

JURISPRUDÊNCIA RECENTE SOBRE O IMPACTO EM IRC DAS TRANSMISSÕES DE IMÓVEIS A PREÇOS INFERIORES AOS VALORES PATRIMONIAIS TRIBUTÁRIOS

Jurisprudência recente sobre o impacto em IRC das transmissões de imóveis a preços inferiores aos valores patrimoniais tributários

As normas que disciplinam a relevância, em sede de IRC, das transmissões onerosas de imóveis abaixo dos respetivos valores patrimoniais tributários têm gerado diversos equívocos interpretativos no seio da Autoridade Tributária e Aduaneira (em particular, no que diz respeito à finalidade do procedimento de prova dos preços efetivos). Apesar de a jurisprudência recente ter esclarecido algumas das dúvidas interpretativas, existe ainda um longo caminho a percorrer, quer pela doutrina quer pela jurisprudência, em prol da clareza e da segurança jurídicas num regime tão caro aos contribuintes como o que ora se analisa.

PALAVRAS CHAVE

Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas; transmissões de imóveis abaixo dos valores patrimoniais tributários; prova dos preços efetivos; jurisprudência recente

Recent court decisions on transfer of real estate below its tax registered value for Corporate Income Tax purposes

The legal framework applicable, for Corporate Income Tax purposes, when the real estate assets are sold for a price below their tax registered values has been raising several misunderstandings as regards its interpretation by the Portuguese Tax Authorities, particularly with regard to the purpose of the procedure which must be initiated by taxpayers in order to evidence the effective transfer prices of the real estate assets. Even though the recent court decisions on this matter have clarified some of the misunderstandings, there is still some way to go for both legal doctrine and case law in order to ensure legal clarity and certainty on a regime that is as important for taxpayers as the one analysed in this article.

KEY WORDS

Corporate income tax; real estate transfers below its tax registered values; evidence of the effective prices; recent court decisions

Fecha de recepción: 15-9-2017

Fecha de aceptación: 31-10-2017

INTRODUÇÃO: DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO DAS TRANSMISSÕES DE IMÓVEIS ABAIXO DOS VALORES PATRIMONIAIS TRIBUTÁRIOS

Antes de entrar na análise da doutrina administrativa e da jurisprudência disponíveis no tema em análise, cumpre fazer um breve enquadramento jurídico: (i) da relevância, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), das transmissões onerosas de imóveis abaixo dos valores patrimoniais tributários (“VPTs”); e, (ii) do procedimento de prova dos preços efetivos.

O artigo 64.º, n.º 1, do Código do IRC estabelece que, para efeitos de apuramento do lucro tributável: “os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar [...] 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”.

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC determina que, nos casos em que: “[...] o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a conside-

rar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável”.

Nas transmissões de imóveis abaixo dos VPTs: “[...] o sujeito passivo alienante deve efetuar uma correção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [e] o sujeito passivo adquirente adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.”

Para bem compreender as normas anti-abuso que regulam este regime, importa chamar à colação a sua *ratio* de mitigar os efeitos nefastos resultantes de eventuais simulações de preços acordadas entre compradores e vendedores.

De facto, o regime que ora se analisa visa mitigar os efeitos decorrentes da celebração de negócios com simulação de preço e não legitima a sindicância, pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), dos negócios ou atos de gestão praticados pelos operadores económicos.

Ora, é precisamente o enquadramento do disposto no artigo 64.º do Código do IRC como regime anti-

-abuso e, bem assim, a impossibilidade legal da consagração de presunções inilidíveis em normas de incidência tributária que justificam a disciplina do artigo 139.º, n.º 1, do Código do IRC que, como veremos, permite aos sujeitos passivos de IRC provar que os preços praticados são efetivamente inferiores aos VPTs.

Com efeito, o artigo 139.º, n.º 1, do Código do IRC estabelece que *“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”* tal impedirá a aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC e a consideração do VPT como valor de realização / aquisição, conforme aplicável.

Para esse efeito, os sujeitos passivos devem apresentar um *“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.”* - cfr. artigo 139.º, n.º 3, do Código do IRC.

Ao procedimento de prova dos preços efetivos aplicam-se as regras do procedimento de revisão da matéria tributável fixada com recurso à avaliação indireta do rendimento (*maxime*, o disposto nos artigos 86.º, n.º 4, 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária – “LGT”).

Sem prejuízo da aplicação das regras procedimentais previstas para o procedimento de revisão da matéria tributável fixada com recurso à avaliação indireta, é unânime, quer na doutrina quer na jurisprudência, que a desconsideração do valor constante do título de transmissão de imóveis (em aplicação do artigo 64.º do Código do IRC) assume a natureza de correção aritmética, situando-se, por esse motivo, no domínio da avaliação direta do rendimento.

A instauração do procedimento de prova do preço efectivo - o qual tem efeito suspensivo sobre a liquidação na parte correspondente à correção resultante da diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor constante do contrato - cfr. artigo 139.º, n.º 3, do Código do IRC - é condição de procedibilidade da contestação, por via judicial ou arbitral, das liquidações de IRC que venham a ser emitidas nos termos do artigo 64.º do Código do IRC (i.e. desconsiderando os preços efetivamen-

te praticados no apuramento das mais ou menos valias decorrentes das transmissões de imóveis abaixo dos VPTs), não estando legalmente prevista a apresentação de reclamação graciosa contra a referida liquidação de IRC.

Outra especificidade deste regime reside na obrigatoriedade de o sujeito passivo e os seus administradores, gerentes ou representantes autorizarem o acesso da AT às suas contas bancárias por referência ao período de tributação em que ocorreu a transmissão sujeita ao escrutínio e ao período de tributação imediatamente anterior apresentando, para esse efeito, os necessários documentos de autorização de acesso à informação bancária – cfr. artigo 139.º, n.º 6, do Código do IRC.

Findo o procedimento de prova do preço efetivo sem que seja alcançado acordo entre os Peritos designados pelo sujeito passivo e pela AT, o sujeito passivo poderá apresentar impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral contra o acto de liquidação de IRC que venha a ser emitido pela AT e invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado no procedimento de prova do preço efectivo e / ou apresentar todos os meios de prova que considere adequados a comprovar a correspondência entre os preços declarados e os preços efetivamente praticados.

É em face deste breve enquadramento do regime da prova dos preços efetivos nas transmissões de imóveis a preços inferiores aos respetivos VPTs que cumpre indagar da bondade da doutrina administrativa disponível a propósito deste regime e analisar a mais recente jurisprudência proferida nesta matéria.

DA DOUTRINA ADMINISTRATIVA DISPONÍVEL A PROPÓSITO DO PROCEDIMENTO DE PROVA DOS PREÇOS EFETIVOS DOS IMÓVEIS VENDIDOS ABAIXO DOS RESPETIVOS VPTS

Conforme adiantado, o regime em análise tem suscitado algumas dúvidas interpretativas no seio da AT.

De facto, a parca e contraditória doutrina administrativa disponível nesta matéria é suscetível de induzir em erro o intérprete no que diz respeito à relevância do acesso às contas bancárias do sujeito passivo e / ou dos seus administradores, gerentes ou representantes, por um lado, e à finalidade do procedimento de prova dos preços efetivos dos imóveis, por outro lado.

Apesar de, na informação Vinculativa proferida no processo n.º 1588/04, a AT ter reconhecido que: “O caráter excecional das correções a que alude o n.º 3 do artigo 58.º-A do CIRC e das inerentes consequências na esfera contabilística justificou que fosse conferida, nos termos do artigo 129.º do mesmo Código, a possibilidade de os sujeitos passivos apresentarem elementos que comprovem que o valor registado na sua contabilidade é, no que toca ao alienante, o verdadeiro preço de venda”, em doutrina administrativa mais recente, a AT teceu algumas considerações suscetíveis de dar azo a uma interpretação errada da lei que, a ser adotada, culminará numa verdadeira derrogação da mesma.

Com efeito, no Ofício-Circulado n.º 20136, de 11 de março de 2009, a AT afirma, de forma inócua e com assento no regime jurídico que procura interpretar: “A faculdade que a administração fiscal tem de aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes do período em que ocorreu a transmissão e do exercício anterior é uma condição do procedimento. [...] A renúncia expressa ao segredo bancário não é, pois, uma faculdade a exercer discricionariamente pela Administração Fiscal.”

Contudo, prossegue a AT: “Do acesso às contas bancárias do requerente e seus administradores e gerentes não resulta, no entanto, uma prova absoluta de que o preço efectivamente praticado corresponde ao valor constante do contrato. Nesse sentido, a prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizou a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do bem imóvel transmitido e da renúncia expressa do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário. Estes requisitos devem ser preenchidos cumulativamente.”

Por sua vez, em informação vinculativa mais recente, pode ler-se: “No caso de imóveis, quando o valor de alienação é inferior ao VPT, é aplicável a norma anti abuso prevista no Art. 64º do CIRC, pelo que o valor de alienação adotado deve ser o valor normal de mercado e que, neste caso, corresponde ao VPT.” - cfr. despacho, de 5 de julho de 2017, proferido no processo n.º 2662/2016.

A doutrina administrativa acima parcialmente reproduzida é suscetível de gerar (e tem gerado) uma interpretação do disposto no artigo 139.º do Código do IRC sem um mínimo de correspondência quer com a letra quer com o espírito da lei, pelas razões que abaixo se explicitam.

Em primeiro lugar, ao contrário do que parece entender a AT, não é verdade que o valor de mercado de um imóvel corresponda ao seu VPT, uma vez que:

(i) Se o VPT de um imóvel fosse inteiramente coincidente ao seu valor de mercado, o disposto no artigo 64.º, n.º 1, do Código do IRC não faria qualquer sentido. De facto, é precisamente a falta de correspondência entre o valor de mercado e o VPT de um imóvel que justifica a necessidade de o legislador estabelecer que, para efeitos de determinação do lucro tributável, os alienantes devem adotar valores normais de mercado (que poderão ser superiores mas, salvo o disposto no artigo 139.º do Código do IRC, não deverão ser inferiores ao VPT);

(ii) A fórmula (e os diversos coeficientes) utilizados para apuramento do VPT dos imóveis é abstrata e inidónea para apurar o real valor de mercado de um imóvel por não relevar diversos elementos atinentes ao seu circunstancialismo específico (v.g. o estado de conservação, a qualidade dos materiais utilizados na construção do imóvel) como já teve oportunidade de salientar o Tribunal Arbitral em decisão recente: “a avaliação efectuada por uma entidade independente, tendo em conta os factores concretos relevantes para determinação do preço de mercado, afigura-se ser mais idónea para determinar o preço real de mercado do que a fórmula abstracta prevista no CIMI” - cfr. decisão arbitral, de 23 de fevereiro de 2017, proferida no âmbito do processo n.º 420/2016-T; e

(iii) Por regra, os VPTs dos imóveis estão profundamente desatualizados em virtude da desatualização dos coeficientes de vetustez e da localização e, bem assim, da aplicação de coeficientes de correção monetária desajustados. Acresce que a AT não atualiza oficiosamente o VPT de um imóvel sendo, para tanto, necessário que os contribuintes tomem iniciativa de solicitar tal atualização (com a limitação legal de o prédio não ter sido avaliado nos últimos três anos).

Esclarecido o primeiro equívoco da AT, cumpre desfazer o segundo equívoco suscetível de levar à desaplicação ilegal e inconstitucional (por violação do princípios da neutralidade fiscal e da hierarquia normativa) do disposto no artigo 139.º do Código do IRC, nos termos do qual a prova que incumbe ao sujeito passivo no procedimento de prova dos preços efetivos é a da verificação de “condições anor-

mais de mercado” que justifiquem a transmissão de um imóvel por um preço inferior ao respetivo VPT.

Ora, apesar de o contribuinte poder, ao abrigo do seu dever de colaboração com a AT, fazer um breve enquadramento do contexto no qual ocorreu a transmissão dos imóveis abaixo dos VPTs e justificar quais as razões na origem do preço constante do contrato (v.g. a elevada oferta, a reduzida procura, as especificidades do imóvel transmitido, uma eventual situação financeira débil do vendedor), não é essa a finalidade do procedimento de prova dos preços efetivos.

A finalidade deste regime é, outrossim, permitir ao sujeito passivo a apresentação de elementos probatórios aptos a demonstrar que não existe qualquer diferença entre o preço declarado no título de transmissão e o preço efetivamente praticado (embora este último seja inferior ao VPT) que justifique a aplicação da norma anti-abuso constante do artigo 64.º do Código do IRC.

Por outras palavras, aquilo que incumbe ao sujeito passivo é demonstrar que não existiu qualquer simulação de preço que justifique a consideração de um valor de realização (na perspetiva do vendedor) superior ao preço de venda efetivamente praticado – cfr. artigo 139.º do Código do IRC.

Neste sentido, já teve oportunidade de se pronunciar o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”), tendo decidido que o procedimento de prova do preço efetivo: “[...] *tem como objectivo a prova pelo sujeito passivo do preço efectivo na transmissão de imóveis permitindo-lhe, assim, obviar à aplicação do disposto no art.º 58-A, n.º 2, do mesmo diploma legal (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).*” - cfr. Acórdão do TCA Sul, de 21 de maio de 2013, proferido no processo n.º 06309/13 – e, bem assim, que o acesso da AT às contas bancárias deve limitar-se: “[...] *ao estritamente necessário aos fins de demonstração do preço efectivo da transacção em causa.*” - cfr. Acórdão do TCA Sul, de 1 de outubro de 2014, proferido no processo n.º 06090/12.

Do exposto resulta que o regime previsto no artigo 139.º do Código do IRC não autoriza a AT a tecer quaisquer considerações sobre a bondade ou oportunidade das transmissões de imóveis levadas a cabo pelos sujeitos passivos (*maxime*, sobre os preços praticados em tais operações) permitindo apenas à AT apurar se a prova produzida pelo sujeito passivo é suficiente para demonstrar que o preço declarado corresponde ao preço efetivamente praticado.

Interpretação diversa, eventualmente inspirada na doutrina administrativa disponível nesta matéria, seria desconforme à Constituição e à Lei por (i) autorizar a sindicância pela AT de decisões de gestão (de venda de imóveis) em violação do princípio da neutralidade fiscal, decorrente do princípio da igualdade e do direito fundamental de livre iniciativa económica, previstos nos artigos 13.º, 61.º, 80.º, al. c), e 86.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”); (ii) derrogar normas hierarquicamente superiores (no caso, do disposto no artigo 139.º do Código do IRC) em violação do princípio constitucional da preeminência de lei ou da hierarquia normativa previsto no artigo 112.º, n.º 5, da CRP; e, (iii) implicar uma conversão ilegal de uma presunção ilidível (*juris tantum*) - cf. artigo 64.º do Código do IRC - numa presunção inilidível (*juris et de jure*) em matéria de incidência tributária (a qual é proibida nos termos do artigo 73.º da LGT).

Em conclusão, a doutrina administrativa acima parcialmente reproduzida é suscetível de levar a interpretações sem um mínimo de correspondência com a letra e com a *ratio* da lei podendo, além do mais, levar à derrogação de normas hierarquicamente superiores (no caso, do disposto no artigo 139.º do Código do IRC) e a uma conversão ilegal de uma presunção ilidível numa presunção inilidível, a qual é proibida em normas de incidência tributária.

DO PODER-DEVER DE ACESSO ÀS CONTAS BANCÁRIAS CASO SUBSISTAM DÚVIDAS SOBRE OS PREÇOS EFETIVAMENTE PRATICADOS

Acresce que, caso subsistam dúvidas quanto ao preço efetivamente praticado, a AT tem não só o poder mas também o dever legal de aceder às informações bancárias dos sujeitos passivos e/ou dos seus administradores, gerentes ou representantes legais com vista a dissipar tais dúvidas.

Conforme referido *supra*, a autorização de acesso às contas bancárias do sujeito passivo e dos seus administradores, gerentes ou representantes legais é condição necessária da instauração do procedimento de prova dos preços efetivos.

A propósito da relevância do acesso às contas bancárias para dissipar eventuais dúvidas quanto ao preço efetivo de um imóvel, decidiu recentemente o Tribunal Constitucional: “A lei permite [...] que o interessado faça prova [...] do preço efetivamente praticado, mas com a sujeição, como requisito prévio, à

junção de autorização para consulta de dados bancários da requerente e dos seus administradores ou gerentes. O procedimento é, por isso, desencadeado por iniciativa e no interesse do sujeito passivo do imposto e destina-se a ilidir a presunção – de que parte a norma do artigo 58º-A – de que o preço da venda não foi inferior ao valor tributário do prédio. [...] A derrogação do sigilo bancário constitui, por outro lado, um meio adequado para a prossecução dos fins visados pela lei, tendo em conta que se trata de uma diligência dirigida à descoberta da verdade fiscal; é um meio necessário já que a demonstração da não veracidade do facto dificilmente poderia ser alcançada através de outros elementos probatórios.” - cf. Acórdão, de 14 de fevereiro de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 521/2013.

Ora, da obrigatoriedade de autorização do acesso às contas bancárias, por um lado, e da importância de tal informação bancária para a descoberta da verdade material em caso de dúvida quanto ao preço efetivamente praticado, por outro lado, resultam as seguintes consequências: (i) caso a AT entenda que a documentação apresentada pelo sujeito passivo é suficiente para demonstrar o preço efetivamente praticado, deve abster-se de aceder à informação bancária; (ii) caso subsistam dúvidas sobre a correspondência entre o preço declarado e o preço efetivo efetivamente praticado, a AT tem não só o poder como o dever ou ónus de aceder à informação bancária com vista a dissipar tais dúvidas.

A propósito do referido poder-dever que impende sobre a AT e das consequências da omissão do acesso às contas bancárias em caso de dúvida, já teve oportunidade de se pronunciar o Tribunal Arbitral em decisão recente, na qual pode ler-se: “a Autoridade Tributária e Aduaneira não cumpriu o dever de realizar todas as diligências.”, “a não realização d[as] diligências [necessárias para apurar a verdade material, em que as destinadas a assegurar o conhecimento da documentação bancária assume um papel relevante, à face da lei] afeta necessariamente o juízo que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez sobre a prova apresentada pela Requerente, pois não confrontou os elementos apresentados com os dados bancários que a poderiam corroborar ou infirmar.” e, por esse motivo, “[...] uma eventual dúvida sobre a quantificação da matéria tributável sempre deverá ser valorada a favor do sujeito passivo, em conformidade com o disposto no artigo 100.º, n.º 1, do Código do Procedimento e do Processo Tributário” - cf. decisão arbitral, de 31 de outubro de 2016, proferida no âmbito do processo arbitral n.º 187/2016-T.

O artigo 100.º, n.º 1, do Código do Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), consagra a regra probatória *in dubio, contra fiscum* (na dúvida contra o fisco) nos termos da qual, sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência ou quantificação do facto tributário, deverá o ato tributário ser anulado.

Assim, na esteira da jurisprudência mais recente nesta matéria, não devem restar dúvidas que, caso a prova documental apresentada pelos sujeitos passivos para demonstrar os preços efetivamente praticados seja insuficiente, a AT tem o poder-dever (que deverá ser configurado como um verdadeiro ónus) de aceder à informação das contas bancárias.

De facto, como teve oportunidade de salientar o Tribunal Arbitral, mal se compreenderia “*que, estribada no artigo 64.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IRC, a Autoridade Tributária e Aduaneira se pudesse confinar a uma atitude exclusivamente passiva em matéria de angariação de prova, limitando-se a contestar toda e qualquer prova menos do que cabal apresentada pelo sujeito passivo que se quisesse valer da faculdade do artigo 139.º do Código do IRC.*” – cf. decisão arbitral, de 31 de outubro de 2016, proferida no processo arbitral n.º 187/2016-T.

O incumprimento pela AT do seu dever de acesso às contas bancárias, nos casos acima enunciados e sem qualquer justificação válida para esse efeito, deve ser enquadrado como omissão de diligências necessárias à descoberta da verdade material pelo que, uma eventual dúvida sobre o preço efetivo do imóvel, deverá ser valorada contra a AT.

CONCLUSÕES

As normas que disciplinam a relevância, em IRC, das transmissões onerosas de imóveis abaixo dos VPTs e o procedimento de prova dos preços efetivos destinado a ilidir a presunção aplicável nestas situações têm gerado diversos equívocos de interpretação por parte da AT (em particular, no que diz respeito à finalidade do procedimento em causa), alguns dos quais vieram, entretanto, a ser esclarecidos pelos Tribunais.

Relativamente à *ratio* ou finalidade do regime de prova dos preços efetivos, importa esclarecer que o mesmo não legitima a AT a tecer quaisquer considerações sobre a bondade ou oportunidade das transmissões de imóveis levadas a cabo pelos sujeitos passivos (*maxime*, sobre os preços praticados

em tais operações) permitindo apenas à AT indagar se a prova produzida pelos sujeitos passivos é suficiente para demonstrar os preços efetivamente praticados.

Entendimento diverso, eventualmente inspirado na doutrina administrativa disponível nesta matéria, seria desconforme à Constituição e à Lei em resultado, designadamente (i) da violação dos princípios constitucionais da neutralidade fiscal enquanto corolário do princípio da igualdade e da livre iniciativa económica (cf. artigos 13.º, 61.º, 80.º, al. c), e 86.º da CRP) e da hierarquia normativa ou preeminência de lei (cf. artigo 112.º, n.º 5, da CRP); e (ii) da conversão da presunção ilidível constante do artigo 64.º

do Código do IRC numa presunção inilidível, a qual é proibida em normas de incidência tributária .

Acresce que, na esteira da jurisprudência recente nesta matéria, caso subsistam dúvidas quanto ao preço efetivamente praticado, a AT tem o ónus de aceder às informações bancárias dos sujeitos passivos e/ou dos seus administradores com vista a dissipar tais dúvidas, sob pena de uma eventual dúvida sobre a existência ou quantificação do facto tributário dever ser valorada contra si, nos termos do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

**ANTÓNIO CASTRO CALDAS E
CATARINA FERNANDES***

* Advogados do Departamento de Direito Fiscal da Uría Menéndez - Proença de Carvalho (Lisboa).