



CIRCULAR

N/REF^a: 33/2023

DATA: 28/04/2023

Assunto: **O valor patrimonial tributário e o lucro tributável em IRC**

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 4/2023 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, J. Durão & Associados, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

Small is beautiful?

Esta frase idiomática poderá ter aplicação nos domínios fiscais?

À partida dir-se-á que qualquer cidadão de um Estado de Direito assumirá o seu dever de pagar impostos, no quadro das contrapartidas que recebe desse Estado, designadamente, segurança, proteção social, saúde, educação...

Cremos, porém, que esse mesmo cidadão, zeloso dos seus deveres, preferirá um quadro legal que lhe imponha menos tributos a um outro que lhe exija mais impostos pelas mesmas contrapartidas. Já nem colocamos a hipótese de um Estado exigir mais, por menos, porque isso levar-nos-ia a outras considerações, daquelas que nos entram todos os dias pela casa adentro!

O Principado de Andorra tem cerca de 80.000 habitantes – verdadeiramente “small”. Será que é “beautiful”. Neste Principado, a taxa do imposto sobre o rendimento das empresas é apenas de 10%! Mas, não se surpreendam por favor, a taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, é, no máximo, imagine-se, de 10%; e a taxa do IVA, 4,5%.

E em matéria de contribuições para a segurança social, ficamos por uns simpáticos 6,5% a cargo do trabalhador e de 15,5% a cargo do empregador.

Isto significa que o custo do trabalho para uma empresa em Andorra é 115,5% e em Portugal de 123,75%.

Se introduzirmos a poupança fiscal sobre os encargos sociais para a empresa, diremos que a segurança

O VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO E O LUCRO TRIBUTÁVEL EM IRC

Numa primeira abordagem diríamos que não há qualquer relação entre o valor patrimonial tributário (VPT) de um prédio e o apuramento do lucro tributável em sede de IRC.

Com efeito, o valor patrimonial tributário, determinado por avaliação, constitui a base de incidência do IMI que é devido, em regra, pelos proprietários dos prédios rústicos e urbanos.

Em sede de IMT, constitui a base de incidência deste imposto sempre que seja superior ao valor constante do ato ou do contrato.

Todavia, no âmbito da tributação das pessoas coletivas, a Constituição optou claramente pela tributação dos lucros reais, ou seja, os lucros efetivamente auferidos pelas empresas, pelo que no início da vigência do IRC não foi introduzida qualquer norma que fizesse prevalecer o VPT em detrimento dos valores realização reconhecidos na contabilidade.

Não obstante, com a Reforma da tributação do património, foram igualmente introduzidas alterações no Código do IRC, passando a considerar-se que para efeitos deste imposto, no caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, também deveria relevar o valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas, sempre que este seja superior ao valor constante do contrato.

A constitucionalidade de tal norma, com as garantias entretanto introduzidas, passou pelo crivo do Tribunal Constitucional (Decisão 306/2022) que considerou que “... a previsão legal constante do referido art. 104.º, n.º 2, da C.R.P., comporta que, em alguns setores possam ser presumidos lucros e, que, resultando tributação por excesso ou por defeito, sejam previstos deveres declarativos acrescidos para fiscalização por parte da administração. Tal o que ocorre no caso de transmissão de imóveis, em que de acordo com o art. 129.º (atual 139.º) do C.I.R.C., os preços efetivamente praticados podem ser demonstrados pelo contribuinte, em detrimento dos valores patrimoniais tributários, apurados de acordo com o previsto no artigo 58.º-A (atual 64.º) do C.I.R.C. e assim deixem de ser presumidos lucros?”.

social em Andorra custará 13,95% e em Portugal 18,41%.

Num caso em que o trabalhador ficar sujeito em Portugal a 48%, ainda que esses 48% incidam sobre o montante do salário abatido das contribuições para segurança social, o valor que lhe resta após o cumprimento escrupuloso dos seus deveres de cidadania, situar-se-á em 46,28% daquilo que recebeu.

Os mesmos cálculos para um cidadão de Andorra dariam qualquer coisa como 84,15% do seu salário bruto!

E quando chegar a hora da verdade, pagará IVA sobre os bens e serviços que adquirir a uma taxa de 4,5%. Temos de convir que tenderão a ser mais baratos... Vai ser preciso muita ineficiência na cadeia logística ou margens enormes para colmatar o fosso entre os 4,5% e os nossos 23%! Numa rápida consulta ao site www.expatistan.com, comparámos o custo de vida em Lisboa e em Andorra la Vela. Espantosamente, no total as diferenças são mínimas, mas, ainda assim, ligeiramente favoráveis a Andorra la Vela.

No detalhe, verifica-se que a alimentação é mais cara, assim como os transportes e o entretenimento. No entanto, no que concerne à habitação, roupa e cuidados pessoais, Andorra la Vela leva a melhor!

Definitivamente *small is beautiful*? Na conhecida fábula, a raposa dizia das uvas. “estão verdes”; na realidade, os nossos concidadãos dirão “faz muito frio por essas geografias!

Novas Fiscais

Lei n.º 17/2023, de 14.04 - Procede à aplicação transitória de isenção de IVA a certos produtos alimentares.

Lei n.º 14/2023, de 06.04 - Revê o dever de informação previsto no regime aplicável à disponibilização e divulgação de linhas telefónicas para contacto do consumidor, alterando o Decreto-Lei n.º 59/2021, de 14 de julho.

Portaria n.º 107-A/2023, de 18.04 - Fixa a atualização do subsídio de refeição, a 1 de janeiro de 2023, aos trabalhadores da Administração Pública.

Despacho n.º 4930/2023, do SEAF, de 26.04 - Aprova as alterações às

E, assim, estamos perante uma norma anti abuso, inserida no Código do IRC com a finalidade de evitar os efeitos negativos, em termos de receita tributária, resultantes da eventual simulação do preço acordada entre comprador e vendedor.

A legislação atualmente em vigor determina no n.º 1 do artigo 64.º do CIRC, que “*Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto*”.

E, o n.º 2 do referido artigo estabelece que “*Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável*”.

Isto é, sempre que o VPT seja superior ao valor do contrato, prevalece o VPT, dando origem na Declaração Modelo 22 a duas correções de natureza oposta: os alienantes acrescem para determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato, e, quando tiverem sido previamente adquirentes, nesta dimensão poderão deduzir no momento da respetiva alienação, a diferença negativa então verificada entre o valor do contrato e o VPT. A primeira correção é feita a favor da administração fiscal, a segunda a favor do contribuinte.

Perante a impossibilidade legal de consagrar presunções inilidíveis em normas de incidência tributária, o legislador contemplou um mecanismo de prova dos preços praticados – artigo 139.º do CIRC – que permite aos sujeitos passivos de IRC provar que os preços praticados são efetivamente inferiores ao VPT, impedindo que este valor sirva de base ao apuramento do lucro tributável.

A prova referida deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

Em caso de apresentação do referido pedido, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes, referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.

Este procedimento tem vindo a dar origem a algum contencioso, considerando frequentemente a administração fiscal que não foi demonstrado de forma clara e inequívoca que os valores constantes das escrituras de compra e venda correspondem aos preços efetivamente

tabelas de retenção na fonte sobre rendimentos do trabalho dependente e pensões auferidas por titulares residentes no continente para vigorarem durante o segundo semestre do ano de 2023.

Despacho n.º 4732-A/2023, do SEAF, de 19.04 - Aprova as alterações às tabelas de retenção na fonte, que se encontram em vigor, sobre rendimentos do trabalho dependente e pensões auferidas por titulares residentes no continente para vigorarem a partir de 1 de maio de 2023.

Circular n.º 13/2023, de 04.04 - Retenção na Fonte sobre Rendimentos do Trabalho Dependente e Pensões Tabelas de Retenção – Região Autónoma da Madeira 2º Semestre 2023.

Circular n.º 12/2023, de 04.04 - Retenção na Fonte sobre Rendimentos do Trabalho Dependente e Pensões Tabelas de Retenção – Região Autónoma da Madeira 1.º Semestre 2023.

Ofício Circulado n.º 15948/2023, de 24.04 - Taxas de câmbio para a determinação do valor aduaneiro.

Ofício Circulado n.º 30257/2023, de 14.04 – Isenção transitória aplicável a determinados produtos alimentares.

Ofício Circulado n.º 20255/2023, de 14.04 - IRS – Tributação de mais-valias imobiliárias – sujeitos passivos não residentes.

praticados e que não foram justificadas de forma inequívoca as condições anormais do mercado em que foram realizadas as transmissões de que resultaram as fixações de preço inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis transmitidos, sem sequer aceder às contas bancárias. Ora, a jurisprudência tem entendido que, caso a prova documental apresentada pelos sujeitos passivos para demonstrar os preços efetivamente praticados seja insuficiente, a AT tem o poder-dever de aceder à informação das contas bancárias.

Nesse sentido, decidiu o Tribunal Arbitral (Processo n.º 187/2016-T): *“Na verdade, o facto de o n.º 6 do artigo 139.º se prever expressamente a obrigação de os sujeitos passivos que quiserem fazer a prova dos efectivos preços da transmissão de imóveis autorizarem o acesso à sua informação bancária exprime inequivocamente que, na perspectiva legislativa, a documentação bancária é um meio de prova privilegiado dos valores reais das transações de imóveis, o que tem evidente justificação, por usualmente as operações financeiras de valores da avultados, como normalmente são as de imóveis, serem feitas com utilização de meios de pagamento bancários. Por isso, tendo a Requerente apresentado as autorizações referidas, era, em princípio, uma diligência obrigatória para a Autoridade Tributária e Aduaneira cumprir o ónus de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material que lhe é imposto pelo artigo 58.º da LGT, procurar obter informações bancárias destinadas a confirmar ou infirmar os pagamentos referidos nas escrituras de venda dos imóveis. Diz-se «em princípio», pois o cumprimento desse ónus pode ser dispensado no caso de não ser necessário o seu cumprimento (como se infere da referência que no artigo 58.º se faz às «diligências necessárias») ou ser de antever que as diligências seriam inúteis, como decorre do dever de abstenção da prática de actos inúteis, que se estabelece no artigo 57.º, n.º 1, da LGT”.*

Também a inicial exigência de reconhecimento contabilístico do imóvel pelo valor correspondente ao VPT e a delimitação do âmbito de aplicação do regime têm dado origem a dúvidas e contencioso. É exemplo disso, o caso de cessão de posição contratual em locação financeira, matéria relativamente à qual a administração fiscal já esclareceu em informação vinculativa (PIV 12219) que não releva o VPT: *“A locação financeira transfere para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à posse do bem, pelo que é ele que deve evidenciar no Balanço o bem locado. Assim, para o locatário, requerente, a aquisição do imóvel no final do contrato de locação não gera quaisquer alterações na sua contabilidade nem na determinação do lucro tributável, dado que o imóvel já foi reconhecido contabilisticamente na data da aquisição da posição contratual no contrato de locação financeira. O capital em dívida referente ao contrato de locação financeira, à data da cessão da posição contratual, é o valor pelo qual a cessionária passou a ser responsável na qualidade de locatária, ou seja, o valor de aquisição. O valor patrimonial tributário (VPT) não é relevante para o efeito”.*

Não são mensuráveis os efeitos indiretos desta medida anti abuso em termos de receita fiscal, mas não deixa de ser curioso que atualmente são de maior dimensão as correções feitas a favor dos contribuintes do que as efetuadas a favor da administração fiscal (a acreditar nas estatísticas da AT).

| Ano | Diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato | Correção pelo adquirente quando adota o VPT |
|------|--|---|
| | A favor da administração fiscal | A favor do contribuinte |
| | Valor a acrescentar (M€) | Valor a deduzir (M€) |
| 2019 | 125 | 297 |
| 2020 | 122 | 200 |
| 2021 | 141 | 243 |

É caso para dizer, espera-se que tais alterações tenham valido a pena ou, espera-se que os contribuintes não andem a abusar da ...norma anti abuso!