

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 371/2017-T**

**Tema: IRC - artº 139º do CIRC - tributação dos rendimentos de fundos imobiliários - notificação das avaliações da AT.**

\*Decisão arbitral anulada por acórdão do TCA Sul de 17 de janeiro de 2019, recurso n.º 62/18.4BCLSB.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I- RELATÓRIO**

- 1.** A..., S.A., sociedade com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede na Rua ..., n.º..., no Porto (...-...), doravante o Requerente, veio requerer a constituição de tribunal arbitral coletivo com vista à anulação parcial do ato tributário consubstanciado na liquidação de IRC n.º 2017..., de 11.01.2017, na liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., na liquidação de juros moratórios n.º 2017... e na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., datadas de 13.01.2017, referente ao exercício de 2014;
- 2.** O Requerente indicou como árbitro o Prof. Doutor Luís Menezes Leitão e a Requerida o Prof. Doutor Américo Brás Carlos, que indicaram o Desembargador reformado Manuel Luís Macaísta Malheiros para presidir ao tribunal;
- 3.** O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído por despacho do Diretor do CAAD de 31 de agosto de 2017;
- 4.** Por requerimento de 29 de setembro a AT (doravante também a Requerida) solicitou a prorrogação do prazo para apresentação da resposta por trinta dias, tendo este requerimento sido deferido por unanimidade;
- 5.** A Requerida apresentou o PA a 3 de novembro de 2017 e a sua resposta a 6 desse mês;
- 6.** A 16 de novembro o Requerente respondeu às exceções suscitadas pela Requerida;
- 7.** A 21 de novembro o Requerente requereu a junção aos autos de cinco documentos que protestara juntar no pedido de pronúncia;

8. A reunião a que se refere o art.º 18º do RJAT teve lugar no dia 28 de novembro de 2017;
9. A 30 de novembro a AT juntou aos autos o anexo 4 ao Relatório de Inspeção;
10. A 5 de dezembro a AT apresentou um requerimento a contestar a junção de documentos pelo Requerente;
11. O Requerente juntou em 6 de dezembro um requerimento a contestar a junção pela Requerida do anexo 4 do Relatório de Inspeção;
12. A 9 de janeiro de 2018 o Requerente apresentou as suas alegações;
13. A 31 de janeiro de 2018 o Tribunal prorrogou por dois meses o prazo para decisão;
14. A Requerida apresentou contra-alegações em 2 de fevereiro de 2018;
15. Por despacho de 18 de abril de 2018 o Tribunal prorrogou por dois o prazo para a prolação da decisão arbitral

## **II- Posição das Partes**

### **A. Do Requerente no Pedido de Pronúncia**

16. O Requerente foi objeto de exame, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, à escrita do exercício relativo a 2014, do qual resultaram diversas correções em sede de IRC, de Imposto do Selo e de Imposto sobre o Valor Acrescentado, sendo impugnadas nos presentes autos apenas as correções relativas a IRC;
  - A) Perdas por imparidade em ativos não financeiros disponíveis para venda - € 616.169,92 (art.º 28.º-A e n.º 3 do art.º 28.º-C, ambos do CIRC)
17. Considera a AT que as perdas por imparidade relativas a suprimentos e prestações acessórias não integram o conceito de “aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da atividade normal”, pelo que não são fiscalmente aceites nos termos do disposto nos art.ºs 28.º-A e 28.º-C, n.º 3, do Código do IRC;
18. O Requerente alega que o art.º 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e das Sociedades Financeiras (RGICSF) é elucidativo da amplitude atual da atividade bancária, inserindo-se no seu escopo, a título de exemplo, a tomada de participações

sociais, o que implica o envolvimento do sócio na sua capitalização, seja por via de prestações acessórias, seja de suprimentos;

- 19.** O Requerente está integrado num Grupo Financeiro que oferece um extenso conjunto de serviços e produtos multidisciplinares, detendo um conjunto relevante de participações sociais noutras empresas, sendo esta realidade reconhecida implicitamente pela AT no relatório de inspeção, ao afirmar que em 2014 ocorreu uma operação de cisão-fusão que envolveu o destaque de parte das atividades exercidas pelo Banco B..., S.A., para incorporação no Requerente, passando este a exercer, entre outras atividades, a atividade de gestão de participações financeiras;
- 20.** Por isso, as perdas por imparidade estão ligadas à atividade das empresas e constituem uma consequência patrimonial de compromissos assumidos que não são estranhos ao seu objeto social, porque onde for possível vislumbrar uma correlação com a atividade exercida e com as obrigações assumidas, as perdas estarão relacionadas com créditos resultantes da atividade normal das empresas;
- 21.** No contexto de uma atividade bancária inequivocamente mais direcionada e interventiva na área da recuperação de créditos, não se pode aceitar que as perdas incorridas no âmbito dos procedimentos que têm como pressuposto e objetivo a recuperação desses créditos não possam ser fiscalmente relevadas;
- 22.** Determinava o art.º 28.º-A, n.º 2, do Código do IRC, na redação aplicável à data dos factos, que “Podem também ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade, e outras correções de valor, contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, quando constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e de outras instituições financeiras com sede em outro Estado-Membro da União Europeia destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações(...)”;
- 23.** A imposição da 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(...);

- 24.** 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 essa que o art.º 28.º-C do Código do IRC reproduz;
- 25.** Remete ainda o art.º 28.º-C do Código do IRC 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”;
- 26.** Nos termos do disposto no art.º 362.º do Código Comercial, os suprimentos são considerados como operações/contratos comerciais, a par com todas as “operações de bancos tendentes a realizar lucros sobre numerário, fundos públicos ou títulos negociáveis, e em especial as de câmbio, os arbítrios, empréstimos, descontos (...)”;
- 27.** Em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 4.º do próprio RGICSF, os suprimentos, enquanto “operações de crédito”, inscrevem-se no acervo de operações bancárias reservadas às instituições de crédito e sociedades financeiras;
- 28.** O contrato de suprimento é um contrato de empréstimo que, apesar das suas específicas características, não difere substancialmente do contrato de mútuo previsto no art.º 1142.º do Código Civil, pois o que permite a caracterização de um empréstimo como «empréstimo bancário» advém apenas do facto de o mutuante ser uma instituição de crédito ou uma sociedade financeira, donde resulta, em bom rigor, que, quando um suprimento seja concedido por uma instituição de crédito, também deverá consubstanciar um empréstimo bancário;
- 29.** Assim, função, finalidade ou causa da celebração de um contrato de suprimento ou de um contrato de mútuo bancário é irrelevante para a sua consideração como empréstimo inserido na atividade normal do Requerente;

30. O art.º 9.º, n.º 2, do RGICSF vem estatuir que a concessão de suprimentos, para efeitos da exclusividade e atribuição de competências a que se referem os artigos anteriores, não deve ser qualificada como concessão de crédito. Certamente ciente da importância que a concessão de suprimentos pode significar para a sobrevivência de uma sociedade, foi intenção do legislador do RGICSF expurgá-la do conceito de operações de crédito, com o objetivo de não condicionar o seu exercício pela generalidade das instituições financeiras;
31. Assim, deve concluir-se que o artigo 9.º, n.º 2, do RGICSF é uma norma que vem, precisamente, permitir a concessão de suprimentos pelas instituições financeiras atenta a exclusão, por via normativa, do conceito de operações de crédito;
- B) Da diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato -€ 7.328.717,56 (art.º 64.º e art.º 139.º, ambos do CIRC)
32. Este valor resulta da agregação de dois montantes: i) € 5.400.022,90, referente aos prédios urbanos em que foi acionado pelo Requerente o procedimento de prova do preço efetivo na transmissão de direitos reais sobre bens imóveis e ii) €1.928.694,66, relativos a outros prédios urbanos em que não foi acionado o referido procedimento de prova do preço efetivo na transmissão de direitos reais sobre bens imóveis;
33. A AT indeferiu os requerimentos apresentados pelo Requerente ao abrigo do art.º 139º do CIRC por falta de fundamentos legais;
34. Relativamente aos prédios em que o Requerente não acionou aquele mecanismo, refere a Requerida que deveria o Requerente, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC, proceder à respetiva correção no campo 745 do quadro de apuramento do lucro tributável (quadro 07) da declaração de rendimentos de IRC – Modelo 22 do período de tributação de 2014, a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão.”;
35. Na sua contestação a esta posição o Requerente começa pela:
- a) Prova do preço efetivo na transmissão dos imóveis em que foi acionado o procedimento previsto no art.º 139.º do Código do IRC

36. Durante o exercício de 2014, o Requerente procedeu à alienação de 218 imóveis, que foram efetivamente alienados por valor inferior ao VPT fixado, pelo que o Requerente apresentou requerimento com vista à comprovação do preço efetivo da respetiva transmissão, que cumpria o disposto no art.º 139.º do Código do IRC;
37. Para aquele efeito, o Requerente juntou ao requerimento a listagem dos prédios em questão, bem como a declaração de autorização de acesso à sua informação bancária;
38. O requerimento foi indeferido com fundamento na falta de apresentação dos documentos de autorização do levantamento do sigilo bancário dos administradores do Requerente relativamente aos exercícios de 2013 e 2014, conforme, segundo a AT, o exigido pelo n.º 6 do art.º 139º do CIRC;
39. O Requerente contesta a legalidade desta decisão por considerar inconstitucional a disposição contida no n.º 6 do art.º 139º do CIRC;
40. Ao exigir a derrogação do sigilo bancário, a norma atenta contra: os princípios da reserva à intimidade da vida privada; do Estado de Direito; do acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva; da proporcionalidade e da tributação do rendimento real, vertidos, respetivamente, nos art.ºs 26.º, n.º 1, 2.º, 20.º, n.º 1 e 4, 17.º, 286.º, n.º 4 e 104.º, n.º 2;
41. A consagração por parte do legislador da possibilidade de a administração tributária aceder à informação bancária relativa ao sujeito passivo/requerente e aos seus administradores/gerentes configura uma imposição legal manifestamente inaceitável em face dos mais básicos princípios constitucionalmente consagrados, ao providenciar pela renúncia voluntária ao mesmo sigilo de um terceiro, seu administrador à data da transmissão;
42. O Requerente apoia a sua tese no acórdão n.º 442/2007 do Tribunal Constitucional, no qual este Tribunal se pronunciou relativamente a um pedido de fiscalização preventiva de um diploma em que se previa a possibilidade de derrogação do sigilo bancário no âmbito de processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
43. O referido n.º 6 do art.º 139.º do Código do IRC faz igualmente precluir, se atendermos no que determina o n.º 7 do mesmo artigo, a própria possibilidade de impugnar judicialmente a liquidação de imposto, ou, se a este não houver lugar, as

- correções ao lucro tributável efetuadas por efeitos da aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 64º;
- 44.** Pelo que, não pode deixar de concluir-se, em sintonia com a jurisprudência firmada pelo TC, que o disposto no n.º 6 do art.º 139.º do Código do IRC origina que o sujeito passivo renuncie a “(...) um instrumento fundamental de tutela dos direitos (...)”, daí resultando uma evidente violação do princípio do Estado de Direito e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva;
- 45.** O Requerente alega que a norma atenta contra o princípio da proporcionalidade por ser um atropelo desregrado das garantias de confidencialidade das informações bancárias do contribuinte, não sujeito a qualquer controlo de legalidade, que, em face do direito do Estado à cobrança de impostos, se afigura manifestamente desadequado e desnecessário e, por esse motivo, inteiramente desproporcional;
- 46.** Acresce que é a própria administração tributária que vem referir, no Ofício-Circulado n.º 20.136, de 11 de Março de 2009, da Direção de Serviços do IRC, que o acesso às informações bancárias do requerente e administradores não constitui “(...) uma prova absoluta de que o preço efetivamente praticado corresponde ao valor constante do contrato, donde decorre que, efetivamente, a aludida derrogação não é imprescindível para a prova do preço efetivo;
- 47.** Mas também atenta contra o princípio da proporcionalidade a circunstância de se exigir ao sujeito passivo que apresente as autorizações de levantamento do sigilo bancário relativo a terceiros, os seus administradores;
- 48.** Mais defende o Requerente que o n.º 6 do art.º 139º do CIRC atenta ainda contra outros dois princípios, o da tributação das sociedades pelo lucro real vertido no art.º104.º, n.º 2, da CRP e o da igualdade contributiva consagrado nos art.ºs 13.º e 104.º, n.º 1 e n.º 2, ambos da CRP;
- 49.** De facto, as exigências probatórias ora em crise significam deixar o contribuinte à mercê da sua sorte de conseguir ou não obter um documento sobre o qual não tem controlo nem disponibilidade, dependente de uma terceira pessoa (administradores ou, mesmo, ex-administradores), o que constitui uma impossibilidade prática de prova que torna impossível o afastamento da presunção de rendimentos, postergando o direito à tributação pelo rendimento real;

50. Deste modo, deverá ser facultada ao ora Requerente a possibilidade de proceder à prova do preço real e efetivo da transmissão dos imóveis quando não logra obter os documentos autorizativos da derrogação do sigilo bancário de terceiros, assegurando-se o princípio constitucional da tributação pelo rendimento real e o combate à evasão e fraude fiscais;
51. Em síntese, o que não se pode é exigir a um sujeito passivo que consiga obter em qualquer circunstância um documento de renúncia à proteção do sigilo por parte de um terceiro;
52. Defende ainda o Requerente que caso não se entenda verificadas as enunciadas inconstitucionalidades, ainda assim o ato em crise infringiu o disposto no artigo 63.º-B da LGT, pois extravasa-o, fazendo “tábua rasa”, agora no plano infraconstitucional, das garantias dos terceiros conforme consignadas no aludido art.º 63.º-B da LGT;
53. Com efeito, verificando-se a suficiência e a adequação do regime legal previsto no art.º 63.º-B da LGT, no que concerne à regulamentação do acesso a informações bancárias de terceiros, fica igualmente demonstrada, também por esse motivo, a ilegalidade do disposto no n.º 6 do art.º 139.º do Código do IRC e, nessa medida, da decisão *sub judice*, em virtude de ambos se encontrarem em violação daquela primeira norma;
54. Conclui o Requerente que a recusa dos terceiros em conceder a autorização para levantamento do sigilo bancário nunca poderia ter como consequência o indeferimento do procedimento ao abrigo do artigo 139.º do Código do IRC, mas, tão somente, abrir a porta para que, verificados os restantes requisitos, a administração tributária promovesse pela obtenção de autorização judicial para a derrogação daquele sigilo;

b)Da demonstração do valor efetivo das transmissões em que não foi requerida a prova de preço efetivo

55. O Requerente procedeu, em cumprimento do prazo previsto no art.º 139.º, n.º 3, do Código do IRC, à apresentação do requerimento com vista à prova do preço efetivo

da transmissão em causa, porque não pretendia, nem pretende, proceder a qualquer ajustamento adicional à declaração modelo 22 do exercício de 2014;

- 56.** Para esse efeito, o Requerente juntou a cópia das escrituras públicas de compra e venda, bem como dos documentos bancários comprovativos do recebimento do preço total declarado naquelas;
- 57.** Encontra-se, pois, demonstrado e comprovado o preço efetivo de transmissão dos imóveis em apreço para efeitos do disposto no art.º 139.º do Código do IRC, pelo que, é inequívoca a ilegalidade da liquidação adicional contestada;
- 58.** Alega o Requerente que, ao contrário do afirmado pela AT, não foi notificado do valor patrimonial definitivo dos imóveis a que se referem os presentes autos, sendo evidente que os preceitos do Código do IRC contidos nos art.ºs 64º e 139º pressupõem a notificação ao sujeito passivo do valor patrimonial definitivo quando aquele não se encontre ainda definitivamente fixado aquando da transmissão do bem imóvel;
- 59.** Quando em data posterior à transmissão do bem imóvel se vem fixar um valor patrimonial distinto daquele que antes se encontrava inscrito na matriz, o alienante tem de ser notificado de tal ato de fixação definitiva do valor patrimonial, uma vez que se trata de um ato criador de efeitos jurídicos novos na sua esfera;
- 60.** E o concreto ato carecido de notificação é o ato do chefe de finanças previsto na alínea e) do n.º 3 do art.º 13.º do Código do IMI, ou seja, o ato de inscrição na matriz do valor patrimonial definitivo determinado nos termos daquele normativo legal;
- 61.** A notificação de tal ato impõe-se porque, nos termos do disposto no art.º 36.º do CPPT, os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados, sendo a forma de notificação a prevista no n.º 1 do art.º 38.º do CPPT, ou seja, a notificação por carta registada com aviso de receção;
- 62.** O Requerente reafirma que não foi até à data, formal e validamente, notificado dos valores patrimoniais tributários definitivos relativos aos imóveis em causa, razão pela qual não recorreu, para efeitos do afastamento da presunção consagrada no anterior art.º 64.º, n.º 2, do Código do IRC, ao procedimento previsto no art.º 139.º do mesmo diploma legal;

- 63.** Assim, constituindo a notificação um requisito de eficácia objetiva do ato notificando, a referida omissão implica a não produção de efeitos jurídicos do ato em relação ao destinatário;
- 64.** O Requerente defende também a desconformidade da correção adicional de IRC com o princípio da tributação do rendimento real, consagrado no n.º 2 do art.º 104.º da CRP, porquanto o preço efetivo das transações foi o efetivamente declarado;

B) Correção da retenção na fonte de IRC relativa à distribuição de unidades de participação em Fundos de Investimento Imobiliário - € 401.187,92 (n.º 2 do art.º 68.º do CIRC e n.º 3 do art.º 22.º do EBF)

- 65.** A AT entende que aos rendimentos obtidos pelo Requerente de unidades de participação no Fundo de Investimento Mobiliário C..., no montante de € 593.180,76, deveria aquele ter acrescido o montante de € 401.187,92, respeitante à retenção na fonte suportada pelo Fundo sobre aqueles rendimentos;
- 66.** Na tese dos serviços de inspeção tributária, resultaria da conjugação do disposto no n.º 2 do art.º 68.º do Código do IRC com o n.º 3 do art.º 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) que, para efeitos do apuramento da matéria coletável, os rendimentos em causa devem ser considerados pelo seu valor líquido, isto é, pelo montante distribuído pelo Fundo (€ 593.180,76), acrescido do valor da retenção na fonte (€ 401.187,92) por aquele sofrido, podendo o último ser deduzido à coleta apurada pelo Requerente;
- 67.** Esta tese é incorreta segundo o Requerente, desde logo porque determinava o n.º 3 do art.º 22.º do EBF (na redação à data aplicável) referindo-se aos rendimentos das unidades de participação nos fundos “(...) de que sejam titulares os sujeitos passivos de IRC ou (...) de IRS”, estabelece que “(...) os mesmos não estão sujeitos a retenção na fonte e são pelos seus titulares considerados como proveitos ou ganhos (...)”;
- 68.** Defende o Requerente que não podem confundir-se os rendimentos obtidos pelos fundos, em função dos ativos por si detidos, aos quais se refere o n.º 1 do art.º 22.º do EBF, com os rendimentos obtidos pelos participantes nos fundos, em função da

valorização das unidades de participação que neles detêm, aos quais se reporta o n.º 3 do aludido normativo;

- 69.** Se até à aprovação da Lei n.º 75/93, de 20 de dezembro poderia suscitar-se a dúvida quanto à consideração daqueles rendimentos pelo seu valor líquido, a nova redação do n.º 3 do art.º 22.º do EBF veio dissipar quaisquer dúvidas estabelecendo que tais rendimentos não estão sujeitos a retenção na fonte e são, pelo seu valor líquido, portanto, considerados como proveitos ou ganhos;
- 70.** A tributação dos rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento, nos termos do art.º 22.º, n.º 3 do EBF obedece a uma lógica própria e autónoma do IRC e do IRS, não lhe sendo aplicável, por conseguinte, o disposto no art.º 68.º do Código do IRC;
- 71.** Neste âmbito, cumpre clarificar que, à data dos factos, vigorava um regime especial de tributação aplicável aos fundos de investimento, o qual se caracterizava pela tributação autónoma dos rendimentos “à entrada”, na esfera do fundo e pela ausência de retenção na fonte na esfera dos sujeitos passivos de IRC titulares de rendimentos das unidades de participação no fundo;
- 72.** À data, o n.º 2 do art.º 68.º do Código do IRC prevê que “Sempre que tenha havido lugar a retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação, o montante a considerar na determinação da matéria coletável é a respetiva importância ilíquida do imposto retido na fonte”;
- 73.** Ora, sendo certo que a norma em apreço se refere exclusivamente à “(...) retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação (...)”, afigura-se evidente que esta não tem aplicação no caso concreto. Aqui a retenção na fonte é efetuada na esfera do fundo, por dedução aos rendimentos do fundo, e não dos titulares das unidades de participação;
- 74.** Em suma, interpretando o n.º 3 do art.º 22.º do EBF tendo presente o sistema jurídico em que este se insere, só pode concluir-se, atenta a sua natureza excecional, pela inaplicabilidade do art.º 68.º do Código do IRC e, por conseguinte, que os rendimentos das unidades de participação recebidos pelo Requerente devem ser considerados pelo seu valor líquido;

75. Defende o Requerente que apenas com o Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro, (procedeu à reforma do regime de tributação dos Fundos de Investimento) passou a existir a tributação dos fundos de investimento em sede de IRC;
76. Sucede que da tese da AT resulta uma total desconsideração das diferenças entre o regime de tributação anterior ao Decreto-Lei n.º 7/2015 e o atual regime. Não pode a administração tributária pretender tributar de igual modo, aplicando as mesmas regras aos rendimentos distribuídos pelos fundos de investimento no contexto de um e de outro regime, como se nenhuma alteração legislativa tivesse ocorrido;
77. Na lei anterior (vigente à data dos factos ora em discussão) os rendimentos haviam sido sujeitos a tributação na esfera do fundo, pelo que não haveria qualquer razão, nem fundamento, para que os mesmos rendimentos fossem sujeitos a idêntica tributação na esfera dos seus participantes;
- C) Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o VPT para a determinação do resultado tributário na respetiva transmissão – € 1.680.771,79 (art.º 64.º do CIRC e regras 5.ª e 16.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT)
78. Estão aqui em causa imóveis adquiridos pelo Requerente no âmbito do exercício da atividade de locação financeira imobiliária e em que houve resolução dos respetivos contratos por incumprimento dos locatários;
79. Os referidos imóveis foram alienados no exercício de 2014 a entidade distinta do anterior locatário;
80. A AT defende que nos contratos de locação financeira o locador apenas se obriga a ceder ao locatário o gozo temporário do bem locado (imóvel), mantendo-se este na posse jurídica do locador, de onde conclui que o valor de aquisição dos bens imóveis a considerar deverá ser o valor constante do ato (transmissão onerosa e transferência jurídica do imóvel aquando da aquisição efetuada pelo Banco) e não o valor das rendas vincendas aquando da rescisão do contrato por parte do locatário;
81. Mais defende a AT que, para efeitos de apuramento do ajustamento a efetuar pelo adquirente do imóvel, decorrente da adoção do valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do lucro tributável aquando da respetiva transmissão, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC, o valor patrimonial que deverá servir de

comparação com o valor de aquisição será o valor patrimonial legalmente definido à data da aquisição;

- 82.** O Requerente defende a ilegalidade desta interpretação, pois embora repute como válida a afirmação de que os imóveis em causa nunca deixaram de ser sua propriedade durante a vigência dos contratos de locação financeira, considera que esta circunstância não é, ainda assim, suficiente para suportar a presente correção;
- 83.** O art.º 64.º do Código do IRC abrange na sua previsão quaisquer transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, importando então aferir se as operações *sub judice* se podem reconduzir de algum modo às transmissões previstas naquele artigo;
- 84.** No contrato de locação financeira, em termos contabilísticos, tudo se passa como se o locatário fosse o proprietário do imóvel, pois é ele que regista o bem na sua contabilidade como ativo fixo tangível, procedendo ao reconhecimento dos gastos com depreciações e amortizações;
- 85.** Legalmente, o risco de perda ou deterioração do bem locado corre por conta do locatário. É também o locatário financeiro quem é responsável pelo pagamento, em caso de locação de fração autónoma, das despesas correntes necessárias à fruição das partes comuns do edifício e serviços de interesse comum (cf. artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho);
- 86.** Na esfera do locador, o contrato é registado contabilisticamente em rubricas de créditos;
- 87.** Discute-se a natureza real ou obrigacional do contrato de locação, em que é possível apontarem-se elementos obrigacionais e reais ao contrato e ao direito do locatário, podendo afirmar-se que se estará, por conseguinte, perante um contrato misto e complexo, em que se conjugam ambas as naturezas;
- 88.** Face a esta natureza mista, o que importa averiguar no caso *sub judice* é se a resolução do contrato de locação financeira, através da qual o Requerente recupera a propriedade plena do imóvel, tem efeitos reais para eventual aplicação do disposto no art.º 64.º do Código do IRC;

- 89.** A resposta é, no entendimento do Requerente, afirmativa, por considerar que a resolução do contrato de locação financeira equivale à extinção do direito do locatário e à recuperação da propriedade plena pelo locador;
- 90.** De facto, a entrega do bem imóvel objeto do contrato de locação financeira pelo locatário aquando da resolução do contrato tem como contrapartida o pagamento pelo locador de um montante correspondente ao capital em dívida;
- 91.** Resulta, assim, evidente a onerosidade da operação e, se assim é, o valor do ato ou contrato para efeitos do art.º 64.º do Código do IRC só pode ser o valor pelo qual o locador readquire a plena propriedade do imóvel ao locatário, correspondente ao valor das rendas vincendas à data da resolução, e não ao valor de aquisição do imóvel;
- 92.** A retoma do imóvel equivale contabilisticamente à sua aquisição, pelo que deve ser o valor do capital em dívida relevado como valor do ato ou do contrato para efeitos do art.º 64.º do Código do IRC;
- 93.** Havendo uma resolução dos contratos de locação financeira, o valor pelo qual o Requerente retoma o bem corresponde ao valor das rendas vincendas e é este valor que representa o “preço efetivo do bem” e que faz sentido comparar com o valor patrimonial tributário, porque é o que melhor traduz o benefício económico em causa. É este, pois, o valor do ato ou do contrato a relevar para efeitos do disposto no art.º 64.º do Código do IRC;
- 94.** Acresce, ainda, que o ora Requerente considerou, para efeitos do disposto no art.º 64.º do Código do IRC, como VPT, o valor patrimonial tributário definitivo à data da alienação, e não o VPT à data da aquisição, como consideraram os serviços de inspeção tributária;
- 95.** Como resulta do art.º 64º do IRC, a lei não consagra a adoção do valor patrimonial tributário à data da aquisição do imóvel, a lei consagra, apenas, a adoção do valor patrimonial tributário definitivo e este conceito encontra-se definido no Código do art.º 7º, n.º 1 do Código do IMI;
- 96.** Por sua vez, os art.ºs 38.º a 46.º do mesmo código fixam as regras de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, o qual apenas se torna definitivo se, relativamente ao mesmo, não for apresentado um pedido de segunda avaliação ou, sendo tal pedido apresentado, com a notificação do resultado da segunda avaliação;

97. É inegável, pois, que a intenção do legislador foi a de que o adquirente adotasse na determinação do lucro tributável o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, que se encontra definido no Código do IMI, e que não pode deixar de ser o que vigora à data da alienação do imóvel.
98. Pelo que, no momento em que o adquirente procede à determinação do resultado tributável em IRC, deve adotar o VPT definitivo quando este seja superior ao custo de aquisição;
99. Se a intenção do legislador fosse a adoção, na determinação do lucro tributável, do valor patrimonial tributário vigente à data da aquisição, o legislador tê-lo-ia previsto.

## **B. Posição da Requerida na resposta**

### **Defesa por exceção**

A Requerida invoca quatro exceções:

- 1<sup>a</sup>) Da incompetência do Tribunal Arbitral quanto ao valor da causa
100. O Requerente indicou, segundo a AT, um valor de litígio (€2.306.174,85) que não é correto, sendo o valor verdadeiro €10.026.847,19, correspondente à soma das correções objeto de contestação;
101. Defende a AT que nos termos do art.º 3º, n.º 1 da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a vinculação dos serviços e organismos à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000, pelo que o tribunal arbitral que foi constituído é incompetente para apreciar o litígio;
102. Nos termos do art.º 3º do Regulamento das Custas em Matéria Tributária, o valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o valor da causa nos casos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem é o da liquidação a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar;
103. No caso presente, por aplicação daquele art.º 97º-A do CPPT, o valor da liquidação é de €11.471,89,00;

**104.** A utilidade económica do pedido não corresponde ao valor indicado pelo Requerente, porque não tem correspondência real com qualquer ato de liquidação, mas antes deve corresponder ao valor das correções, da fixação da matéria coletável;

2.ª) Quanto a uma eventual exceção de caducidade ou de litispendência/ caso julgado, relativamente à parte das correções relativas à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º e art.º 139.º, ambos do CIRC), na parte em que foi acionado o procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC e em que existe decisão da AT arquivando por falta de requisitos legais tal procedimento

**105.** Os Tribunais Tributários têm considerado que a decisão da AT que não determina o prosseguimento do procedimento de prova de demonstração de preço efetivamente praticado na transmissão de imóvel, constitui um ato destacável que é suscetível de impugnação judicial autónoma por via de ação administrativa especial;

**106.** Pelo que, sendo certo que o Requerente podia, desde logo, interpor ação administrativa especial contra o ato que lhe arquivou o procedimento de produção de prova do valor efetivo da transmissão do imóvel, verifica-se a caducidade do direito de impugnar tal decisão agora;

**107.** Mas se tal não for entendido, defende a AT que o Requerente só pode agora impugnar o ato final desse procedimento e concretizado nas correções ora contestadas, caso não tenha lançado mão da ação administrativa especial para impugnar a decisão interlocutória da AT que decidiu arquivar tal procedimento;

**108.** Deste modo é evidente que, nesta parte do p.p.a e, caso o Requerente tenha interposto ação administrativa especial contra o ato de arquivamento do procedimento de prova de preço efetivo na transmissão de imóveis, está o mesmo a repetir ação idêntica a outra quanto ao sujeito, pedido e causa de pedir;

**109.** Por isso a AT veio requerer a notificação do Requerente para vir aos autos esclarecer se interpôs ou não ação administrativa especial em relação à decisão da AT que deu por findo o procedimento de produção de prova de preço efetivo na transmissão dos imóveis por ele identificados no anexo 1 do RIT;

3.ª) Da incompetência do Tribunal Arbitral para o conhecimento do pedido formulado nos artigos 246º a 255º do p.p.a. relativamente ao deferimento como preço de transmissão dos imóveis do valor constante da escritura de compra e venda, pese embora ter sido acionado o procedimento de prova previsto no art. 139º do CIRC e o mesmo ter sido arquivado pela AT

**110.** Alega a Requerida que o Requerente pretende que o Tribunal conheça da prova que ele pretendia fazer perante ela relativamente ao preço efetivamente praticado na transmissão de imóvel, mas que tal não é possível, pois o procedimento previsto no art.º 139º do CIRC envolve produção de prova e juízos de valor técnicos inseridos numa grande margem de apreciação da AT. Ainda para mais, porque é também um procedimento de prova, regulado procedimentalmente pelo art.º 92º da LGT, que implica, designadamente, a reunião de peritos da AT e do contribuinte, que envolve juízos técnicos, na tentativa de obtenção de um acordo sobre o preço real de venda de um imóvel, baseado nos elementos resultantes do acesso a informação bancária e no exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão;

**111.** O entendimento contrário implicaria o reconhecimento, por parte do Tribunal Arbitral, que não da AT, de que o Requerente demonstrou que o valor praticado na operação realizada corresponde ao valor efetivo do bem e, salienta a Requerida, o procedimento de demonstração do preço efetivo foi arquivado pela AT sem que a mesma tivesse analisado o mérito da pretensão do Requerente;

**112.** Ora, o Tribunal Arbitral não pode substituir-se à AT nas suas competências próprias;

**113.** Segundo a AT, nem em sede de ação administrativa especial pode o tribunal assumir essa competência, pois nos termos dos nº 2 do art.º 71º e nº 5 do art.º 95º do CPTA, quando tenha sido cumulado pedido de condenação da Administração à adoção de atos e operações necessárias para reconstituir a situação que existiria se o ato impugnado não tivesse sido praticado, e a adoção da conduta devida envolva a formulação de valorações próprias do exercício da função administrativa sem que seja identificável uma única solução como a legalmente possível, o Tribunal não

pode determinar o conteúdo da conduta a adotar, apenas deve explicitar as vinculações a observar pela Administração;

**114.** É, pois, entendimento da AT que a pretensão jurídica formulada pelo Requerente se reconduz ao reconhecimento de um direito ou ao pedido de condenação à prática de um ato devido, que não poderão ser obtidos pela via arbitral;

4.<sup>a</sup>) Quanto à exceção da inimpugnabilidade do ato, relativamente à parte das correções relativas à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º do CIRC), na parte em que não foi acionado o procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC

**115.** O Requerente pretende demonstrar que o preço de transmissão dos imóveis é o que consta das escrituras de compra e venda, sem que tenha, previamente no procedimento, acionado o procedimento de prova próprio (art.º 139º, n.º 7 do CIRC);

**116.** A afirmação de que não estava fixado o VPT não corresponde à realidade;

### **Defesa por impugnação**

A) Perdas por imparidades em ativos não financeiros fiscalmente não dedutíveis (art.º 28.º-A e n.º 3 do art.º 28.º-C, ambos do CIRC) no valor de € 616.169,92

**117.** Do detalhe fornecido pelo Requerente constatou-se a consideração para efeitos fiscais de uma perda por imparidade acumulada contabilizada na conta 35841 – “Suprimentos e prestações acessórias” no montante de € 22.403.835,60. Também foi possível constatar que as perdas por imparidade relativas a suprimentos, constituídas no período de tributação de 2014, se encontram registadas na conta de gastos 76941 – “Perdas imparidade (NIC)/Provisões p/imparidades (NCA) -Ativos não financeiros - Devedores, outras aplicações e out. ativos - Suprimentos e prestações acessórias”, e ascenderam a € 616.169,92;

**118.** O Requerente não tem razão ao defender que as perdas por imparidade devem ser fiscalmente dedutíveis;

**119.** Em relação aos suprimentos, estes são uma forma de os sócios de determinada sociedade fazerem face à debilidade financeira desta, procurando evitar um aumento de capital ou o recurso ao crédito;

- 120.** Assim, não sendo o Requerente uma entidade sem fins lucrativos, não decorre da sua “atividade normal” a concessão de créditos com carácter de permanência sem que por esses créditos possa requerer a falência das entidades a quem concedeu crédito ou, quando seja decretada a falência desta (ou esta seja dissolvida, por qualquer causa), por um lado, esses créditos (suprimentos) só lhes podem ser reembolsados depois de inteiramente satisfeitas as dívidas (daquelas sociedades) para com terceiros e, por outro lado, não lhes é admissível a compensação de créditos da sociedade com os créditos de suprimentos, sendo igualmente certo que existe a nulidade de quaisquer garantias reais prestadas por essas sociedades relativamente à obrigação de reembolso desses créditos;
- 121.** Donde, não se vislumbra como é que estes empréstimos (financiamentos), efetuados pelos sócios às sociedades, possam constituir créditos resultantes da atividade normal do Banco;
- 122.** Por outro lado, pode transmitir-se o crédito sem a alienação concomitante da quota ou ações. Assim, os suprimentos constituem créditos exigíveis, cuja transmissão onerosa por via da cessão de créditos não afeta o regime que lhe correspondia enquanto crédito de suprimentos;
- 123.** Por outro lado, na inspeção apurou-se que os suprimentos em apreço foram concedidos nos termos habituais, tal como decorre do disposto no Código da Sociedades Comerciais para este tipo de operação, não constituindo deste modo na esfera do Requerente, operações resultantes ou da “atividade normal” ou de “aplicações por recuperação de crédito”;
- 124.** Decorre do art.º 4º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro) que a concessão de suprimentos (às sociedades de que os Bancos sejam sócios) não resulta da sua atividade “normal”;
- 125.** Tanto assim é, que o Banco de Portugal dispõe a sua contabilização não numa rubrica de “crédito a clientes” (conta 14 do plano de contas) mas numa rubrica de “devedores e outras aplicações” (conta 31 do plano de contas) a qual, em cumprimento do Anexo à Instrução n.º 23/2004, do Banco de Portugal, deve incluir

“as operações com terceiros, pendentes de regularização, que não assumam a forma de crédito;

**126.** Quanto às disposições fiscais, dispõe o art.º 28.º-A, n.º 1 do CIRC (perdas por imparidade em dívidas a receber), que podem ser deduzidas as perdas por imparidade relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

**127.** As referidas perdas também não são abarcadas pelo disposto no n.º 2 do art.º 28º-A do CIRC, do mesmo modo que o não são pelo n.º 2 do ponto 1º do Aviso n.º 3/95 (redação do Aviso n.º 3/2005, de 28 de fevereiro);

**128.** Se, de acordo com o n.º 2 do art.º 28ºA do CIRC, apenas são fiscalmente dedutíveis as diferenças entre o “custo das aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da atividade normal e o respetivo valor de mercado”, e se, no caso em concreto, estamos perante suprimentos, não estamos perante “aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da atividade normal”;

**129.** Para além disso, a correção efetuada apenas abrange os suprimentos concedidos (e não a “própria dívida objeto de reestruturação” ou a dificuldade “para fazer face às despesas de funcionamento”) e, por outro lado, nenhum destes suprimentos se encontra vencido, dado que o primeiro apenas deverá ser reembolsado em 2016-12-31 (D..., SA - cláusula 4.ª do contrato), o segundo em 2018-02-01 (E..., SGPS, SA - cláusula 1.ª do contrato) e o terceiro em 2018-05-13 (F..., SGPS, SA – cláusula 5.ª do contrato);

B) Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º e art.º 139.º, ambos do CIRC) - € 7.328.717,56

**130.** Quanto às correções decorrentes da diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato, há que distinguir entre dois tipos de situações: a) aquelas em que o Requerente lançou mão do procedimento previsto no art.º 139º do CIRC e b) aquelas em que tal não ocorreu;

a) Situações em que foi requerida a prova de preço efetivo (art.º 139º do CIRC)

- 131.** Relativamente a estas a AT reitera a necessidade de ser o Requerente notificado para esclarecer se interpôs ou não ação administrativa especial;
- 132.** Em relação à violação do princípio da reserva de intimidade da vida privada que o Requerente diz estar contido no n.º 6 do art.º 139º do CIRC, alega a AT que o Tribunal Constitucional já declarou a norma constitucional nos Acórdãos n.º 145/14 e 517/2015;
- 133.** Sucede o mesmo quanto à violação dos princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva, através do Acórdão n.º 442/2007 do Tribunal Constitucional;
- 134.** Considera que a norma do n.º 6 do art.º 139º do CIRC destina-se a ilidir uma presunção legal e a encontrar a verdade material, pelo que só os documentos bancários constituem o meio adequado e a prova real e fidedigna da veracidade do preço pelo qual o imóvel foi vendido. O contribuinte pode aceder ao procedimento em causa, ficando o êxito do mesmo dependente ou condicionado ao cumprimento prévio de uma condição que se justifica por direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que se pretendem acautelar, como são o dever de fundamental pagar impostos, da capacidade contributiva e da igualdade entre todos os contribuintes;
- 135.** Pelas mesmas razões, não viola a norma contida no n.º 6 do art.º 139º do CIRC o princípio da proporcionalidade. Isso mesmo também foi referido no Acórdão do Tribunal Constitucional identificado no número anterior ao afirmar que a quebra de sigilo bancário *não é um meio desproporcionado ou excessivo se se considerar que a quebra de privacidade é inerente ao exercício do direito e ajusta-se aos objetivos do procedimento tributário utilizado (cfr. artigo 350º, n.º 2, do Código Civil).*”;
- 136.** A necessidade de garantir um sistema bancário eficaz, quanto à efetiva tributação do rendimento real das empresas, e justo, na medida em que assegure uma distribuição equitativa do peso dos impostos, demanda o acesso a informações bancárias;
- 137.** O acesso a informação bancária do sujeito passivo e dos seus administradores ou gerentes não é um poder discricionário da AT, é exercido quando se suscitarem dúvidas sobre a existência de condições anormais de mercado que determinam uma fixação de um preço inferior ao do valor patrimonial tributário, em que a necessidade de garantir

um sistema fiscal eficaz, quanto à efetiva tributação do rendimento real das empresas, e justo, na medida em que assegure uma distribuição equitativa do peso dos impostos, demanda o acesso a informações bancárias;

**138.** Quanto à alegada violação do princípio da tributação pelo rendimento real e do princípio de igualdade contributiva, a Requerida contesta os argumentos do Requerente com a invocação do Acórdão do TCAS de 21.05.13 (Proc. n.º 06309/13) e citando também o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 517/2015, segundo o qual *a necessidade de garantir um sistema fiscal eficaz, quanto à efetiva tributação do rendimento real das empresas, e justo, na medida em que assegure uma distribuição equitativa do peso dos impostos, demanda o acesso a informações bancárias;*

**139.** Contrariamente ao que invoca o Requerente, não existe aqui uma impossibilidade prática de ilidir a presunção, mas sim, o estabelecimento de uma medida adequada e proporcional ao fim que visa tal procedimento: apurar a verdade material dos factos;

**140.** Segundo a AT, em virtude de o procedimento desencadeado ao abrigo do n.º 6 do art.º 139º do CIRC ser da iniciativa do contribuinte, não pode colidir, contrariamente ao que defende o Requerente, com as garantias consagradas no art.º 63º-B da LGT;

**141.** Nestes termos, quanto à pretensão do Requerente, a Requerida reitera que o Tribunal Arbitral não pode considerar provado o preço real das transações dos imóveis, por ser uma competência exclusiva da AT, que no caso em crise decidiu arquivar o procedimento por insuficiência dos elementos de informação bancária juntos pelo Requerente;

b) Situações em que não foi acionado o procedimento previsto no art.º 139º do CIRC:

**142.** Invoca o Requerente que as correções se encontram fundamentadas na circunstância de o valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis, à data da transmissão, devidamente notificado ao Requerente, ser superior ao valor efetivo da venda dos mesmos, só que não foi notificado do valor patrimonial definitivo daqueles imóveis, sendo que a aplicação dos art.ºs 64º e 139º do CIRC pressupõe a notificação ao sujeito passivo do VPT efetivo, quando este não se encontre definitivamente fixado;

- 143.** Responde a AT que o Requerente bem sabia que o procedimento previsto no art.º 139.º do CIRC, que visa a demonstração pelo sujeito passivo de que o preço efetivamente praticado foi inferior ao VPT, constitui uma condição de procedibilidade da impugnação quando nesta se pretenda discutir o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis;
- 144.** Donde, não tendo o Requerente acionado o procedimento, não pode mais questionar o preço efetivamente praticado nas transmissões de imóveis, restando-lhe conformar-se com a aplicação do n.º 2 do art.º 64.º do CIRC;
- 145.** A alegação de que não foi notificado do VPT não é verdadeira, uma vez que os valores patrimoniais a que a AT atendeu para as correções que efetuou eram os que se encontravam fixados à data da transmissão dos imóveis, os quais, consequentemente, eram do conhecimento do Requerente;
- C) Correção da retenção na fonte de IRC relativa à distribuição de rendimentos de unidades de participação em fundos de investimento imobiliários (n.º 2 do art.º 68.º do CIRC e n.º 3 do art.º 22.º do EBF) - € 401.187,92
- 146.** Na inspeção foi detetado que se encontravam relevados contabilisticamente rendimentos distribuídos de unidades de participação em fundos de investimento no valor de €593.180,76, sendo que a referida relevância contabilística correspondia ao valor líquido, ou seja, sem o IRC suportado;
- 147.** Ora, foi apurado que que o Fundo C..., no período de tributação em apreço, distribuiu (em maio/2014 - € 296.590,38 e novembro/2014 - € 296.590,38) rendimentos no valor total de € 593.180,76 e o montante de imposto retido ou devido o valor total de € 401.187,92 (€ 195.749,65 e € 205.438,27, respetivamente em maio e novembro de 2014), cuja retenção não foi relevada contabilisticamente pelo Requerente;
- 148.** Por isso, nos termos da aplicação conjugada do n.º 2 do art.º 68.º do CIRC e n.º 3 do art.º 22.º do EBF, procederam os serviços de inspeção ao acréscimo à matéria tributável de IRC do montante de € 401.187,92, relativa à retenção na fonte (IRC) efetuada pelo Fundo C... que não foi considerada na base tributável do Requerente para efeitos fiscais;

- 149.** A Requerida contesta a posição do Requerente alegando que embora os fundos imobiliários não tenham personalidade jurídica, possuem personalidade tributária, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 2º do CIRC;
- 150.** O regime fiscal dos fundos de investimento vigente no exercício de 2014, previsto no art.º 22.º do EBF, tem natureza de benefício fiscal, tendo o legislador optado por um sistema de neutralidade fiscal através do qual os participantes são tributados de forma semelhante àquela a que estariam sujeitos se o investimento fosse realizado diretamente;
- 151.** Os rendimentos obtidos são tributados por retenção na fonte e/ou autonomamente, sendo posteriormente os rendimentos das unidades de participação (por distribuição, resgate ou liquidação ou partilha) englobados aos restantes rendimentos, quando obtidos por sujeitos passivos de IRC e IRS no âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, ou isentos, e com opção de englobamento, quando obtidos por sujeitos passivos de IRS fora do âmbito dessas atividades;
- 152.** Quanto aos fundos de investimento mobiliário (FIM), os rendimentos obtidos são tributados nos termos do n.º 1 do art.º 22.º do EBF;
- 153.** Quando se refere, no n.º 3 do art.º 22.º do EBF, que os “rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos (...) de que sejam titulares sujeitos passivos de IRC (...), que os obtenham no âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, residentes em território português (...), não estão sujeitos a retenção na fonte (...)”, resulta do facto de tal tributação, já ter ocorrido na esfera do fundo, de acordo com a disciplina plasmada no n.º 1 do mesmo artigo, pelo que, não faria sentido, que no momento da colocação à disposição dos rendimentos, voltassem a sofrer nova tributação, através da aplicação do mecanismo de retenção na fonte;
- 154.** Nos termos do n.º 7 do art.º 22.º do EBF, aos rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de investimento imobiliário aplica-se o regime fiscal idêntico ao estabelecido nos n.ºs 2 (enquadramento fiscal aplicável aos sujeitos passivos de IRS que sejam titulares de unidades de participação fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola), nº 3 (enquadramento fiscal aplicável aos sujeitos passivos de IRC ou sujeitos passivos de IRS, que os obtenham no âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, residentes

em território português ou que sejam imputáveis a estabelecimento estável de entidade não residente situado neste território), n.º4 (enquadramento fiscal aplicável aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português isentos) e n.º 5 (enquadramento fiscal aplicável às entidades não residentes em território português e que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado neste território) do mesmo artigo para os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de investimento mobiliário;

**155.** Tendo presente que o Requerente é um sujeito passivo de IRC residente em território português que obtém os rendimentos no âmbito de uma atividade comercial, na aplicação do n.º 3 do art.º 22.º do EBF, tem de ser tido em consideração o n.º 2 do art.º 68.º do CIRC, “Sempre que tenha havido lugar a retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação, o montante a considerar na determinação da matéria coletável é a respetiva importância ilíquida do imposto retido na fonte.”;

**156.** Donde, o regime de neutralidade e o regime de quase-transparência fiscal em que assenta o regime de tributação dos fundos de investimento, implica que, quando sejam distribuídos rendimentos por fundos a sujeitos passivos de IRC, os mesmos devem ser incluídos pelo valor ilíquido, isto é, o montante distribuído acrescido do imposto por eles suportado, podendo o imposto suportado “à entrada” ser deduzido à coleta do respetivo período. Assim, os contribuintes titulares de unidades de participação são tributados de forma semelhante àquela a que estariam sujeitos se o investimento fosse realizado direta;

**157.** Donde, havendo retenção na fonte, tem que forçosamente aplicar-se o n.º 2 do art.º 68.º do CIRC, ou seja, o montante a considerar na determinação da matéria coletável é a respetiva importância ilíquida do imposto retido na fonte;

**158.** Assim sendo, se o Requerente beneficiasse do montante de € 401.187,92 correspondente ao imposto retido pelo Fundo (aos rendimentos do Requerente), que tem natureza de imposto por conta, sem considerar para efeitos fiscais (a aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 68.º do CIRC) a respetiva importância ilíquida, estaria a ter um benefício maior àquele que teria direito, atendendo que o regime fiscal dos fundos de investimento assenta num sistema de neutralidade

fiscal, ou seja, receberia € 994.368,68 (€ 593.180,76 correspondente ao valor líquido + € 401.187,92 correspondente ao valor da retenção na fonte efetuada pelo fundo), considerando, somente, para efeitos fiscais, € 593.180,76;

D) Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o VPT para a determinação do resultado tributário na respetiva transmissão (art.º 64.º do CIRC e regras 5.ª e 16.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT) - € 4.083.649,28

**159.** A fim de dar cumprimento ao disposto no n.º 5 do art.º 64.º do Código do IRC, o Requerente anexou ao processo de documentação fiscal previsto no art.º 130.º, listagem dos imóveis alienados no período de tributação de 2014, identificando quais os que haviam sido adquiridos por valor inferior ao valor patrimonial tributário definitivo, procurando justificar desta forma o valor deduzido;

**160.** No período de tributação de 2014, de acordo com os esclarecimentos prestados, o Requerente alienou imóveis que haviam sido adquiridos por meio de dação em pagamento ou mediante arrematação judicial ou administrativa e considerou como valor de aquisição o valor constante do título aquisitivo, escritura de dação ou auto de adjudicação do imóvel, comparando-o com o valor patrimonial tributário definitivo à data da alienação;

**161.** Quando o valor de aquisição era inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, o Requerente concretizou o ajustamento para efeitos de apuramento do lucro tributável por dedução da diferença apurada, a qual totalizou € 2.402.877,49;

**162.** A AT defende que de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC, conjugado com o n.º 4 do art.º 12.º do CIMT, que inexistente qualquer dedução a considerar para efeitos fiscais, pelo que deveria ser revertido o montante indevidamente subtraído ao lucro tributável de € 2.402.877,49 (€ 2.402.877,49 - € 0,00), não tendo o Requerente impugnado esta correção;

**163.** No período de tributação de 2014, o Requerente alienou imóveis que haviam sido adquiridos em resultado da atividade de *leasing* e em que houve rescisão antecipada do respetivo contrato de locação imobiliária, sendo a venda feita a pessoa diferente do locatário;

- 164.** Considerou como valor de aquisição o valor em dívida à data da rescisão antecipada dos contratos, comparando-o com o valor patrimonial tributário definido à data da alienação. Nos casos em que o valor de aquisição era inferior ao valor patrimonial tributário, o Requerente efetuou o ajustamento no quadro de apuramento do lucro tributável através da dedução da diferença apurada, a qual totalizou € 1.891.561,79 (€ 1.000.327,87 + € 891.233,92);
- 165.** Entendeu a AT que, por aplicação da alínea b) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC, o Requerente poderia tão-somente deduzir o valor de € 210.790,00;
- 166.** É que, durante o tempo em que perdura o contrato o locatário entra na posse material do imóvel dado em locação e, tal como um mero arrendatário tem poderes de fruição temporária, medida pelo período de duração do contrato, mediante o pagamento de uma renda;
- 167.** Em termos jurídicos, não representa uma transmissão onerosa, mas tão somente a mera cedência de um direito de gozo temporário;
- 168.** A transmissão onerosa, e consequentemente a transferência jurídica do direito, ocorreu aquando da aquisição do imóvel pelo Banco A..., para posteriormente ser objeto de contrato de locação financeira;
- 169.** E a resolução do contrato não determina qualquer nova aquisição do direito real sobre o imóvel;
- 170.** Para efeitos do n.º 2 do art.º 64.º do CIRC, o que releva é o valor de aquisição dos bens imóveis e este como é evidente só pode ser o valor constante do ato (transmissão onerosa e jurídica do direito de propriedade) aquando da aquisição efetuada pelo requerente e não o valor das rendas vincendas aquando da rescisão do contrato por parte do locatário;
- 171.** Invoca ainda o Requerente que ao fazer-se referência ao valor patrimonial definitivo, o mesmo corresponde ao valor patrimonial definitivo à data da alienação e não ao valor à data da aquisição, e que é inegável que a intenção do legislador foi a de que o adquirente adotasse na determinação do lucro tributável o valor patrimonial definitivo do imóvel, que se encontra definido no CIMI e que não pode deixar de ser o que vigora à data da alienação do imóvel;

- 172.** Pelo que, conclui que no momento em que o adquirente procede à determinação do resultado tributável em IRC, deve adotar o valor patrimonial definitivo quando este seja superior ao custo de aquisição;
- 173.** Mas não assiste razão ao Requerente, pois como decorre do n.º 1 do art.º 64º do CIRC, os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos de determinação do lucro tributável, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto;
- 174.** Em obediência a esta regra, o n.º 2 do mesmo artigo 64º determina que o alienante e o adquirente, para efeitos de determinação do lucro tributável, devem tomar sempre em consideração o valor patrimonial definitivo nos casos em que nas transmissões onerosas de bens imóveis o valor do contrato seja inferior àquele;
- 175.** No caso do alienante segundo a al. a) do n.º 3 do art.º 64º, ele 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 definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;
- 176.** No caso do adquirente, ele já não pode contabilizar os imóveis pelo valor patrimonial tributário definitivo, quando superior ao valor de aquisição tendo de respeitar o conceito de custo de aquisição referido nos normativos contabilísticos e no D.R 25/2009, de 14/09;
- 177.** No entanto, para efeitos fiscais, o VPT é tomado em consideração na determinação de qualquer resultado tributável em IRC que venha a ser apurado relativamente ao imóvel;
- 178.** Assim, quando o sujeito passivo alienar o imóvel, o resultado fiscal é apurado considerando como valor de aquisição o valor patrimonial tributário e não o custo de aquisição que reconheceu no seu ativo;
- 179.** Ora, tendo em conta que o Requerente é, simultaneamente, alienante e adquirente, quando procede à transmissão do direito de propriedade de um imóvel, poderá ter que fazer dois ajustamentos extra-contabilísticos, um na perspetiva de adquirente,

utilizando como referência o VPT em vigor no momento em que ele adquiriu o imóvel e outro, como alienante, usando o VPT em vigor no momento em que procede à sua alienação;

- 180.** É por isso que o n.º 5 do art.º 64.º do CIRC dispõe que, caso exista uma diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição, o sujeito passivo adquirente deve comprovar no dossier fiscal o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel, porque quando efetuar a alienação do imóvel terá que comprovar essa diferença, para efeitos de aproveitamento da dedução prevista na al. b) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC;

### **C. Posição do Requerente na resposta às exceções**

#### 1ª Da incompetência do Tribunal Arbitral quanto ao valor da causa

- 181.** Resulta do disposto no artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT que o Requerente deve indicar no pedido de pronúncia arbitral o valor da utilidade económica do pedido;
- 182.** Foi o que o Requerente fez, indicando que a utilidade económica do pedido que pretende fazer valer é de € 2.306.174,85, que resulta da aplicação da taxa de IRC de 23% vigente à data dos factos à soma das correções objeto de contestação;
- 183.** O valor indicado no número anterior resulta do disposto no art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas em Matéria Tributária que remete para o art.º 97º-A do CPPT e no n.º 3 do mesmo art.º 3º;
- 184.** Conforme o disposto no artigo 32.º, n.º 1 do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT [e idêntica previsão legal se encontra no artigo 297.º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], quando se pretende obter com a ação uma certa quantia em dinheiro, é essa quantia que deve corresponder ao valor da causa;
- 185.** No caso *sub judice*, não tendo sido apurada matéria coletável no exercício, e não apurando a liquidação de IRC ora sindicada imposto a pagar em resultado das correções à matéria tributável do exercício que se controvertem, não existe uma quantia certa em dinheiro que se pretende obter;

- 186.** Ora o valor de € 10.026.847,19, respeitante às correções à matéria tributável controvertidas, não corresponde de modo algum à quantia em dinheiro equivalente ao benefício que se pretende;
- 187.** Com o presente pedido não se trata de uma quantia em dinheiro que o Requerente possa reaver de forma imediata em razão da procedência da ação. Trata-se, ao invés, de um valor que se traduzirá no aumento do prejuízo fiscal apurado no exercício de 2014, com o conseqüente reflexo nos exercícios seguintes, designadamente ao nível da diminuição do imposto a pagar nos exercícios em que for apurado lucro tributável;
- 188.** É o imposto correspondente às correções controvertidas que consubstancia a utilidade económica do pedido, enquanto quantia equivalente ao benefício que se pretende obter, para efeitos de fixação do valor da presente ação;
- 189.** Outra interpretação das normas acima citadas que não esta é suscetível de incorrer, no entendimento do Requerente, em inconstitucionalidade por violação dos princípios do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, assim como da proporcionalidade e da igualdade, previstos nos artigos 20.º, 18.º e 13.º da CRP;
- 190.** Com efeito, não existem razões para tratar de forma distinta o contribuinte que contesta uma liquidação de imposto que apura imposto a pagar em resultado de determinadas correções, tomando como referência o valor do imposto apurado na mesma, e o contribuinte que, não tendo apurado imposto a pagar no mesmo exercício, pretende contestar as mesmas correções, tomando então como referência o valor das correções contestadas.
- 191.** O contribuinte que pretenda contestar um determinado número de correções que não se traduzam num montante adicional de imposto a pagar no referido exercício poderá ver-se obrigado a um maior encargo económico em matéria de custas judiciais ou arbitrais que, para além de poder não corresponder ao benefício que se pretende obter, pode condicionar ou mesmo desincentivar o recurso aos Tribunais para ver reconhecida a sua pretensão;
- 192.** À luz das disposições e da interpretação invocada pela AT, só poderia decorrer a fixação de um de dois valores: o valor de €11.471,89, correspondente à importância cujo pagamento se exige na liquidação de imposto ora sindicada, ou o

valor de €2.306.174,85, correspondente ao valor da liquidação a que se pretende obstar no futuro;

**193.** De facto, ou bem que se considera aplicável a alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, caso em que, sendo impugnado um ato de liquidação, o valor da ação deve ser o da importância cuja anulação se pretende (cf. artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas em Matéria Tributária), que, neste caso, sem prejuízo de todas as reservas *supra* expendidas, ascende a €11.471,89, ou se considera aplicável a alínea b) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, caso em que, sendo impugnado um ato de fixação da matéria coletável, o valor da ação deveria ser o da liquidação a que o sujeito passivo pretende obstar (cf. artigo 3.º, n.º 3, do Regulamento das Custas em Matéria Tributária), que ascende a € 2.306.174,85;

#### 2ª Da alegada eventual exceção de caducidade ou de litispendência/caso julgado

**194.** Importa desde logo mencionar que o Requerente não deduziu ações administrativas especiais contra as decisões de arquivamento do pedido de prova do preço efetivo;

**195.** Porém, mesmo que houvesse deduzido tais ações administrativas especiais, não se verificaria qualquer exceção de litispendência ou de caso julgado;

**196.** Na verdade, enquanto naquelas ações se peticionaria a anulação da decisão de arquivamento do pedido de prova do preço efetivo com fundamento nas ilegalidades que aí se apontassem, nesta ação o que se pretende é a declaração de ilegalidade de um ato tributário de liquidação de imposto, que corporiza determinadas correções à matéria tributável;

**197.** Também no que respeita à alegada exceção de caducidade do direito de impugnar as decisões de arquivamento do pedido de prova do preço efetivo se deve concluir pela sua improcedência, porque a falta de contestação autónoma da decisão de arquivamento do pedido de prova do preço efetivo não impede que a sua contestação se faça através da contestação da respetiva liquidação adicional de imposto;

**198.** Contrariamente ao que se afirma na resposta da Requerida, os tribunais administrativos e fiscais não têm qualificado tais decisões como atos destacáveis

para efeitos de impugnação autónoma por via de ação administrativa especial, nem impõem a impugnação autónoma das referidas decisões.

**199.** O que resulta da jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais – em particular, do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 03.12.2014, proferido no processo n.º 881/12, citado na resposta da Requerida – é que as decisões de arquivamento do pedido de prova do preço efetivo são atos lesivos, ainda que não destacáveis, contra as quais se pode deduzir a correspondente ação administrativa especial. Não fica, no entanto, precludida a possibilidade de deduzir impugnação judicial contra o respetivo ato de liquidação de imposto, que é, na verdade, o ato final do procedimento;

3ª Da alegada exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para o conhecimento do pedido formulado nos artigos 246.º a 255.º da petição inicial

**200.** Importa notar desde logo que o pedido em causa não encerra qualquer margem de discricionariedade ou de livre apreciação para a administração tributária. O objeto do procedimento instaurado ao abrigo do artigo 139.º do Código do IRC é, tão só, a demonstração objetiva, pelo contribuinte, do preço efetivamente praticado na transmissão de direitos reais sobre imóveis, concretamente, a comprovação de que o preço efetivamente praticado é inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT);

**201.** Ainda que, por força da remissão do n.º 5 do artigo 139.º do Código do IRC, se aplique o disposto nos artigos 91.º e 92.º da LGT, o que está sempre em causa naquele procedimento é a verificação da prova apresentada pelo contribuinte, com vista a que se possa concluir, sem qualquer sombra de dúvida, que o preço efetivamente praticado é inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT.

**202.** Deste modo, compete apenas à AT, no âmbito do procedimento instaurado ao abrigo do artigo 139.º do Código do IRC, verificar de forma objetiva, qual o preço efetivamente praticado pelo contribuinte, de acordo com os elementos apresentados

em sede do procedimento, e se é inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação de IMT;

- 203.** Ora, esta não é atividade que envolva o exercício de um poder discricionário, ou qualquer valoração própria do exercício da atividade administrativa, porquanto a solução legalmente possível, em face dos elementos que o contribuinte apresentar à AT, é apenas uma: ou se verifica que o preço efetivamente pago foi inferior ao valor patrimonial ou não;
- 204.** Defender-se que a participação naquele procedimento envolve valorações próprias da atividade administrativa é violar o princípio constitucional da prevalência da tributação do lucro real e efetivo previsto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, bem como os elementares princípios da segurança e da certeza na definição das relações jurídicas;
- 205.** Razão pela qual, em face do exposto, se conclui pela inexistência de qualquer margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica que impeça o Tribunal de se pronunciar sobre o pedido do Requerente;
- 206.** Acresce que, embora o âmbito material da arbitragem tributária se encontre circunscrito pelo artigo 2.º do RJAT, não deixa ainda assim de se reconhecer ao Tribunal Arbitral poderes condenatórios e às decisões arbitrais eficácia constitutiva;
- 207.** De facto, à luz do disposto no artigo 24.º do RJAT, em face da declaração de ilegalidade de um determinado ato tributário, recai sobre a administração tributária a obrigação de praticar um ato tributário legalmente devido ou de reestabelecer a situação que existiria se o ato objeto da referida decisão arbitral não tivesse sido praticado;

4ª Da alegada exceção de inimpugnabilidade do ato na parte em que não foi acionado o pedido de prova do preço efetivo

- 208.** Defende o Requerente que deduz o presente pedido de pronúncia arbitral contra essa parte da correção com fundamento no facto de não ter sido notificado do valor patrimonial tributário dos imóveis em causa;

- 209.** A AT contesta, mas não fez prova das notificações. Ora, não tendo sido as mesmas realizadas, o Requerente não estava em condições de ter desencadeado a instauração do procedimento de prova do preço efetivo;
- 210.** Com efeito, não tendo sido realizadas aquelas notificações e constituindo as mesmas um requisito de eficácia do ato notificando, a referida omissão implica a não produção de efeitos jurídicos do ato em relação ao destinatário, pelo que, inexistindo qualquer valor patrimonial tributário definitivo legalmente eficaz que deva prevalecer sobre a autoliquidação do sujeito passivo com base no valor da venda, enferma de ilegalidade, nesta parte, a correção à matéria tributável *sub judice* e, por conseguinte, a liquidação de IRC ora sindicada.

#### **D. Posições da Requerida e do Tribunal relativamente à junção de documentos pelo Requerente**

- 211.** A Requerida contestou a junção de documentos pelo Requerente, em virtude de nos termos do art.º 423, n.º 1 do CPP, eles deverem ter sido juntos com o pedido de pronúncia arbitral;
- 212.** Na reunião do Tribunal realizada nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 18º do RJAT, que teve lugar no dia 18 de novembro de 2017, o Tribunal admitiu a junção aos autos dos documentos juntos pelo Requerente.

#### **E. Posição Do Requerente relativamente à junção de documentos pela AT**

- 213.** Defende o Requerente que se trata de documentação que não permite infirmar a conclusão de que o Requerente nunca foi notificado dos valores patrimoniais definitivos dos imóveis em que não acionou o pedido de prova do preço efetivo;
- 214.** Com efeito, da documentação não constam cópias dos ofícios de notificação, nem dos registos postais que acompanharam a sua alegada notificação;
- 215.** Acresce que nenhum dos *prints* informáticos juntos pela AT indica a morada completa para que foi expedida a alegada correspondência, conforme exigido pelo n.º 1 do art.º 41º do CPPT;
- 216.** Também não logrou a AT fazer prova do acesso do Requerente à caixa postal eletrónica.

### **F. Posição do Requerente nas Alegações**

Nas suas alegações o Requerente sustenta quanto antes defendera, sem a introdução de qualquer facto ou argumento novo que mereça realce.

### **G. Posição da Requerida nas Alegações**

De igual forma a Requerida apresentou alegações em que manteve quanto havia alegado em sede de contestação.

### **III- SANEAMENTO**

- i. As partes gozam de personalidade e capacidade, são legítimas e estão devidamente representadas (art.ºs 4º e 10º, n.º 2 do RJAT e 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- ii. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer o pedido (art.º 2º, n.º 1, a) do RJAT).
- iii. O processo não enferma de qualquer nulidade.
- iv. Foram suscitadas quatro exceções de que cumpre o Tribunal Arbitral conhecer antes da decisão.

### **IV-Questões a decidir**

O Requerente formulou o pedido de anulação parcial do ato tributário consubstanciado na liquidação de IRC n.º 2017..., de 11.01.2017, na liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., na liquidação de juros moratórios n.º 2017... e na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., datadas de 13.01.2017, referente ao exercício de 2014.

E pede ainda o Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

O Tribunal deve apreciar as seguintes questões:

#### **A. Exceções**

1ª A (in)competência do Tribunal Arbitral quanto ao valor do litígio, em que está em causa a determinação e interpretação da legislação aplicável para o efeito;

2ª A caducidade ou de litispendência/ caso julgado, relativamente à parte das correções relativas à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º e art.º 139.º, ambos do CIRC), na parte em que foi acionado o procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC e em que existe decisão da AT arquivando por falta de requisitos legais tal procedimento;

3ª A (in)competência do Tribunal Arbitral para o conhecimento do pedido formulado relativamente ao deferimento como preço de transmissão dos imóveis do valor constante da escritura de compra e venda, pese embora ter sido acionado o procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC e o mesmo ter sido arquivado pela AT;

4ª A inimpugnabilidade do ato, relativamente à parte das correções relativas à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º do CIRC), na parte em que não foi acionado o procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC

## **B. Questões relativas a impugnação**

1ª Dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade em ativos não financeiros.

Há que decidir se as perdas por imparidade relativas a suprimentos e prestações acessórias integram o conceito de aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da atividade normal de uma instituição de crédito com a natureza do Requerente;

2ª Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º e art.º 139.º, ambos do CIRC)

O Tribunal deve apreciar, em relação à transmissão de imóveis (por valor inferior ao VPT) em que o Requerente acionou o procedimento de prova do preço efetivo: i) se o Requerente observou os requisitos legais previstos no art.º 139º do CIRC, uma vez que não apresentou autorização para quebra do sigilo bancário por parte dos seus administradores. Para o Requerente está em causa a inconstitucionalidade do n.º 6 do

art.º 139º do CIRC, por violação de várias normas e princípios constitucionais. Caso o Tribunal considere aquela disposição legal constitucional, há que apreciar se a mesma é violadora do art.º 63º-B da LGT (que contém os princípios a que deve obedecer a derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais);

ii) Quanto aos imóveis em que o Requerente não acionou o procedimento de prova do preço efetivo, há que decidir se o deveria ter feito. Alega o Requerente que não o fez por não ter sido oportunamente notificado do valor patrimonial definitivo dos imóveis, pelo que o Tribunal deve apreciar a (im)prescindibilidade da notificação da fixação do referido valor.

3ª Correção da retenção na fonte de IRC relativa à distribuição de rendimentos de unidades de participação de fundo de investimento imobiliário (n.º 2 do art.º 68.º do CIRC e n.º 3 do art.º 22.º do EBF)

O Tribunal deve decidir se para efeitos do apuramento da matéria coletável, os rendimentos em causa devem ser considerados pelo seu valor líquido, isto é, pelo montante distribuído pelo Fundo, acrescido do valor da retenção na fonte por aquele sofrida, podendo o último ser deduzido à coleta apurada pelo Requerente.

4ª Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o VPT para a determinação do resultado tributário na respetiva transmissão (art.º 64.º do CIRC e regras 5.ª e 16.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT)

Estão em causa imóveis adquiridos pelo Requerente no âmbito do exercício da atividade de locação financeira imobiliária e em que houve resolução dos respetivos contratos por incumprimento dos respetivos locatários. O Requerente considerou como valor de aquisição o valor em dívida à data da rescisão do contrato e como valor tributário o que estava definido na data da alienação dos imóveis, devendo o tribunal pronunciar-se acerca da (i)legalidade desse entendimento.

## **V- Factos provados**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelas partes aos autos.

1. 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;

2. O Requerente é a entidade principal do Grupo Financeiro G..., centrado na atividade bancária, que oferece um extenso conjunto de serviços e produtos financeiros para empresas, investidores institucionais e particulares. Opera através de uma rede de distribuição multicanal constituída por balcões de retalho, centros de investimento, serviço de *homebanking* (A... Net), bancatelefónica (A... Directo), balcões especializados e rede de promotores externos;
3. O Requerente apresenta as demonstrações financeiras de harmonia com os princípios de reconhecimento e mensuração definidas nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (adotadas pela União Europeia, através do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho) e nas Normas de Contabilidade Ajustadas (NCA's) estabelecidas pelo Banco de Portugal no Aviso n.º 1/2005, de 21 de Fevereiro e na Instrução n.º 9/2005, de 11 de Março, na sequência da competência que lhe foi atribuída pelo n.º 1 do art.º 115.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, previsto no Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro;
4. Relativamente ao exercício de 2014, o Requerente foi alvo de uma ação de inspeção efetuada em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de 8 de Junho de 2016;
5. O Requerente foi notificado, em 10.01.2017, do relatório final de inspeção tributária;
6. As correções efetuadas ao IRC do exercício de 2014 foram no montante de €10.787,41;
7. Na sequência destas correções, o Requerente foi notificado para proceder ao pagamento do montante e € 11.471,89;
8. O Requerente procedeu oportunamente ao referido pagamento;
9. Os suprimentos e prestações acessórias atribuídos à D..., S.A., à H... SGPS, S.A., à E..., SGPS, S.A. e à F... SGPS, S.A., tiveram por objetivo a reestruturação financeira e societária de sociedades participadas por aquelas sociedades: a I..., S.A.; a J..., S.A.; a K..., SGPS, S.A. e os Grupos L..., M... e N..., respetivamente;

10. O Requerente tinha interesse no processo de reestruturação financeira e societária das mesmas, designadamente ao nível da recuperação dos créditos que detinha nessas sociedades;
11. Em 2014 o Requerente alienou 218 imóveis por montante inferior aos VPTs de cada um deles;
12. Em 30 de janeiro de 2015 o Requerente entregou na Direção de Finanças do Porto um requerimento de prova de preço efetivo em relação à alienação dos imóveis referidos no número anterior, ao abrigo do disposto no art.º 139º do IRC;
13. O Requerente juntou ao requerimento referido no número anterior cópias das escrituras públicas de transmissão dos imóveis, os documentos bancários comprovativos do recebimento do preço total declarado e autorização para acesso à sua informação bancária;
14. O Requerente não juntou ao requerimento referido no número anterior as autorizações dos seus administradores nos exercícios de 2014 e 2013 para acesso às suas informações bancárias;
15. O requerimento de prova de preço efetivo foi indeferido, por despacho do Chefe de Divisão (RS) O..., de 15 de abril de 2015, por não terem sido juntas as autorizações identificadas no número anterior;
16. O Requerente não foi notificado do valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis que alienou por preço inferior ao respetivo valor tributário, relativamente aos quais não requereu a prova de preço efetivo;

## **VI-Decisão**

### **Das exceções**

Há que apreciar desde logo as exceções que foram suscitadas pela Requerida, uma vez que, sendo julgada procedente qualquer delas, fica precludido o conhecimento das restantes questões por este Tribunal Arbitral.

Nos termos do disposto no art.º 13º do CPTA, aplicável *ex-vi* art.º 29º, c) do RJAT, o conhecimento da competência do tribunal deve preceder o conhecimento das restantes questões. Assim,

### 1ª Da competência em função do valor do litígio

Alega a AT que o Requerente deveria ter indicado como valor do litígio o montante de € 10.026.847,19, por corresponder este à soma das correções efetuadas pela AT no âmbito do procedimento inspetivo que efetuou ao Requerente.

O Requerente, por seu turno, defende que o valor por si indicado corresponde à aplicação da taxa de IRC vigente em 2014 (23%) ao referido montante de € 10.026.847,19, por ser este que reflete a utilidade económica que pretende obter com o pedido de pronúncia. É que, de acordo com o estatuído na alínea e) do n.º 2 do art.º 10º do RJAT, no requerimento de pronúncia arbitral deve ser indicado o valor da utilidade económica do pedido.

Não existe no âmbito do CAAD jurisprudência firmada relativamente a esta questão, tendo já sido expressas opiniões bastante divergentes umas das outras.

O art.º 29º do RJAT identifica, por alíneas sequenciais, ou seja, que se precedem em termos de aplicação umas às outras, as normas aplicáveis subsidiariamente aos casos omissos do processo arbitral.

Naqueles termos e de acordo com a alínea a) dessa disposição, as primeiras normas a analisar serão as de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias. Nestas, o valor das ações encontra-se previsto no art.º 97º-A do CPPT.

No caso *sub judice*, a importância cuja anulação se pretende é a liquidação que resulta das correções efetuadas pela Requerida, na decorrência do procedimento inspetivo efetuado ao exercício de 2014 do Requerente, que só não se traduziu em imposto a pagar, pelo facto de naquele exercício ter existido prejuízo fiscal. É essa a importância cuja anulação se pretende anular, porque as referidas correções irão necessariamente ter reflexos no futuro tributário do Requerente, aumentando-lhe o imposto a pagar nos exercícios em que o mesmo venha a apresentar lucro tributável. Ora, sendo esta a fórmula de cálculo do valor do litígio, a mesma é abrangida pelo estatuído na alínea a) do art.º 97º-A do CPPT.

Neste mesmo sentido, estabelece o n.º 2 do mesmo art.º 32º do CPTA que *quando pela ação se pretenda obter um benefício diverso do pagamento de uma quantia, o valor da causa é a quantia equivalente a esse benefício*. É este o caso dos autos, em

que o Requerente com o pedido de pronúncia arbitral pretende ver anulado um montante correspondente a uma liquidação de imposto que não deu lugar ao pagamento do mesmo, apenas por não haver lucro tributário. Este montante é a utilidade económica do pedido que o Requerente visa retirar do procedimento arbitral, pelo que deverá ser considerado o valor do litígio, de acordo com os dispositivos normativos supra identificados.

Como se pode ler no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, proferido no âmbito do processo n.º 02032/11.4BEBRG, ( <http://www.dgsi.pt> ) *Em matéria da determinação do valor da causa a trave-mestra do sistema assenta no conceito de utilidade económica do pedido. E sendo este um “benefício” que se pretende obter, o seu valor é a quantia a ele equivalente. Com efeito, nos termos do art.º 305.º do CPC, a toda a causa corresponde um valor certo, expresso em moeda legal, que representa a utilidade económica do pedido, e ao qual se atende para determinar a forma de processo comum, a competência do tribunal e a relação da causa com a alçada do tribunal. E o valor da causa condiciona a taxa de justiça e encargos tributários que acrescem a esta taxa.*

É este, aliás, o critério que o Tribunal considera ser consentâneo com o princípio da moderação dos encargos processuais, que deve ser observado no âmbito da arbitragem tributária e que encontra consagração na alínea i) do n.º 1 do art.º 5º do RJAT.

Assim, e uma vez que de acordo com o art.º 3º, n.º 1 da Portaria n.º 112-A/2011 é o valor do litígio e não outro que expressamente determina o limite da vinculação da AT à arbitragem tributária, o Tribunal é competente para conhecer o presente litígio.

2ª Da competência do Tribunal Arbitral para o conhecimento do pedido formulado relativamente ao deferimento como preço de transmissão dos imóveis do valor constante da escritura de compra e venda.

A Requerida invoca a incompetência do Tribunal Arbitral para a apreciação da questão que se relaciona com o preço da transmissão dos imóveis com a alegação de que tal competência lhe pertence unicamente a ela porque *o acto de deferimento da prova do preço efectivo envolve valorações próprias do exercício da actividade*

*administrativa e não pode o Tribunal Arbitral substituir-se à AT e determinar o conteúdo do acto a praticar pela mesma.*

Sucedo que o Tribunal Arbitral não pretende substituir-se à AT e praticar atividade administrativa que extravase os limites que a lei lhe determina. O Tribunal Arbitral visa unicamente apreciar a legalidade da aplicação do disposto no art.º 139º do CIRC feita pela AT.

Aquela competência insere-se na que o legislador fixou para os tribunais arbitrais na alínea b) do n.º 1 do art.º 1º do RJAT, uma vez que visa a apreciação da legalidade dos atos de fixação de valores patrimoniais. Termos em que também não procede esta exceção invocada pela AT, sendo o Tribunal Arbitral competente para apreciar a questão que lhe foi colocada.

### 3ª Da caducidade ou de litispendência/ caso julgado

Em rigor, esta não é uma verdadeira exceção suscitada pela Requerida, mas uma hipotética exceção. É hipotética porque a AT não se baseia em factos concretos, antes se estriba na circunstância de, sendo o ato de arquivamento por si praticado no âmbito do procedimento de prova de preço efetivo (nos termos do disposto no art.º 139º do IRC), suscetível de impugnação judicial autónoma em ação administrativa especial para o efeito, poder dar-se o caso de o Requerente haver intentado ação dessa natureza, que faria surgir um caso de litispendência.

A AT requereu ao Tribunal que notificasse o Requerente para vir aos autos informar se havia ou não intentado uma ação administrativa especial. O Tribunal não procedeu à notificação por considerar que a mesma não tinha razão de ser, mas o Requerente, na resposta que deu às exceções suscitadas pela Requerida veio dizer que não havia intentado qualquer ação administrativa.

Com efeito, ainda que o Requerente houvesse intentado ação para impugnação do indeferimento do requerimento de prova de preço efetivo, ainda assim não se registaria qualquer exceção de litispendência ou de caso julgado, em virtude de se estar perante realidades diversas tanto em termos de pedido como de causa de pedir. Com efeito, enquanto na referida ação não intentada se pediria a anulação do arquivamento do requerimento de prova efetiva de preço, nos presentes autos o que é

pretendido é a declaração de ilegalidade das correções efetuadas pela AT à matéria tributável.

Quanto à caducidade do direito de impugnar as correções ao lucro tributável, há a referir, desde logo, que se não fosse permitido ao Tribunal Arbitral verificar se estão ou não cumpridos os requisitos previstos no art.º 139º CIRC (sempre numa perspetiva de contencioso de anulação e de não interferência nas atribuições da AT) teríamos a conclusão intolerável de a AT ter rejeitado o pedido de demonstração de preço efetivo inferior ao VPT e, por força da norma do n.º 7 do art.º 139º CIRC, ficar também o Requerente sem proteção judicial no momento do ato final de liquidação.

Para ilustração da importância dos direitos do sujeito passivo cita-se o acórdão do Supremo tribunal Administrativo de 3/12/2014 (proferido no âmbito do recurso n.º 881/12) segundo o qual *I-Tanto o acto de determinação do valor patrimonial tributário definitivo do imóvel como o acto de indeferimento do pedido formulado em procedimento tributário que o alienante do imóvel, enquanto sujeito passivo de IRC, tenha instaurado para a prova do preço efectivo da transmissão por virtude de o valor de venda declarado ser inferior ao valor patrimonial tributário fixado (arts 58º-A e 129º do IRC, a que correspondem os actuais arts. 64º e 139º) afectam, de forma actual e imediata, os direitos e interesses legalmente protegidos desse sujeito passivo, e, por isso, há que assegurar-lhe a tutela judicial efectiva em relação a estes dois actos (pese embora a lei apenas considere aquele primeiro como “destacável” para efeitos contenciosos), com a possibilidade da sua impugnação contenciosa autónoma e imediata, subtraída ao regime regra da impugnação unitária.*

A exceção suscitada é, pois, improcedente.

#### 4ª Da inimpugnabilidade do ato,

Quanto à parte das correções relativas à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º do CIRC), na parte em que não foi acionado o procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC.

O Requerente alegou que não acionou o procedimento de prova de preço efetivo regulado pelo art.º 139º do CIRC porque não tinha sido notificado pela AT do valor patrimonial tributário definitivo.

A Requerida não logrou fazer prova da notificação.

O Tribunal Arbitral considera que nos termos do art.º 64º do CIRC, apenas se pode considerar o valor patrimonial fixado para o imóvel a título definitivo e a definitividade depende da notificação ao contribuinte, uma vez que só após a notificação, ele pode reagir contra a fixação do valor.

O n.º 3 do art.º 139º do CIRC contém um prazo e sem a existência de uma de notificação não se pode considerar iniciada a contagem do referido prazo, não havendo, por isso, lugar à aplicação da condição de procedibilidade da impugnação prevista no n.º7 do art.º 139º CIRC. Não interessa saber se a avaliação para apuramento do VPT estava pendente ou não, mas sim se tinha sido notificada ao contribuinte, o que a AT não demonstrou ter feito.

É este o entendimento que tem vindo a ser seguido quer pelo Supremo Tribunal Administrativo, quer pelos Tribunais Administrativos Centrais. Assim, decidiu o STA em acórdão de 19/9/2012 (proc. n.º 0659/12) que *1. Os actos tributários estão sujeitos a fundamentação (art. 268º, n.º 3, art. 77º da LGT e art. 125º do CPA). 2. A fundamentação do acto de fixação do VPT, quer resulte de avaliação quer resulta de actualização, deve ser comunicada ao sijeito passivo de IMI a liquidar com base nessa matéria tributária.*

Os dois números do aresto identificado no parágrafo anterior foram depois reproduzidos no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 15/9/2016, proferido no âmbito do proc. n.º 01067/07.6BEPRT.

Se o sujeito passivo não foi notificado do resultado da avaliação dos seus imóveis, não se vê como poderia ter acionado o procedimento previsto no n.º7 do art.º 139º, uma vez que nem sequer lhe era dado saber se estava ou não a vender por valor inferior ao constante do VPT.

Nestes termos, considera o Tribunal que também esta exceção suscitada pela AT não procede.

## **Das impugnações**

### A) Da dedutibilidade fiscal das perdas por imparidades em ativos não financeiros

A Requerida considera que as perdas por imparidade relativas a suprimentos e prestações acessórias não integram o conceito de “aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da atividade normal”, pelo que não são fiscalmente aceites nos termos do disposto nos art.ºs 28.º-A e 28.º-C, n.º 3, do Código do IRC.

A atividade das instituições de crédito encontra-se definida no art.º 4º, n.º1, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, doravante também o RGICSF, contido no decreto-lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, que foi já objeto de muitíssimas alterações.

Uma das atividades que se encontra expressamente prevista, na alínea l) do referido art.º 4º é “A tomada de participações no capital de sociedades”. Esta atividade constitui mesmo uma das atividades principais dos bancos de investimento, sendo nesse caso extremamente comum que as sociedades participadas sejam financiadas através de suprimentos, conforme ao estatuído no art.º 243º do Código das Sociedades Comerciais.

Nada na lei permite concluir que a tomada de participações no capital de sociedades seja uma atividade anormal dos bancos. Com efeito, da conjugação do disposto na referida alínea l) do n.º 1 do art.º 4º do RGICSF com o estatuído na alínea a) do n.º 2 do art.º 9º do mesmo diploma resulta unicamente que a tomada de participações no capital de sociedades não é considerada uma operação de crédito, não obstante estar autorizada a ser efetuada pela primeira daquelas alíneas como atividade normal das instituições de crédito.

O que significa que o art.º 9º, n.º2, a) do RGICSF limita-se a não considerar o regime dos suprimentos como sujeito à disciplina bancária que rege a concessão de crédito, e não a considerá-los como atividade anormal de um banco, sendo que nada na lei a permite considerar como tal.

Quanto ao conceito de "*créditos resultantes de actividade normal*" nos termos do art.º 28º-C, n.º2, do CIRC, na redação da Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, essa mesma norma explica que se destina a não abranger os créditos excluídos pelas normas emanadas da entidade de supervisão e ainda os seguintes: a) Os créditos em que Estado, regiões autónomas, autarquias e outras entidades públicas tenham prestado aval; b) Os créditos cobertos por direitos reais sobre bens imóveis; c) Os créditos garantidos por contratos de seguro de crédito ou caução, com exceção da importância correspondente à percentagem do descoberto obrigatório; d) Os créditos nas condições previstas nas alíneas c) e d) do n.º 3 do artigo 28.º-B.

Não estão, por isso, manifestamente excluídos pela lei os créditos por suprimentos, não havendo qualquer base legal para os excluir, uma vez que, como se referiu, é extremamente normal a sua realização por qualquer comum sócio, incluindo os bancos, nos termos das disposições referidas.

A norma relativa aos suprimentos é, antes, a contida na alínea m) do n.º 1 do art.º 23º-A do CIRC, que apenas exclui a dedução dos juros a eles relativos e acima de certos limites.

Acresce que no caso dos autos, os suprimentos destinaram-se a sociedades participadas por sociedades clientes do Requerente, pelo que este tinha todo o interesse na sua viabilização económico-financeira, a fim de conseguir a recuperação dos créditos que detinha nas sociedades participantes.

Tem, pois, razão o Requerente ao defender que “no contexto de uma atividade bancária inequivocamente mais direcionada e interventiva na área da recuperação de créditos, não se pode aceitar que as perdas incorridas no âmbito dos procedimentos que têm como pressuposto e objetivo a recuperação desses créditos não possam ser fiscalmente relevadas”.

A AT, a pags 16 do Relatório de Inspeção, alega que “no decorrer do procedimento inspetivo, o sujeito passivo não efetuou prova de que estávamos perante créditos decorrentes da atividade normal”. Porém, não se vê (e nem a AT o diz) o que poderia o Requerente ter feito para prova da normalidade da sua atividade, uma vez que não se passa, neste aspeto, de uma interpretação de normas jurídicas e não da apreciação de provas para demonstração da existência de factos.

Nestes termos, considera o Tribunal Arbitral não existir qualquer base legal para a AT ter efetuado a correção a que procedeu.

B) Da diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º e art.º 139.º, ambos do CIRC)

Como se disse supra, nesta rubrica encontram-se duas situações: uma, em que o Requerente para fazer prova do preço efetivo da alienação dos imóveis por preço inferior ao seu VPT acionou o procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC e outra em que não acionou esse procedimento.

a) Situações em que foi requerida a prova de preço efetivo (art.º 139º do CIRC)

Começando pela análise da primeira situação, o requerimento apresentado pelo Requerente não foi deferido pela AT em virtude da inobservância de requisitos formais, consistentes na não junção ao requerimento de prova da autorização de quebra do sigilo bancário dos administradores que desempenharam funções na administração do Requerente no exercício a que se referem as alienações dos imóveis e no exercício anterior (conforme previsto no n.º 6 desse artigo 139º do CIRC).

O Requerente alicerça a sua posição na consideração da inconstitucionalidade do n.º 6 do art.º 139º do CIRC, por o considerar violador de vários princípios constitucionais.

A este respeito poderia argumentar-se com os acórdãos do Tribunal Constitucional invocados pela AT (n.ºs 145/2014 e 517/2015), que não consideram inconstitucional o n.º 6 do artigo 139º do CIRC na parte em que determina a quebra do sigilo bancário do sujeito passivo. No entanto, essa disposição seria claramente inconstitucional na parte em que obriga o sujeito passivo a obter uma permissão de acesso ao sigilo bancário dos seus administradores, que são terceiros em relação ao próprio sujeito passivo. É manifesto que o sujeito passivo nunca conseguirá obter essa revelação por parte dos seus administradores, havendo consequentemente uma violação do princípio do acesso ao direito, nos termos do art.º 20º da LGT. Como a disposição é, na prática, inviabilizadora da prova que se quer fazer, que é a do preço efetivo, a

mesma constitui ainda uma violação do princípio da tributação das empresas pelo rendimento real, consagrado no art.º 104º, n.º2, da CRP.

Poderia argumentar-se ainda com os já citados Acórdãos n.ºs 145/2014 e 517/2015 do Tribunal Constitucional, bem como com o Acórdão do TCA-Sul de 21.05.2013 (proc. 06309/13) e com eles concluir que o n.º 6 do artigo 139º do CIRC não é inconstitucional na interpretação que a AT fez dele. Entende também que a entrega das cópias das escrituras de compra e venda e do pagamento dos valores nelas constantes, reportando-se a valores que são obrigatoriamente comunicados por terceiros à AT (vg notários) não preenchem a teleologia do n.º 6 do art. 139º do CIRC.

Quanto à relação do art.º 139º do CIRC com o art.º 63º-B da LGT, sem prejuízo de as previsões jurídicas e âmbitos serem diferentes e o art.º 139º CIRC ser uma faculdade concedida ao sujeito passivo para obter um resultado favorável, acrescenta aos argumentos da AT o facto de a LGT não ser uma lei de valor reforçado e ceder a qualquer norma de um imposto em especial que a contrarie.

No caso presente, estando em causa a apreciação do n.º 6 do art.º 139º do CIRC, na parte em que impõe a autorização de acesso à informação bancária dos administradores ou gerentes do requerente (de prova efetiva de preço na transmissão de imóveis) referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, proceder-se-á a um brevíssimo historial do instituto do segredo bancário no nosso ordenamento jurídico.

Antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, em 1999, o acesso à informação bancária, nos termos do estatuído no art.º 34º do decreto-lei n.º 363/78, de 28 de fevereiro, dependia de decisão do juiz do tribunal judicial, proferida em face de pedido fundado do inspetor tributário titular do procedimento de inspeção para o qual a informação bancária se mostrasse necessária.

A LGT foi, ao longo dos anos, objeto de várias alterações legislativas que têm vindo a tornar mais alargadas as situações a que a AT pode aceder a informação e documentos bancários através de ato administrativo.

Ao tempo dos factos do litígio *sub judice* (e ainda agora) o quadro normativo vigente para o acesso da AT àquela informação apresentava duas espécies: uma para a qual não era (é) necessária a autorização do sujeito passivo, que foi introduzida pela Lei n.º 94/2009, de 1 de setembro e pela Lei n.º 37/2010, de 2 de setembro, contida nos art.ºs 63º-A, 63º-B e 63º-C da LGT e outra, constante dos art.ºs 64º e 139º do CIRC, aditada em 2003 pelo decreto-lei n.º 287/2003, para a qual é necessária não apenas a autorização do sujeito passivo, mas também dos seus administradores ou gerentes (do exercício em causa, bem como do anterior) quando uma pessoa coletiva pretenda fazer prova de preço efetivo da alienação de imóveis.

Com os art.ºs 63º-A, 63º-B e 63º-C a lei passou a possibilitar o acesso direto da AT a informações e documentos bancários dos contribuintes sem o seu consentimento (de acordo com o estatuído no n.º 1 do art.º 63º-B da LGT) quando: i) existam indícios da prática de crime em matéria tributária; ii) se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; iii) se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º; iv) se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa; v) exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua; vi) se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta; vii) se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social; viii) se trate de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado.

De realçar que, nos termos do n.º 4 do art.º 63º-B, as decisões de acesso direto à informação e documentos bancários *devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte e no n.º 13, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, ou dos seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.*

Do regime jurídico que ficou expresso existe já jurisprudência firmada, da qual se transcreve o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27-09-2012 (proc. n.º 00380/12.5 BEBRG) nos termos do qual *I- O levantamento do sigilo bancário nunca pode ser um fim em si mesmo, só podendo ocorrer no quadro de uma acção de fiscalização tributária, sendo, por isso, delimitada pelo objecto e pelo âmbito temporal dessa acção inspectiva (artigo 63º da LGT); II- Da necessidade de subordinar o levantamento do sigilo bancário a critérios de proporcionalidade decorre que o levantamento do sigilo bancário só constituirá um instrumento lícito do apuramento da situação tributária do sujeito passivo quando, em concreto, se revelar necessário (no sentido de que não existe outra forma de suplantar a falta de colaboração do contribuinte); adequado (no sentido de que a informação em falta pode ser obtida com recurso a essa informação bancária) e proporcionada em sentido estrito (no sentido de que só pode ser pretendido o levantamento do sigilo bancário quanto aos elementos e aos períodos relativamente aos quais foi verificada a falta de colaboração.*

No mesmo sentido do aresto supra transcrito, pronunciaram-se, nomeadamente: os acórdãos do TCA Sul de 13-03-2014 (proc. n.º 02274/08) e de 16-10-2014 (proc. n.º 07945/14) do Tribunal Central Administrativo Norte, de 13-03-2014 (proc. n.º 00039/10.8BECBR-A).

Para o caso da prova de preço efetivo das transações de imóveis efetuadas por entidade coletiva, a lei exige de imediato as autorizações de acesso de quebra de sigilo bancário do sujeito passivo e dos seus administradores ou gerentes.

Quanto fica dito significa que entre estes dois regimes de acesso à informação e documentação bancárias por parte da AT existe uma manifesta incoerência e desproporcionalidade não compagináveis com a natureza unitária exigível ao

ordenamento jurídico de um Estado de direito democrático, como é o nosso, que encontra expressão no art.º 2º da Constituição da República e no art.º 9º, n.º 1 do Código Civil.

Com efeito, o acesso à informação bancária estribado nas normas da LGT contidas nos seus art.ºs 63º-A e 63º-B pressupõe que a AT possua, acerca do sujeito passivo, indícios da existência de situações desconformes com a lei, podendo mesmo ser da prática de crimes tributários. Porém, no caso do procedimento de prova de preço efetivo (regulado no art.º 139º do CIRC) não são necessários quaisquer indícios da prática de facto desconforme com a lei para que a AT exija, no n.º 6 do referido art.º, não apenas que o sujeito passivo prescindia do sigilo bancário de que é titular, como exija a terceiros que hajam colaborado consigo enquanto seus administradores ou gerentes, que dele prescindam também. Ora, sendo espectável que tal exigência não seja de alcance fácil e comum, há que concluir que este procedimento pode acarretar para o contribuinte situações mais gravosas do que as que resultam do acesso da AT à sua informação bancária processada de acordo com as normas da LGT acima identificadas.

O Tribunal Arbitral considera, conseqüentemente, que o n.º 6 do art.º 139º do CIRC deve ser objeto de uma interpretação conforme à exigida pelo n.º 1 do art.º 9º do Código Civil, ou seja que tenha em conta as circunstâncias em que a lei foi elaborada e aquelas em que é aplicada.

Nessa interpretação verifica-se que, *ao reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*, o intérprete dá conta da desadequação da norma plasmada no n.º 6 do art.º 139º do CIRC à situação existente na sociedade portuguesa em 2014. Com efeito, aquando da introdução na nossa ordem jurídica da norma do n.º 6 do art.º 129º do CIRC, atual art.º 139º (introduzida pelo art.º 52º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro) os imóveis tinham ainda valores tributários bastante baixos, o que levou o legislador a introduzir normas que permitissem analisar a veracidade dos casos em que fossem declarados valores de alienação ainda menores que os dos valores

tributários dos imóveis. Porém, em 2014 a realidade era bem outra. Por um lado, os imóveis possuíam já quase todos um VPT ajustado (através de operação de reavaliação geral dos valores dos imóveis ocorrida em 2012 e 2013) e, por outro, a crise económica e financeira que o País viveu a partir de 2011, e que se estendeu até à recente retoma do valor no setor imobiliário, forçou, como é do conhecimento geral, com bastante frequência, que a alienação de imóveis só fosse conseguida por valores abaixo dos seus VPT. Recorde-se, aliás, que quem pretendia adquirir habitações quase sempre o fazia a entidades bancárias, que eram obrigadas a alienar a baixos preços os bens que se viram forçadas a retomar por incumprimento do crédito concedido. Por estas razões, considera o Tribunal Arbitral que aplicar o n.º 6 do art.º 139º do CIRC a factos ocorridos durante os anos excepcionais da crise económica e financeira vivida no nosso País traduz-se numa dupla penalização para o sujeito passivo, que não só foi obrigado a alienar os seus imóveis a preço inferior aos respetivos VPT, como vê o quadro normativo seguido pelas autoridades tributárias (mas que apenas se justifica em épocas de “normalidade” do mercado imobiliário) cercearem-lhe a possibilidade de fazer prova do preço efetivo.

A referida penalização não encontra razão de ser e ultrapassa em muito o espírito que presidiu à introdução do mecanismo pelo legislador, para além de ser mais gravosa do que a resultante dos art.ºs 63º-A e 63º-B da LGT, cujo objeto visa situações bastante mais graves, em que sobre o sujeito passivo impende já desconfiança, mas cuja colaboração com as autoridades para acesso à informação e documentação bancárias depende apenas dele próprio e não também de terceiros. Nos casos de aplicação daquelas normas da LGT existem já indícios da atuação do sujeito passivo em desconformidade com a lei, enquanto que naquele outro (o regulado pelo art.º 139º do CIRC) o sujeito passivo encontra-se em estado de neutralidade. Neste aspeto o Tribunal Arbitral segue o Supremo Tribunal de Justiça no acórdão de 29-11-2011 (pro. n.º 0701/10), segundo o qual *V - Mas além do elemento literal, o intérprete tem de se socorrer algumas vezes dos elementos lógicos com os quais se tenta determinar o espírito da lei, a sua racionalidade ou a sua lógica. Estes elementos lógicos agrupam-se em três categorias: a) elemento histórico que atende à história da lei (trabalhos preparatórios, elementos do preâmbulo ou relatório da lei e occasio legis*

*[circunstâncias sociais ou políticas e económicas em que a lei foi elaborada]; b) o elemento sistemático que indica que as leis se interpretam umas pelas outras porque a ordem jurídica forma um sistema e a norma deve ser tomada como parte de um todo, parte do sistema; c) elemento racional ou teleológico que leva a atender-se ao fim ou objectivo que a norma visa realizar, qual foi a sua razão de ser (ratio legis).*

Acresce ainda que, no caso *sub judice*, tendo a correção feita pela AT em relação aos imóveis para cuja prova de preço o Requerente acionou o procedimento do art.º 139º ocorrido no âmbito de um procedimento inspetivo, competia à AT, se dúvidas tinha acerca do cumprimento da legalidade pelo Requerente, acionar o mecanismo do acesso à informação bancária dos administradores e gerentes, consignado no art.º 63º-B da LGT.

Como foi decidido no acórdão do TCAS de 10-10-2014 (proc. n.º 07945/14) VI- *Se a compreensão da realidade em apreciação num determinado procedimento está dependente do seu integral esclarecimento pelo sujeito passivo ou de informação bancária, não viola o princípio do inquisitório uma decisão de derrogação do sigilo bancário tomada pela Administração Tributária se antes o contribuinte assumira formalmente, depois de sucessivas notificações, nada mais ter a esclarecer e serem os documentos juntos mais do que suficientes para a efectiva compreensão da situação”.*

b) Situações em que não foi acionado o procedimento previsto no art.º 139º do CIRC:

O Requerente defende que não acionou o mecanismo porque não havia sido notificado pela Requerida do VPT dos imóveis.

Em relação a esta questão, poder-se-ia argumentar não ter de haver um outro VPT para além do constante da matriz porque no momento das transmissões não haveria imóveis pendentes de avaliação, pelo que o VPT resultante da matriz seria o definitivo. Aliás, a norma que impunha a avaliação para apuramento do VPT, referido como definitivo, aquando da primeira transmissão após a entrada em vigor do CIMT – o artigo 15º, nº 1 do D.L. nº 287/2003, de 12.11, para onde remetia a alínea a) do nº 1 do artigo 27º do mesmo diploma, em que se sustenta o SP – fora já revogada pela Lei nº 60-A/2011, de 30.11.

O Tribunal Arbitral considera, porém, que nos termos do art.º 64º do CIRC, apenas se pode considerar o valor patrimonial fixado para o imóvel a título definitivo. E a definitividade depende da notificação da fixação ao contribuinte, uma vez que só após a referida notificação está o sujeito passivo em situação que lhe possibilita reagir contra a fixação do valor.

Com efeito, o n.º 3 do art.º 139º contém um prazo e sem a existência de uma de notificação não pode considerar-se iniciado o referido prazo. Não interessa saber se a avaliação para apuramento do VPT estava pendente ou não, mas sim se tinha sido notificada ao contribuinte. Ora, foi esta notificação que a AT nos presentes autos não logrou demonstrar ter feito.

Os documentos juntos pela Requerida consistentes em *prints* informáticos e em documentação dos CTT, mas em que não se encontra a morada exata do Requerente, não são suscetíveis de fazer prova da notificação dos atos de fixação dos VPTs ora em crise. Como foi já decidido num acórdão do TCAS de, 27-10-2016 (proc. n.º 08554/15), segundo o qual *I-É a Administração Tributária que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos; II- Não satisfaz aquele ónus de prova a existência de “print informático” da base de dados dos CTT do qual apenas resulta que a entrega da correspondência foi conseguida, mas o local de entrega identificado é genericamente como sendo “...”, sem identificação completa da morada de destino”*.

Acresce que o Tribunal considera que no caso ora em apreciação (da alegação de inexistência de notificação pelo Requerente) se aplicam também as considerações antes expostas acerca da interpretação atualista das normas relativas à prova de preço inferior ao VPT, bem como o dever que a AT tinha de ter acionado o mecanismo de levantamento do sigilo bancário consignado no art.º 63º-B da LGT, uma vez que pretendia efetuar correções à matéria tributária no âmbito de um procedimento inspetivo.

C) Da correção da retenção na fonte de IRC relativa à distribuição de rendimentos de unidades de participação de fundo de investimento imobiliário (n.º 2 do art.º 68.º do CIRC e n.º 3 do art.º 22.º do EBF)

Poderia eventualmente invocar-se a redação do n.º 3 do art.º 22º do EBF, aplicável aos participantes em fundos de investimento imobiliário por força do n.º 7 da mesma disposição referia à data o seguinte:

*“Relativamente a rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos referidos no n.º 1, de que sejam titulares sujeitos passivos de IRC ou sujeitos passivos de IRS, que os obtenham no âmbito de uma actividade comercial, industrial ou agrícola, residentes em território português ou que sejam imputáveis a estabelecimento estável de entidade não residente situado neste território, os mesmos não estão sujeitos a retenção na fonte e são pelos seus titulares considerados como proveitos ou ganhos, e o montante do imposto retido ou devido nos termos do n.º 1 tem a natureza de imposto por conta, para efeitos do disposto no artigo 83.º do Código do IRC e do artigo 78.º do Código do IRS”.*

Ora, o que o sujeito passivo fez, e que não é desmentido pela AT, foi considerar o montante dos rendimentos recebidos como proveito, incluindo-o na sua declaração de IRC, sendo isso o que determina aquela disposição, uma vez que, como se referiu, não há lugar a retenção na fonte. Assim sendo, não é aplicável o art.º 68º, n.º2 do CIRC, não podendo, conseqüentemente, a AT ter feito a correção a que procedeu.

A Requerida deveria ter considerado a importância líquida dos valores recebidos para efeitos de tributação, que é o que determina o art.º 22º, n.º3, do EBF.

A AT, no procedimento inspetivo relativo ao exercício de 2014 procedeu à correção dos rendimentos de participação em fundo imobiliário relativos a esse exercício de 2014 do modo como passou a proceder após a entrada em vigor das alterações introduzidas pelo decreto-lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro.

Com efeito, até àquela data os referidos rendimentos eram tributados “à entrada” e a partir da vigência daquele diploma legal passaram a ser tributados “à saída”. Ora,

não podia a AT em relação a rendimentos gerados no exercício de 2014 aplicar o regime que apenas entrou em vigor a partir de janeiro de 2015.

D) Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o VPT para a determinação do resultado tributário na respetiva transmissão (art.º 64.º do CIRC e regras 5.ª e 16.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT)

A AT procedeu à correção porque defende que no contrato de locação de imóvel a propriedade pertence ao locador, tendo o locatário o mero gozo do imóvel. Dito de outro modo, não existe na locação financeira de imóvel qualquer outra transmissão onerosa para além da aquisição do imóvel pelo locador, pelo que a AT entende ser esse o valor a que deve atender-se.

O Requerente, por seu turno, não concorda e defende que o valor a ter em consideração para efeitos de aplicação do art.º 64º do CIRC é o valor das rendas vincendas à data da rescisão do contrato.

Sendo o contrato de locação financeira um contrato de natureza mista, já que reúne características obrigacionistas e características reais, há que averiguar se a rescisão do contrato, com a conseqüente recuperação da propriedade plena pelo locador, é ou não abrangida pelo disposto no art.º 64º do CIRC que se aplica quaisquer transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis.

O Tribunal entende que a rescisão do contrato de locação financeira e a aquisição da propriedade pelo locador sem qualquer limitação de uso tem efeitos reais e não meramente obrigacionistas. E concorda com a posição do Requerente ao defender que se trata de uma aquisição onerosa, pois o proprietário não se limita a receber o bem, está adstrito ao pagamento ao locatário do montante das rendas vincendas acrescidas do montante dos respetivos juros.

E é sobre o valor que o adquirente do bem paga que deve incidir a tributação consignada no art.º 64º do CIRC. É este o valor pago, logo é este o montante que deve servir para o cálculo da tributação a incidir na transmissão, de acordo com o princípio geral consignado no n.º 2 do art.º 104º da Constituição da República Portuguesa, segundo o qual a tributação das empresas deve ser feita pelo rendimento real.

Resta acrescentar que o valor das rendas vincendas não é apenas o que releva para efeitos fiscais. O legislador também o adotou no processo civil como critério para a fixação do valor das causas em que se discutam contratos de locação financeira. Com efeito, se o valor a atender para a fixação do valor da causa fosse o do bem, aplicar-se-ia a regra geral consignada no art.º 302º do Código de Processo Civil, mas o legislador não entendeu assim e incluiu o caso da locação financeira nos critérios especiais de fixação do valor das causas, previstos no art.º 298º do mesmo código, determinando que “Nos processos referentes a contratos de locação financeira, o valor é o equivalente ao da soma das prestações em dívida até ao fim do contrato acrescido dos juros moratórios vencidos.”

Ora, de acordo com o princípio da unidade do sistema jurídico, plasmado no n.º 1 do art.º 9º do Código Civil, se dúvidas existissem no âmbito do direito tributário, as mesmas devem ser colmatadas face às referidas disposições do direito civil adjetivo supra convocadas.

#### E) Quanto ao pedido de juros indemnizatórios

O Requerente formulou o pedido de juros indemnizatórios nos seguintes termos: “...*determinando-se a sua anulação, (do ato tributário) com o conseqüente reembolso do imposto pago indevidamente, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.*”

Em consequência, o Tribunal, de acordo com o disposto nos art.ºs 43º e 100º da Lei Geral Tributária, reconhece o direito do Requerente aos juros indemnizatórios nos termos e condições previstos na lei, calculados sobre o montante do imposto indevidamente pago, a liquidar em execução de sentença.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- 1- Ser competente para decidir o litígio em função do valor deste, que é o que foi indicado pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral;
- 2- Ter competência, sem usurpação das competências próprias da Administração Tributária, para a apreciação do litígio no que à legalidade da prova de preço efetivo se refere;
- 3- Não reconhecer a existência de qualquer litispendência ou caso julgado;

- 4- Considerar impugnável a correção efetuada ao IRC do Requerente referente aos imóveis em relação aos quais o Requerente não acionou o requerimento de produção de prova de preço efetivo;
- 5- Proceder à anulação parcial do ato tributário consubstanciado na liquidação de IRC n.º 2017..., de 11.01.2017, na liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., na liquidação de juros moratórios n.º 2017... e na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., datadas de 13.01.2017, referentes ao exercício de 2014, nos termos do pedido formulado pelo Requerente;
- 6- Condenar a Autoridade Tributária ao reembolso do imposto pago indevidamente;
- 7- Condenar a Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei, a liquidar em execução de sentença.

**Valor:** €2.306.174,85 (dois milhões, trezentos e seis mil, cento e setenta e quatro euros e oitenta e cinco cêntimos).

Lisboa, 6 de junho de 2018

Os árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros, Desembargador reformado

Luís Menezes Leitão, Prof. Doutor

Américo Brás Carlos, Prof. Dr. (vota vencido, conforme declaração que junta)

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Não votei favoravelmente o Acórdão por, com o devido respeito, dele discordar das pronúncias e nos termos a seguir indicados.

**I - Da impugnação: *Da diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º e art.º 139.º, ambos do CIRC) - Situações em que foi requerida a prova de preço efetivo (art.º 139º do CIRC)***

No essencial, percorrido o iter expositivo do Acórdão, de que divirjo, percebe-se que assenta esta sua pronúncia em diferentes fundamentos.

1º- O aresto entende, em síntese, que o nº 6 do artigo 139º do CIRC é inconstitucional, nos seguintes termos:

*«No entanto, essa disposição seria claramente inconstitucional na parte em que obriga o sujeito passivo a obter uma permissão de acesso ao sigilo bancário dos seus administradores, que são terceiros em relação ao próprio sujeito passivo. É manifesto que o sujeito passivo nunca conseguirá obter essa revelação por parte dos seus administradores...».*

Ora, a idêntico pedido de declaração de inconstitucionalidade, já o Tribunal Constitucional (TC) no Acórdão nº 145/2014<sup>1</sup> e, na linha da sua jurisprudência, no Acórdão nº 517/2015<sup>2</sup>, tinha respondido categoricamente, negando provimento.

No Acórdão nº 145/2014 (bem como no Ac. 517/2015, que o seguiu), o TC foi chamado a *«analisar e decidir a constitucionalidade do artigo 139º nº 6 do CIRC»* e decidiu **não julgar inconstitucional** a referida norma, precisamente *«na parte em que exige a autorização à administração fiscal para aceder à informação bancária do requerente e dos seus administradores ou gerentes como requisito da apresentação do pedido de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis.»*.

---

<sup>1</sup> Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha.

Em resumo, louvo-me nos fundamentos, que constam do Acórdão nº 145/2014 do TC, de que destaco os seguintes<sup>3</sup>:

*«...o levantamento do sigilo bancário mantém a reserva quanto aos dados que dele são objeto, através da sua cobertura pelo sigilo fiscal, que deixa salvaguardado – ainda que com o alargamento do círculo de pessoas que tomam conhecimento dos dados protegidos – “o conteúdo essencial tanto do direito à privacidade da vida privada e familiar dos contribuintes como da dinâmica da atividade bancária” (CASALTA NABAIS, O dever fundamental de pagar impostos, Coimbra, 1997, pág. 619).».*

*«Ainda que esteja em causa um procedimento tributário que é também da iniciativa do sujeito passivo – e que constitui uma faculdade garantística dos contribuintes -, ele destina-se especificamente a efetuar a prova relevante para a fixação da matéria tributável relativamente à liquidação do imposto, e não implica o acesso direto à informação bancária, antes pressupondo um consentimento expresso do interessado mediante a concessão de autorização, a qual deve ser junta ao requerimento.».*

*«No caso vertente – recorde-se -, houve lugar a uma correção oficiosa do valor da transmissão de bem imóvel nos termos previstos no artigo 58º-A do CIRC (atual artigo 64º) por ter sido detetado que o valor constante do contrato era inferior ao valor tributário do imóvel. A lei permite nessa circunstância que o interessado faça prova, através do procedimento especial previsto no artigo 129º (atual artigo 139º) do CIRC, 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.***

*Sendo essa a finalidade do procedimento tributário, seria inteiramente inconsequente que a prova do contrário fosse efetuada, por simples iniciativa do interessado, e – como preconiza a recorrente -, através dos próprios documentos que titulam o contrato, dos meios de pagamento utilizados e dos elementos de contabilidade, quando o documento*

---

<sup>2</sup> Relatora: Catarina Sarmento e Castro.

<sup>3</sup> Negritos nossos.

*contratual é o mesmo que evidenciou a existência de uma possível simulação do preço e justificou a correção do valor da transmissão, e os outros meios de prova, em caso de ter havido a intenção de praticar fraude fiscal, deverão revelar uma aparente conformidade com o que consta do contrato.*

*Para além disso, o consentimento do interessado para permitir à Administração Fiscal confrontar esses elementos probatórios com outros dados cobertos pelo sigilo bancário é uma medida que se mostra consentânea com o dever de cooperação que incumbe ao contribuinte, tanto mais que o procedimento foi instaurado, no seu interesse, para repor a verdade material. 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 que o interessado estivesse na disposição de divulgar; e não é um meio desproporcionado ou excessivo se se considerar que a quebra de privacidade (consentida pelo interessado e pelos seus representantes) é inerente ao exercício do direito e ajusta-se aos objetivos do procedimento tributário utilizado (cfr. Artigo 350º, nº 2, do Código Civil).*

Portanto, é para mim evidente que a norma do nº 6 do artigo 139º do CIRC não padece de inconstitucionalidade, e que este Tribunal Arbitral “recusou a aplicação desta norma com fundamento na sua inconstitucionalidade” quando a jurisprudência do TC é claramente a oposta, sendo por isso susceptível de recurso nos termos do artigo 25º, nº 1 do RJAT.

Sem prejuízo das evidentes dissonâncias com a totalidade das conclusões do referido aresto constitucional, um dos considerandos do Acórdão arbitral parece ter um peso importante no equívoco em que incorre a presente decisão: o de que «o sujeito passivo nunca conseguirá obter essa revelação por parte dos seus administradores». Discorda-se, abertamente, desta conclusão, atento o dever que recai sobre os administradores de prosseguir o interesse da sociedade que representam e dos seus sócios, observando os deveres de cuidado e de lealdade, «no interesse da sociedade», impostos pelo artigo 64º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Em face deste preceito, o interesse da sociedade impunha que os administradores autorizassem o levantamento do sigilo bancário

que protege a sua informação bancária, relativamente ao exercício da ocorrência dos factos e ao anterior, de modo a diminuir a tributação da sociedade que administram.

Noto que é a possibilidade a que se refere o n.º 6 do artigo 139.º do CIRC que, permitindo a ilisão da presunção de que o preço da venda não foi inferior ao valor patrimonial tributário (VPT) do prédio, mantém o artigo 64.º do CIRC indiscutivelmente dentro dos limites constitucionais, incluindo o que impõe que a tributação da empresa «*incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real*» previsto no artigo 104.º, n.º 2 da CRP. De facto, o particular, **por sua vontade**, pode afastar uma tributação calculada com base num valor mínimo igual ao VPT. Se os representantes da sociedade em causa decidiram não utilizar tal possibilidade legal, é uma opção que só a eles cabe, mas não pode, por isso, ser o credor tributário onerado com encargos probatórios adicionais, não previstos legalmente.

Refira-se, aliás, que a regra da tributação com base num valor mínimo igual ao VPT vigora, há muito, de forma absoluta, em matéria de IMT (art. 12.º, n.º1 do CIMT) sem que, apesar disso, tal preceito tivesse sido declarado inconstitucional.

2.º - O Acórdão arbitral em causa, estabeleceu a «*relação do art.º 139º do CIRC com o art.º 63º-B da LGT*» e concluiu haver também violação do artigo 2.º da CRP, com a seguinte fundamentação:

*«Para o caso da prova de preço efetivo das transações de imóveis efetuadas por entidade coletiva, a lei exige de imediato as autorizações de acesso de quebra de sigilo bancário do sujeito passivo e dos seus administradores ou gerentes.*

*Quanto fica dito significa que entre estes dois regimes de acesso à informação e documentação bancárias por parte da AT existe uma manifesta incoerência e desproporcionalidade não compagináveis com a natureza unitária exigível ao ordenamento jurídico de um Estado de direito democrático, como é o nosso, que encontra expressão no art.º 2º da Constituição da República e no art.º 9º, n.º 1 do Código Civil.» (...) «A referida penalização não encontra razão de ser e ultrapassa em muito o espírito que presidiu à introdução do mecanismo<sup>4</sup> pelo legislador, para além de ser mais gravosa do que a resultante dos art.ºs 63º-A e 63º-B da LGT».*

---

<sup>4</sup> Entenda-se, do n.º 6 do art. 139.º do CIRC.

Também aqui se equivocou o aresto arbitral ao concluir pela inconstitucionalidade da obrigatoriedade da entrega dos documentos de autorização de acesso à informação bancária dos administradores, enquanto requisito para a demonstração do preço efetivo pelo contribuinte, prevista no artigo 139º, nº 6 do CIRC, por comparação entre este procedimento e o artigo 63º-B da LGT objeto de análise no aresto.

Recordo, desde logo, que os citados artigos 63º-A e 63º-B da LGT já existiam há muito quando da prolação dos Acórdãos nºs 145/2014 e 517/2015 do TC, tendo estes arestos rejeitado qualquer inconstitucionalidade com base na violação do artigo 2º da CRP.

Por outro lado, não se vê como pudesse haver «*uma natureza unitária*», como pretende o Acórdão arbitral, entre dois procedimentos de âmbitos tão diferentes e visando finalidades tão díspares.

O procedimento constante do artigo 139º do CIRC, ao contrário do procedimento do artigo 63º-B da LGT, como concluiu o TC, nos supra citados Acórdãos (i) «*é desencadeado por iniciativa e no interesse do sujeito passivo do imposto*»; (ii) *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*»; (iii) *não implica o acesso direto à informação bancária, antes pressupondo um consentimento expreso do interessado mediante a concessão de autorização, a qual deve ser junta ao requerimento.*»; e, acrescente-se, (iv) não resulta de qualquer incumprimento ou indício de incumprimento de obrigações fiscais; (v) e visa o estabelecimento de um acordo no âmbito de uma comissão que integra um perito indicado pelo contribuinte (nº 5 do art. 139º do CIRC).

Ao invés do procedimento do artigo 139º, nº 6, o procedimento do artigo 63º-B da LGT é: (i) da iniciativa da administração tributária (AT); (ii) em caso de indícios da prática de ilegalidade, dívidas ao Fisco ou à segurança social, necessidade de controlo de pressupostos de regimes fiscais privilegiados ou de informações solicitadas no âmbito de acordos ou convenções internacionais a que o Estado português esteja vinculado; (iii) para acesso a informações e documentos financeiros; (iv) sem dependência do consentimento

do titular dos elementos protegidos; e traduz-se num ato unilateral da AT, suscetível de recurso judicial.

Pelo que, o procedimento do artigo 139º do CIRC é estruturalmente diferente e visa objetivos completamente distintos, do regime do artigo 63º-B da LGT, sendo que este consagra, no seu cerne, uma reação da lei a situações patológicas de incumprimento ou deste indiciárias. O procedimento do artigo 139º do CIRC, por seu lado, traduz-se na sua essência, numa faculdade concedida ao particular para obter um resultado mais favorável. Desaproveita, pois, qualquer comparação entre ambos os procedimentos, nos termos em que o Acórdão arbitral fez.

Acresce que sempre o artigo 139º do CIRC se sobreporia à aplicação do artigo 63º-B a LGT. É aquele um preceito especial (v. art. 7º, nº 3 do Código Civil) com previsão e estatuição próprias para o caso *sub judice*, que se impõe sobre a norma da LGT, também porque esta não é uma lei de valor reforçado e cede às normas de um imposto em especial que disponha diferentemente.

Discordando, igualmente, deste Acórdão, entendo que não há qualquer «penalização» para o contribuinte ou para os seus administradores em resultado da concessão, ou da não concessão, da referida autorização de acesso à informação bancária destes. Como resulta da lei, **a AT não quer levantar o sigilo bancário dos administradores, nem essa pode ser uma iniciativa da AT.** Se o acesso a esta informação for autorizado, a demonstração de preço efetivo inferior ao VPT é aceite e a reserva sobre a situação bancária dos administradores, relativa aos dois anos em causa, mantém-se protegida através da sua cobertura pelo sigilo fiscal. Se a dita autorização não é concedida, são aplicadas ao contribuinte as regras do artigo 64º do CIRC, sem quaisquer consequências para os administradores, incluindo a impossibilidade de, por estas razões, poder a AT aceder à sua situação bancária.

Finalmente, a referência ao nº 1 do artigo 9º do Código Civil (CC), que se encontra na decisão arbitral, parece ter ignorado o nº 2 do mesmo preceito: *«Não, pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso».*

3º - O Acórdão arbitral entende, ainda que o n.º 6 do artigo 139º do CIRC não deve ser aplicado ao caso *sub judice*, porque:

*«o intérprete dá conta da desadequação da norma plasmada no n.º 6 do art.º 139º do CIRC à situação existente na sociedade portuguesa em 2014 (...). considera o Tribunal Arbitral que aplicar o n.º 6 do art.º 139º do CIRC a factos ocorridos durante os anos excepcionais da crise económica e financeira vivida no nosso País traduz-se numa dupla penalização para o sujeito passivo, que não só foi obrigado a alienar os seus imóveis a preço inferior aos respetivos VPT, como vê o quadro normativo seguido pelas autoridades tributárias (mas que apenas se justifica em épocas de “normalidade” do mercado imobiliário) cercearem-lhe a possibilidade de fazer prova do preço efetivo.»*

Perante esta conclusão, deve referir-se que os Acórdãos do TC que vêm sendo citados foram proferidos precisamente nos anos de 2014 (ano da verificação dos factos) e 2015, sendo impensável que o TC não tivesse presente a situação económica e financeira vigente no País à data da prolação das respetivas decisões.

A decisão arbitral que fez vencimento, decidiu, também em desconformidade com a lei, não aplicar uma norma (a do n.º 6 do art. 139º) por razões de oportunidade de natureza económica e financeira gerais. Levou, de facto, a cabo a chamada **interpretação correctiva**, a qual é *«inadmissível na ordem jurídica portuguesa»*<sup>5</sup>, com efeitos similares a um tipo de “interpretação abrogante”<sup>6</sup> temporária. Como refere OLIVEIRA ASCENSÃO, *«Por mais desejável que se apresente uma alteração do sistema normativo, essa alteração pertence às fontes do direito, não ao intérprete»*<sup>7</sup>.

Esclarecedor da vontade do legislador, o qual **não quis** alterar a lei vigente em função da situação conjuntural económica referida na decisão arbitral, é também o facto de a Lei n.º 60-A/2011, ter alterado vários preceitos da chamada reforma do património (D. L. n.º 287/2003, de 12 de novembro) e não ter alterado o artigo 64º e o artigo 139º, do CIRC. Na mesma linha, a reforma do IRC de 2014 (Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro) manteve intactos estes preceitos do CIRC.

<sup>5</sup> OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito*, 2ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 372.

<sup>6</sup> Que, por ilícita, também não é permitida ao intérprete (CASTRO MENDES, *Introdução aos Estudo do Direito*, FDL, 1977, p. 369)

<sup>7</sup> Ob. cit., p. 372.

4º - O Acórdão arbitral indica também qual deveria ter sido, na circunstância, o procedimento legal a desenvolver pela AT. Diz o aresto:

*«competia à AT, se dúvidas tinha acerca do cumprimento da legalidade pelo Requerente, acionar o mecanismo do acesso à informação bancária dos administradores e gerentes, consignado no art.º 63º-B da LGT».*

Salvo o devido respeito, discordo, também, deste entendimento.

Como se disse atrás, não há qualquer relação, de dependência, subsidiariedade ou outra, entre o procedimento do artigo 139º do CIRC e o do artigo 63º-B da LGT, ou vice versa. São muito diferentes nos seus âmbitos, na sua estrutura e nas suas finalidades.

Se pelo facto de não terem sido apresentados os documentos de autorização de acesso à informação bancária dos administradores, a AT tivesse acionado o procedimento do artigo 63º-B da LGT, isso sim, teria redundando na prática de uma flagrante ilegalidade. A lei não determina tal consequência para aquela omissão.

Também da análise que a própria decisão arbitral faz do artigo 63º-B da LGT, percebe-se que nenhum dos factos que constam da previsão deste preceito poderia ser utilizado pela AT nestas circunstâncias.

O artigo 139º do CIRC tem uma previsão e uma estatuição próprias, que não estão subordinadas ou são de aplicação prévia às do artigo 63º-B da LGT. E, em caso de incumprimento do requisito do nº 6 do artigo 139º do CIRC, a estatuição é, repete-se, a aplicação do artigo 64º do CIRC, para efeitos de determinação do lucro tributável.

Também por isso, entendo, não poder afirmar-se, como fez o acórdão arbitral: *«competia à AT, se dúvidas tinha acerca do cumprimento da legalidade pelo Requerente, acionar o mecanismo do acesso à informação bancária dos administradores e gerentes, consignado no art.º 63º-B da LGT».*

Não se verificaram quaisquer «dúvidas» da AT sobre a situação bancária dos administradores, nem sobre a legalidade da conduta da Requerente no que ao artigo 139º do CIRC respeita e, se as houvesse, seriam irrelevantes para o caso. Se a citada autorização não é concedida, tal omissão não constitui qualquer ilegalidade, nem existem quaisquer consequências para os administradores. E a consequência para o contribuinte é, como

legalmente previsto, unicamente o não afastamento das regras do artigo 64º do CIRC no apuramento do seu lucro tributável.

Como resulta da lei, **a AT não pode levantar o sigilo bancário dos administradores.** O levantamento daquele sigilo **não pode, no contexto dos autos, ser uma iniciativa da AT.**

De facto, o particular, por sua vontade, pode afastar uma tributação calculada com base num valor mínimo igual a este VPT. Se os representantes da sociedade em causa decidiram não utilizar tal possibilidade legal, é uma opção que só a eles cabe, mas não pode, por isso, o credor tributário ser onerado com encargos probatórios adicionais, não previstos legalmente.

Pelo que, entendo que **deveria ter sido mantida a liquidação corretiva *sub judice* na parte respeitante a esta pronúncia.**

## **II – Da impugnação - *Da correção da retenção na fonte de IRC relativa à distribuição de rendimentos de unidades de participação de fundo de investimento imobiliário (n.º 2 do art.º 68.º do CIRC e n.º 3 do art.º 22.º do EBF).***

Em 2014, vigorava a seguinte redação do n.º 3 do art. 22º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aplicável aos participantes em fundos de investimento imobiliário (FII) por força do n.º 7 do mesmo preceito:

*«Relativamente a rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos referidos no n.º 1, de que sejam titulares sujeitos passivos de IRC ou sujeitos passivos de IRS, que os obtenham no âmbito de uma actividade comercial, industrial ou agrícola, residentes em território português ou que sejam imputáveis a estabelecimento estável de entidade não residente situado neste território, os mesmos não estão sujeitos a retenção na fonte e são pelos seus titulares considerados como proveitos ou ganhos, e o montante do imposto retido ou devido nos termos do n.º 1 a natureza de imposto por conta, para*

*efeitos do disposto no artigo 83.º (agora art. 90º) do Código do IRC e do artigo 78.º do Código do IRS»<sup>8</sup>.*

Esta norma respeita à chamada tributação “à saída do FII”. Dispõe, com interesse para os autos, sobre o regime a aplicar aos detentores de unidades de participação (UP) que sejam sujeitos passivos de IRC residentes em território português, no momento em que o FII lhes coloca à disposição os rendimentos nele gerados. E a estatuição é a de que, neste momento, *«não estão sujeitos a retenção na fonte»*.

Aquela não sujeição a retenção na fonte é instrumento da neutralidade fiscal que o regime tributário de transparência fiscal, aplicável aos Fundos de Investimento e aos seus participantes, expressa e claramente consagrou<sup>9</sup>.

A razão porque os rendimentos distribuídos aos detentores de UP não estão sujeitos a retenção na fonte no momento da saída do FII e entrada no património dos participantes, decorre do facto de tais rendimentos já terem sido previamente objeto de retenção na fonte quando foram pagos ao FII (*tributação à entrada*), nos termos das diferentes alíneas do n.º 1 do artigo 22º do EBF. Uma retenção no momento da distribuição aos titulares de UP representaria uma dupla tributação económica, contrária à intenção expressa do legislador, como se vê no preâmbulo do D.L. n.º 215/89, de 1 de Julho, que aprovou o EBF: *«Procurando evitar-se situações de dupla tributação para os participantes do fundo...»*

Apesar disso, não obstante a inexistência de retenção na fonte quando do pagamento ao participante no FII, este tem direito a considerar como seu pagamento por conta o imposto correspondente ao rendimento das suas UP que foi retido à entrada dos rendimentos no Fundo. É, pois, atribuída uma dedução à colecta igual àquele montante.

---

<sup>8</sup> Negritos e parêntesis nossos.

<sup>9</sup> Segundo Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, in “*Provisões no âmbito dos seguros unit-linked e dupla tributação económica*”, Fiscalidade 33 (2008), págs. 66-67: *«as normas legais [art.º 22.º do EBF] refletem, claro, um objetivo de transparência fiscal. Os rendimentos originados no investimento através de fundos são tributados como se o titular das UP fosse o titular direto dos ativos que compõem o fundo. Por esta razão, o objetivo da lei é que, quando esses rendimentos são transportados para a esfera dos titulares das UP, já estejam tributados e não o voltem a ser.(...)Apenas se garante que a tributação funciona como se os investimentos fossem realizados directamente pelo titular das UPs. O regime apresentado é um regime de neutralidade fiscal entre o investimento directo em participações sociais e o investimento através de fundos não personalizados.»*

No caso, uma dedução à coleta do IRC do participante (vd. remissão para o atual artigo 90º do CIRC).

E a lei expressou claramente esta estatuição: *«e o montante do imposto retido ou devido nos termos do n.º 1 (à entrada nos fundos de investimento) a natureza de imposto por conta, para efeitos do disposto no artigo 83.º (atual art. 90º) do Código do IRC.»*.

Tendo presente este enquadramento, melhor se percebe porque discordo da seguinte conclusão a que chegou este Acórdão arbitral:

*«Ora, o que o sujeito passivo fez, e que não é desmentido pela AT, foi considerar o montante dos rendimentos recebidos como proveito, incluindo-o na sua declaração de IRC, sendo isso o que determina aquela disposição, uma vez que, como se referiu, não há lugar a retenção na fonte. Assim sendo, não é aplicável o art.º 68º, nº2 do CIRC, não podendo, conseqüentemente, a AT ter feito a correção a que procedeu.*

*A Requerida deveria ter considerado a importância líquida dos valores recebidos para efeitos de tributação, que é o que determina o art.º 22º, nº3, do EBF.»*

É, para mim, evidente que quando proveitos ou ganhos são englobados para efeitos de apuramento do lucro tributável, como foi o caso dos autos, tendo sido objeto de retenção na fonte cujo valor se constitui numa dedução à coleta do seu titular, o montante dos proveitos só pode ser o somatório do que lhe foi pago ou colocado à disposição, com o montante que lhe foi retido previamente como adiantamento por conta do pagamento da sua dívida fiscal do exercício. O montante do imposto retido é também seu rendimento. De tal modo que se, a final, houver excesso, lhe será devolvido.

Que o imposto retido nos termos do nº 1 do artigo 22º do EBF é um montante que pertence ao titular das UP, resulta também claramente do disposto no seu nº 4. Prevendo as situações em que o titular de UP não seja obrigado à entrega de declaração de rendimentos (não englobando, por isso, tais rendimentos) a lei dispõe que o imposto retido ou devido à entrada no FII que corresponda aos rendimentos das suas UP *«deve ser restituído pela entidade gestora do fundo e pago conjuntamente com os rendimentos respeitantes a estas unidades»*.

Pelo que, o sujeito passivo devia, para efeitos da determinação do rendimento tributável, ter englobado os rendimentos recebidos do FII pelo seu valor ilíquido da retenção na fonte que lhe foi imputada, como determina o nº 2 do artigo 68º do CIRC; e

que aliás – facto que consta do Relatório de Inspeção Tributária sem que tenha sido contestado pelo Requerente, e que a decisão arbitral devia ter ponderado -, deduziu à sua coleta de IRC do exercício.

Pelas razões supra, entendo que **deveria ter sido mantida a liquidação *sub judice*, também na parte respeitante a esta pronúncia.**

### **III – Da impugnação: Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o VPT para a determinação do resultado tributário na respetiva transmissão (art.º 64.º do CIRC) – Imóveis devolvidos por rescisão do contrato de locação financeira.**

Relativamente aos prédios devolvidos ao sujeito passivo por rescisão do contrato de locação financeira, entendeu a decisão que fez vencimento que tal devolução:

*«se trata de uma aquisição onerosa, pois o proprietário não se limita a receber o bem, está adstrito ao pagamento ao locatário do montante das rendas vincendas acrescidas do montante dos respetivos juros.*

*E é sobre o valor que o adquirente do bem paga que deve incidir a tributação consignada no art.º 64º do CIRC. É este o valor pago, logo é este o montante que deve servir para o cálculo da tributação a incidir na transmissão, de acordo com o princípio geral consignado no n.º 2 do art.º 104º da Constituição da República Portuguesa, segundo o qual a tributação das empresas deve ser feita pelo rendimento real.».*

Não acompanho o Acórdão arbitral, porque ao invés, entendo que a retoma do imóvel pelo locador não se traduz numa transmissão onerosa, nem o valor relevante seria o das rendas vincendas à data da resolução do contrato de locação financeira, acrescido dos juros respetivos.

A resolução de contrato de locação financeira de imóveis não equivale a uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis a favor do locador. Não equivale do ponto de vista jurídico-civilista, já que o locador nunca deixou de ser o proprietário, nem equivale do ponto de vista jurídico-fiscal.

Pretende o Acórdão aplicar à devolução do imóvel locado o regime do artigo 64º do CIRC, mas a lei não lhe dá razão. Como decorre dos respetivos epígrafe e articulado, este preceito aplica-se a «*alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis*» que realizem «*transmissões onerosas de imóveis*».

Na devolução de um bem locado em locação financeira, nem o anterior locatário é um alienante daquele bem, nem o locador é um adquirente, pela simples razão de que a celebração de tal contrato não operou a transmissão de qualquer direito real sobre o bem. O locatário financeiro só passa a proprietário se exercer o seu direito de opção à aquisição, como expressamente determina o artigo 10º, nº 2, alínea f) do D.L. nº 145/95, de 24 de junho, ao reconhecer a este a possibilidade de «*Adquirir o bem locado, findo o contrato, pelo preço estipulado*».

No contrato de locação financeira, ao invés, cede-se «*o gozo temporário de uma coisa*», como dispõe o artigo 1º do D.L. nº 149/95: «*Locação financeira é o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados*».

Note-se que também na perspetiva do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), com o qual o artigo 64º do CIRC está articulado (v. nº 1), o imóvel devolvido nunca deixou de ser propriedade do locador. É que a devolução do bem ao locador não é um facto sobre o qual possa incidir o IMT, porque não é uma transmissão onerosa; ao passo que o exercício da opção de compra de imóveis no final do contrato de locação financeira está sujeito a IMT, embora dele isento (art. 3º do D.L. nº 311/82, de 4 de junho), porque é uma transmissão onerosa. O que comprova, adicionalmente, que o imóvel não se transfere para o locatário com a celebração do contrato de locação financeira, mas apenas com o exercício da opção de compra.

O valor de aquisição a considerar para efeitos do artigo 64º 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 respetivos juros.

**Deveria, pois, também nesta parte, ter sido mantida a liquidação corretiva efetuada pela AT.**

Américo Brás Carlos