

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 68/2015-T

Tema: IRC – Competência do Tribunal Arbitral; artigo 139.º do Código do IRC

Decisão Arbitral

O tribunal arbitral em funcionamento com árbitro singular constituído no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa nos termos do regime jurídico instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro¹, para o qual foi designado pelo respetivo Conselho Deontológico, o árbitro da lista do Centro Nuno Maldonado Sousa, elabora seguidamente a sua decisão arbitral.

1.1. Relatório

1.2. Constituição do tribunal arbitral

A..., S.A., com sede na ..., freguesia do ..., concelho de ..., contribuinte fiscal n.º ..., apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, sendo Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**².

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 06-02-2015 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 13-02-2015.

Nos termos em que dispõem as normas do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º1, al. b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 30-03-2015. Em conformidade com a regra constante do artigo 11.º, n.º 1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 16-04-2015.

¹ Nesta decisão designado pela forma abreviada de uso comum “RJAT” (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

² Nesta decisão designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

1.3. O pedido da Requerente

No seu Requerimento Inicial a Requerente peticionou a anulação da liquidação adicional de IRC com o número 2014 ..., com data de 01-12-2014, relativa ao exercício de 2010, bem como os respetivos juros compensatórios.

A Requerente fundamenta o seu pedido em termos de facto, sustentando que o anterior dono da sua propriedade prometeu vender em 1978 e em 1983, por preços ajustados à época e não suscetíveis de atualização, três prédios urbanos, tendo as escrituras dos contratos prometidos sido celebradas em 2010, respeitando as condições prometidas. Neste exercício apurou os resultados da operação, que se encontra devidamente documentada e foi com base nos valores constantes dos documentos contratuais que elaborou as suas demonstrações financeiras e foi também com base neles que liquidou o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) do exercício. Em termos de direito, a Requerente afirma que a operação deve ser levada em consideração para o cálculo do imposto pelos seus valores reais, pois para além da regra geral que elege o lucro real como a base de cálculo do imposto (104º-2 CIRC³), as normas dos artigos 139º e 64º do CIRC regulam em especial nesse sentido. Conclui nestes termos pela ilegalidade da liquidação oficiosa pela AT, feita com base no valor patrimonial tributário dos imóveis.

1.4. A posição da AT

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu sustentando a legalidade da liquidação e a improcedência do pedido, afirmando que neste caso concreto a liquidação de IRC deve levar em consideração o valor patrimonial tributário pois “a Requerente não requereu a abertura do procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, que lhe permitiria fazer prova de que os preços efetivamente praticados nas transmissões dos imóveis em causa foram inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviram de base à liquidação do IMT.” Além disso, o valor patrimonial tributário já se encontrava anteriormente estabelecido, sem discordância da Requerente. Conclui defendendo a sua absolvição do pedido.

1.5. Instrução do processo e alegações

A Requerente juntou documentos aos autos e a AT juntou o processo administrativo. Em 14-07-2015 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e nela foram ouvidas as testemunhas arroladas pela Requerente.

A Requerente e a AT acordaram na forma escrita para as alegações, que apresentaram, reiterando as posições assumidas nos articulados.

1.6. Saneamento

1.6.1. Exceção da incompetência do tribunal

A AT suscita a exceção da incompetência deste Tribunal Arbitral por entender que os fundamentos invocados pela Requerente não são suscetíveis de ser aqui sindicados, designadamente:

- (i) A discordância pela Requerente do valor patrimonial tributário, enquanto parâmetro para liquidar o IRC;
- (ii) A abertura pela Requerente do procedimento para prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, previsto no artigo 139º do CIRC (25º - 31º R-AT⁴).

Não parece que a AT tenha razão, como se pode deduzir da sintetização dos elementos fundamentais caracterizados na seção anterior. Há que distinguir os *argumentos* utilizados pelas partes dos *fundamentos* em que ancoram as suas posições. Como é de linear entendimento, nem todos os argumentos aduzidos pelas partes são fundamentos da sua posição; os fundamentos congregam-se afinal na causa de pedir⁵. Já os argumentos, como os entende este Tribunal Arbitral, são os elementos que as partes trazem aos autos para melhor esclarecer ou tornar convincentes as suas afirmações ou para ilustrar circunstâncias que rodeiam a situação.

³ Nesta peça utiliza-se o acrónimo CIRC para designar o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

⁴ Nesta peça utiliza-se a sigla “R-AT” para designar a Resposta apresentada pela AT.

⁵ Adota-se o conceito de causa de pedir de MARIANA FRANÇA GOUVEIA, *A causa de pedir na ação declarativa*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 529, para quem a *causa petendi* é composta pelo “conjunto dos fundamentos de facto e de direito da pretensão alegada pelo autor. Integra-a a norma ou normas alegadas, os factos principais alegados como substrato concreto dessas normas e os factos instrumentais alegados como substrato concreto desses factos principais”.

A causa de pedir da Requerente é constituída, na sua componente factual, pela realização da operação de venda dos imóveis por determinado preço e pela realização do procedimento para prova desse preço e na sua componente normativa, pela exigência legal que sejam esses valores reais a servir de base de cálculo à liquidação do imposto (139º-2 CIRC). Neste sentido vejam-se em especial os artigos 4º, 5º, 15º, 19º e 20º do RI⁶.

É verdade que a Requerente comenta a avaliação dos prédios que considera “exagerada quantitativamente” (16º RI) mas esse comentário não serve de base à ação; surge apenas como apreciação em determinada linha de argumentação. A sua discordância não parece ser com o valor patrimonial tributário mas antes com a adequação deste valor para servir de base de cálculo na situação concreta, pois “não toma em consideração elementos subjacentes ao negócio”.

Não se vê que a utilização deste argumento possa constituir qualquer pretensão de revisão do valor patrimonial por parte da Requerente pelo que a exceção improcede nesta parte.

Na segunda linha apresentada, a AT suscita a questão de este Tribunal Arbitral ser incompetente para apreciar a prova de que “o preço efetivamente praticado foi inferior ao valor patrimonial tributário” (24º R-AT).

Também aqui não consegue este Tribunal situar essa afirmação dentro dos fundamentos da ação. A AT levanta o problema em 24º R-AT e reproduz parcialmente a afirmação que a Requerente faz em 19º do RI, acerca da disposição do artigo 139º do CIRC. A Requerente não pede nem sugere que este Tribunal Arbitral se substitua à AT no procedimento para prova do preço efetivo, situação em que se poderia então colocar a questão da incompetência; limita-se a enunciar a sua interpretação da norma.

Não se verificando os elementos constitutivos da exceção esta tem que improceder, como aqui se decide.

1.6.2. Condição de impugnabilidade da liquidação

A AT invoca ainda que a impugnação da liquidação feita nestes autos depende de prévia abertura pela Requerente do procedimento de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis (139º-7 CIRC), que diz não ter sido feita.

⁶ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “RI” para designar o requerimento inicial apresentado pela Requerente.

Não é possível conhecer desta questão para já pois a sua apreciação depende do apuramento da matéria de facto, tanto mais que a Requerente afirma ter proposto esse procedimento (19º e 20º RI). Relega-se por isso para momento posterior o conhecimento desta questão.

1.6.3. Outros pressupostos processuais e nulidades

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e tem competência em razão da matéria segundo dispõem as regras do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As Partes são titulares de personalidade e capacidade judiciárias (sendo a da AT nos termos da disciplina constante do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e do artigo 1.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), são legítimas e estão regularmente representadas.

Não há nulidades que inquinem o processo.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa pelo que se impõe decidir.

1.7. Matéria de facto

1.7.1. Factos que se consideram provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. Em data posterior a 27/03/1978, 18/01/1978 e 17/05/1978 a Requerente adquiriu prédios urbanos da freguesia de ..., concelho de ..., respetivamente inscritos na respetiva matriz pelos artigos ..., ... e ..., sendo deles dono no início do exercício de 2010 [1º RI e PA⁷, pp. 10-12].
- B. Em 27-03-1978 o prédio inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., Concelho de ..., foi prometido vender pelo seu anterior dono a B... pelo preço de 30.000\$00 escudos [4º RI e seu doc. 1].
- C. Em 18-01-1978 o prédio inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., Concelho de ..., foi prometido vender pelo seu anterior dono a C... pelo preço de 40.000\$00 escudos [4º RI e seu doc. 2].

⁷ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “PA” para designar o processo administrativo junto pela AT a estes autos.

- D. Em 31-05-1978 o prédio inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., Concelho de ..., foi prometido vender pelo seu anterior dono a D..., pelo preço de 16.000\$00 escudos [4º RI e seu doc. 3].
- E. A Requerente alienou em 2010 os imóveis que se referenciam, localizados no concelho de ..., tendo os seguintes valores sido declarados nas escrituras [15º RI; 40º R-AT, PA, p. 10]:

Artigo matricial	Data da alienação	Valor declarado na escritura
...	21-09-2010	300,00 €
...	10-11-2010	400,00 €
...	21-09-2010	300,00 €

- F. Os imóveis foram avaliados em sede de IMI, tendo-lhes sido atribuídos os valores patrimoniais tributários seguintes [41º R-AT, PA, p. 11].

Artigo matricial	Valor patrimonial tributário atribuído
...	21.140,00 €
...	14.830,00 €
...	26.430,00 €

- G. Entre os valores constantes das escrituras e os valores patrimoniais tributários dos imóveis, resultam as seguintes diferenças positivas que totalizam 61.400,00 € [42º R-AT, PA, p. 11].

Artigo matricial	Diferença positiva entre os valores declarados e os valores patrimoniais tributários
...	20.840,00 €

...	14.430,00 €
...	26.130,00 €

- H. A diferença positiva entre os valores declarados e os valores patrimoniais tributários não foi acrescida pela Requerente, ao campo 745 do quadro 07 da declaração modelo 22, referente ao exercício de 2010, ano em que os bens foram alienados [43º R-AT, PA, p. 12].
- I. A Requerente apresentou à AT o balancete e o extrato da conta 68.7.1.2.1, referentes ao exercício de 2010, elementos que esta lhe solicitou [21º e 22º RI; 44º e 45º R-AT, PA, p. 11].
- J. As transações em causa foram contabilizadas pelos valores constantes das escrituras das vendas [29º RI].
- K. Com base em despacho de 28-11-2014 notificado à Requerente, a AT corrigiu a declaração de rendimentos de forma a consignar no quadro 07 a diferença verificada entre o valor patrimonial tributário dos imóveis e os correspondentes valores das escrituras, “a fim de dar cumprimento ao disposto na alínea a) do n.º 3 do art.º 64º do CIRC” [PA, pp. 4-6].

1.7.2. Factos que se consideram não provados

A Requerente não logrou provar que tenha apresentado o procedimento para prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, como alega em 19º e 20º do RI. Note-se que esta afirmação da Requerente foi expressamente impugnada pela AT em 25º, 28º e 31º da R-AT, onde declara perentoriamente que “a Requerente não requereu a abertura do procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC”.

A Requerente não produziu qualquer prova relativamente a esta sua alegação de facto e os elementos constantes dos autos também não apontam no sentido que pretende. Com efeito, no PA junto a estes autos (p. 12) já se referia que “o sujeito passivo não fez, igualmente, uso da prerrogativa prevista no artigo 139º do Código do IRC”. Logo nessa altura se salientava que esse procedimento deveria ter sido instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente.

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

1.7.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do Tribunal assentou na prova documental constante dos autos e na posição tomada relativamente a cada facto pelas Partes nos articulados, devidamente identificada. Assentou também no depoimento da testemunha E..., no que concerne ao facto “J”.

1.8. O direito

Pela forma como esta impugnação é configurada, a questão basilar consiste em saber se a prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, proposta nos termos do artigo 139º-3 do CIRC é um elemento prévio e indispensável à propositura desta impugnação. Sendo a resposta negativa (se o procedimento não tiver que ser feito) há que apreciar a questão de fundo suscitada pela Requerente, que consiste em saber se fazendo ela prova neste processo, de que a alienação operada teve como preço efetivo aquele que foi declarado nas escrituras, deve ser esse o valor relevante para liquidação do IRC, sendo em consequência ilegal a correção feita com base no valor patrimonial tributário dos prédios alienados.

Como a Requerente afirma, o IRC está efetivamente sujeito ao princípio geral da tributação do rendimento real consagrado no artigo 104º-2 da CRP⁸. Em consonância com este princípio a lei fiscal está impedida de criar presunções inilidíveis, estabelecendo que é sempre possível efetuar prova em contrário (73º LGT⁹). A admissão da elisão em qualquer caso é a forma que a lei consagra para possibilitar ao contribuinte a sua tributação pelo valor real, afastando valores que tenham sido presumidos. É afinal a forma de harmonizar a existência de presunções que a lei fiscal estabelece com o citado princípio constitucional.

Veja-se a situação dos autos com maior proximidade. Para as transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, a lei estabelece uma presunção para os casos em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT¹⁰ definitivo do imóvel, na norma do artigo 64º-2 do CIRC. Estabelece este preceito que nas situações em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT, deverá considerar este – mais elevado – na determinação do lucro tributável.

⁸ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “CRP” para designar a Constituição da República Portuguesa.

⁹ Nesta peça utiliza-se o acrónimo LGT para designar a Lei Geral Tributária.

¹⁰ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “VPT” para designar o valor patrimonial tributário

Como já se referiu esta presunção é ilidível, *i.e.*, admite prova em contrário, embora essa prova não seja livre, devendo seguir procedimento próprio. Para este efeito a lei desenhou um sistema próprio para elisão daquela presunção. Fê-lo no artigo 139.º, n.ºs 3 a 6, traçando nestas normas e complementarmente na regulamentação constante dos artigos 86º-4, 91.º e 92.º da LGT, a disciplina respetiva. Parece assim claro que a lei não se basta com os meios gerais de prova para que o contribuinte demonstre que o preço efetivo foi menor que o VPT. Em vez disso, optou por criar um procedimento regulamentado para afastar a presunção, cuja tramitação está devidamente estruturada na LGT e que passa pelo requerimento da sua abertura, indicação de perito pelo contribuinte, designação de perito pela AT, a nomeação de perito independente, reunião de peritos, debate contraditório entre os peritos e decisão por acordo ou pelo órgão competente (91º e 92º LGT).

É ponto assente que a Requerente não deu início a este procedimento e a lei não se basta com o envio de elementos à AT, nem na manifestação da disponibilidade para permitir o acesso à informação bancária; a lei exige que seja iniciado procedimento formal, com apresentação de requerimento dirigido ao diretor de finanças competente (139º-3 CIRC) e seguindo a tramitação estipulada nos artigos 91º, 92º e 84º-3 da LGT, com as necessárias adaptações (139º-5 CIRC).

Em sintonia com a fixação de procedimento próprio para elisão da presunção, a lei fixou também a impossibilidade de impugnar as liquidações feitas com base na presunção de preço, sempre que o contribuinte não tenha recorrido ao procedimento estabelecido. É assim que a norma do artigo 139º-7 do CIRC subordina a possibilidade de impugnar a liquidação de imposto efetuada com base na presunção estabelecida no artigo 64º-2 CIRC, à prévia tramitação do procedimento. Dito de outro modo; o contribuinte só pode impugnar liquidações corretivas feitas com base na presunção estabelecida no artigo 64º-2 do CIRC se previamente instruir o procedimento de prova estabelecido no artigo 91º CIRC.

O procedimento de prova do preço constitui assim *condição de impugnabilidade* da liquidação feita com fundamento na presunção do artigo 64º-2 CIRC. Sem que ele tenha existido a impugnação não pode ser apreciada¹¹.

Há assim que absolver a AT da instância (278º-1-e CPC, *ex-vi* 29º-1-e RJAT).

¹¹ Veja-se neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-12-2013, processo 0989/12 [FRANCISCO RHOTES], acessível em www.dgsi.pt.

1.9. Decisão

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente a exceção dilatória da impugnabilidade da correção à liquidação de IRC feita com base na presunção estabelecida no artigo 64º-2 do CIRC, sem que o contribuinte tenha previamente instruído o procedimento de prova estabelecido no artigo 91º CIRC.

Condena-se a Requerente no pagamento das custas, que se apuram no local próprio.

1.10. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º- 2, do CPC, *ex-vi* 29º-1-e) do RJAT e 97º-A, n.º 1-a) do CPPT *ex-vi* 3º-2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 18.004,49 €.

1.11. Custas

As custas ficam a cargo da parte que a elas tiver dado causa, entendendo-se que lhes dá causa a parte vencida (527º-1 e 2 CPC). Nestes autos e considerando a citada regra, a responsabilidade pelas custas é da Requerente, enquanto parte vencida.

Nos termos do artigo 22º-4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1 224.00 €, que ficam a cargo da Requerente, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 16 de outubro de 2015

O árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)