

## Legislação

### Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 14/2024, de 31/10

Estado: vigente

**Resumo:** Acórdão do STA de 23-05-2024, no Processo n.º 129/22.4BALS — Pleno da 2.ª Secção — Uniformiza-se a jurisprudência nos seguintes termos: «O artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRC, na versão que resulta da republicação do Código pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, deve ser interpretado no sentido de que, em caso de resolução do contrato de locação financeira imobiliária, a empresa de locação financeira que, posteriormente, venda o imóvel que foi objeto do citado contrato de locação, deve considerar como valor constante do contrato o valor pelo qual adquiriu o imóvel para o dar à locação e como valor patrimonial tributário o valor que serviu de base à liquidação respetiva do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou que serviria no caso de não ter havido lugar à liquidação desse imposto».

**Publicação:** Diário da República n.º 212/2024, Série I de 2024-10-31

**Legislação associada:** -

**Histórico de alterações:** -

**Nota:** Não dispensa a consulta do [diploma original](#) publicado no Diário da República Eletrónico.

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

### Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 14/2024, de 31 de outubro

Acórdão do STA de 23-05-2024, no Processo n.º 129/22.4BALS - Pleno da 2.ª Secção

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### 1 - Relatório

A..., S. A., com o número único de matrícula e de identificação fiscal...46 e com sede na Avenida..., ... .., não se conformando com a decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral n.º 15/2022-T que correu termos no CAAD e que julgou improcedente o pedido de declaração e ilegalidade da autoliquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (“IRC”) referente ao exercício de 2018 (efetuada em 28 de junho de 2019 por B..., S. A., NIPC...13, sociedade que entretanto incorporou por fusão realizada em 28 de dezembro de 2020) e do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º 3069202104003764, na qual pretendia ver reconhecido que o valor a pagar nesse exercício seria de € 4.834.944,22 (e não o valor autoliquidado de € 5.176.165,88) e que, em consequência, teria o direito ao reembolso de € 341.221,66 a título de IRC pago em excesso, dela interpôs o presente recurso ao abrigo do disposto nos artigos 152.º, n.º 1 do Código de Processo dos Tribunais Administrativos e 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 10/2011](#), de 20 de janeiro [doravante “RJAT”], invocando oposição com anterior decisão também proferida em sede arbitral, em 14 de março de 2022, no âmbito do processo n.º 44/2021-T.

Com a interposição do recurso apresentou alegações e formulou as seguintes conclusões:

"[...]"

A) Nos termos do artigo 25.º, n.º 2, do RJAT, as decisões recorrida e fundamento estão em oposição quanto à determinação do Custo de Aquisição e do VPT relevantes para efeitos de aplicação do artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC, no caso de imóveis objeto de locação financeira, quando ocorre a resolução do contrato de locação financeira e o locador procede posteriormente à venda desses imóveis.

B) Encontram-se preenchidos todos os pressupostos de que depende a admissão do presente recurso, a saber: (i) trânsito em julgado da decisão fundamento; (ii) prolação das decisões em processos distintos; (iii) identidade de situações fácticas; (iv) existência de um quadro legislativo substancialmente idêntico; (v) necessidade de decisões opostas expressas, e (vi) dissonância da decisão recorrida com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo;

C) Na situação em presença, a decisão arbitral fundamento, não tendo sido objeto de recurso, transitou em julgado;

D) A decisão arbitral recorrida foi proferida pelo Douto Tribunal a quo, sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa, no âmbito do processo n.º 15/2022-T. Diversamente, a decisão arbitral fundamento foi proferida por tribunal arbitral, igualmente constituído sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa, no âmbito do processo n.º 44/2021-T; A factualidade subjacente às decisões em cotejo é fundamentalmente a mesma, estando em causa o recurso aos mesmos instrumentos jurídico-tributários: foi celebrado pelos sujeitos passivos (sociedades comerciais), num e noutro caso, um contrato de compra e venda com um fundo de investimento imobiliário aberto, tendo optado por beneficiar da isenção consagrada no artigo 7.º do Código do IMT, acabando por liquidar IMT na ausência da revenda dos imóveis;

E) Em ambos os arestos as recorrentes (i) assumiram a posição de instituição financeira dedicada às atividades de locação financeira; (ii) consideraram aplicável o disposto no artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC, devendo daí resultar uma dedução ao lucro tributável correspondente à eventual diferença positiva entre o VPT definitivo e o valor de aquisição dos imóveis alienados posteriormente; e (iii) entenderam que o valor de aquisição a considerar para este efeito é o capital em dívida (i.e., as rendas vincendas) no momento da resolução do contrato de locação financeira, bem como que deve ser considerado o VPT definitivo do imóvel em vigor à data da operação.

F) Com efeito, em ambas as decisões (recorrida e fundamento), os tribunais arbitrais foram convocados a aplicar o mesmo regime jurídico - i.e., o artigo 64.º, n.º 3, alínea b) do CIRC;

G) No entanto, enquanto a decisão arbitral recorrida afastou a existência de efeitos reais na aquisição de imóvel pelo locador (banco/credor) por resolução do contrato de locação financeira, a decisão arbitral fundamento pugnou pela consideração de que tal aquisição tem efeitos reais, i.e. trata-se de um facto jurídico com um efeito unificador em sede do direito real de propriedade, devendo por isso considerar-se uma transmissão onerosa em que o valor de aquisição corresponde ao valor das rendas vincendas que o locatário ficaria desonerado de pagar;

H) Tanto quanto a Recorrente conseguiu apurar, inexistente qualquer pronúncia desse Douto Tribunal ad quem sobre a específica matéria de direito em referência;

I) Tudo ponderado, está, assim, inequivocamente demonstrada a existência de oposição entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento quanto às mesmas questões fundamentais de direito, bem como o preenchimento dos demais pressupostos legais necessários à admissão do presente recurso jurisdicional;

J) Em consequência, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que julgue verificada a referida oposição entre as decisões arbitrais em apreço, com os inerentes efeitos legais;

— DA INFRAÇÃO IMPUTADA À DECISÃO RECORRIDA

K) Discorda a Recorrente do sentido decisório propalado pelo Douto Tribunal a quo, assente em manifesto erro de interpretação e aplicação do artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC;

— DO ERRO DE JULGAMENTO PATENTE NA DECISÃO ARBITRAL RECORRIDA

L) A Recorrente adere à posição sustentada pelo Douto Tribunal Arbitral na decisão arbitral fundamento quando este refere que "[a norma (artigo 64.º, do CIRC) abrange na sua previsão quaisquer transmissões onerosas de direitos reais sobre imóveis (sublinhado nosso [do Tribunal]);

M) A esta luz e sendo evidente, no caso de locação financeira, que o direito de propriedade do locador não é pleno mas limitado pelo ónus de locação, a extinção deste pela resolução do contrato provoca a recuperação plena daquele direito por parte do locador.

N) Destarte, será de concluir que a resolução do contrato de locação financeira equivale a uma transmissão onerosa, a favor do locador, de direitos reais sobre imóveis e, conseqüentemente, o valor do ato ou contrato para efeitos do disposto no artigo 64.º, do CIRC, será o equivalente ao valor pelo qual o locador readquire a plena propriedade do imóvel ao locatário e que corresponde ao valor das rendas vincendas à data da resolução e não ao valor de aquisição originário do imóvel" [sublinhados e realces nossos];

O) Assim, faltaram fundamentos legais ao Douto Tribunal a quo para não reconhecer efeitos reais à aquisição pelo locador (banco/credor) do imóvel, em virtude da resolução do contrato de locação financeira, com a respetiva consequência na aplicação do artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do CIRC.

P) Em face do exposto, verificando-se, entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento, oposição quanto às mesmas questões fundamentais de direito, e sendo inequívoca a correção da interpretação normativa plasmada na decisão arbitral fundamento, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que julgue integralmente procedente o presente recurso, revogando a decisão arbitral recorrida, tudo com as demais consequências legais.

— DA DISPENSA DE PAGAMENTO DO REMANESCENTE DA TAXA DE JUSTIÇA

Q) Tendo em consideração o facto de o valor do recurso ser superior a € 275.000, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que dispense as partes do pagamento do remanescente da taxa de justiça devida na presente instância, nos termos do artigo 6.º, n.º 7, do RCP, ponderadas que possam ser a natureza e a complexidade da causa e, bem assim, o comportamento processual adotado pelas partes."

Concluiu pedindo fosse o presente recurso admitido, fosse anulada a decisão recorrida e fosse a mesma substituída por acórdão que tomasse o sentido decisório perfilhado na decisão arbitral fundamento.

O recurso foi admitido, com efeito suspensivo da decisão arbitral recorrida.

Foi cumprido o disposto no artigo 25.º, n.º 5, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

A Recorrida apresentou contra-alegações e formulou as seguintes conclusões:

"[...]

1) No presente recurso não se verificam os pressupostos, contemplados nos arts. 25.º n.º 2 do RJAT, 152.º n.º 2 do CPTA e 27.º n.º 1, alínea b) do ETAF, que permitam a apreciação de recurso para uniformização de jurisprudência interposto por A..., SA.

2) A decisão que é a eleita pela mesma recorrente como fundamento para apresentação do recurso para uniformização de jurisprudência, não transitou em julgado.

3) Efetivamente, de tal decisão foi apresentada pela AT impugnação de decisão arbitral nos termos do art. 28.º do RJAT, a qual corre termos no TCA Sul sob o n.º 62/18.4BCLSB tendo, inclusivamente, já sido proferido Acórdão por esse TCA Sul, declarando nula por pronúncia indevida a referida decisão arbitral, cf. acórdão que se junta.

4) Assim, uma vez que só pode sustentar o recurso para uniformização de jurisprudência a decisão proferida sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, cf. art. 24.º do RJAT, o presente recurso não pode ser admitido, uma vez que o acórdão fundamento ainda não está transitado e, assim, não se encontra em contradição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com o Acórdão recorrido, cf. n.º 2 do art. 25.º do RJAT."

O Digno Magistrado do M.º P.º foi notificado nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 146.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e lavrou douto parecer, concluindo nos seguintes termos:

"[...]

Estão presentes os requisitos que justificam a admissibilidade do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, para a uniformização de jurisprudência, em face da oposição verificada entre as duas decisões arbitrais, impondo-se a prolação de acórdão de uniformização de jurisprudência.

O Tribunal ad quem, nos termos do artigo 5.º n.º 3 do CPC, não está vinculado "às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito", pelo que, por diferentes fundamentos jurídicos dos invocados pela Recorrente, afigura-se-nos que deve ser proferido acórdão de uniformização de jurisprudência, em que adopte o seguinte entendimento:

O valor de aquisição a considerar para efeitos do artigo 64.º n.º 3 alínea b) do CIRC é o valor que serviu de base à liquidação do IMT na aquisição do imóvel pelo locador, tendo em vista efectuar a locação financeira que veio a ser rescindida e não o valor das rendas vincendas à data da rescisão, acrescido dos respectivos juros."

Com dispensa dos vistos legais, cumpre decidir, em conferência, no Pleno da Secção.

## 2 - Dos fundamentos de facto

2.1 - A decisão arbitral recorrida relevou e deu como provados os seguintes factos:

"(...)

a) A Requerente dedica-se à atividade bancária, como sociedade anónima de capital público.

b) Em 2020, as sociedades B..., SA (doravante B.) e C..., SGPS, SA foram incorporadas, por fusão, na A..., com a transmissão para esta, de todas as posições ativas e passivas detidas pelas incorporadas.

c) A B... dedicava-se, entre outras, à atividade de locação financeira imobiliária - sob supervisão do Banco de Portugal.

d) Em 2018, as demonstrações financeiras da B... foram elaboradas de acordo com a padrão contabilístico IAS/IFRS, nos termos do aviso 5/2015, do Banco de Portugal.

e) A B... entregou tempestivamente a sua autoliquidação de IRC de 2018, com lucro tributável e IRC a pagar - e não colocou qualquer valor no quadro 07 campo 772 ["correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (artigo 64.º, n.º 3, al. b)"].

f) Contudo, por entender que havia efetuado um erro, em seu desfavor, no valor de correção ao lucro tributável de 1.240.860,14€ (devia ter inserido essa quantia no citado campo 772 do quadro 07 da sua Modelo 22), relativo à diferença entre o Valor Patrimonial Tributário (doravante VPT) definitivo e o valor de aquisição dos imóveis alienados em 2018, deduziu reclamação graciosa da sua autoliquidação de IRC de 2018.

g) A reclamação graciosa foi totalmente indeferida de forma expressa; a AT não acolheu os argumentos da requerente. Entende que o valor de aquisição dos imóveis alienados em 2018 deve ser apurado com base no VPT vigente na data de aquisição do imóvel pelo locador (Banco/credor) previamente à celebração do contrato de locação financeira com o cliente e não, como pretendia a requerente, com base no valor das rendas vincendas.

h) Discordando do entendimento da requerida, a A... deduziu a presente ação arbitral.

i) A B... (locadora), de acordo com instruções do cliente, adquiria imóveis por certo preço, para os dar em locação financeira: cedia imediatamente o seu uso temporário ao cliente (locatário), contra o pagamento de uma quantia periódica (e no final pode haver ou não uma opção de compra pelo locatário por valor residual).

j) Porém, nalguns casos, os contratos de locação financeira são resolvidos (extinguem-se antes do seu fim) - e, quando assim é, a locadora (B... e agora requerente, por efeito da fusão) "adquire-os" pelo valor das rendas vincendas no momento da resolução.

k) Depois, em 2018, a requerente alienou a terceiros alguns desses imóveis (objeto de resolução).".

2.2 - A decisão arbitral fundamento deu como provada a seguinte facticidade (que aqui se transcreve truncada, como resulta da versão publicada):

"(...)

i) O Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas ("IRC") n.º 2020... e demonstração n.º 2020... relativas ao ano de imposto de 2016, tendo sido notificado do despacho de indeferimento da mesma, de 14-10-2020 da unidade dos grandes contribuintes (cfr PA e documentos juntos);

ii) O Requerente é uma instituição de crédito que se dedica principalmente à atividade de comércio bancário, sujeito à supervisão do Banco de Portugal de acordo com o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras ("RGICSF"), previsto no [Decreto-Lei n.º 298/92](#), de 31 de dezembro;

iii) As correções efetuadas com referência ao exercício de 2016 foram as seguintes: [segue quadro, no original]

iv) Na sequência de tais correções, o Requerente foi notificado, em 05.02.2020, do ato tributário de liquidação mencionado anteriormente, em (i) e documentado, que apura um montante de IRC a reembolsar de € 18.623.278,68;

v) A AT procedeu [no que releva para a apreciação do presente pedido de pronúncia arbitral - PPA] com base no entendimento de que as perdas por imparidade relativas a suprimentos e prestações acessórias, constituídas no período de tributação de 2016, não integrariam o conceito de "aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da atividade normal" e que, como tal, não foram fiscalmente aceites;

vi) Nos citados suprimentos e prestações acessórias atribuídos à B..., S. A., à C... SGPS, S. A., à D..., SGPS, S. A. e à E... SGPS, S. A., [como o demonstram os respetivos contratos e acordos celebrados entre o Requerente, os demais bancos envolvidos e aquelas sociedades (Cf., respetivamente, Anexos I,

II, III e IV do documento n.º 3]), estava em causa a reestruturação financeira e societária de sociedades participadas por aquelas outras sociedades, quais sejam, a F..., S. A., G..., S. A., H..., SGPS, S. A. e os Grupos I..., J... e K..., respetivamente (...).

vii) Em todos os casos considerou-se que as empresas participadas tinham potencial de desenvolvimento e de valorização, sendo inegável o interesse do Requerente no processo de reestruturação financeira e societária das mesmas, designadamente ao nível da recuperação dos créditos que (o requerente) detinha nessas sociedades.

viii) No caso da sociedade L., L.da (L.), estavam em causa perdas por imparidades reforçadas pelo Requerente durante o exercício de 2016 tendo por base a perda de valor daquela sociedade (cf. Anexo VI do documento n.º 3).

ix) Em novembro de 2016, a L... procedeu à alienação do edifício sito em Paço d'Arcos pelo montante de € 5.200.000,00.

x) A constituição de provisões para menos valias de outras aplicações decorre do Aviso n.º 3/95, de 30 de junho, do Banco de Portugal, o qual dispõe no seu n.º 1, parágrafo 2.º, alínea e), que “As instituições de crédito e as sociedades financeiras, incluindo as sucursais de instituições com sede em países não pertencentes à União Europeia, umas e outras adiante designadas por instituições, são obrigadas a constituir provisões, nas condições indicadas no presente aviso, com as seguintes finalidades: e) Para menos-valias de outras aplicações (...).

xi) Para efeitos do cálculo das perdas por imparidade/provisões para menos-valias de outras aplicações preceitua o parágrafo 1.º do n.º 11 do Aviso n.º 3/95, de 30 de junho, do Banco de Portugal, que tais provisões “(...) devem corresponder ao total das diferenças apuradas entre o custo das aplicações, nomeadamente as decorrentes da recuperação de créditos, e o respectivo valor de mercado, quando este for inferior àquele.”, disposição aquela que o artigo 28.º-C do Código do IRC reproduz quando este remete para o Aviso do Banco de Portugal ao estabelecer no seu n.º 5 que “O regime constante do presente artigo, em tudo o que não estiver aqui especialmente previsto, obedece à regulamentação específica aplicável”.

xii) O Requerente deduziu no campo 772 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos referente ao exercício de 2016 a quantia de € 6.347.572,70 [€ 4.329.379,67+€ 2.018.193 - Cfr III. 1.1.6., do mapa de correções mencionado supra, em (iii)], a título de “(...) correção pelo adquirente do imóvel quando adota o VPT para a determinação do resultado tributário na respetiva transmissão (alínea b) do n.º 3 do art. 64.º, do CIRC”;

xiii) Os serviços de inspeção tributária discordaram dos valores apurados pelo Requerente, decorrentes da adoção do VPT definitivo, promovendo a reversão da referida correção no citado montante de € 6.347.572,70 (€ 4.329.379,67 relativos a “Recuperação Habitação e Outros”, acrescidos € 1.218.454,71 e € 799.738,32 relativos a “Recuperação de Leasing”, no primeiro caso relativamente a “imóveis objeto de contratos de locação financeira imobiliária celebrados em 2016” e no segundo caso “outras situações”) - cf. p. 42/175, p. 43/175 e p. 45/175, respetivamente, do Documento n.º 4 -...

xiv) Entendendo que “nos casos em que os imóveis foram adquiridos por dação em pagamento, o valor patrimonial tributável a considerar será o que se encontrava legalmente determinado à data de aquisição daqueles e que serviu (ou serviria) de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (VPT ou quantia em dívida) e...

xv) ...por outro lado, se os imóveis foram arrematados judicialmente o valor tributável corresponderá ao valor da arrematação e que serviu (ou serviria) de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” - cf. p. 42/175, p. 43/175 e p. 45/175, respetivamente, do Documento n.º 4.

xvi) Entende ainda a AT, para os casos em que os imóveis foram adquiridos por rescisão antecipada do respetivo contrato de locação financeira imobiliária e alienados a terceiros, “o valor de aquisição dos bens imóveis a considerar deverá ser o valor da transmissão onerosa ocorrida no momento em que o banco efetuou a aquisição

xvii) do imóvel e não o valor das rendas vincendas aquando da rescisão do contrato por parte do locatário.” (cf. p. 45/175 do documento n.º 4)

xviii) Para efeitos de determinar se, relativamente a estes imóveis, havia lugar à correção prevista no artigo 64.º do Código do IRC, o Requerente considerou como valor de aquisição o valor constante da escritura de dação ou do auto de adjudicação do imóvel, comparando-o com o valor patrimonial tributário definitivo à data; quando o valor de aquisição era inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel, o Requerente procedeu à dedução da diferença.

xix) Do relatório da inspeção tributária, em cujas conclusões se fundou o despacho de indeferimento da reclamação graciosa citada, consta designadamente, o seguinte: [segue imagem, no original]”.

### 3 - Dos fundamentos de Direito

3.1 - O presente recurso foi interposto a coberto do artigo 25.º do RJAT e tem como fundamento a oposição entre a decisão arbitral recorrida e decisão arbitral anteriormente proferida.

Para haver oposição entre a decisão arbitral recorrida e outra decisão ou acórdão é necessário, por um lado, que tenham apreciado a mesma questão fundamental de direito.

E é necessário, por outro lado, que da apreciação da mesma questão fundamental de direito tenham resultados diferentes soluções jurídicas e estas tenham determinado decisões opostas.

No caso, a Recorrente entende que a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento se opõem quanto à questão de saber qual o custo de aquisição a considerar para efeitos da aplicação do artigo 64.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRC, em caso de resolução do contrato de locação financeira e ulterior venda do bem a terceiro pela locadora.

Analizadas as decisões em confronto, verificamos que, efetivamente, tanto a decisão arbitral recorrida como a decisão arbitral fundamento (esta nos §§ 63 e seguintes) apreciaram a questão de saber qual o valor de aquisição a considerar na alienação de imóveis que integraram um contrato de locação financeira imobiliária e que foram restituídos à locadora em virtude da resolução desse contrato.

E que o fizeram em situações concretas muito semelhantes, visto que, no caso da decisão arbitral recorrida, foi apreciada a legalidade da decisão de indeferimento da reclamação da autoliquidação por não ter sido inserido no campo 772 do quadro 7 da declaração modelo 22 o valor das rendas vincendas à data da resolução e, no caso da decisão arbitral fundamento, foi apreciada a legalidade da correção, efetuada pelos serviços, ao valor da dedução inserido no campo 772 do quadro 7 da declaração modelo 22 respetiva (que tinha sido o valor das rendas vincendas à data da resolução).

E que o fizeram ao abrigo de um quadro jurídico equivalente, visto que, embora no primeiro caso estivesse em causa a autoliquidação de IRC de 2018 e no segundo caso, a autoliquidação de IRC de 2016, a redação das normas aplicáveis era equivalente e, em geral, não tinha havido alteração substancial do quadro jurídico subjacente.

Por outro lado, as respostas dadas à questão apreciada foram antagónicas. Porque na decisão arbitral recorrida foi entendido que o valor de aquisição a considerar para o efeito era o valor patrimonial tributário no momento em que a instituição financeira adquire o bem imóvel a terceiro, para o dar à

locação. E na decisão arbitral fundamento foi entendido que o valor de aquisição a considerar era o valor das rendas vincendas à data da resolução do contrato de locação.

Nas contra-alegações do recurso, a Autoridade Tributária e Aduaneira alegou que o recurso não podia ser admitido porque a Recorrente tinha indicado como acórdão fundamento a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 371/2017-T, que não transitou em julgado.

Sendo verdade que, em 7 de outubro de 2022, a Recorrente interpôs recurso invocando como fundamento a oposição entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 371/2017-T, também é verdade que, em 12 do mesmo mês, antes ainda dos autos serem conclusos para apreciação liminar do recurso, foram apresentadas alegações corrigidas a coberto de um requerimento em que era pedida a substituição das alegações anteriores pelas então apresentadas e era indicado como acórdão fundamento o proferido no âmbito do processo n.º 44/2021-T.

Este requerimento foi admitido, como decorre, implicitamente, do despacho que lhe sucedeu e que admitiu liminarmente o recurso. E não havia razões para o não admitir, porque também não há razão que impeça a correção das declarações antes delas serem recebidas.

Pelo que não existe o indicado obstáculo à admissão do recurso.

Assim, porque também não existe jurisprudência recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria e nada mais obsta, deve o recurso prosseguir para a apreciação do seu mérito.

O que se fará de seguida.

3.2 - Como se sabe, o artigo 64.º do Código do IRC determina que sejam considerados valores normais de mercado na determinação do lucro tributável, quando estejam em causa operações de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Sendo que para a determinação do valor normal de mercado, a lei impõe que seja considerado, de um lado, o valor constante do contrato e do outro o valor patrimonial tributário ("VPT") definitivo, que prevalece quando for superior - seu n.º 2.

Esta regra vale para ambos os contraentes, de onde decorre que vale tanto para a determinação do valor de aquisição como para a determinação do valor de realização (usando a terminologia do artigo 46.º do Código).

No caso, está em causa a determinação do valor de aquisição (ou "custo fiscal de aquisição", usando a terminologia da decisão arbitral recorrida), nas situações em que o contrato de locação financeira imobiliária é resolvido e, subsequentemente, a locadora venda o imóvel a terceiro.

Ou seja, está em causa saber como é que a locadora financeira imobiliária, estando no papel de adquirente de um imóvel, apura o respetivo custo de aquisição.

Na decisão arbitral recorrida, foi entendido que deve considerar-se como custo de aquisição o valor pelo qual o imóvel é adquirido pela locadora a terceiro, para o dar à locação.

Assim, a locadora deve considerar, de um lado, o preço real da aquisição do imóvel a terceiro e, do outro, o valor normal do imóvel (o "VPT") reportado ao momento dessa aquisição.

A Recorrente entende que deve considerar-se custo de aquisição o valor das rendas vincendas e que, em virtude da resolução do contrato de locação financeira, deixam de ser pagas ao locador.



Assim, a locadora deve considerar, de um lado, o valor das rendas vincendas e do outro o valor normal do imóvel (o "VPT") reportado ao momento da resolução do contrato de locação financeira.

O que, na prática, pressupõe que o locador adquire o imóvel ao locatário, por causa da resolução. Ou seja, que a devolução do bem à locadora é uma forma de o transmitir para efeitos fiscais.

Mas a Recorrente não tem razão. Vejamos porquê.

Na determinação do valor de transmissão para os efeitos do artigo 64.º em análise, o legislador apela ao "valor constante do contrato" e ao VPT, mas nunca se refere ao valor das rendas vincendas à data da resolução.

E o valor das rendas vincendas nem é assimilável ao "valor constante do contrato" (porque não resulta dele, mas de uma operação de apuramento numa fase da sua execução) nem é convocado para a determinação do VPT (o Código do IMT manda atender ao valor residual determinado ou determinável nos termos do contrato de locação financeira, mas apenas quando os bens são adquiridos pelo locatário no termo da vigência do mesmo e nas condições nele estabelecidas - artigo 12.º, n.º 4, regra 14.ª).

Assim, a pretensão da Recorrente não tem suporte na letra da lei. E a letra da lei não é apenas o ponto de partida da interpretação jurídica, mas também um limite que é oposto ao intérprete, que não pode considerar um sentido que não tenha nela um mínimo de correspondência verbal - artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil.

Por outro lado, o âmbito de aplicação do artigo 64.º em análise é fixado por referência às transmissões de direitos reais sobre bens imóveis. É o que resulta da epígrafe do artigo e do seu n.º 1.

A lei fiscal não contém um conceito de transmissão de direitos reais sobre imóveis, pelo que a expressão deve ser tomada com o sentido que lhe é atribuído pelo direito civil. É o que resulta do n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária.

Decorre do artigo 408.º do Código Civil que a transmissão de direitos reais ocorre quando as partes celebram contratos com eficácia real, isto é, quando a transmissão do direito real se dá por mero efeito do contrato (contratos reais *quoad effectum*).

Ora, o contrato de locação financeira não tem como efeito direto a transmissão de um direito real sobre o imóvel que tenha como objeto. Os contratos que têm como efeito direto a transmissão de um direito real sobre o imóvel e no âmbito de uma locação financeira são, de um lado, o contrato pelo qual o locador adquire o imóvel a terceiro para o dar à locação e, de outro lado, o contrato que o locador vier a celebrar com o locatário, caso este o queira, findo o contrato de locação financeira - cf. artigo 9.º, n.º 1 alínea c), do Decreto-Lei n.º 145/95, de 24 de junho.

É comum dizer-se que, pelo contrato de locação financeira, o locatário adquire a propriedade económica ou propriedade substancial (expressões que são utilizadas para contrapor ao que se designa de propriedade jurídica ou propriedade formal).

Na verdade, e como observa o professor Doutor Rui Pinto Duarte (in, "O Contrato de Locação Financeira - Uma Síntese", publicada na revista Direito e Justiça, número especial 2012, pág. 77), "[d]e um ponto de vista económico, durante a locação financeira a propriedade fica dividida entre locador e locatário. As "fracções de propriedade" representadas pelas participações de locador e locatário vão-se alterando ao longo do contrato, diminuindo aquela, crescendo esta, à medida que o valor do capital vai sendo pago".

De qualquer modo, o legislador fiscal, não apela, neste âmbito, à substância económica das operações. Precisamente porque, ao aludir à transmissão de direitos reais, não nos remete para modelos socio-económicos, mas para o seu enquadramento normativo.

Assim, não tem aplicação, no caso, a regra interpretativa inserida no n.º 3 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, que só deve ser mobilizada quando as regras precedentes da interpretação jurídica não sejam suficientes para remover a dúvida sobre o sentido com que as normas fiscais de incidência devam ser interpretadas.

Também é comum dizer-se que a posição do locatário tem uma certa dimensão real, revelada num conjunto de poderes que exerce no âmbito do contrato e em algumas das suas principais características.

Mas, como nos parece evidente, do facto de as regras do contrato comportarem poderes e deveres que associamos, do ponto de vista das suas propriedades, à titularidade de certos direitos reais não deriva que o direito do locatário na vigência da locação financeira seja um direito real sobre o imóvel. Os direitos reais só existem nos casos (e nas formas) previsto(a)s na lei - artigo 1306.º do Código Civil.

A Recorrente pretende deduzir a existência de "efeitos reais" do enquadramento contabilístico do contrato de locação financeira e, em particular, do facto de o Aviso n.º 5/2015, de 7 de dezembro, do Banco de Portugal, impor a contabilização dos contratos de locação financeira com base nas Normas Internacionais de Contabilidade (no caso, a IAS 17, a que sucedeu a IFRS 16).

Se bem interpretamos, o que a Recorrente pretende dizer é que o legislador fiscal mobiliza, no artigo 64.º do Código do IRC, um conceito próprio (fiscal) de "transmissão de direitos reais sobre bens imóveis" porque o artigo 17.º do mesmo Código manda que o lucro tributável seja determinado com base em regras contabilísticas.

Na verdade, e como bem se refere na decisão arbitral recorrida, a relação de dependência entre as regras fiscais (em IRC) e as regras de contabilidade é meramente parcial e não existe quando o interesse fiscal não é tutelado pelas regras da contabilidade.

E é o que se passa precisamente no caso do artigo 64.º em análise. Porque estamos perante uma norma anti-abuso, que mobiliza regras distintas da contabilidade para a determinação do lucro tributável. Como se sabe, a solução de remeter para o VPT tem como objetivo combater a prática de simular preços de compra e venda de imóveis no momento em que os imóveis são transacionados e, do mesmo passo, dispensar a Administração da difícil e complexa prova da simulação.

Aliás, é esta a única interpretação que se conjuga com o regime das mais-valias e menos-valias realizadas. Como se referiu em recente acórdão desta Secção (acórdão de 28 de fevereiro de 2024, tirado no recurso n.º 0187/17.3BEBRG), o legislador fiscal não reconhece como mais-valias ou menos-valias os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objeto de locação financeira (artigo 46.º, n.º 6 alínea a) do Código do IRC), "afastando-se aqui, inequivocamente, a lei fiscal do direito contabilístico".

De todo o exposto deriva que a interpretação proposta pela recorrente do dispositivo em causa não pode ser acolhida.

Por conseguinte, o recurso não pode merecer provimento.

#### 4 - Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em tomar conhecimento do mérito do recurso, negando-lhe provimento e uniformizando jurisprudência nos seguintes termos:

"O artigo 64.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC, na versão que resulta da republicação do Código pela [Lei n.º 2/2014](#), de 16 de janeiro, deve ser interpretado no sentido de que, em caso de resolução do contrato de locação financeira imobiliária, a empresa de locação financeira que, posteriormente, venda o

imóvel que foi objeto do citado contrato de locação, deve considerar como valor constante do contrato o valor pelo qual adquiriu o imóvel para o dar à locação e como valor patrimonial tributário o valor que serviu de base à liquidação respetiva do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou que serviria no caso de não ter havido lugar à liquidação desse imposto".

Custas pela Recorrente, com dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, a coberto do disposto no artigo 6.º, n.º 7, do Regulamento das Custas processuais e atendendo à menor complexidade da questão dirimida e à exemplar conduta processual das partes.

Registe, notifique e comunique ao CAAD.

Publique.

Lisboa, 23 de maio de 2024. - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Anabela Ferreira Alves e Russo - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro.

Segue acórdão de 26 de setembro de 2024

#### RETIFICAÇÃO

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

4 - Em acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário proferido nos autos e em 23 de maio de 2024, foi decidido tomar conhecimento do mérito do recurso, negando-lhe provimento, uniformizar jurisprudência e ordenar a sua publicação.

Encontrando-se o acórdão em fase de publicação, foi detetada no ponto 2.2. uma inexatidão na transcrição de um segmento da decisão arbitral fundamento.

Com efeito, o ponto "xvi" dos factos dados como provados na decisão arbitral fundamento encontra-se subdividido nos pontos "xvi" e "xvii", na versão que integra o referido ponto 2.2. do acórdão. O que sucedeu por manifesto lapso do relator, ao efetuar a respetiva transcrição.

Em consequência, os pontos seguintes também não respeitam a numeração do original, sendo o ponto "xviii" o "xvii" no original e o ponto "xix" o "xviii" no original.

5 - Nos termos das disposições conjugadas nos artigos 685.º, 666.º, n.º 2, e 614.º, n.º 1, todos do Código de Processo Civil (subsidiariamente aplicáveis), as inexatidões dos acórdãos devidas a lapso manifesto podem ser corrigidas por iniciativa do relator, mas são decididas em conferência.

Esta retificação pode ter lugar a todo o tempo, como decorre do seu n.º 3.

6 - Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em retificar o acórdão lavrado nos autos, pela mesma Secção, em 23 de maio último nos seguintes termos:

No ponto 2.2., onde se lê "[...]"

xx) Entende ainda a AT, para os casos em que os imóveis foram adquiridos por rescisão antecipada do respetivo contrato de locação financeira imobiliária e alienados a terceiros, "o valor de aquisição dos bens imóveis a considerar deverá ser o valor da transmissão onerosa ocorrida no momento em que o banco efetuou a aquisição

xxi) do imóvel e não o valor das rendas vincendas aquando da rescisão do contrato por parte do locatário.” (cf. p. 45/175 do documento n.º 4)

xxii) Para efeitos de determinar se, relativamente a estes imóveis, havia lugar à correção prevista no artigo 64.º do Código do IRC, o Requerente considerou como valor de aquisição o valor constante da escritura de dação ou do auto de adjudicação do imóvel, comparando-o com o valor patrimonial tributário definitivo à data; quando o valor de aquisição era inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel, o Requerente procedeu à dedução da diferença.

xxiii) Do relatório da inspeção tributária, em cujas conclusões se fundou o despacho de indeferimento da reclamação graciosa citada, consta designadamente, o seguinte: [segue imagem, no original]”.

Passará a ler-se “[...]”

xvi) Entende ainda a AT, para os casos em que os imóveis foram adquiridos por rescisão antecipada do respetivo contrato de locação financeira imobiliária e alienados a terceiros, “o valor de aquisição dos bens imóveis a considerar deverá ser o valor da transmissão onerosa ocorrida no momento em que o banco efetuou a aquisição do imóvel e não o valor das rendas vincendas aquando da rescisão do contrato por parte do locatário.” (cf. p. 45/175 do documento n.º 4)

xvii) Para efeitos de determinar se, relativamente a estes imóveis, havia lugar à correção prevista no artigo 64.º do Código do IRC, o Requerente considerou como valor de aquisição o valor constante da escritura de dação ou do auto de adjudicação do imóvel, comparando-o com o valor patrimonial tributário definitivo à data; quando o valor de aquisição era inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel, o Requerente procedeu à dedução da diferença.

xviii) Do relatório da inspeção tributária, em cujas conclusões se fundou o despacho de indeferimento da reclamação graciosa citada, consta designadamente, o seguinte: [segue imagem, no original]”.

Notifique.

Lisboa, 26 de setembro de 2024. - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo - Fernanda de Fátima Esteves - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro.