f) Ora, não se aplicando o disposto no n.º 2 do artigo 64.º do CIRC, tanto ao alienante como ao adquirente nos termos do n.º 1 do art.º 139.º do CIRC, também;
- g) não releva o consignado no n.º 3 desse mesmo artigo 64º, que, para o adquirente impõe na sua alínea b) que, para aplicação do n.º 2 do art. 64.º “ *o sujeito passivo adquirente deve adotar o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.*“.
- h) Como se verifica da conjugação dos dois preceitos legais em referência (artigos 64.º e 139.º, ambos do Código do IRC) o procedimento pode ser levado a cabo tanto pelo alienante como pelo adquirente dos imóveis em causa, ou seja, pelos intervenientes naquelas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis objecto.
- i) Posto isto, o que se verifica no caso em concreto foi que, a empresa alienante dos imóveis “B..., SA”, fez despoletar o procedimento de prova do preço efetivo desses bens transmitidos à Requerente, conforme disposto no referido artigo 139.º do Código do IRC, tendo demonstrado que os preços efectivamente praticados nas transmissões dos direitos reais sobre os imóveis pela “B..., SA “, foram inferiores aos Valores Patrimoniais Tributários (VPT) que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam, no caso de não haver lugar à liquidação desse imposto.
- j) Assim sendo, nesta situação, tendo sido feita prova do preço efectivo na transmissão dos imóveis, e sendo estes inferiores aos respectivos VPT, deixa o sujeito passivo adquirente (no caso a Requerente) de estar obrigada para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC, a aplicar nos valores de aquisição dos mesmos bens esses VPT.
- k) Ora, do tudo o antes exposto resulta não se verificar nenhuma ilegalidade nas autoliquidações de IRC motivadas pelas DM22 de Substituição apresentadas pela Requerente, com referência ao exercício de 2019, tendo sido efectuada uma correcta aplicação da legislação e instruções administrativas relacionadas com o assunto em apreço;
- l) Refere ainda a Requerente que, a entender – se que o procedimento previsto no

- artigo 139º, nº 1, do CIRC, também se aplicaria ao adquirente, existe falha grave na regulamentação deste procedimento, porquanto, o adquirente tinha de ser ouvido em tal procedimento;
- m) Acrescentando ainda que, caso se considere que esse direito de audição não necessita de estar previsto no regime do artigo 139.º do CIRC, por estar previsto expressamente no artigo 60º da LGT, conclui a Requerente verificar – se vício de violação da Lei, por não se ter dado ao mesmo adquirente o direito de audição;
 - n) No entanto, o legislador consagrou, no artigo 139.º do Código do IRC, um mecanismo administrativo próprio para que se possa ilidir a presunção legal, ou seja, para que se possa provar que nas transmissões em causa foram praticados valores abaixo do VPT;
 - o) No caso em apreço, este mecanismo foi despoletado pelo alienante dos imóveis (B..., SA), tendo - se apurado que, efectivamente, o valor de venda dos imóveis transacionados era inferior ao VPT;
 - p) Ora, quando assim acontece, o adquirente dos imóveis (no caso a Requerente), não pode aplicar a presunção antes mencionada, devendo proceder na determinação do lucro tributável, às correções que se mostram devidas.
 - q) Resultando daqui o estrito cumprimento da Lei, a AT não tem de facultar ao adquirente, o direito de audição previsto no disposto no artigo 60º da LGT;
 - r) Mas mais, como se disse relativamente aos factos, o aumento no resultado tributável observado não corresponde ao valor das reduções na dedução declarada no campo 772 do Quadro 07 [Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão [art.º 64.º, n.º3, al. b)], porquanto a Requerente aproveitou a entrega das declarações de substituição para concretizar outras correcções a seu favor, mormente reduziu o valor acrescido a título de Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (art.º67.º), campo 748 do Quadro 07 da DM22 no montante de €1.204 239,83;
 - s) Assim, caso se entenda, sem conceder, que a pretensão da Requerente merece deferimento, deve ser devolvida à AT a competência para em sede de execução de julgados, retirar da anulação do acto as consequências devidas em termos da quantificação do imposto a anular.

IV. APRECIÇÃO

Considerando o direito à prova do preço efectivo nas transmissões de imóveis consagrado no artigo 139.º do Código do IRC importa no caso concreto, em análise, esclarecer o seguinte:

- a) Se a Requerente, na qualidade de adquirente de imóveis, estava obrigada a corrigir as declarações fiscais de IRC identificadas, em conformidade com a conclusão do procedimento aberto pela outra parte na transacção, a alienante dos imóveis B..., ou C..., nos termos do artigo 139.º do Código do IRC;
- b) Esclarecer se a interpretação do artigo 139.º do Código do IRC no sentido de abranger tanto o alienante, como o adquirente, viola o direito constitucional de participação na formação de decisões previsto no n.º 5 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e se há violação de lei, por preterição do direito de audição-prévia da Requerente, no procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC.

Vejamos.

a) Interpretação do artigo 139.º e 64.º do Código do IRC

Resulta do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os princípios gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. *Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”*

Assim, prescreve o n.º 1, do artigo 9.º do CC que à actividade interpretativa não basta o elemento literal das normas e que é essencial a vontade do legislador, captável no quadro do sistema jurídico, das condições históricas da sua formulação e, numa perspectiva actualista, na especificidade do tempo em que são aplicadas.

No n.º 2 estabelece-se, por seu turno, que a determinação da vontade legislativa não pode abstrair da letra da lei, isto é, do significado da sua expressão verbal.

Por fim, no n.º 3, dispõe-se, por apelo a critérios de objectividade, que o intérprete, na determinação do sentido prevalente da lei, deve presumir o acerto das soluções consagradas e a expressão verbal adequada (Pires de Lima e Antunes Varela, CC Anotado, vol. I, 3ª ed., págs. 58 e 59).

No fundo, o referido normativo expressa os princípios doutrinários consagrados ao longo do tempo sobre a interpretação das leis, designadamente o apelo ao elemento literal, por um lado, e aos de origem lógica – *mens legis* ou fim da lei, histórico ou sistemático – por outro.

Interpretar uma lei não é mais do que fixar o sentido e o alcance com que ela deve valer, ou seja, determinar o seu sentido e alcance decisivos; o escopo final a que converge todo o processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei.¹

Interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da

¹ Manuel de Andrade, Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, págs. 21 a 26

expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.²

Daí que, perante as regras de interpretação da lei que resultam do artigo 9.º do CC, a regra é a de que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir; mesmo que se possa entender que onde a lei não distingue deve o intérprete distinguir sempre que dela resultem ponderosas razões que o imponham.

“Afasta-se assim o exagero de um subjectivismo extremo que propende a abstrair por completo do texto legal quando, através de quaisquer elementos exteriores ao texto, descobre ou julga descobrir a vontade do legislador.”³

No que respeita aos elementos essenciais do imposto, é proibida a integração analógica, estando sob reserva absoluta de lei parlamentar. Mais se entende que, em face do artigo 11.º, n.º 4 da LGT, por maioria de razão, está também vedada a integração de lacunas da lei. Se certa situação não está abrangida pela incidência de um imposto, não pode o intérprete incluí-la, através da criação de uma “norma” específica.

Aplicando os princípios referidos, importa interpretar as normas em discussão, que estatuem 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

² Pires de Lima e Antunes Varela, *Noções Fundamentais do Direito Civil*, vol. 1º, 6ª ed., pág. 145

³ Baptista Machado, *in* *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp. Pag. 189, *in* “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, 1993

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.”

Por sua vez, o artigo 64.º do código do IRC dispõe o seguinte:

Artigo 64.º

Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

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

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

3 — Para aplicação do disposto no número anterior:

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

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

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

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

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

Assim:

Do ponto de vista histórico, é importante saber que o artigo 139.º e o artigo 64.º do Código do IRC foram introduzidos pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procedeu à reforma da tributação do património.

De acordo com a reforma levada a cabo, os valores patrimoniais tributários que servem de base à liquidação do IMT passaram a constituir o valor mínimo para a determinação do lucro tributável de imóveis transacionados.

Do ponto de vista teleológico, pretendeu-se com o regime estabelecido no artigo 64.º do Código do IRC obstar aos abusos decorrentes de simulações de preços acordados entre compradores e vendedores, com vista a reduzir ou anular o imposto sobre o rendimento devido. No fundo, *o regime do artigo 64.º respeita ao fenómeno evasivo: a adulteração da base tributável de IRC pela ocultação dos reais valores envolvidos na transacção de imóveis.* (vide Acórdão STA, Proc.170/13.8BECBR, de 6.03.2024).

Por sua vez, o artigo 139.º do Código do IRC é uma manifestação da prevalência da obrigação fundamental de tributar as empresas pelo respectivo rendimento real, presente no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição, e com prejuízo dos valores meramente presumidos.

No fundo, a finalidade deste regime é a de permitir aos sujeitos passivos apresentar elementos de prova aptos a demonstrar que não existe qualquer diferença entre o preço declarado no título de transmissão e o preço efectivamente praticado, inferior ao VPT, que justifique a aplicação da norma anti-abuso prevista no n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC, que determina que **Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do**

imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

Sendo proibidas pelo nosso sistema jurídico, em matéria de incidência tributária, presunções inilidíveis (artigo 73.º da LGT)⁴, em complemento ao n.º 1 do artigo 64.º⁰⁵, o Código do IRC estabeleceu relativamente às transmissões *onerosas previstas no n.º 1 do artigo 64.º* (transmissões de direitos reais sobre imóveis entre alienantes e adquirentes), no n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC uma presunção ilidível de que as transmissões onerosas de direitos reais sobre imóveis tem para determinação do lucro tributável o VPT's quando for superior ao valor constante do contrato.

O n.º 3 do artigo 64.º do código do IRC regula as consequências da alteração do valor dos imóveis, que não seguem o VPT, para o sujeito passivo alienante (alínea a)) e para o sujeito passivo adquirente (alínea b)).

Para a ilisão da presunção do valor dos imóveis em linha com o VPT, estabeleceu-se um procedimento especial, previsto no artigo 139.º do Código do IRC.

De acordo com o n.º 1 do artigo 139.º do Código do IRC:

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.

⁴ Vide TCA Sul, Acórdão de 24 de Novembro de 2016 (Proc. n.º 08624/15).

⁵ ***Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.***

Esse procedimento é destinado à prova do preço efectivo pelo alienante e/ou pelo adquirente, o que resulta desde logo do n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC, que remete para o n.º 1 da mesma norma, cuja previsão abarca “as **transmissões onerosas previstas n.º 1**”, isto é, as **transmissões de direitos reais sobre imóveis, realizadas entre “alienantes e os adquirentes”**”.

Tendo, na sequência da reforma do património sido intenção do legislador garantir que os imóveis têm um valor fiscal nunca inferior ao seu valor patrimonial tributário, que é tipicamente um valor abaixo do valor de mercado, o regime da prova do preço efectivo foi instituído para garantir que, em qualquer caso, os sujeitos passivos (alienantes e adquirentes) que realizam as transmissões de imóveis possam demonstrar o preço real ou efectivo dos imóveis, caso seja inferior ao VPT.

Deste modo, resulta da interpretação histórica, literal e teleológica das normas em análise que quer a presunção do valor dos imóveis, quer o procedimento de prova de preço efectivo (ou ilisão da presunção) se aplicam às partes envolvidas na transmissão dos imóveis, isto é, ao alienante e ao adquirente, na qualidade de sujeitos passivos de imposto.

Na verdade, não obstante a referência feita pela norma no singular a “*sujeito passivo*”, de acordo com o n.º 3 do artigo 18.º da LGT: “*O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.*” Em consequência, não há como deduzir que “sujeito passivo” para este efeito é apenas o alienante, como assume a Requerente.

Está, assim, por força da Lei, na disponibilidade do sujeito passivo – neste caso, alienante e/ou adquirente – requerer ou não a prova do preço efectivo, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 64.º - ***Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável – e nos termos do disposto no artigo 139.º, n.º 2 do Código do IRC. 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.

De facto, tem sido entendido que “*I – Compete aos interessados (comprador ou vendedor, ou segundo os termos legais “alienantes e “adquirentes” – vide n.º 1 do artigo 64.º do CIRC), na demonstração de que o preço efetivo da transação foi inferior ao valor patrimonial tributário, tomar a iniciativa de instaurar um procedimento administrativo próprio para, nesse procedimento, provarem o preço efetivo da transação, conforme resulta das disposições conjugadas dos artigos 64.º, n.º 2 e 139.º, n.ºs 3 e 7 do CIRC.*” (Cfr. Acórdão do TCA Norte, Proc. 00910/10.7BEPRT, de 15.01.2024).

No caso concreto, em análise, o procedimento de prova do preço efectivo foi desencadeado pela alienante dos imóveis e não pela Requerente, na qualidade de adquirente. Em consequência da prova do preço efectivo dos imóveis pela alienante, *O sujeito passivo adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.* (artigo 64.º, n.º 3 b) do Código do IRC).

Mais se prevê no n.º 5 do artigo 64.º do Código do IRC que: *No caso de existir uma diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.*

Conclui-se, assim, que a prova do preço efectivo é um mecanismo ao dispor quer do alienante, quer do adquirente.

- b) Direito constitucional de participação na formação de decisões previsto no n.º 5 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e violação de lei, por preterição do direito de audição-prévia da Requerente, no procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC**

Alega a Requerente que a AT ao revelar aspectos relativos à sua situação tributária, no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo, sem dar à Requerente meios para acompanhar o processo e antecipar as suas consequências, é violadora do direito constitucional à participação na formação de decisões.

Sucede que, no procedimento tributário não se estabelece a regra absoluta de audição do administrado prévia à decisão final, cabendo ao legislador ordinário, no âmbito da margem de conformação que lhe cabe, e observado o dever constitucional de garantir a participação do administrado regular e concretizar tal participação.

Em matéria tributária, como garante do direito constitucional de participação dos administrados, o artigo 60.º da LGT estabelece o direito de audição-prévia dos contribuintes “antes da liquidação.” ou da “decisão de indeferimento”.

A obrigação de audição-prévia apenas pode ser dispensada nos casos previstos no n.º 2 e 3 do artigo 60.º da LGT, isto é:

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*
- b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito;*
- c) Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.*

Ora, no caso em análise, a AT não notificou a Requerente para se pronunciar no âmbito do procedimento de prova do preço efectivo, nem antes das novas liquidações de imposto, entendendo a AT que resultando as liquidações impugnadas do cumprimento da Lei não tinha de facultar à Requerente o direito de audição-prévia.

Sucede que, por força do reconhecimento do direito constitucional do direito de participação dos administrados e do disposto no artigo 60.º da LGT, não constitui motivo de dispensa do

direito de audiência-prévia o facto da AT estar vinculada ao cumprimento da Lei.

Também a circunstância dos actos impugnados resultarem de declarações de substituição de IRC entregues pela Requerente não pode constituir, neste caso, fundamento da dispensa deste direito, para efeitos da alínea a) do n.º 2 do artigo 60.º da LGT. Na verdade, aquela fórmula “*com base na declaração do contribuinte*” deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a audiência quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico.”⁶

Resultando dos factos apurados que a Requerente procedeu à entrega de Declarações de substituição de IRC, por força da notificação da AT para corrigir os valores declarados em conformidade com o apurado no procedimento de prova do preço efectivo, no qual a Requerente não teve qualquer intervenção, não pode entender-se que a situação *sub judice* se subsume na previsão de dispensa de audiência-prévia prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 60.º da LGT. Na verdade, resultando as liquidações adicionais da alteração de elementos de facto – no caso o preço dos imóveis – por imperativo constitucional – direito de participação – não se encontra fundamento para a dispensa de audiência-prévia da Requerente.

A falta de audiência-prévia neste caso inquina a decisão final do procedimento, podendo conduzir à sua anulação. De facto, é absolutamente consensual que a falta de audiência prévia constitui preterição de formalidade essencial, conducente à anulabilidade do acto, por aplicação supletiva do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo.

Há, contudo, duas situações em que aquela omissão poderá não ter consequências invalidantes: *Uma, ocorre nas situações em que possa intervir o princípio do aproveitamento do acto, e outra quando em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) o contribuinte teve oportunidade de se pronunciar sobre as questões acerca das quais foi omitida a audiência no procedimento de primeiro grau.* (Vide - Ac. STA, proc. 01196/05.0BEPRT, de 2.02.2017).

⁶ LGT Comentada e Anotada, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 3.ª Edição, pag-286.

No caso dos autos, importa verificar se tem aqui aplicação o princípio do aproveitamento do acto. Ora, conforme clarificado em IV. a), apesar do procedimento de prova do preço efectivo ter sido suscitado pelo alienante, certo é que não pode haver um preço de venda diferente do preço de compra no mesmo negócio/transacção imobiliária sendo o preço efectivo normalmente resultado de prova documental, como a que resulta da escritura de compra e venda e da prova de pagamento, pelo que resulta lógico que o preço de venda, demonstrado pela alienante, corresponde ao preço de compra na transacção do imóvel em questão, o que aliás nunca foi contestado pela Requerente.

No procedimento de prova do preço efectivo, a Requerente foi notificada dos aspectos principais resultantes do processo desencadeado pelo alienante, prevendo a Lei que, em consequência lhe cabia adoptar o preço definitivo dos imóveis na sua contabilidade ou optar pelo procedimento previsto no n.º 5 do artigo 64.º do Código do IRC. Sendo as consequências impostas à Requerente resultantes da Lei, isto é, actos vinculados.

Podendo impugnar autonomamente a decisão final do procedimento de prova do preço efectivo, a Requerente não desencadeou esse procedimento, encontrando-se, por isso, assente que o valor atribuído aos imóveis corresponde ao seu preço efectivo.

Por isso, nos termos da teoria do aproveitamento do acto, verifica-se uma inoperância da força invalidante do vício que inquina o acto impugnado, em virtude da preponderância do conteúdo sobre a forma, isto é, o acto impugnado *só podia ter o conteúdo que teve em concreto, em virtude da conformidade substancial do acto praticado.* (Vide Acórdão do TCA Sul, Proc. 1000/10.JBELRA, de 30.03.2023)

Em conclusão, considerando o regime previsto nas normas analisadas (e não no Ofício-circulado n.º 20136/2009⁷), as liquidações impugnadas levadas a cabo estão em

⁷ *Atento o primado da lei sobre as orientações administrativas (princípio da legalidade), as regras estatuídas nas circulares da Administração Tributária, têm que respeitar o quadro normativo legislativo de referência – normas jurídicas primárias –, que lhe é prevalente. E quando aquelas estabelecem um sentido normativo que não tem acolhimento na norma legislativa que pretensamente é interpretada, estão afinal a derogá-la e a criar norma jurídica*

conformidade com a Lei, aplicável ao caso concreto, estando a Requerente, na qualidade de adquirente de imóveis, obrigada a corrigir as declarações fiscais de IRC identificadas, em conformidade com a conclusão do procedimento aberto pela outra parte na transacção, a alienante dos imóveis B..., ou C..., nos termos do artigo 139.º do Código do IRC, que não impugnou.

Pelo que, também, improcede o pedido da Requerente, com este fundamento.

Improcedendo o pedido principal improcedem igualmente os pedidos relativos a juros.

V. DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral:

- a) Indeferir as excepções de incompetência material suscitadas pela Requerida;
- b) Declarar a inutilidade superveniente da lide relativamente à impugnação da liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de €34.546,49;
- c) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto presumido de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e, em consequência o pedido de declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação de IRC identificado no processo, no valor de €1.073.504,92;
- d) Julgar manter os actos tributários impugnados na ordem jurídica;
- e) Condenar o Requerente nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €1.108.382,42, conforme indicado pela Requerente no PPA.

inovatória inválida. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Proc. 00997/12.8BEPRT de 14.03.2013.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €15.300, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2025

Os Árbitros

(Fernanda Maças - Presidente)

Magda Feliciano
(Árbitra Adjunta - Relatora)

Gonçalo Estanque
(Árbitro Adjunto)

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990)