

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 441/2025-T

Tema: IRC –VPT; Incompetência do Tribunal Arbitral

SUMÁRIO:

A utilização pelo sujeito passivo do procedimento de prova do preço efetivo previsto no artigo 139.º do Código do IRC é condição de impugnabilidade do ato de liquidação que concretizar as correções previstas no n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Filipa Barros, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído a 15 de julho de 2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., titular do número único de matrícula e de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., -... Rio Tino (doravante designada por “Requerente”), vem, para efeitos do artigo 137.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e nos termos conjugados do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, alínea a) e 10.º n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do artigo 102.º n.º 1 alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) requerer a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante Requerida ou AT), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024 ... e das correspondentes demonstrações de liquidação de juros e de acerto de contas n.º 2024..., relativo ao período de 2020, com um valor total a pagar de € 35.735,76.

O Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”) tem como objeto imediato a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa e, como objeto mediato, a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação adicional de IRC, e de juros compensatórios, referentes ao exercício de 2020, (Cfr. Doc. n.º 1, junto aos autos).

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea a), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do presente Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no competente prazo.

Em 25-06-2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em consonância com a alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 15-07-2025.

Notificada para o efeito por despacho de 20-07-2025, a AT apresentou a sua resposta em 30-09-2025, defendendo-se por exceção e por impugnação, e pugnando pela improcedência do pedido.

Em 01-10-2025, o Tribunal notificou a Requerente para querendo, exercer o contraditório relativamente à matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua resposta.

Em 17-10-2025 a Requerente apresentou um requerimento para o exercício do contraditório relativamente à matéria de exceção.

Por despacho de 21-10-2025, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e definido um prazo de 10 dias para apresentação de alegações simultâneas, de facto e de direito.

As partes apresentaram alegações reiterando as posições definidas nos respetivos articulados.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

A. Posição da Requerente

Requerente celebrou, no dia 14 de dezembro de 2018, uma escritura pública de compra e venda de imóvel com o Município de Ponte de Lima, pelo preço de € 24.237,00. Da referida escritura pública de compra e venda constava uma cláusula segundo a qual a Requerente *“não poderá alienar o prédio objeto desta escritura por qualquer título, enquanto não concluir a construção que se propôs realizar. A construção referida deve iniciar-se no prazo máximo de 5 anos a contar da data desta assinatura, sob pena de o lote de terreno, incluindo benfeitorias, com exceção daquelas que possam ser retiradas, reverter para o Município, bem como os montantes recebidos.”*

No entanto, em 2020, já após a celebração do contrato, e não obstante os condicionalismos dele decorrentes, em virtude dos efeitos da pandemia Covid-19, a Requerente solicitou autorização ao Município de Ponte de Lima para vender o Imóvel à empresa B... Unipessoal, Lda., a qual foi concedida, por deliberação unânime da Câmara Municipal de Ponte de Lima, nos moldes apresentados, ou seja, pelo mesmo valor de € 24.270,00, mantendo-se inalteradas as cláusulas estipuladas na escritura de compra e venda celebrada a 14 de dezembro de 2018.

Assim, a autorização de venda do Imóvel concedida pelo Município de Ponte de Lima teve como pressuposto fundamental, por um lado, que o preço de venda praticado pela Requerente fosse o mesmo pelo qual havia adquirido o Imóvel do Município em 2018 e, por

outro, que todo o clausulado e condições estipuladas no primeiro contrato celebrado com a Requerente se mantivessem aplicáveis, nos mesmos exatos termos, ao novo adquirente.

Por conseguinte, tal como imposto pela autorização emitida pelo Município de Ponte de Lima, a transmissão do imóvel entre a Requerente e a B... foi feita nas mesmas condições e cláusulas estipuladas na primeira escritura celebrada entre o Município e a Requerente.

Segundo a Requerente, considerando a manutenção das cláusulas condicionantes, a segunda escritura tratou-se, materialmente, da simples cedência da posição contratual.

Não obstante o referido, por lapso a que é alheia a Requerente, as liquidações de IMT e de Imposto de Selo (“IS”) referentes a esta operação foram efetuadas tendo por consideração o VPT do imóvel, nos termos da regra geral do Código do IMT, ao invés, como deveria ter sido, por consideração ao valor do contrato, nos termos da regra prevista no § 16, do n.º 4, do artigo 12.º do Código do IMT aplicável ao presente caso.

Na sequência do sucedido, a Requerente foi alvo de uma ação de inspeção interna, tendo os Serviços de Inspeção Tributária (doravante SIT) proposto uma correção à matéria coletável do período de tributação de 2020 da Requerente, no valor de €165.332,54, correspondente à diferença apurada entre o VPT definitivo do imóvel que a Requerente alienou naquele exercício de 2020 e o valor constante da respetiva escritura (cf. artigos 64.º e 139.º, ambos do Código do IRC).

Porque se apurava uma diferença entre o valor da transmissão e o VPT do imóvel em causa, em que este último era superior ao primeiro, os serviços de inspeção da AT concluíram que Requerente deveria ter efetuado *“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 definitivo do imóvel e o valor constante do contrato”*.

Em defesa da ilegalidade da liquidação adicional, sustenta a Requerente que o ato tributário em causa é ilegal, pois a AT não operou uma correta interpretação do artigo 64.º do Código do IRC, uma vez que, em substância, apenas está em causa uma cessão da posição

contratual no contrato celebrado com o município de Ponte de Lima, sendo aplicável a regra de determinação do valor do imóvel prevista no artigo 12.º, n.º 4, § 16 do Código do IMT.

Com efeito, é entendimento da Requerente devidamente suportado quer na letra da lei, quer ainda na jurisprudência, que o valor relevante para efeitos de determinação do IMT, e consequentemente, para efeitos de IRC, será o preço constante do contrato.

Segundo a Requerente, esta regra especial que foi aplicável à aquisição do imóvel pela Requerente ao Município de Ponte de Lima, ocorrida em 14 de dezembro de 2018, deveria ser igualmente aplicável à transmissão do imóvel ocorrida entre a Requerente e a B... no dia 15 de dezembro de 2020, uma vez que, esta segunda transmissão ocorreu nos mesmos termos e sobre as mesmas condições acordadas entre o Município de Ponte de Lima e a Requerente, designadamente, o preço da cessão foi aquele que estava subjacente ao negócio inicial, portanto, o valor de €24.270,00.

Defende que, em substância, a operação que se realizou entre a Requerente e a B... correspondeu a um acordo de cessão da posição contratual, tal como prevista nos artigos 424.º e seguintes do Código Civil.

Finalmente, refere que ainda que numa perspetiva puramente formalista, se entendesse não estar em causa uma cessão da posição contratual na escritura de compra e venda celebrada entre a Requerente e a B... – o que não se concede – resulta claro da documentação junta aos autos que o preço praticado na escritura de compra e venda resulta inequivocamente de uma imposição do Município, a qual foi condição indispensável à autorização da celebração da escritura de compra e venda do Imóvel entre a Requerente e a B... Assim, numa situação em que o preço é hétero-determinado por uma autoridade pública, existirá sempre a segurança de que o valor declarado corresponde ao valor real das transmissões, não se verificando qualquer razão que possa comprovadamente justificar a consideração de outro valor tributável que não o valor declarado. Por conseguinte, não tem aplicação qualquer propósito anti-abuso, que nos termos do artigo 64.º do Código do IRC, justifique uma correção do valor declarado.

Em sede de resposta à exceção a Requerente vem colocar em causa a jurisprudência do STA citada pela Requerida relativamente à aplicação do procedimento administrativo previsto no artigo 139.º do Código do IRC, defendendo, ao invés, que o sujeito passivo pode utilizar quaisquer meios de prova em direito para afastar a presunção prevista no artigo 64.º, n.º 2 do Código do IRC, uma vez que, no caso em apreço ocorreu, em substância, uma cedência da posição contratual, pois a Requerente estava impossibilitada de praticar outro preço.

Por conseguinte, o aplicador do Direito deve olhar para o artigo 139.º do Código do IRC, compreendendo a *ratio legis* do mesmo, não sendo o objetivo do legislador impor um procedimento de prova do preço da transação a todos que realizam alienações de imóveis, mas tão só os casos que o fazem de forma livre. Ora, a Requerente não pôde, de modo algum, definir o preço, pelo que estava vinculada ao preço de aquisição e às condições que lhe foram impostas pelo Município de Ponte de Lima.

Nestes termos, o ato tributário de liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios relativos a 2020, deverá ser declarado ilegal, por violação de lei, bem como, a decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa que manteve, por inércia, aqueles atos na ordem jurídica.

B. Posição da Requerida

i) Por Exceção

A Requerida começa por invocar a inimpugnabilidade do ato e a incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral porquanto a Requerente, pede ao Tribunal que aprecie, a questão da prova do preço efetivamente praticado na transmissão de um imóvel realizada entre a Requerente e a B... sem que tenha acionado previamente o procedimento existente para esse efeito e com esse intuito, previsto no artigo 139.º e 64.º do Código do IRC.

Ora, à face do disposto no artigo 139.º do Código do IRC, a situação não poderá ser aferida em sede arbitral considerando que o legislador consagrou um mecanismo administrativo próprio e prévio à impugnabilidade do ato, para que os sujeitos passivos

pudessem ilidir a presunção legal relativa ao VTP, sob pena da violação dos princípios constitucionais da separação de poderes e do Estado de Direito, bem como dos artigos 25.º e 27.º do RJAT.

A Requerida invoca jurisprudência do STA segundo a qual a instauração do mecanismo previsto no artigo 139.º do Código do IRC, constitui uma condição necessária à abertura da via contenciosa, sendo a jurisdição arbitral incompetente, em razão da matéria, para determinar que o preço real da transação do imóvel é aquele que a Requerente pretende decorrer da escritura de compra e venda que reflete um valor inferior ao VPT.

ii) Por impugnação

A Requerente após obter autorização do Município de Ponte de Lima, e sob condição de se manterem as cláusulas constantes da escritura celebrada em 2018-12-14, alienou pelo valor de €24.270,00, um imóvel, prédio urbano, sito na freguesia de ... e ... – Ponte de Lima, à empresa B..., sendo que estas são sociedades com relações especiais entre si, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

Face ao exposto, e com referência à transmissão do imóvel sob apreciação foi efetuada uma correção fiscal de €165.332,54, com fundamento no artigo 64.º do Código do IRC.

Segundo a AT, o valor apurado, corresponde à diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor da escritura de compra e venda, uma vez que a Requerente não lançou mão do procedimento estabelecido no artigo 139.º do Código do IRC, que permite a possibilidade de prova de que o preço efetivamente praticado (nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis) foi inferior ao VPT que serviu de base à liquidação do IMT.

Acresce, segundo a AT, que o VPT funciona como um valor de referência, um limite mínimo do valor tributável, servindo a sua comparação com o valor declarado como instrumento de segurança do sistema contra a evasão e fraude fiscal.

A teleologia que lhe está imanente é a de um verdadeiro mecanismo de travão da celebração de negócios simulados quanto ao preço, sendo esse o princípio estabelecido no artigo 12.º do Código do IMT.

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

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

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

A Requerida aduz ainda que em todo o processo não consta qualquer isenção de IMT concedida pela Câmara Municipal de Ponte de Lima, relativamente a este imóvel e a esta transação para apoio a investimento realizado na área do município nos termos e para os efeitos do artigo 23.º -A do CFI.

Acresce que na esfera jurídica da Requerente, verifica-se que o procedimento de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis estabelecido no artigo 139.º do Código IRC, não foi por utilizado, pelo que o VPT de € 189.602,54 associado ao imóvel em discussão e

reportado a 2020, é definitivo e não provisório, uma vez que não existe qualquer pendência no contencioso administrativo, nem judicial sobre esta matéria.

A AT contesta que a segunda transmissão da titularidade do imóvel para B... corresponda a uma cedência de posição contratual, pois, por um lado, ocorre uma transferência de titularidade e, por outro lado, não há qualquer documento da Câmara Municipal de Ponte de Lima a conceder, nos termos e para efeitos do art.º 23.º-A do CFI, o benefício fiscal de isenção total ou parcial de IMT, no que toca a esta transação.

Acresce que não se verifica a violação da tributação pelo lucro real das empresas consagrado no n.º 2 do art.º 104.º da CRP e do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, a possibilidade de ilidir a presunção resultante do n.º 2 do art.º 64.º do Código do IRC de que o VPT é o valor a constar como preço da operação está assegurada pelo procedimento de prova previsto no art.º 139.º do CIRCI, que a Requerente não acionou, pelo que, fora deste enquadramento legal, que corresponde a um procedimento formal e próprio, os meios gerais de prova, não podem ser diretamente acionados.

Conclui, apresentando jurisprudência do STA em apoio da legalidade da liquidação oficiosa contestada.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído 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.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

IV. DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

IV.1 Factos provados

1. A Requerente é uma sociedade por quotas constituída em 2010-01-28 (à data sob a forma de sociedade unipessoal por quotas), cujo objeto social atual consiste em atividades de engenharia industrial, nomeadamente inspeção metalomecânica, análises, ensaios técnicos e segurança no trabalho, produção de energia solar, eólica e de outra origem, formação e consultoria nas áreas referidas, compra, permuta, venda e arrendamento de imóveis, revenda dos adquiridos para esse fim, gestão de imóveis próprios, promoção e gestão imobiliária, como estudos e elaboração de projetos e serviços, comércio de materiais de construção, atividade de construção e reabilitação de imóveis, consultoria para indústria de construção civil e obras públicas; comércio de material eletrónico; - (cfr. Processo Administrativo (doravante PA) junto aos autos o qual se dá, para os devidos efeitos, por integralmente reproduzido);
2. Como atividade principal a Requerente encontra-se registada no Código de Atividade Económica (CAE) 71200 - Atividades de ensaios e análises técnicas, exercendo a nível secundário mais três atividades entre as quais a atividade do CAE 68200- Arrendamento de bens imobiliários (CAE Secundário 3); - (cfr. PA).
3. Em sede de IRC, está enquadrada no regime normal de tributação, e adota um período de tributação coincidente com o ano civil; - (cfr. PA).
4. No âmbito da sua atividade, a Requerente celebrou, no dia 14 de dezembro de 2018, uma escritura pública de compra e venda de imóvel com o Município de Ponte de Lima, pessoa coletiva de direito público n.º ..., com sede na ..., na Vila e Concelho de Ponte de Lima; - (cfr. Doc. n.º 7 junto com o PPA);
5. O imóvel em causa é um prédio urbano, composto de parcela de terreno destinada à construção de edifício para atividade industrial/armazém comércio e serviços, denominada “LOTE NÚMERO UM”, sito no..., Rua..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Ponte de Lima sob o número ...— freguesia..., inscrito na matriz predial sob o artigo ..., com o VPT de € 186.800,53; - (cfr. Doc. n.º 7 junto com o PPA);
6. O Imóvel foi adquirido pela Requerente ao Município de Ponte de Lima pelo preço de € 24.237,00; - (cfr. Doc. n.º 7 junto com o PPA);

7. Da Escritura de compra e venda do referido imóvel, resultam as seguintes cláusulas:
“A sociedade representada do segundo outorgante não poderá alienar o prédio objeto desta escritura por qualquer título, enquanto não concluir a construção que se propôs realizar.
A construção referida deve iniciar-se no prazo máximo de 5 anos a contar da data desta assinatura, sob pena de o lote de terreno, incluindo benfeitorias, com exceção daquelas que possam ser retiradas, reverter para o Município, bem como os montantes recebidos.
As condições estipuladas nos pontos anteriores podem ser revistas pela Câmara Municipal, desde que seja justificada devidamente a pretensão.”
8. Em 2020, em virtude dos efeitos da pandemia Covid-19, a Requerente solicitou autorização ao Município de Ponte de Lima para vender o imóvel à empresa B..., Lda., sociedade com NIPC..., a qual foi concedida. – (cfr. facto alegado no PPA e não contestado pela AT);
9. Por certidão emitida no dia 14 de agosto de 2020, pela Chefe de Divisão Municipal da Câmara Municipal de Ponte de Lima a Câmara Municipal deliberou por unanimidade *“autorizar a empresa B..., LDA., a vender o prédio urbano, composto de parcela de terreno destinada a construção de edifício para atividade industrial/armazém, comércio e serviços, denominado Lote Um, sito no ..., Rua ..., na Freguesia ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Ponte de Lima sob o artigo ..., à empresa B... Unipessoal, Lda., nos moldes apresentados, pelo valor de 24.270,00 €, mantendo-se na íntegra as cláusulas estipuladas na escritura de compra e venda celebrada a 14 de dezembro de 2018”*; - (cfr. Doc. n.º 8 junto com o PPA);
10. Em 15 de dezembro de 2020 foi celebrada a escritura pública de compra e venda do imóvel entre a Requerente e a B... pelo preço de € 24.270,00; - (cfr. cópia da escritura se junta como Doc. n.º 9, bem como cópia do extrato bancário comprovativo do pagamento efetuado junto como Doc. n.º 10);

11. Da escritura pública de compra e venda do imóvel celebrada entre a Requerente e a B... resulta o seguinte:
“Que esta transmissão é feita nas mesmas condições, que se mantêm na integra, constantes da escritura lavrada em catorze de dezembro de dois mil e dezoito, exarada a folhas oitenta e oito e seguintes, do livro de notas para escrituras diversas número duzentos e trinta e sete-A, do extinto Cartório Notarial ..., anteriormente a meu cargo, e que constam também como cláusulas da referida inscrição AP três mil duzentos e cinquenta e três.” - (cfr. cópia da escritura se junta com o PPA, como Doc. n.º 9);
12. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção interno de âmbito parcial (IRC) credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023... no qual foi efetuada uma correção fiscal de €165.332,54, meramente aritmética ao resultado fiscal declarado, referente a uma correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis fundamentada com o disposto no artigo 64º e no artigo 139º, ambos do Código do IRC; - (cfr. PA).
13. Os Serviços de Inspeção Tributária do Porto (doravante SIT) constataram que a alienação do imóvel em causa pela Requerente à B... foi efetuada por valor inferior ao VPT, cuja diferença ascende a €165.332,54 (€189.602,54 - €24.270,00); - (cfr. PA).
14. Da consulta ao sistema informático da AT – sítio do Património – IMT, constataram os SIT que no dia 2018-12-14 foi emitida a Liquidação de IMT n.º..., no montante de € 0,00, em virtude da Requerente ter beneficiado de isenção, concedida pelo Município de Ponte de Lima de acordo com deliberação da Assembleia de Ponte Lima, nos termos do art.º 23.º-A do Código Fiscal do Investimento (CFI); - (cfr. Doc. n.º 1 que se junta com a Resposta e liquidação IMT nula ... de 2018-12-14 constante do PA);
15. No documento de liquidação de IMT o valor da Matéria Coletável corresponde ao valor constante do contrato (€ 24.270,00), e não o VPT; - (cfr. PA);
16. No que se refere à transmissão do imóvel verificada em 15 de dezembro de 2020, o valor que serviu de base à liquidação de IMT foi o VPT, no montante de € 189.602,54, uma vez que era superior ao valor constante do contrato, conforme estipulado no n.º

- 1 do artigo 12.º do CIMT, tendo-se pago o imposto assim apurado; - (cfr. Doc. n.º 2 que se junta com a Resposta);
17. Na transferência da titularidade do imóvel para B... não há qualquer documento da Câmara Municipal de Ponte de Lima a conceder, nos termos e para efeitos do artigo 23.º-A do CFI, o benefício fiscal de isenção total ou parcial de IMT, no que toca a esta transação; - (cfr. Doc. n.º 9 junto com o PPA, e PA);
18. A Requerente e a empresa B... são sociedades com relações especiais entre si, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC; - (cfr. PA);
19. Conforme resulta do Relatório de Inspeção Tributária (doravante RIT), o valor apurado, corresponde à diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor da escritura de compra e venda, uma vez que, a Requerente não lançou mão do procedimento estabelecido no artigo 139.º do Código do IRC, que permite a possibilidade de prova de que o preço efetivamente praticado (nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis) foi inferior ao VPT que serviu de base à liquidação do IMT; - (Cfr. PA);
20. A Requerente foi alvo de uma liquidação adicional de IRC, identificada sob o nº 2024..., de 2024-06-13 e respetivos juros compensatórios, referente ao período de tributação de 2020, associada à nota de cobrança n.º 2024..., e ao acerto de contas n.º 2024..., de 2024-06-14 com um total a pagar de €35.735,76, (correspondente a imposto de €31.975,57 e juros compensatórios de €3.760,19);
21. A Requerente procedeu tempestivamente ao pagamento da liquidação adicional identificada no ponto 19, supra; - (cfr. Comprovativos de pagamento das liquidações juntos com o PPA, como Doc. nº 4);
22. Em 02 de outubro de 2024, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa remetida por correio registado (RF...PT), com vista à declaração de ilegalidade e de anulação da referida liquidação de IRC e respetivos juros compensatórios; - (cfr. Doc. n.º 5 junto com o PPA);
23. Perante o indeferimento tácito do pedido da reclamação graciosa, a Requerente apresentou no CAAD, em 02 de maio de 2025, o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

IV.2 Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que, todos os factos relevantes para a apreciação do mérito da causa foram considerados provados.

IV.3 Motivação da Matéria de Facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção (relativamente à matéria de facto) resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos, do processo administrativo junto pela AT, os quais não foram impugnados, bem assim como da posição assumida pelas Partes nas respetivas peças processuais.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. OBJETO DOS AUTOS – MATÉRIA DE DIREITO

A questão de direito a decidir centra-se em determinar se a alienação do imóvel objeto dos autos pela Requerente à B... no dia 15 de janeiro de 2020, observa as condições

contratuais que vigoraram na primeira compra do imóvel pela Requerente ao município de Ponte de Lima, configurando, em substância, um acordo de cessão da posição contratual, não sendo, por conseguinte, de aplicar a regra prevista no artigo 64.º n.º 1 do Código do IRC, mas antes, o preço constante do contrato, sendo aplicável a regra de determinação do valor do imóvel prevista no artigo 12.º n.º 4, § 16 do Código do IMT.

No entanto, tendo a Requerida suscitado uma exceção dilatória suscetível de obstar ao conhecimento do mérito da causa e determinar a absolvição da instância, assente na inimpugnabilidade do ato de liquidação em sede Arbitral, determinando a incompetência desta jurisdição, o Tribunal apreciará primeiramente esta questão e, seguidamente, caso se pronuncie pela improcedência da mesma, conhecerá dos vícios alegados pela Requerente suscetíveis de determinar a ilegalidade e consequente anulação da supra referida liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios (cfr. artigo 89.º do CPTA e artigos 278.º e 608.º do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas d) e e), do RJAT).

I – Da incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral

A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que, impõe-se a apreciação desta questão previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Importa, para este efeito, ter presente o âmbito de competência dos tribunais arbitrais, que é delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, compreendendo, exclusivamente, a apreciação das pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem

à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Este recorte da jurisdição arbitral em razão da matéria corresponde, de um modo geral, às pretensões que são sindicáveis nos Tribunais Tributários por via da impugnação judicial, conforme resulta do disposto no artigo 97.º, n.º 1 do CPPT.

O fundamento invocado pela AT para sustentar a incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer diretamente da legalidade do ato tributário respeita ao facto de não ter existido recurso prévio ao procedimento de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis previsto no artigo 139.º e 64.º do Código do IRC. Tal procedimento visa a demonstração pelo sujeito passivo de que o preço efetivamente praticado foi inferior ao VPT, sendo neste âmbito realizada uma reunião de peritos com a finalidade de obter um acordo sobre o preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel, bem como o acesso a informação bancária do sujeito passivo e dos respetivos administradores ou gerentes, referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período anterior.

Contudo, segundo a Requerente, tal procedimento não lhe é aplicável uma vez que alienou um imóvel de forma totalmente vinculada, tendo de observar o preço imposto pelo município de Ponte de Lima, pelo que encontrando-se demonstrado o preço efetivo da transação, por via do condicionalismo imposto pelo município, não seria aplicável ao caso dos autos, a *ratio legis* subjacente ao artigo 139.º do Código do IRC.

Vejamos. Enquanto ponto de partida, cumpre fixar a base legal aplicável à data dos factos. No artigo 64.º do Código do IRC, com a epígrafe “*Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis*” dispunha-se, ao que aqui importa, 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; (...)."

Por seu turno, o artigo 139.º do Código do IRC, com a epígrafe “*Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis*” determinava-se o seguinte:

“1 – O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

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

3 – A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se

encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

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

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

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

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

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.”

Resulta, portanto, das normas jurídicas citadas que nas situações em que os sujeitos passivos de IRC alienam imóveis por um preço inferior ao VPT, devem acrescer no apuramento da matéria tributável a diferença positiva que se verificar por força do disposto no artigo 64.º

do Código do IRC, a menos que recorram ao específico procedimento de prova do preço efetivo previsto no artigo 139.º do Código do IRC, no âmbito do qual a AT poderá aceder à informação bancária do sujeito passivo e dos respetivos administradores ou gerentes.

Resulta ainda do disposto no n.º 7 do artigo 139.º do Código do IRC que a prévia utilização do referido procedimento de prova do preço efetivo é condição necessária da impugnabilidade do ato de liquidação que concretizar as correções previstas no n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC.

Desta feita, se o sujeito passivo não recorrer ao mencionado procedimento, não poderá contestar posteriormente os atos de liquidação emitidos pela AT nos quais se considera como valor da alienação o VPT do imóvel ao invés do preço constante do contrato.

É este o entendimento que tem sido reiterada e uniformemente defendido na jurisprudência do STA, de que é exemplo o Acórdão proferido em 4 de Março de 2020, no âmbito do processo n.º 01104/10.7BELRA, que no respetivo sumário deixou assente que *“O pedido previsto no artigo 129.º do Código do IRC constitui condição de procedibilidade da impugnação, sendo que a respectiva omissão determina a inimpugnabilidade do ato tributário quanto às correcções previstas no artigo 58.º-A [atual 64.º] do Código do IRC.”*.

Na referida decisão o STA referiu quanto à questão de *“apurar se é admissível a sindicabilidade da liquidação adicional quanto ao vício de errada quantificação do lucro tributável por aplicação do artigo 58.º-A do Código do IRC (atual artigo 64.º, n.º 2 do Código do IRC), independentemente do recurso (prévio) ao mecanismo previsto para o efeito no artigo 129.º (atual artigo 139.º) do Código do IRC”*, o seguinte:

“(…) cabe começar por recordar o que se encontra disposto no n.º 7 do artigo 129.º do Código do IRC (na redacção e numeração à data dos factos), o qual estabelecia que: “A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 58.º-A, 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.”

Ora, no presente caso, torna-se notório que o legislador decidiu, a par do que sucede em muitas outras soluções legais, tratar aquele pedido enquanto condição de procedibilidade da impugnação, e cuja omissão determina a inimpugnabilidade do ato tributário quanto a essas correcções – sobre este género de soluções, em que se exige a intervenção prévia do órgão administrativo, *vide*, em geral, SERENA CABRITA NETO / CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário - Vol. I, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 548 e ss..

É, igualmente, o que este Supremo Tribunal vem sufragando em muitas das suas decisões, acima identificadas no Parecer do Ministério Público e que aqui se dão por reproduzidas, salientando-se nos Acórdãos proferidos em 06-11-2019, no processo n.º 1264/09.4BELRA, e em 21-11-2019, no processo n.º 0816/08.0BECBR, podendo ler-se lapidariamente nas conclusões daquele que: *“A apresentação atempada do pedido para demonstração do preço efetivo (instauração do procedimento), previsto no n.º 3 artigo 129.º do CIRC (atualmente, artigo 139.º do CIRC), é condição de procedibilidade da impugnação judicial quando nesta se pretenda discutir o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis.”*

Não vislumbramos, por isso, fundamento para nos desviarmos daquelas posições, não obstante às mesmas a alegação da Requerente de que a segunda operação foi condicionada pelo disposto no primeiro contrato celebrado entre a Requerente e o Município de Ponte de Lima.

Com efeito, a regra prevista no artigo 12.º n.º 4 § 16 do Código do IMT é apenas aplicável à aquisição do imóvel pela Requerente ao Município de Ponte de Lima, ocorrida em 14 de dezembro de 2018.

A segunda transmissão, de 15 de dezembro de 2020, entre a Requerente e a B..., dá-se entre duas empresas que são partes relacionadas, pelo que ainda que se mantenham condições contratuais anteriores, a situação em causa encontra-se fora do campo de aplicação do artigo 12.º n.º 4 § 16 do Código do IMT.

Neste caso, a ilisão da presunção legal relativa ao VTP deve ser primeiramente realizada em sede administrativa, nos termos do artigo 139.º do Código do IRC, considerando-se esta uma condição prévia da impugnabilidade do ato a liquidar que daí venha a resultar.

Acresce referir que a sindicabilidade judicial direta para efeitos de ilisão de uma presunção legal – como é nitidamente aquela contida no artigo 64.º n.º 2 do Código do IRC – não é constitucionalmente exigida pelo direito fundamental para assegurar uma tutela judicial efetiva, não ficando esta comprometida pela intervenção prévia de um órgão administrativo capaz de, desde logo, resolver a discordância existente quanto ao cálculo do lucro tributável do sujeito passivo. A liquidação que se siga a este cálculo, não é demais lembrar, continua a ser judicialmente sindicável por todos os demais vícios de que padeça, sem qualquer prejuízo para os direitos do contribuinte.

Acresce a tudo isto que a jurisprudência do STA vertida pela Requerente no Acórdão 21/11/2019, no processo n.º 0816/08.OBECBR, não possui correspondência direta com o caso constante dos autos, pelo que não lhe é aplicável: naquele Acórdão o primeiro valor de venda declarado foi superior ao valor patrimonial tributário fixado à data do contrato de compra e venda dos lotes em questão ao município, tendo posteriormente estes sido cedidos pela primeira adquirente a um terceiro. Por conseguinte, entendeu-se que não haveria razão para qualquer correção.

Por outro lado, naquele Acórdão foi demonstrado pela Requerente o conjunto das cláusulas acordadas entre o sujeito passivo e a autarquia local as quais impunham um acervo de obrigações contratuais ao adquirente que extravasam a questão do preço da transação. Razão que, salvo melhor opinião, terá militado para que se entendesse que a transação constituía, em substância, uma cedência da posição contratual, justificando-se a aplicação da exceção prevista no mencionado § 16º do n.º 4 do artigo 12º do CIMT à segunda transação.

Ora, no caso dos autos, tal demonstração não é evidente, pois apesar de se fazer referência à manutenção das cláusulas do primeiro contrato de compra e venda celebrado com o Município a 14-12-2018, o verdadeiro condicionalismo que consta diretamente do texto da escritura diz respeito ao facto da Requerente não poder “alienar o prédio objeto desta

escritura por qualquer título, enquanto não concluir a construção que se propôs realizar. A construção referida deve iniciar-se no prazo máximo de 5 anos a contar da data desta assinatura, sob pena de o lote de terreno, incluindo benfeitorias, com exceção daquelas que possam ser retiradas, reverter para o Município, bem como os montantes recebidos.” (nosso sublinhado).

Acresce referir que na segunda transmissão, em 15-12-2020, entre a Requerente e a B..., o valor que serviu de base à liquidação de IMT foi o VPT de 189.602,54, uma vez que era superior ao valor do contrato, conforme estipulado no artigo 12.º do Código do IMT, tendo sido pago o imposto assim apurado.

Adicionalmente, e conforme refere a Requerida, nem todas as condições terão sido mantidas na comparação entre as duas transmissões, pois na transferência da titularidade do imóvel para B... não há qualquer documento da Câmara Municipal de Ponte de Lima a conceder, nos termos e para efeitos do artigo 23.º-A do CFI, o benefício fiscal de isenção total ou parcial de IMT, no que toca a esta transação, situação que ocorreu na primeira transmissão.

Finalmente, o referido Acórdão do STA apresentado pela Requerente, não analisa operações de alienação /cedência de posição contratual entre partes relacionadas, como se verifica no caso dos autos, representando este um fator distintivo relevante entre as duas situações. Com efeito, entende-se que a aplicação das normas jurídicas aos factos não deve ignorar o conteúdo das relações jurídicas existentes entre os intervenientes da segunda operação.

Assim, nesse cenário, e ao contrário do que defende a Requerente, a prova do preço da transação deveria ter seguido o mecanismo previsto no artigo 139.º do Código do IRC, destinado à demonstração do preço efetivamente praticado, dando-se cumprimento ao propósito legal do procedimento administrativo em causa para efeitos de ilisão da presunção prevista no artigo 64.º n.º 2, do mesmo Código.

Ora, no presente caso, a Requerente não provou o recurso prévio ao procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, pelo que não se encontram verificados os requisitos

de que depende a abertura da via contenciosa de contestação da legalidade da aplicação do disposto no artigo 64.º do Código do IRC.

Significa isto que a Requerente não pode utilizar a arbitragem tributária para sindicar a legalidade do ato de liquidação adicional de IRC e fazer prova de que o preço efetivamente pago na transmissão do imóvel aqui em questão foi inferior ao respetivo VPT.

Em face do exposto, julga-se procedente a exceção dilatória de inimpugnabilidade do ato de liquidação, com a consequente incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral para decidir da legalidade do ato de liquidação, o que impede o conhecimento do mérito e determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos conjugados do artigo 278.º, n.ºs 1, 2 e 3 e do artigo 576.º Código do Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Fica, deste modo, prejudicada a apreciação das demais questões submetidas a este Tribunal Arbitral em virtude da apreciação da exceção dilatória acabada de analisar.

VI. DECISÃO

Nestes termos e nos demais de direito, decide o Tribunal Arbitral o seguinte:

- i) Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- ii) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se, em conformidade com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), que remete expressamente para o artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3, do CPPT, e tendo em conta o artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, este último aplicável por força da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, o

valor do processo em € 35.735,76 (trinta e cinco mil setecentos e trinta e cinco euros e setenta e seis cêntimos).

.

VIII. CUSTAS

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Lisboa, 9 de janeiro de 2026

Notifique-se.

A Árbitro do Tribunal Singular,

Filipa Barros