

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 652/2025-T

Tema: IIRC – Valor transacional dos imóveis - Preço efetivo de venda vs. VPT –
Elisão da presunção do art. 64.º do CIRC – aplicação do artigo 139.º do CIRC
a ambas as partes

SUMÁRIO:

- I. O artigo 64.º do CIRC determina a prevalência do VPT como valor das operações de transmissão de imóveis para efeitos deste imposto, quando o respetivo preço declarado seja inferior. Este regime é aplicável a ambos os contraentes, pelo que, quer o alienante, quer o adquirente devem considerar o VPT.**
- II. O n.º 2 do artigo 64º do CIRC constitui uma presunção legal no sentido de 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.**
- III. O legislador consagrou, no artigo 139.º do Código do IRC, um mecanismo administrativo próprio para que se possa ilidir a presunção legal antes referida, ou seja, para que se possa provar que nas transmissões em causa foram efetivamente praticados preços abaixo do VPT.**
- IV. No caso em apreço, este mecanismo foi espoletado pelas alienantes dos imóveis tendo-se apurado que, efetivamente, o valor de venda dos imóveis transacionados era inferior ao VPT. Quando assim acontece, o adquirente dos imóveis não pode**

aplicar a presunção antes mencionada, devendo proceder na determinação do lucro tributável, às correções que se mostram devidas.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros signatários, Dra. Alexandra Coelho Martins, Presidente, Dr. Arlindo José Francisco, vogal relator e a Dra. Alexandra Iglésias, vogal, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam em proferir a seguinte decisão arbitral:

I – RELATÓRIO

A..., LDA contribuinte com o NIPC ... e sede na Rua ...– vem, ao abrigo do disposto nos artigos 102.º, n.º 1 alínea a) do CPPT e 10.º n.º 1, a) do Decreto- Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL com vista à apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação no montante de € 310 957,93, resultante da correção à matéria coletável de IRC do exercício de 2022, no valor de € 1 326 876,50, operada pelos Serviços de Inspeção da AT.

O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite e notificado à AT em 08/07/2025, não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros que compõem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, os quais aceitaram o encargo no prazo aplicável.

Em 25/08/2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou regularmente constituído em 12/09/2025, tendo na mesma data proferido Despacho para notificação da Requerida AT, nos termos e efeitos do artigo 17º do RJAT.

II- SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no artigo 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente Representadas, conforme artigos 10.º, n.º 2, do referido RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Em 11/11/2025 teve lugar a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e na qual se iria proceder à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, tendo a referida inquirição sido dispensada pelo Tribunal por considerar que os factos relevantes para a decisão da causa não são controvertidos e estão provados por documento, convidou a Requerente a pronunciar-se em sede de alegações sobre o incidente do valor da causa, para as quais concedeu um prazo de 15 dias simultâneo para a sua produção conforme respetiva ata, solicitou as partes o envio ao Tribunal das peças processuais em word e por último advertiu a Requerente para até ao termo do prazo concedido para alegações pagar a taxa de justiça subsequente.

As partes produziram as alegações dentro do prazo fixado e nas quais procuram reforçar as respetivas posições no litigo.

A Requerente pagou a taxa de justiça subsequente dentro do prazo para as alegações.

O processo, não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

III – FUNDAMENTAÇÃO

1. As questões a dirimir são as seguintes:

- a) Saber se, no caso de transmissão de um imóvel por um preço inferior ao VPT, como ocorreu no caso da operação de aquisição de terrenos realizada pela Requerente em 29/01/2021, o sujeito passivo adquirente [a Requerente] deve/tem de considerar para

efeitos da determinação de qualquer resultado tributável de IRC em relação ao imóvel o preço efetivo e não o VPT, no caso de ter sido efetuada a prova do preço efetivo da compra e venda pelo alienante, ao abrigo do disposto no artigo 139.º do CIRC. Ou seja, determinar se é oponível ao adquirente a decisão do procedimento promovido pelo alienante ao abrigo do citado artigo 139.º do CIRC, levando à desaplicação do artigo 64.º, n.º 3, alínea b) do CIRC, com a consequente relevância, para efeitos de IRC, do preço efetivo de aquisição e não do VPT do imóvel, quando:

- a. O sujeito passivo adquirente tenha sido notificado do início do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, espoletado pelas alienantes;
 - b. O sujeito passivo adquirente tenha sido notificado da conclusão e da decisão do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, que considerou provado o preço efetivo de venda inferior ao VPT;
 - c. O sujeito passivo adquirente não tenha sido especificamente notificado para exercer o direito de audição no âmbito do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, iniciado pelas alienantes dos imóveis.
- b) Se em caso de anulação há ou não lugar ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT.

2 - Matéria de Facto

2.1 – Factos provados

- a) A Requerente é uma pessoa coletiva com o NIPC..., sedeada na área do Serviço de Finanças de..., distrito de Aveiro, por onde é tributada pelo exercício das atividades de “compra e venda de bens imobiliários CAE 68100, promoção imobiliária CAE 041100 e arrendamento de bens imobiliários CAE 068200”.
- b) Adquiriu em 29 de janeiro de 2021 um terreno inscrito na matriz rústica da freguesia de ..., área Serviço de Finanças de Aveiro em dois artigos: o artigo

rústico ... e o artigo urbano ..., com os VPT respetivos de € 12 930,00 e € 13 864,90.

- c) O referido terreno foi adquirido à herança de B... pelo valor total de € 400 000,00, sendo € 240 000,00 referente ao artigo rústico (2032) e € 160 000,00 ao artigo urbano (...).
- d) Em 7 de junho do mesmo ano (2021), a Requerente entregou a declaração modelo 1 para alteração do prédio rústico n.º ... para prédio urbano do tipo “Outros”, tendo sido atribuído a este o respetivo artigo com o n.º ... da aludida freguesia, com o VPT de € 12 930,00.
- e) Em 18 de fevereiro de 2022, a Requerente alienou pelo preço global de € 850 000,00 (repartido em partes iguais de € 425 000,00 para cada um dos mencionados artigos matriciais), os referidos imóveis à sociedade C..., UNIPESSOAL LDA.
- f) A adquirente C... UNIPESSOAL LDA, em 23 fevereiro de 2022, logo a seguir à compra, apresentou declarações modelo 1 para a passagem dos prédios para a categoria “terreno para construção”, com data de facto de passagem a urbano, reportada a 23 de abril de 2020, tendo sido atribuído os artigos ... com o VPT de € 1 005 940,00 (anteriormente R-...) e ... com o VPT € 724 990,00 (antes U-...), procedimento e avaliação notificados à Requerente a 24 de junho de 2022.
- g) Face à referida notificação a Requerente solicitou ao Serviço de Finanças Aveiro ..., a 10 de novembro de 2022, a correção da liquidação do IMT e do Imposto de Selo, tendo a AT procedido às respetivas liquidações a 10 de fevereiro de 2023 no valor total de € 127.55,99, sendo € 112 510,45 de IMT, juros compensatórios € 3 649,65, Imposto de selo € 10 647,44 e juros compensatórios € 758,45.
- h) Quando da entrega da declaração de rendimentos mod. 22 do período de tributação de 2022, a Requerente acresceu o valor de € 880 930,00 no campo 745 do quadro 07, resultante da diferença entre os o VPT definitivos e o valor declarado da venda dos ditos imóveis (VPT € 1 005 940,00 + € 724 990,00 – Preço € 850 000,00):

Prédio	Data da escritura	Valor do contrato (1)	VPT definitivo (2)	Valor a acrescer Q07, Campo 745
--------	-------------------	--------------------------	-----------------------	------------------------------------

				(3)=(2)-(1)
U-...-... (anterior R-...)	18/02/2022	€ 425 000,00	€ 1 005 940,00	€ 580 940,00
U-...-... (anterior U-...)	18/02/2022	€ 425 000,00	€ 724 990,00	€ 299 990,00
Valor total acrescido no campo 745				€ 880 930,00

- i) E nessa mesma declaração reportada a 2022, a Requerente deduziu o valor de € 1 326 876,50 resultante da diferença entre os VPT definitivos e notificados em 24 de junho de 2022 e os valores de aquisição inscritos na contabilidade:

Prédio	Valor de aquisição (1)	VPT definitivo (2)	Valor deduzido Q07, Campo 772 (3)=(2)-(1)
U-...-... (anterior R-...)	€ 242 432,10	€ 1 005 940,00	€ 763 507,90
U-...-... (anterior U-...)	€ 161 621,40	€ 724 990,00	€ 563 368,60
Valor total deduzido no campo 772			€ 1 326 876,50

- j) Em 7 de fevereiro de 2023, através do ofício n.º..., a Requerente foi notificada pela AT de que as contribuintes D..., na qualidade de herdeira e cabeça de casal por óbito de E..., e F..., ambas na qualidade de alienantes dos imóveis aqui em questão à Requerente, e agora inscritos sob os artigos n.ºs ... e..., tinham apresentado requerimentos para efeitos de prova de preço efetivamente praticado na transmissão dos imóveis, com a abertura do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, com efeito suspensivo do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 64.º do CIRC.
- k) Concluído o referido procedimento do artigo 139.º do CIRC, a AT, em 24 de abril de 2024, notifica a Requerente (ofício n.º...) da decisão de deferimento nos seguintes termos:

"fica por este meio notificada, na qualidade de adquirente, que em decorrência do debate contraditório (n.º 1, do art.º 92.º, da LGT), os valores considerados como valores de realização na transmissão dos imóveis foi de € 240.000,00 e € 160.000,00, respetivamente, conforme consta da escritura celebrada em 2021-

01-29, pelo que serão estes os valores que deve considerar para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC”.

- l) Em 3 de dezembro de 2024, teve início um procedimento inspetivo ao IRC do exercício de 2022 da Requerente, do qual resultaram correções ao lucro tributável declarado, motivado pela desconsideração da dedução inscrita no campo 772, do quadro 07 da respetiva modelo 22 de IRC, pelo sujeito passivo, no valor de € 1 326 876,50.
- m) Na sequência desta correção, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., datada de 17 de fevereiro de 2025, no valor de € 311 065,44 que, após “demonstração de acerto de contas”, resultou no valor a pagar de € 310 957,93, com data limite de pagamento de 8 de abril de 2025.
- n) Esta importância de € 310 957,93 foi paga pela Requerente em 6 de abril de 2025.
- o) Contra o ato de liquidação de IRC acima identificado, a Requerente apresentou em 4 de julho de 2025 o presente pedido de pronúncia.

2.2 – Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que poderão interessar à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr.artigo123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, 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 selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável, conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados, sendo as questões a dirimir de direito.

2.3- Factos não provados

Não se considera a existência de outros factos não provados com relevância para a decisão.

3 – Matéria de Direito

Como atrás assinalado, a questão a decidir pelo Tribunal Coletivo é a de saber se, tendo sido feita a prova do preço efetivo de venda de bens imóveis pelo alienante, ao abrigo do procedimento do artigo 139.º do CIRC, o adquirente desses bens imóveis – que não promoveu esse procedimento e do mesmo foi notificado mas nele não participou –, está obrigado a considerar, para efeitos da determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente a esses bens imóveis, o preço efetivo da transação, não podendo optar pela consideração dos VPT prevista no regime-regra da alínea b), do n.º 3, do artigo 64.º do CIRC (aplicável sempre que não ocorra a prova do preço efetivo da transmissão).

Na perspetiva da Requerente, em síntese, a atualização do VPT em junho de 2022, considerando o disposto no artigo 64º, nº 2 e 3 alínea b) do CIRC, confere-lhe o direito a deduzir no campo 772 do quadro 07 da Mod22 de IRC de 2022, o valor da diferença positiva, apurada para cada prédio entre os VPT's definitivos e o valor de aquisição declarado, que computou em € 1 326 876,50 resultante dos seguintes cálculos (1.005.974,00€+724.990,00€) – (242.432,10€ + 161.621,40€), tendo adotado para este cálculo o VPT definitivo uma vez que o valor do negócio jurídico é inferior, por força do disposto na alínea a) ou alínea b) do nº 3 do artigo 64º do CIRC. A Requerente afirma que o artigo 139º do CIRC é de aplicação clara para os sujeitos passivos de IRC, quer estes sejam alienantes ou adquirentes, mas defende que, no caso concreto, não tendo participado nesse procedimento, o mesmo não lhe é oponível, podendo prevalecer-se do VPT para determinar o resultado tributável de IRC relativamente aos imóveis, como preceitua a da alínea b), do n.º 3, do artigo 64.º do CIRC.

Considera que a decisão da AT assenta num conjunto de equívocos, pré-juízos e falta de apreensão da efetiva realidade da Requerente, carecendo por isso de uma perfunctoria análise. De facto, a matéria que se chama à colação no pedido de pronúncia arbitral, bem como os factos que aqui se alegarão, poderiam ter sido objeto de uma mais profunda análise doutrinal e jurisprudencial por parte da AT, levando-a a concluir de forma diversa daquela que é

consignada no RIT, tendo a Requerente prestado os esclarecimentos necessários e disponibilizou todos os elementos que – indubitavelmente – levariam a que a AT chegasse à conclusão que a dedução do valor de € 1.326.876,50 pela Requerente no campo 772 do Quadro 07 da declaração de rendimentos Mod. 22 de IRC do período de 2022 foi efetuada de forma correta, bastaria para isso, que a AT não tivesse desprezado uma circunstanciada análise de todos os elementos legais inerentes ao caso, bem como os esclarecimentos complementares atempadamente disponibilizados pela Requerente - como lhe impõe o Princípio da Legalidade e o Princípio da Verdade Material (artigo 58.º da LGT).

Termos em que, pelos motivos expostos, deve o ato de liquidação aqui se impugna ser anulado por estar ferido de ilegalidade, conforme dispõe o artigo 99.º do CPPT.

Considera, por último, que as conclusões do relatório inspetivo são contraditórias e estão em clara violação dos mais elementares preceitos do procedimento tributário, nomeadamente os que assentam nos artigos 59º e 60º da LGT, que inscrevem os princípios da colaboração e da participação e são corolários do princípio de participação previsto no artigo 12º do Código do Procedimento Administrativo e artigo 267º nº 5 da CRP, tendo apenas sido notificada do início do procedimento do artigo 139.º do CIRC, promovido pelas alienantes, e da sua decisão final (que consistiu na aceitação, para efeitos de determinação do resultado de IRC, do preço de venda declarado na escritura de 29 de janeiro de 2021), nunca sendo convidada a participar no mesmo, pelo que o ato gerado e fundamentado nesta decisão, a liquidação adicional em sede de IRC aqui impugnada, padece de um vício gerador da anulabilidade do ato (violação do princípio / direito de participação).

Por sua vez a AT, também em síntese, considera que a pretensão da Requerente se escuda na não concordância com a liquidação adicional de IRC que espelha o entendimento da AT de que existiu uma dedução indevida a título de correção pelo adquirente do imóvel (Requerente) nos termos do artº 64 nº 3 alínea b) do código do IRC, referente ao período de 2022, no valor de 1.326.876,50€ que determinou um imposto a pagar no valor de 310.957,93€.

Entende que na situação em apreço não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação, uma vez que os serviços procederam, no âmbito das suas atribuições, à correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propuseram as medidas que se revelaram adequadas aplicáveis ao caso. E nem se diga que a Requerida atuou fora da

legalidade por força da preterição do direito de audição, nos termos do art.º 60º da LGT, sendo que tal entendimento não poderá ser tido em conta por inexistência de qualquer violação da Lei. Para a AT o direito de audição já se encontrava preenchido na esfera de quem espoletou o mecanismo do artigo 139.º do CIRC, as alienantes, não tendo de ser facultado ao adquirente dos imóveis. Em relação ao procedimento inspetivo que precedeu a liquidação de IRC, a Requerida acrescenta que a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição sobre o projeto de relatório que está na origem da liquidação adicional de IRC aqui em causa, no cumprimento dos artigos 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA, direito esse que exerceu, e foi devidamente analisado pelos SIT, conforme se pode verificar no respetivo relatório inspetivo. Vistas as posições das partes o Tribunal entende necessária a análise dos artigos 64º e 139º do CIRC.

O artigo 64º na parte que mais interessa ao caso correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis prescreve o seguinte:

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

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 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;*

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

Quanto ao artigo 139.º do CIRC prescreve 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 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.*

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 objetivos previstos no referido Código para determinação do valor patrimonial tributário.*

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

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 Autoridade Tributária e Aduaneira.*

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 respetivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.*

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

8 - A impugnação do ato 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.

Como se viu, a Requerente entende que a atualização do VPT em junho de 2022, com efeitos retroativos, considerando o disposto no artigo 64º, nº 2 e 3 alínea b) do CIRC, lhe confere direito a deduzir no campo 772 do quadro 07 da Mod22 de IRC de 2022, o valor da diferença positiva, apurada para cada prédio entre os VPT's definitivos e o valor de aquisição declarado, que computou em € 1 326 876,50. Ora o artigo 64.º do CIRC, no seu n.º 1, determina que: Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto. Este preceito legal visa que os valores declarados nas transmissões de imóveis se aproximem tanto quanto possível da realidade dos valores praticados no mercado.

E o n.º 2 do mesmo artigo 64.º determina a prevalência do VPT quando este seja superior ao preço declarado, devendo, nesse caso, quer o alienante, quer o adquirente considerar aquele valor [VPT] para a determinação do respetivo lucro tributável.

É indesmentível que esta norma [o n.º 2], com marcado carácter anti-abuso (assim o reconhece o Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 077/22.(BALS), de 10 de outubro de 2022), estabelece o mesmo parâmetro de valor para as duas partes no contrato. E, na sua sequência, o n.º 3 explicita os procedimentos que o alienante (alínea a)) e o adquirente (alínea b)) devem adotar para cumprir o ditame do n.º 2: estabelecer o VPT como valor relevante da operação de compra e venda para determinação do rendimento em IRC, quer na esfera do vendedor, quer na do comprador. O n.º 3 não pode, assim, ter uma leitura ou interpretação desligada do n.º 2, de que constitui desenvolvimento e densificação. Ressalta, assim, que o regime do artigo 64.º do CIRC foi previsto pelo legislador tendo em vista a consagração de um único valor a atribuir por ambas as partes da transação, em substituição do valor declarado,

quando este seja “reduzido” por comparação ao “valor fiscal” tido em conta no âmbito dos impostos sobre o património.

Como atrás referido, a imposição do VPT como valor relevante para a determinação do lucro tributável em operações de compra e venda de imóveis pode ser afastada se qualquer dos intervenientes – transmitente ou adquirente – provar, com sucesso, através do procedimento próprio previsto no artigo 139.º do CIRC, que o preço efetivamente praticado foi inferior ao VPT que serviu de base à liquidação de IMT e Imposto do Selo. Se tal suceder, fica expressamente afastada a aplicação do n.º 2 do artigo 64.º do CIRC, o que significa que já não é o VPT o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável, antes o preço efetivo de venda demonstrado nos termos do artigo 139.º do CIRC. Não sendo aplicável o n.º 2 do artigo 64.º, também não o é o n.º 3, que constitui uma mera densificação daquele.

Neste sentido se concluiu, de igual modo, na decisão do processo arbitral n.º 1071/2024-T: *“conforme diz a Requerida, que acompanhamos, não se aplicando o disposto no nº 2 do artigo 64.º do CIRC, tanto ao alienante como ao adquirente nos termos do nº 1 do art.º 139.º do CIRC, também não releva o consignado no nº 3 desse mesmo artigo 64.º, que, para o adquirente impõe na sua alínea b) que, para aplicação do nº 2 do art.º 64.º “o sujeito passivo adquirente deve adotar o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.”*

A Requerente não tem assim razão, pois, quando afirma (art.º 68.º do PPA) que, “o artigo 139.º não constitui norma legal base que prescreva para o adquirente a anulação do disposto para si no artigo 64º do CIRC”, pois, como se verifica, da conjugação dos dois preceitos legais em referência (artigos 64.º e 139.º, ambos do CIRC) norteia-se um procedimento a levar a cabo tanto pelo alienante como pelo adquirente dos imóveis em causa, os intervenientes naquelas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis objeto do procedimento do artigo 139.º do CIRC.”

O que se verificou, no caso em concreto, foi que as alienantes do imóvel em causa, à Requerente, se socorreram do citado procedimento de prova do preço efetivo da transmissão do bem, que culminou na decisão de que os preços efetivamente praticados na transmissão dos

imóveis para a Requerente 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).

Assim sendo, tendo sido feita prova do preço efetivo na transmissão do imóvel, e sendo este inferior aos VPT dos artigos em questão, deixa a Requerente de poder considerar, para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC, os VPT como valores de aquisição dos mesmos bens. Ou seja, retoma-se o regime geral de relevar as operações pelo respetivo valor declarado.

Diz a este respeito a decisão do citado processo arbitral n.º 1071/2024-T:

“Ora, o artigo 64.º do CIRC constitui uma presunção legal no sentido de 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.

No entanto, o legislador consagrou, no artigo 139.º do Código do IRC, um mecanismo administrativo próprio para que se possa ilidir a presunção legal antes referida, ou seja, para que se possa provar que nas transmissões em causa foram praticados valores abaixo do VPT.

No caso em apreço, este mecanismo foi despoletado pelo alienante dos imóveis (B..., SA), tendo-se apurado que, efetivamente que o valor de venda dos imóveis transacionados era inferior ao VPT. Ora, quando assim acontece, o adquirente dos imóveis (no caso a Requerente), não pode aplicar a presunção antes mencionada, devendo proceder na determinação do lucro tributável, às correções que se mostram devidas.

[...]

Nestes termos, o regime descrito no artigo 64.º do CIRC é aplicável a ambos os contraentes, é este o valor que prevalece, quer para o alienante, quer para o adquirente.

Não pode deixar de entender-se, face a todo o exposto, que havendo uma diferença negativa, na transmissão onerosa de bens imóveis, entre o valor patrimonial tributário e o valor constante do contrato, esta disposição se aplica à mesma operação de compra e venda de imóveis, e, por conseguinte, ao alienante e ao adquirente dos bens alienados.

Como se deixou esclarecido, as disposições dos n.ºs 2 e 3 do artigo 64.º do CIRC aplicam-se a ambos os contraentes no âmbito de uma mesma transmissão onerosa de imóveis, e, no caso, a Requerente, intervindo no contrato na qualidade de alienante, não pode beneficiar simultaneamente de uma correção que só seria aplicável ao cocontratante, na sua condição de adquirente. É, por conseguinte, irrelevante que a Requerente tenha sido a adquirente dos imóveis que foram alienados, porquanto as regras do artigo 64.º destinam-se a determinar o resultado tributável obtido com a transmissão de imóveis, quer relativamente ao alienante, quer relativamente ao adquirente que tenham sido intervenientes nessa operação.”

Adicionalmente, a Requerente considera que, a entender-se que o procedimento previsto no artigo 139.º, nº 1, do CIRC, tem aplicação ao adquirente, constitui falha grave a falta da sua audição em tal procedimento, nos termos do artigo 60.º da LGT, o que consubstancia vício de violação da Lei.

Desde logo, importa assinalar que o procedimento consagrado no artigo 139.º do CIRC não é nenhum dos previstos nas diversas alíneas do nº 1 do artigo 60.º da LGT, pelo que não cai no seu âmbito de aplicação, pelo que não ocorre qualquer violação desta norma. Acresce que o artigo 139.º do Código do IRC prevê um mecanismo administrativo próprio para que se possa ilidir a presunção legal antes referida, ou seja, para que se possa provar que nas transmissões em causa foram praticados valores abaixo do VPT. Em caso afirmativo (*i.e.*, provando-se, como foi o caso) fica afastada a presunção do artigo 64.º, nº 2 do CIRC, prevalecendo o valor declarado das operações – note-se, também declarado pelo adquirente. Assim, a AT atuou no estrito cumprimento da Lei.

Acresce que o artigo 60.º da LGT prevê no seu nº 2, alínea a) a dispensa do direito de audição se a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte. Ora, o valor da escritura de compra e venda, tomado em consideração no procedimento do artigo 139.º e na liquidação adicional de IRC impugnada, foi o declarado pelas alienantes e também pelo adquirente na outorga da escritura e este, em momento algum, argui a sua falsidade. E também é este valor que o adquirente inscreveu na sua contabilidade (acrescido dos encargos inerentes à aquisição), utilizando-o para cálculo da dedução efetuada no campo 772 do quadro 07 do modelo 22, que resultou da sua subtração aos VPT definitivos e que não lhe assistia fazer. Neste contexto, não se verifica a alegada violação do direito de audição, como resulta do entendimento expresso no

Acórdão do TCA-Norte, de 20/04/2018, proc. n.º 00828/12.9BEAVR, uma vez que foi previamente apresentada uma declaração (autoliquidação de IRC) pela Requerente, não se tratando de um caso de liquidação oficiosa efetuada pela primeira vez pela AT.

Por outro lado, de salientar ainda que a AT teve o cuidado de notificar a Requerente do início do procedimento do artigo 139.º do CIRC impulsionado pelas alienantes, pelo que, desde o começo, a Requerente sabia que esse procedimento estava a decorrer, qual o seu objeto e os seus intervenientes, não se tendo pronunciado, nem intervindo. Bem como, quando, no final, foi notificada da decisão do procedimento do artigo 139.º do CIRC, não a impugnou/ contestou, pelo que a mesma se consolidou na ordem jurídica (“caso decidido”).

E em relação à ação inspetiva que culminou na liquidação de IRC objeto dos presentes autos arbitrais, a Requerente foi notificada para efeitos do direito de audição, tendo exercido esse direito.

Nestes termos, não foi violado o contraditório, nem o princípio da participação plasmado no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição.

Mais se dirá que da articulação dos artigos 64.º e 139.º do CIRC ressalta que a prova do preço efetivo da transmissão configura um direito potestativo de qualquer dos intervenientes da operação de compra de venda de imóveis, pois a lei não distingue os sujeitos passivos, permitindo que, quer alienante, quer adquirente possam lançar mão desse mecanismo por forma a afastar a presunção contida no primeiro. Uma vez demonstrado o preço efetivo, a contraparte na operação (que também declarou esse preço) fica, de igual modo, vinculada à sua relevância fiscal em IRC, por imposição legal (artigo 139.º, n.º 1 do CIRC). Regime que está total em sintonia com o princípio de que a tributação das empresas deve incidir sobre o rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da Constituição), pois o preço efetivo de venda é critério que tem correspondência exata com esse princípio.

Nestes termos, o regime descrito no artigo 64.º do CIRC é aplicável a ambos os contraentes, é este o valor que prevalece, quer para o alienante, quer para o adquirente, pelo que o presente pedido de pronúncia mostra-se totalmente improcedente, bem como a alegação de violação do Princípio da Legalidade e da Verdade Material, pois não só foi cumprido o disposto nas normas

legais aplicáveis como a matéria coletável fixada corresponde com exatidão aos valores declarados pela própria Requerente em relação à operação em causa.

4- Do Incidente do valor da causa

Veio a Requerida suscitar o valor da causa atribuído pela Requerente no seu pedido de pronúncia, argumentando, em síntese, que o Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) prevê, de forma expressa, no seu artigo 3.º, n.º 2 que o “*valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, dispondo, por seu turno, este último preceito, com relevância para a questão em análise, o seguinte:

“Artigo 97.º-A

Valor da causa

1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:

- a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;*
 - b) Quando se impugne o ato de fixação da matéria coletável, o valor contestado;*
 - c) Quando se impugne o ato de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado;*
- [...].*

Segundo o disposto no artigo 306.º do Código de Processo Civil (“CPC”), sem prejuízo do dever de indicação que impende sobre as Partes, é ao Tribunal que cabe fixar o valor da causa no despacho saneador, ou, nos processos em que não haja lugar a despacho saneador, como sucede com o processo arbitral, na sentença.

O Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) prevê, de forma expressa, no seu artigo 3.º, n.º 2 que o “*valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, dispondo, por seu turno, este último preceito, com relevância para a questão em análise, o seguinte:

“Artigo 97.º-A

Valor da causa

1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:

- a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;*
 - b) Quando se impugne o ato de fixação da matéria coletável, o valor contestado;*
 - c) Quando se impugne o ato de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado;*
- [...].*

Este artigo, sob a epígrafe “valor da causa”, no seu n.º 1, autonomiza os valores atendíveis consoante seja impugnada a liquidação, caso em que o valor a considerar é o da “importância cuja anulação se requer” (alínea a)), ou se impugne o ato de fixação da matéria coletável ou o ato de fixação dos valores patrimoniais, caso em que o valor da causa é o “valor contestado” (alíneas b) e c)).

Interpretando conjugadamente as disposições do artigo 97.º-A com as do artigo 97.º, que se refere aos meios processuais tributários, conclui-se que o legislador distingue entre a impugnação da “liquidação de tributos”, mencionada na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º, e a “impugnação da fixação da matéria coletável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo”, mencionada na alínea b) do n.º 1.

Assim, o critério a considerar, nos casos em que estejamos perante uma liquidação que resulte no apuramento de imposto a pagar, é o do valor da prestação pecuniária que se pretende ver anulada.

Na situação vertente, o pedido impugnatório do Requerente dirige-se à anulação (integral) do ato de liquidação de IRC referente ao período de tributação de 2022, no valor a pagar de € 310 957,93 (trezentos e dez mil novecentos e cinquenta e sete euros e noventa e três centimos), em resultado de correção à matéria coletável de € 1 326 876,50 (um milhão trezentos e vinte e seis mil oitocentos e setenta e seis euros e cinquenta centimos).

De notar que a correção à matéria coletável na origem do ato de liquidação de IRC impugnado não deriva de divergência relativa ao valor real das operações subjacentes, nem da

fixação dos valores patrimoniais tributários (“VPT”), mas da possibilidade de escolha de um destes valores (preço real ou VPT) e da forma como a mesma deve ser efetuada.

Conclui-se, portanto, que sendo impugnado um ato de liquidação, a situação em apreço deve reger-se pelo critério da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *i.e.*, pelo valor da liquidação que se pretende anulada, considerada, assim, pelo legislador como equivalente ao parâmetro da utilidade económica do pedido na ação impugnatória.

À face do exposto, fixa-se o valor da causa no montante de **€ 310 957,93**, havendo lugar à restituição ao Requerente do valor remanescente da taxa de arbitragem em correspondência com o valor da causa fixado, nos termos da Tabela de Custas nos processos de arbitragem tributária. Acresce que os honorários dos árbitros serão calculados em função do valor da causa agora corrigido.

IV - DECISÃO

Em face do exposto o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo na ordem jurídica a liquidação no montante de **€ 310 957,93**, resultante da correção à matéria coletável de IRC do exercício de 2022, operada pelos Serviços de Inspeção da AT.
- b) Fixar o valor do processo em **€ 310 957,93** (trezentos e dez mil novecentos e cinquenta e sete euros e noventa e três cêntimos) de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT.
- c) Custas a cargo da Requerente, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, fixando-se o respetivo montante em **€ 5 508,00** (cinco mil quinhentos e oito euros), de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 16 de janeiro de 2026.

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Dra. Alexandra Coelho Martins
(Presidente)

Dr. Arlindo José Francisco
(Vogal relator)

Dra. Alexandra Iglésias
(Vogal)