

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 803/2025-T

Tema: IRC – Correção efetuada ao abrigo do artigo 64.º do CIRC

SUMÁRIO

- I. O artigo 64º do CIRC impõe que os alienantes e adquirentes nas transmissões de imóveis celebrem nos respetivos contratos de compra e venda valores que se aproximem tanto quanto possível dos respetivos valores de mercado, sendo, para esse efeito, estabelecido como valor de referência o valor patrimonial tributário atribuído ao imóvel objeto de transmissão. E estatui que o *valor patrimonial tributário definitivo do imóvel é o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.*
- II. O legislador não previu, no âmbito do regime de correção consagrado no artigo 64.º do CIRC, qualquer mecanismo de correção do preço nas transmissões de imóveis, caso o preço de venda inclua outros elementos ou bens de natureza não imobiliária nem a possibilidade para a dedução desses componentes ao montante de alienação do imóvel para fins de determinação do respetivo valor.

Os Árbitros Prof. Doutor Victor Calvete (Árbitro Presidente), Dra. Adelaide Moura e Dra. Rita Guerra Alves (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 17 de novembro de 2025, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

1.

É Requerente **A..., SA**, pessoa coletiva com o número ..., com sede na ..., ...-... ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

É Requerida a **Autoridade Tributaria e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 15 de setembro de 2025

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou os ora signatários como Árbitros.

Em 28 de outubro de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Coletivo, foi regularmente constituído em 17 de novembro de 2025, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 11 de fevereiro de 2026, dispensou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, 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).

O processo não enferma de nulidades.

1.1. Argumentos Das Partes

O ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2025 ..., relativo ao ano de 2021, que fixou um imposto a pagar de 88.005,38€ (oitenta e oito mil, cinco euros e trinta e oito cêntimos).

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

- a) *Na sequência de um processo de reorganização, a 31 de dezembro de 2021, a Requerente incorporou, por via de uma fusão, o património de quatro sociedades por si participadas a 100%: B..., S.A. (NIPC...); C..., S.A. (NIPC...); D..., S.A. (NIPC...); e E..., Lda (NIPC 509 731 171).*
- b) *A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo promovido durante o ano corrente de 2025, pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) da ..., que incidiu no IRC, do exercício de 2021, da sociedade incorporada D..., S.A. (NIPC...).*
- c) *Na sequência deste procedimento inspetivo, os SIT da ... efetuaram uma correção à matéria coletável da sociedade incorporada no valor de € 363.06187.*
- d) *As correções promovidas pelos SIT da ... tiveram por base a análise à matéria coletável da incorporada D..., S.A. durante o exercício de 2021.*
- e) *Concretamente, assentaram na análise a duas escrituras públicas de compra e venda outorgadas a 30.09.2021 e 17.12.2021, nas quais a sociedade incorporada alienou, no total, 11 bens imóveis pelo preço global de € 375.000,00 à sociedade F..., Lda (NIPC...).*
- f) *Entre os imóveis transmitidos, encontra-se o prédio urbano inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e ..., sob o artigo ..., no qual anteriormente funcionava a unidade fabril de produção de queijos pertencente à sociedade incorporada, entretanto*

encerrada, meses antes, em virtude da capacidade excedentária do grupo nesse setor de atividade.

g) A fábrica foi vendida pelo valor global de € 349.750,00.

h) Juntamente com a fábrica, a sociedade incorporada transmitiu, ainda, a maioria dos equipamentos e mobiliário constantes da mesma indicando a escritura, a este propósito, que: “Mais declararam os outorgantes que o presente contrato abrange todo o equipamento existente no imóvel atrás identificado como verba número um, com exceção dos equipamentos listados no anexo um constante no contrato promessa de compra e venda celebrado em seis de Agosto de dois mil e vinte e um.”

i) Em face deste enquadramento factual, os SIT da ... efetuaram uma correção à matéria coletável da sociedade incorporada com base no seguinte entendimento: “Como vimos no ponto anterior, os Bens móveis incorporados na escritura e venda da fábrica, tinham nessa data o valor contabilístico de € 368.476,70. Sabendo que este valor é superior ao valor global da escritura (365.000,00), conclui-se que não foi atribuído qualquer valor aos bens imóveis alienados. Para dar cumprimento ao artigo 64.º do CIRC, tinha de ser efetuada uma correção, na declaração de rendimentos Modelo 22 de 2021, correspondente à diferença e positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis e o valor constante do contrato.”

j) Ou seja, pelo facto de: os bens móveis, com o valor contabilístico de € 368.476,70, terem sido transmitidos em conjunto com a respetiva fábrica, e b) a sociedade incorporada não ter atribuído, na escritura, nenhum valor em concreto a esses bens móveis,

k) Os SIT da ... concluíram que os bens imóveis tinham sido transmitidos a custo zero.

l) Partindo desta posição, os SIT da ... efetuaram uma correção à matéria coletável da sociedade incorporada, correspondente ao valor patrimonial tributários dos imóveis, segundo defendem, em cumprimento pelo disposto no artigo 64.º do CIRC.

m) Relembre-se que o artigo 64.º do Código do IRC consagra uma presunção que visa impedir a subavaliação dos preços de transmissão de imóveis e garantir que a determinação da matéria coletável reflète, no mínimo, o valor patrimonial tributário legalmente fixado.

n) Situação que não tem qualquer adesão aos factos descritos acima, nomeadamente com as vendas efetuadas pela sociedade incorporada, nem tão pouco suporte em qualquer dos

elementos contabilísticos, financeiros, fiscais e contratuais disponibilizados à AT pela Requerente e que constam do processo administrativo.

- o) Sustenta a Requerente, que a sociedade incorporada procedeu à alienação, em benefício da sociedade F..., Lda (NIPC...), de onze imóveis, pelo preço global de € 375.000,00.*
- p) A referida venda foi precedida de um processo de negociação entre sociedade incorporada e a adquirente, no decurso do qual foram estabelecidos os termos e condições da transação, tendo ficado, expressamente, acordado o valor global da mesma.*
- q) No âmbito das referidas negociações ficou ainda acordado que parte dos bens móveis que integravam a unidade fabril objeto da alienação seriam transmitidos à sociedade compradora, bens que, na sequência da posterior fusão com a Requerente deixariam de ter utilidade para a sociedade incorporante/Requerente.*
- r) Importa salientar que a sociedade incorporada não detinha qualquer relação especial com a sociedade adquirente, designadamente para os efeitos previstos no artigo 63.º do Código do IRC, não existindo, portanto, qualquer situação de vinculação que pudesse afetar a determinação do valor de mercado da operação.*
- s) O que, aliás, nem foi suscitado pelos SIT da ... no âmbito do procedimento de inspeção tributária.*
- t) O facto de não ter sido atribuído, nas respetivas escrituras públicas de compra e venda, valor autónomo aos bens móveis transmitidos, resulta do enquadramento negocial da operação, em que tais bens foram incluídos, a título acessório, no pacote global da transação, circunstância que gerou, para a sociedade incorporada, uma menos valia contabilística.*
- u) Os órgãos de administração da Requerente sempre agiram no respeito pelos deveres de diligência e lealdade a que se encontram vinculados, tendo conduzido as operações de venda no exclusivo interesse da sociedade incorporada e, por via da fusão com a ora Requerente, zelando pela prossecução do seu objeto social e pela defesa da respetiva sustentabilidade económico-financeira.*
- v) Nos termos do ordenamento jurídico português, a gestão da sociedade compete ao respetivo órgão de administração, cabendo-lhe tomar as decisões que considerar adequadas à prossecução do interesse social, nos limites da lei e dos estatutos (artigos 64.º e 405.º do Código das Sociedades Comerciais).*

- w) *Tal competência traduz-se num espaço de discricionariedade empresarial, reconhecido pela jurisprudência nacional e estrangeira, que impede que os tribunais ou a Administração Tributária substituam os órgãos de gestão nas opções negociais tomadas em função das circunstâncias concretas de mercado e das próprias partes.*
- x) *Ora, no caso vertente, a alienação dos imóveis e bens móveis foi realizada em condições de plena liberdade contratual, não existindo qualquer vínculo especial entre vendedora e compradora que pudesse suscitar suspeitas de subavaliação ou manipulação do preço, circunstância aliás afastada expressamente pelo artigo 63.º do Código do IRC.*
- y) *Consequentemente, a decisão de incluir os bens móveis na operação, sem atribuição de valor autónomo nas escrituras, insere-se no âmbito legítimo da autonomia de gestão da sociedade incorporada, devendo ser respeitada enquanto expressão da prossecução do interesse social e da racionalidade económico-financeira própria do negócio.*
- z) *Por outro lado, em nenhum dos documentos a que a AT teve acesso – elementos contabilísticos, informação financeira e fiscal, escrituras – consta que os imóveis tenham sido transmitidos a preço zero,*
- aa) *Constando, pelo contrário, de forma clara e inequívoca, que os imóveis foram transmitidos pelo valor global de 375,000.00, como aliás os próprios SIT da ... reconhecem no relatório de inspeção*
- bb) *Termina a Requerente peticionado que as liquidações de IRC e de juros compensatórios emitidas na sequência ao procedimento inspetivo devem ser anuladas e a Requerente reembolsada da quantia indevidamente paga no montante global de 88.005,38, acrescida de juros indemnizatórios pela privação do referido montante, até efetivo e integral pagamento.*

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta por impugnação, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- a) *A atividade inspetiva desenvolvida limitou-se a proceder a correções de natureza estritamente aritméticas, impostas pela aplicação direta de normas legais de carácter imperativo, não envolvendo qualquer juízo valorativo que pudesse contender com os princípios da legalidade e da tipicidade tributária.*

- b) *Da análise conjugada da documentação contratual, contabilística e fiscal resultou um dado objetivo, incontornável e decisivo para a correta qualificação jurídico-tributária da operação: o valor contabilístico líquido dos bens móveis incluídos na transmissão da fábrica ascendia, à data da escritura, a € 368.476,70, montante superior ao preço global declarado na escritura de 30 de setembro de 2021, fixado em € 365.000,00. Tal circunstância evidencia, de forma inequívoca, que a totalidade do preço declarado foi absorvida pelos bens móveis, não tendo sido atribuído qualquer valor económico aos bens imóveis transmitidos.*
- c) *Esta conclusão não resulta de uma presunção administrativa ou de uma inferência arbitrária, mas antes de uma operação lógica elementar, fundada em dados contabilísticos objetivos e não contestados pela Requerente.*
- d) *Perante esta factualidade, e com o devido respeito, torna-se juridicamente irrelevante a circunstância de o preço ter sido convencionado de forma global ou unitária, uma vez que a qualificação fiscal da operação não se subordina à liberdade contratual das partes, mas antes aos critérios imperativos estabelecidos pela lei fiscal para efeitos de determinação da matéria coletável.*
- e) *É precisamente para prevenir situações de subavaliação ou ocultação do valor real das transmissões imobiliárias que o legislador consagrou, no artigo 64.º do Código do IRC, uma presunção legal quanto ao valor mínimo de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis. Nos termos desta norma, os valores a considerar para efeitos da determinação do lucro tributável não podem ser inferiores ao valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis, independentemente do valor declarado no contrato ou da forma como as partes estruturam economicamente a operação.*
- f) *Trata-se de uma presunção legal de aplicação automática, cuja finalidade é assegurar a tributação segundo valores minimamente aproximados da realidade económica e impedir práticas elisivas assentes na manipulação formal dos preços contratuais. A sua aplicação não depende da demonstração de intenção evasiva ou de qualquer elemento subjetivo, bastando a verificação objetiva de que o valor contratualmente declarado é inferior ao valor patrimonial tributário ou, como sucede no caso vertente, de que aos imóveis não foi imputado qualquer valor económico.*

- g) *Consequentemente, verificada a transmissão de imóveis por valor inferior ao respetivo valor patrimonial tributário, impunha-se à sociedade alienante o dever legal de proceder, na declaração de rendimentos do período de tributação a que o rendimento é imputável, à correção positiva correspondente à diferença entre aquele valor patrimonial e o valor constante do contrato, nos termos expressamente previstos no artigo 64.º, n.º 2, alínea a), do CIRC. O incumprimento desse dever legitima, de forma necessária e vinculada, a intervenção corretiva da Autoridade Tributária*
- h) *Entre os imóveis transmitidos, encontra-se o prédio urbano inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e ..., sob o artigo ..., no qual anteriormente funcionava a unidade fabril de produção de queijos pertencente à sociedade incorporada, entretanto encerrada, meses antes, em virtude da capacidade excedentária do grupo nesse setor de atividade.*
- i) *Juntamente com a fábrica, a sociedade incorporada transmitiu, ainda, a maioria dos equipamentos e mobiliário constantes da mesma indicando a escritura.*
- j) *Ou seja, pelo facto de: a) os bens móveis, com o valor contabilístico de € 368.476,70, terem sido transmitidos em conjunto com a respetiva fábrica, e b) a sociedade incorporada não ter atribuído, na escritura, nenhum valor em concreto a esses bens móveis, os Serviços de Inspeção Tributária da ... concluíram que os bens imóveis tinham sido transmitidos a custo zero.*
- k) *Partindo desta evidência, os Serviços de Inspeção Tributária da ... efetuaram uma correção à matéria coletável da sociedade incorporada, correspondente ao valor patrimonial tributários dos imóveis, segundo defendem, em cumprimento pelo disposto no artigo 64.º do CIRC.*
- l) *Relembre-se que o artigo 64.º do Código do IRC consagra uma presunção que visa impedir a subavaliação dos preços de transmissão de imóveis e garantir que a determinação da matéria coletável reflète, no mínimo, o valor patrimonial tributário legalmente fixado.*
- m) *A sociedade incorporada D..., S.A., NIF..., celebrou, em 6 de agosto de 2021, um contrato promessa de compra e venda, onde prometeu vender pelo preço de € 375.000,00 (Trezentos e setenta e cinco mil euros) o artigo urbano ... inscrito na matriz da União das freguesias de ..., ... e ..., concelho de Penela.*

- n) *Que conforme n.º 3 da cláusula sexta, com o imóvel, são transmitidos “todos os bens móveis que nele se encontram, com exceção dos bens identificados no Anexo I”. Assim, o preço global inclui o imóvel e os referidos bens.*
- o) *Em 30 de setembro de 2021 foi feito o primeiro aditamento ao contrato promessa de compra e venda, em que as partes acordaram prometer a compra e venda de outros imóveis, para além do já acordado, mantendo o preço.*
- p) *Em 16 de dezembro de 2021 foi feito o segundo aditamento ao contrato promessa de compra e venda, em que as partes acordaram retirar o artigo rústico ... da freguesia ..., por não ser passível de transmissão por ausência de título translativo da propriedade anterior.*
- q) *Também neste segundo aditamento foi mantido o preço.*
- r) *Do contrato promessa de compra e venda e seus aditamentos, verifica-se que o preço global de € 375.000,00 (Trezentos e setenta e cinco mil euros), se mantém, independentemente de o número de imóveis urbanos e rústicos se ter alterado.*
- s) *O valor contabilístico dos bens incorporados na escritura de venda da fábrica, após a dedução das obras já incluídas no valor patrimonial tributário da fábrica é de € 368.476,70€.*
- t) *De lembrar que o valor global da escritura (imóveis e bens incorporados) é de € 365.000,00, valor inferior ao valor contabilístico dos bens incorporados.*
- u) *Nestes termos, os sujeitos passivos quando alienam bens imóveis, devem efetuar uma correção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato.*
- v) *Na escritura 0022100, de 30/09/2021, foram alienados pelo preço global de € 365.000,00€ os seguintes imóveis: Artigo Urbano ... Freguesia ..., Valor declarado 349.750,00 €, VPT 349.624,61 € Artigo Urbano ... Freguesia ..., Valor declarado 9.500,00 €, VPT 9.358,30 € Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 500,00 €, VPT 16,46 € Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 1.000,00 €, VPT 41,37 € Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 750,00 €, VPT 37,58 € Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 3.500,00 €, VPT 3,65 €.*
- w) *Assim, o Valor Patrimonial total da escritura supramencionada é de € 359.081,97, e também os bens móveis incorporados na escritura de venda da fábrica.*

- x) *Ora, os bens móveis incorporados na escritura de venda da fábrica tinham nessa data o valor contabilístico de € 368.476,70.*
- y) *Sabendo que este valor é superior ao valor global da escritura (€ 365.000,00), conclui-se que não foi atribuído qualquer valor aos imóveis alienados.*
- z) *Assim, para dar cumprimento ao artigo 64.º do CIRC, tinha de ser efetuada uma correção, na declaração de rendimentos Modelo 22 de 2021, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis e o valor constante do contrato.*
- aa) *Se o valor patrimonial tributário dos imóveis alienados na escritura é de € 359.081,87, resulta evidenciado que o valor declarado na escritura subtraído do valor dos bens móveis incorporados na escritura, é de € 0,00.*
- bb) *Pelo que, deveria ter sido efetuada uma correção de € 359.081,87, correspondente ao Valor Patrimonial Tributário (VPT) dos bens móveis alienados.*
- cc) *Na escritura ..., de 17/12/2021, foi alienado (entre outros) pelo preço de € 1.000,00 o seguinte imóvel: Artigo Urbano P... Freguesia ..., pelo Valor declarado 1.000,00 €.*
- dd) *À data da escritura o imóvel tinha um artigo provisório, pelo que não se encontrava avaliado nem tinha Valor Patrimonial Tributário determinado.*
- ee) *O prédio foi avaliado, em 28/12/2021, tendo-lhe sido atribuído o VPT de € 4.980,00.*
- ff) *Para dar cumprimento ao artigo 64.º do CIRC, tinha de ser efetuada uma correção, na declaração de rendimentos Modelo 22 de 2021, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis (4.980,00€) e o valor constante do contrato (1.000,00€).*
- gg) *Assim, deveria ter sido efetuada uma correção de € 3.980,00.*
- hh) *Com efeito, pelo atrás exposto, deveria ter sido acrescido no campo 745 do quadro 07 da declaração modelo 22 de 2021 o valor de € 363.061,87 (359.081,87€ + 3.980,00€). Resultando evidenciado.*
- ii) *No caso da escritura de 30 de setembro de 2021, o valor patrimonial tributário global dos imóveis transmitidos ascendia a €359.081,87. Atento o facto de o valor declarado na escritura, deduzido do valor contabilístico dos bens móveis incorporados, ser nulo, a correção*

positiva da matéria coletável nesse montante não só se mostrava legalmente admissível, como juridicamente obrigatória.

jj) De igual modo, relativamente à escritura de 17 de dezembro de 2021, foi transmitido um imóvel pelo valor declarado de € 1.000,00, quando o respetivo valor patrimonial tributário definitivo, apurado ainda em 2021, ascendia a € 4.980,00, impondo-se, por força da mesma norma legal, a correção da diferença positiva de € 3.980,00.

kk) A soma destas correções perfaz o montante global de € 363.061,87, que deveria ter sido acrescido no campo próprio da declaração Modelo 22 do exercício de 2021, o que manifestamente não ocorreu. A liquidação adicional ora impugnada limita-se, assim, a refletir o resultado da aplicação estrita da lei aos factos apurados, não padecendo de qualquer vício de ilegalidade.

ll) Não procede, por outro lado, a invocação da presunção de veracidade das declarações fiscais prevista no artigo 75.º da Lei Geral Tributária. Tal presunção, de natureza relativa, tem como pressuposto que a contabilidade e as declarações estejam organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal e que não revelem omissões, erros ou inexatidões suscetíveis de impedir o conhecimento da matéria tributável real.

mm) Ora, a incompatibilidade objetiva entre o valor dos bens transmitidos e o preço global declarado constitui, por si só, um indício fundado de que as declarações não refletem integralmente a realidade económica da operação, afastando a aplicação daquela presunção.

nn) Acresce que competia à Requerente, caso pretendesse afastar a aplicação da presunção legal consagrada no artigo 64.º do CIRC, demonstrar, mediante prova concreta e objetiva, a existência de critérios económicos sérios e razoáveis de imputação do preço global aos diversos bens transmitidos, designadamente através de avaliações independentes ou de elementos contabilísticos que permitissem justificar a atribuição de valor nulo aos imóveis. Tal ónus probatório não foi cumprido, limitando-se a Requerente a alegações genéricas e conclusivas, desprovidas de suporte factual bastante.

oo) Termina a Requerida pedindo que deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente absolvendo-se a entidade Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais consequências.

2. Do Mérito

2.1. Questões Decidendas

Atenta a posição das partes adotadas nos argumentos apresentados por cada uma, constituem questões centrais a dirimir, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

- i. Ilegalidade da liquidação adicional em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2025 ..., relativo ao ano de 2021, que fixou um imposto a pagar de € 88.005,38.
- ii. Direito do Requerente ao reembolso desse montante e a juros indemnizatórios.

2.2. Fundamentação De Facto

Consideram-se provados os seguintes factos, assente nos factos e na prova documental constante do processo, que não foram objeto de impugnação:

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial anónima que se dedica à atividade de fabrico e comercialização de queijo e requeijão, bem como de produtos relacionados, e ao desenvolvimento de qualquer atividade relacionada com estas. Cfr. RIT.
- B.** É em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, um sujeito passivo residente que exerce a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Cfr. RIT.
- C.** É sujeito a imposto pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português e está enquadrado, para efeitos de determinação da matéria coletável, nas regras da alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC. Cfr. RIT.
- D.** Encontra-se inscrita para o exercício das seguintes atividades – CAE: 1. CAE Principal - 010510 – Indústria de Laticínios; 2. CAE Secundário 1 – 047271 – Comércio a Retalho de Leite e Derivados. Cfr. RIT.
- E.** Na sequência de um processo de reorganização, a 31 de dezembro de 2021, a Requerente incorporou, por via de uma fusão, o património de quatro sociedades por si participadas

- a 100%: a) B..., S.A. (NIPC...); b) C..., S.A. (NIPC...); c) D..., S.A. (NIPC...); e d) E..., Lda (NIPC...). Cfr. RIT.
- F.** A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo promovido durante o ano de 2025, pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) da ..., ao abrigo da Ordem de Serviço externa n.º OI..., que incidiu no IRC, do exercício de 2021, da sociedade incorporada D..., S.A. (NIPC...). Cfr. RIT.
- G.** Na sequência do procedimento inspetivo, os SIT da ... efetuaram uma correção à matéria coletável da sociedade incorporada no valor de € 363.06187, e emitiram a demonstração de Liquidação de IRC n.º 2025..., a demonstração de Liquidação de Juros n.º 2025 ... e a demonstração de Acerto de Contas n.º 2025 Cfr. RIT.
- H.** Por meio de duas escrituras públicas de compra e venda outorgadas a 30 de setembro de 2021 e 17 de dezembro 2021, as quais a sociedade incorporada D..., S.A., alienou, no total, 11 bens imóveis pelo preço global de € 375.000,00 à sociedade F..., Lda (NIPC...). Cfr. RIT.
- I.** Na escritura 0022100, de 30 de setembro de 2021, foram alienados pelo preço global de € 365.000,00 os seguintes imóveis:
- i. Artigo Urbano ... Freguesia..., Valor declarado 349.750,00 €, VPT 349.624,61€.
 - ii. Artigo Urbano ... Freguesia ..., Valor declarado 9.500,00 €, VPT 9.358,30 €.
 - iii. Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 500,00 €, VPT 16,46 €.
 - iv. Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 1.000,00 €, VPT 41,37 €.
 - v. Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 750,00 €, VPT 37,58 €
 - vi. Artigo Rústico ... Freguesia ..., Valor declarado 3.500,00 €, VPT 3,65 €.
- J.** O valor patrimonial total dos imóveis supramencionados é de € 359.081,97. Cfr. RIT.
- K.** Entre os imóveis transmitidos, encontra-se o prédio urbano inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e..., sob o artigo..., no qual anteriormente funcionava a unidade fabril de produção de queijos pertencente à sociedade incorporada, entretanto encerrada, meses antes, em virtude da capacidade excedentária do grupo nesse setor de atividade, o qual foi vendido pelo valor global de € 349.750,00. Cfr. RIT.
- L.** Juntamente com a fábrica, a sociedade incorporada transmitiu, ainda, a maioria dos equipamentos e mobiliário, com exceção dos equipamentos listados no anexo um

constante no contrato promessa de compra e venda celebrado em seis de agosto de dois mil e vinte e um. Cfr. Doc. Contrato de promessa de compra e venda e RIT.

- M.** Os bens móveis incorporados na escritura de venda da fábrica tinham nessa data o valor contabilístico de € 368.476,70. Cfr. RIT.
- N.** Na escritura ..., de 17 de dezembro 2021, foi alienado pelo preço de € 1.000,00 o seguinte imóvel: Artigo Urbano P... Freguesia ..., pelo valor declarado 1.000,00€.
- O.** À data da escritura o imóvel tinha um artigo provisório, pelo que não se encontrava avaliado nem tinha Valor Patrimonial Tributário determinado.
- P.** O prédio foi avaliado, em 28 de dezembro de 2021, tendo-lhe sido atribuído o VPT de € 4.980,00.
- Q.** Os fundamentos das correções de IRC efetuadas encontram-se apresentados no RIT e, conforme pertinente ao tema em análise nos autos, seguem transcritos de seguida:

1.3– Venda da fábrica

Como vimos na escritura de compra e venda de 30/09/2021, o sujeito passivo vendeu pelo preço global de 365.000,00€ o prédio urbano, composto de edifício destinado ao fabrico e comercialização de queijos, composto de rés-do-chão afeto à comercialização e indústria, primeiro andar destinado a escritório, com logradouro, com a área total de nove mil setecentos e sessenta metros quadrados, situado em Rabaçal, inscrito na matriz da União das freguesias de [] e [], concelho de Penela, sob o artigo [] e também os artigos, Urbano [] Freguesia [], Rústico [] Freguesia [], Rústico [] Freguesia [], Rústico [] Freguesia [].

Na mesma escritura foram alienadas as verbas do ativo fixo constantes do anexo 1, conforme consta da escritura de compra e venda *“Mais declararam os outorgantes que o presente contrato abrange todo o equipamento existente no imóvel atrás identificado como verba número um, com exceção dos equipamentos listados no anexo um constante no contrato promessa de compra e venda celebrado em seis de Agosto de dois mil e vinte e um.”* e do nº 3 da cláusula sexta, *“Com o imóvel serão simultaneamente transmitidos, aquando do título definitivo de compra e venda supra mencionado, todos os bens móveis que nele se encontram, com exceção dos bens identificados no Anexo I”*.

O preço global de 365.000,00€ engloba assim, para além dos artigos urbanos e rústicos os restantes elementos do ativo descritos no anexo 1 e que corresponde ao equipamento existente na fábrica.

Do cruzamento da relação dos bens incorporados na escritura de venda da fábrica, com o mapa das mais-valias e menos-valias fiscais (Modelo 31) apresentados pelo sujeito passivo foi elaborado um mapa com o valor contabilístico dos ativos fixos à data da transmissão (anexo 2).

Do mesmo consta o Valor de aquisição para efeitos contabilísticos, as Depreciações / reintegrações e perdas por imparidade registadas e pela diferença entre estes, o Valor contabilístico à data da transmissão.

Apurou-se que os Bens incorporados na escritura de venda da fábrica, tinham um valor contabilístico de 494.618,98€.

Da análise aos elementos transmitidos, verificou-se que alguns destes estão incorporados no imóvel da fábrica, uma vez que dizem respeito a obras.

Descrição dos elementos do activo	Valor de realização	Valor de aquisição para efeitos fiscais	Ano Aquisição	Valor de aquisição para efeitos contabilísticos	Depreciações / reintegrações e perdas por	Valor Contabilístico

					imparidade registadas	
OBRA FABRICA 2015 (ETAR)	0,00	8 044,00	2015	8 044,00	4 826,40	3 217,60
Armazem Para Arrecadação	0,00	5 000,00	2006	5 000,00	1 000,00	4 000,00
EDIFICIO INDUSTRIAL 1992	0,00	12 859,66	1992	12 859,66	0,00	12 859,66
PINTURA DO EDIFICIO	0,00	480,41	1993	480,41	468,41	12,00
OBRAS ESTACAO TRATAMENTO ETAR	0,00	100 258,38	1997	100 258,38	72 687,33	27 571,05
OBRA CONS.AMP.EDIF.INDUSTRIAL	0,00	114 589,05	1997	114 589,05	83 077,07	31 511,98
Cobertura Fabrica	0,00	5 646,01	2001	5 646,01	3 811,05	1 834,96
Fabrica - Novas Instalacoes	0,00	123 182,73	2001	123 182,73	70 830,10	52 352,63
OBRAS CONT. CIVIL FÁBRICA () Quotas	0,00	10 292,00	2017	10 292,00	2 058,40	8 233,60
EDIFICIO INDUSTRIAL	0,00	14 397,84	2021	14 397,84	0,00	14 397,84
Obras Conservacao	0,00	18 357,33	2008	18 357,33	8 260,80	10 096,53
OBRAS FABRICA 2014	0,00	7 536,31	2014	7 536,31	2 260,92	5 275,39
					Soma	171 363,24

Verifica-se ainda que algumas destas obras foram efetuadas em datas posteriores à da avaliação e apuramento do Valor Patrimonial Tributário do artigo urbano () (fábrica), que foi feito em 30/12/2005, pelo que o seu valor não se encontra refletido no mesmo.

Assim, para apuramento do valor contabilístico dos Bens incorporados na escritura de venda da fábrica apenas tem de ser deduzido ao valor total o valor das obras na fábrica anteriores à data da avaliação (126,142,28€).

Descrição dos elementos do activo	Valor de realização	Valor de aquisição para efeitos fiscais	Ano Aquisição	Valor de aquisição para efeitos contabilísticos	Depreciações / reintegrações e perdas por imparidade registadas	Valor Contabilístico
EDIFICIO INDUSTRIAL 1992	0,00	12 859,66	1992	12 859,66	0,00	12 859,66
PINTURA DO EDIFICIO	0,00	480,41	1993	480,41	468,41	12,00
OBRAS ESTACAO TRATAMENTO ETAR	0,00	100 258,38	1997	100 258,38	72 687,33	27 571,05
OBRA CONS.AMP.EDIF.INDUSTRIAL	0,00	114 589,05	1997	114 589,05	83 077,07	31 511,98
Cobertura Fabrica	0,00	5 646,01	2001	5 646,01	3 811,05	1 834,96
Fabrica - Novas Instalacoes	0,00	123 182,73	2001	123 182,73	70 830,10	52 352,63
					Soma	126 142,28

O valor contabilístico dos Bens incorporados na escritura de venda da fábrica, após a dedução das obras já incluídas no valor patrimonial tributário da fábrica é de 368.476,70€ (494.618,98€ -

126.142,28€).

De relembrar que o valor global da escritura (imóveis e bens incorporados) é de 365.000,00€, valor inferior ao valor contabilístico dos bens incorporados.

1.4– Tratamento contabilístico e fiscal

Conforme o artigo 64º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)

“Artigo 64.º - Correções 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;”

Nestes termos, os sujeitos passivos quando alienam bens imóveis, devem efetuar 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.

1.5– Correções a efetuar nos termos da alínea a) do nº3 do artigo 64º do CIRC

Escritura de 30/09/2021

Na escritura de 30/09/2021, foram alienados pelo preço global de 365.000,00€ os seguintes imóveis

Artigo Urbano		Freguesia		Valor declarado 349.750,00€	VPT 349.624,61€
Artigo Urbano		Freguesia		Valor declarado 9.500,00€	VPT 9.358,30€
Artigo Rústico		Freguesia		Valor declarado 500,00€	VPT 16,46€
Artigo Rústico		Freguesia		Valor declarado 1.000,00€	VPT 41,37€
Artigo Rústico		Freguesia		Valor declarado 750,00€	VPT 37,58€
Artigo Rústico		Freguesia		Valor declarado 3.500,00€	VPT 3,65€

Com o Valor Patrimonial total de 359.081,97€,

e também os Bens Móveis incorporados na escritura de venda da fábrica (Anexo 1).

Como vimos no ponto anterior, os Bens móveis incorporados na escritura de venda da fábrica (Anexo 2) tinham nessa data o valor contabilístico de 368.476,70€.

Sabendo que este valor é superior ao valor global da escritura (365.000,00€), conclui-se que não foi atribuído qualquer valor aos imóveis alienados.

Para dar cumprimento ao artigo 64º do CIRC, tinha de ser efetuada uma correção, na declaração de rendimentos Modelo 22 de 2021, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis e o valor constante do contrato.

O valor patrimonial tributário dos imóveis alienados na escritura é de 359.081,87€. O valor declarado na escritura subtraído do valor dos Bens móveis incorporados na escritura, resulta no valor de 0,00€. Pelo que, deveria ter sido efetuada uma correção de 359.081,87€ correspondente ao Valor Patrimonial Tributário (VPT) dos bens móveis alienados.

Escritura de 17/12/2021

Na escritura de 17/12/2021, foi alienado (entre outros) pelo preço de 1.000,00€ o seguinte imóvel

Artigo Urbano P Freguesia Valor declarado 1.000,00€

À data da escritura o imóvel tinha um artigo provisório, pelo que não se encontrava avaliado nem tinha Valor Patrimonial Tributário determinado.

O prédio foi avaliado em 28/12/2021, tendo-lhe sido atribuído o VPT de 4.980,00€.

Para dar cumprimento ao artigo 64º do CIRC, tinha de ser efetuada uma correção, na declaração de rendimentos Modelo 22 de 2021, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis (4.980,00€) e o valor constante do contrato (1.000,00€). Assim, deveria ter sido efetuada uma correção de 3.980,00€.

1.6- Conclusão

Pelo atrás exposto, deveria ter sido acrescido no campo 745 do quadro 07 da declaração modelo 22 de 2021 o valor de 363.061,87 (359.081,87€ + 3.980,00€).

R. O Requerente apresentou no CAAD, em 9 de setembro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida autoliquidação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2.3. Factos Não Provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

2.4. Fundamentação Da Fixação Da Matéria De Facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar aquela que considera como não provada, não sendo obrigatório pronunciar-se sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, definida conforme as diversas soluções plausíveis para as questões de direito relacionadas ao objeto do litígio, nos termos do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o PPA constante dos autos, consideraram-se por provados e como não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3. Matéria De Direito

3.1. Delimitação das questões a decidir:

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões jurídicas que importa solucionar, no que respeita à legalidade do ato tributário em apreciação, consistem na apreciação das correções efetuadas pela AT relativamente à transmissão onerosa de dois imóveis. Em concreto, a questão de saber se, há lugar à correção tributária correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato, em aplicação do disposto no artigo 64.º, n.º 1 a 3 do Código do IRC.

Com a matéria de facto devidamente fixada, procede-se à respetiva subsunção jurídica, a fim de determinar o Direito aplicável aos factos de acordo com a questão decidenda já enunciada.

Conforme resulta dos factos apurados, verifica-se que a Requerente procedeu à alienação de 11 imóveis, pelo valor total de 375.000,00€, sendo objeto de apreciação dois desses imóveis alienados.

O prédio urbano descrito sob o artigo ..., onde anteriormente funcionava a unidade fabril de produção de queijos pertencente à sociedade incorporada, entretanto encerrada, meses antes da alienação devido à capacidade excedentária do grupo nesse setor de atividade. O imóvel foi alienado pelo valor global de € 349.750,00, conforme consta da escritura, incluindo bens móveis incorporados à venda, cujo valor contabilístico era de € 368.476,70. Adicionalmente, o prédio urbano descrito sob o Artigo Urbano P..., Freguesia ..., vendido pelo preço de 1.000,00€, não possuía VPT definido na data da venda, sendo posteriormente atribuído o VPT de €4.980,00 em 28/12/2021.

Iniciamos pela análise do regime fiscal aplicável, fundamento utilizado pela AT para sustentar a correção. Estabelece o Artigo 64.º (*Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis*) do CIRC o seguinte:

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.*

O artigo 64.º do CIRC estabelece que nas transmissões de imóveis, os valores constantes dos contratos de compra e venda tendem a aproximar-se dos correspondentes valores de mercado. Para tal efeito, é utilizado como valor de referência o valor patrimonial tributário atribuído ao imóvel objeto de transmissão (Processo n.º 1071/2024-T de 21 de maio de 2025).

Conforme consta do n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, para efeitos de determinação do lucro tributável devem ser tidos em consideração valores normais de mercado, que não devem ser inferiores ao VPT. 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 n.º 2 do mesmo artigo 64.º do CIRC).

Conforme estabelece o referido normativo, quando um imóvel é vendido por valor inferior ao Valor Patrimonial Tributário (VPT), deverá ser este último utilizado para efeitos de apuramento do lucro tributável. Sendo assim, importa analisar se, no presente caso, o imóvel foi efetivamente alienado por valor inferior ao VPT.

Aplicando o entendimento supracitado ao prédio urbano sob o artigo ..., observa-se que a alienação foi realizada pelo valor global de € 349.750,00, enquanto o VPT estava estabelecido em 349.624,61€.

Conclui-se assim que o preço de venda do imóvel superou o VPT, não se encontrando, portanto, preenchidos os pressupostos previstos no n.º 1 do artigo 64.º do CIRC para a exigência de correção ao lucro tributável, uma vez que tal correção apenas se aplica quando o imóvel é vendido por valor inferior ao VPT, o que não ocorre nesta situação.

Posto isto, os valores de transmissão dos direitos reais referentes a este imóvel não 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 desse imposto.

A AT para a correção efetuada, considerou, em síntese, que o valor dos bens móveis alienados ascendia a €368.476,70, enquanto o do imóvel correspondia a €349.750,00. Partindo do pressuposto de que o preço de venda do imóvel incluía o valor dos referidos bens móveis, entendeu que tal montante deveria ser deduzido ao valor de alienação do imóvel.

Com base neste raciocínio concluiu que o valor de venda do imóvel seria de €0,00, ou, de forma mais precisa, um valor negativo de €18.726,70. Consequentemente, e por aplicação dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 64.º do CIRC, a AT procedeu à correção do lucro tributável pela diferença entre o valor de alienação do imóvel, considerado como €0,00, e o respetivo VPT de €349.624,61.

A AT considerou ainda que, para efeitos de determinação do preço do imóvel, os bens móveis nele incluídos deveriam ser considerados e deduzidos ao valor de venda do imóvel correspondente, utilizando como referência o valor registado na contabilidade. Contudo, não se concorda com o entendimento da AT, pois este carece de base factual adequado e não encontra respaldo no regime previsto no artigo 64.º do CIRC.

Conforme exposto, o legislador, no artigo 64.º do CIRC — norma utilizada para fundamentar a correção efetuada — não previu qualquer mecanismo para ajustamento do valor de venda dos imóveis. O referido preceito limita-se a determinar que, para efeitos de determinação do lucro tributável, será considerado o VPT sempre que o valor de alienação for inferior a esse montante.

Nos presentes autos estão em causa duas operações distintas, ainda que realizadas de forma conjunta e sujeitas a diferentes regimes jurídicos: por um lado, a alienação do bem imóvel e, por outro, a alienação dos bens móveis.

A correção efetuada pela AT incidiu exclusivamente sobre o preço de venda do bem imóvel, sendo essa, e apenas essa, a questão que cumpre apreciar no presente processo.

Questão diversa — e que não integra o objeto da presente apreciação — seria averiguar se os bens móveis incluídos no negócio poderiam ter sido alienados por um valor inferior ao registado contabilisticamente e quais as eventuais consequências fiscais daí decorrentes.

Caso a AT entendesse que o valor declarado na alienação dos bens móveis não correspondia à realidade, deveria ter recorrido a outros mecanismos legais, designadamente aos instrumentos próprios de correção da matéria coletável ou às normas gerais anti abuso. Não o tendo feito e restringindo a sua atuação à aplicação do artigo 64.º do CIRC, não compete ao tribunal apreciar tal questão.

Considera-se, assim, ilegal, por violação de lei, o ato tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na parte relativa à correção efetuada no montante de 359.081,87€, referente ao imóvel n.º

No que concerne à correção relativa à alienação do imóvel identificado pelo Artigo Urbano P..., pelo valor de € 1.000,00, importa referir que, à data da escritura, o referido imóvel encontrava-se identificado por artigo provisório, não estando ainda avaliado nem dispondo de Valor Patrimonial Tributário definido. A avaliação do prédio foi realizada posteriormente, em 28/12/2021, tendo-lhe sido atribuído o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de € 4.980,00.

A presente correção não suscita grandes dúvidas, conforme estabelece o n.º 4 artigo 64.º, aplicável na hipótese de não estar determinado o VPT no momento da alienação. Caso o valor venha a ser fixado posteriormente e seja superior ao valor de venda, o Requerente deverá proceder à respetiva correção da diferença, no montante de € 3.980,00.

Adicionalmente, caso o Requerente pretenda afastar aplicação do artigo 64.º, o artigo 139.º, n.ºs 1 e 3, do CIRC prevê um procedimento específico para comprovar 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.

Assim sendo é de considerar legal, o ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, quanto à correção promovida no valor de 3.980,00€ referente ao imóvel P... .

3.2. Questão de inconstitucionalidade

O Requerente peticiona, sem qualquer desenvolvimento adicional, que a liquidação impugnada enferma ainda de ilegalidade por violação dos princípios constitucionalmente consagrados no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa

Como é entendimento consolidado, o controlo difuso da constitucionalidade exercido pelos tribunais tem natureza normativa, incidindo sobre normas ou interpretações normativas efetivamente aplicadas em decisão judicial ou em ato administrativo. Compete, por isso, à parte interessada suscitar, de forma processualmente adequada, a questão de constitucionalidade que pretende ver apreciada, nos termos do artigo 72.º, n.º 2, da Lei do Tribunal Constitucional.

A suscitação processualmente adequada dessa questão exige a delimitação precisa do respetivo objeto, mediante a identificação da norma, do segmento normativo ou da concreta dimensão normativa cuja conformidade constitucional é posta em causa, bem como a explicitação das razões pelas quais se considera verificada a violação de normas ou princípios constitucionais. A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem reiteradamente afirmado que não é suficiente uma invocação genérica de princípios constitucionais, desacompanhada da necessária concretização normativa.

No caso em apreço, o Requerente não suscitou a questão de constitucionalidade de modo processualmente adequado, uma vez que se limitou a imputar à liquidação impugnada a violação de princípios constitucionais, sem identificar qualquer norma ou segmento normativo suscetível de os violar, nem apresentar fundamentação minimamente desenvolvida que sustente um juízo de inconstitucionalidade com base nesses fundamentos.

Em conformidade, não há lugar ao conhecimento da questão de constitucionalidade.

3.3. Pedido de reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

Veio ainda o Requerente pedir a condenação da Requerida no reembolso da quantia paga indevidamente, no montante de € 88.005,38, acrescido de juros indemnizatórios.

A procedência parcial do pedido de anulação do ato de liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral tem por consequência vincular a AT nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos

tribunais judiciais tributários, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que inclui, para além da restituição do indevido, “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”.

Igual consequência decorre do disposto no n.º 1 do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que estabelece “1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, que fixa o momento a partir do qual os mesmos são devidos, por erro imputável aos serviços (n.ºs 1 e 2) ou por “outras circunstâncias” (n.º 3), bem como a respetiva taxa (n.º 4) e a consequência do atraso na execução da sentença transitada em julgado (n.º 5).

No caso em apreço, conclui-se que há erros nas liquidações impugnadas imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Na sequência da anulação parcial do ato de liquidação de IRC, tem o Requerente direito a ser reembolsado da quantia paga, por anulação parcial das correções efetuadas pela AT, como consequência da anulação, e a juros compensatórios a restituir à Requerente a quantia indevidamente paga, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 2 da LGT, na parte em que o Requerente obteve ganho de causa.

Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pela procedência parcial do pedido do Requerente.

4. Decisão

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade e conseqüente anulação parcial do ato de liquidação de IRC n.º 2025..., relativo ao ano de 2021, que fixou um imposto a pagar de 88.005,38€, objeto do processo, condenando-se a Requerida a restituir à Requerente a quantia indevidamente paga, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 2 da LGT, na parte em que o Requerente obteve ganho de causa.

5. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em 88.005,38 € (oitenta e oito mil cinco euros e trinta e oito cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cabendo à Requerida suportar € 2.723,71 (98,90%) e à Requerente € 30,29 (1,10%), na razão do respetivo decaimento.

Notifiquem-se as Partes.

Lisboa, 5 de Maio de 2026

Victor Calvete - Árbitro Presidente

Rita Guerra Alves – Arbitro Relator

Adelaide Moura - Árbitro Adjunto