

Análise ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo 011114/03 de 16 de Janeiro de 2007

IRC E RELAÇÕES ESPECIAIS

Cristina Pires

1. Breve introdução

O Acórdão em questão faz parte de uma panóplia jurisprudencial em torno da relevância e querelas “das relações especiais” no âmbito do antigo art. 57º CIRC¹ e mesmo do actual artigo 58º CIRC.

Descurando-nos da história de base e da realidade que originou o litígio, que será feita em traços muito largos, omissão que com uma simples leitura ao acórdão é colmatada, centremo-nos nas questões de fundo levantadas, que exigem uma maior amplitude na apreciação.

Diz-nos o art. 58º CIRC, de uma forma muito semelhante à explanada pelo antigo art. 57º, lei aplicável ao acórdão analisado, que, em caso de relações especiais entre entidades sujeitas ou não a IRC, os termos ou condições contratadas e aceites devem ser substancialmente idênticas às que seriam contratadas, aceites e praticadas entre entidades independentes em operações comparáveis².

As duas essenciais questões que se levantam, consistem então no desdobrar do conceito de “relações especiais” e na eventual legalidade das correcções feitas neste contexto pela Administração tributária, delimitadas pelo campo da fundamentação ou da sua omissão, percorrendo assim, por etapas, a essencial estrutura substantiva do acórdão.

¹ Redacção anterior à Lei 30-G/00 de 29/12

² Pois só assim se consegue uma aplicação do princípio essencial do direito internacional fiscal, o princípio de plena concorrência “arm's length principle”

2. Âmbito de Aplicação do art. 57º (e actual 58º CIRC) - Relações especiais

Em traços muito largos, estamos perante a venda de uma série de imóveis rústicos, cuja, das 4 compradoras, 3 eram accionistas (com participações inferiores a 4,1%) sendo todas irmãs do administrador da sociedade vendedora.

Tendo os imóveis sido vendidos por um preço, na opinião da Administração Tributária, aquém do que seria em condições normais de mercado por haver “relações especiais”, a mesma procedeu nos termos do antigo art. 57º CIRC (atenda-se que actualmente corresponde ao art. 58º CIRC) à correcção dos valores de venda dos imóveis, o que, conseqüentemente, originou a correcção ao lucro tributável declarado por via da mais-valia fiscal.

Perspectivando uma visão legislativa mais actual e recorrendo aos preceitos agora em vigor (o que exige uma abstracção quanto à data dos factos), o art. 58º/4 define que há relações especiais entre duas entidades quando uma tem o poder de exercer directa ou indirectamente uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. Faz de seguida uma enumeração exemplificativa, criando presunções de relações especiais (o que se justificou numa necessidade sentida pela “ comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal” de uma igualação a muitos outros países que seguiram linhas e critérios recomendados pela OCDE). No entanto este conceito era no antigo art. 57º, e continua a ser agora, no art. 58º, vago gozando de uma ampla, para alguns nociva, flexibilidade³. No caso concreto, não detendo por um lado nenhuma das accionistas mais de 4,1%, nem tendo relação de cônjuge, ascendente ou descendente, não se subsume a questão directamente às alíneas do actual art. 58/4º . No entanto, poderia preencher o conteúdo normativo do número 4, caso se provasse que existia um poder das accionistas em exercer directa ou indirectamente influência significativa na gestão da sociedade, isto é, caso se verificasse uma situação objectiva de dependência que permitisse uma manipulação do preço. Contudo, não foi provado, nem alegado, no caso concreto, que as três compradoras tiveram qualquer participação na eleição do irmão para o quadro administrativo da vendedora, nem que as compradoras participaram na deliberação social que mandou o representante da vendedora outorgar a referida escritura, nem

³ Houve quem levantasse a questão da inconstitucionalidade do preceito por violação ao art. 103º/2 que exige uma taxação legislativa quanto à elaboração dos impostos, o que não haveria, dada à larga margem de discricionariedade na delimitação de “relações especiais” por parte da Administração tributária, que por seu lado põe em causa a segurança jurídica. Contudo este entendimento foi por diversas vezes declinado, dando-se destaque ao Ac. do Tribunal Constitucional – Processo 560/2001, que rejeita a inconstitucionalidade do preceito impugnado.

tampouco o porquê do parentesco transformar as relações compradoras-vendedora em especiais para efeitos de IRC.

3. Fundamentação, ou omissão de fundamentação da Administração Tributária

Tal como nos diz Paula Rosado Pereira⁴ para aplicação do regime dos preços de transferência é necessário cumulativamente o preenchimento de 3 requisitos, que “a) existam relações especiais entre o contribuinte e uma outra entidade sujeita ou não ao regime do IRC, b) em virtude dessas relações sejam estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, c) conduzindo ao apuramento de uma base tributária distinta da que seria apurada na ausência de tais relações. Se por um lado, como já havia sido dito não foi provada a existência de relações especiais, por outro não foi justificado que em virtude dessa relação o preço de venda dos imóveis foi mais baixo do que o da avaliação feita pela administração fiscal, e que tal situação anómala diferenciou a base tributária⁵.

Mais longe vai o art. 80º do CPT que exige a descrição das relações especiais, dos termos em que normalmente decorrem as operações da mesma natureza por pessoas independentes, e da quantificação do montante que serviu à base de correcção. Ora, retiramos assim, de doutrina e jurisprudência firmada⁶ que cabe à administração fiscal o ónus da prova que estamos perante um caso que justifique a correcção prevista no art. 58ºCIRC. Nestes termos falha a administração, que além de ser omissa em fundamentação essencial, baseando-se em presunções e juízos de valor, não demonstrou que o correcto valor dos bens seja o considerado por si, uma vez que alguns prédios não foram avaliados, e que os mesmos foram postos à venda por um preço consideravelmente inferior ao que determinaram e não obtiveram qualquer comprador em 3 anos.

4. Conclusão/Decisão

⁴ Cf. Art, da autora “O novo regime dos preços de transferência” in *Fiscalidade*, nº5 2001.

⁵ A este propósito diz-nos Alberto Xavier in “Direito Tributário internacional”, Coimbra, que “têm que ser demonstrados e provados os termos em que decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes”.

⁶ Como o Ac. do Supremo Tribunal administrativo de 13/03/2003 respeitante ao processo 01508/02, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 14/03/2001 respeitante ao processo 025744, entre muitas outras possíveis fontes.

Pelos critérios enunciados, que se centram essencialmente na falta de prova, fundamentação, e em alguns parâmetros, de alegação por parte da Administração Fiscal, negou-se o provimento ao recurso interposto pela mesma, e outra não poderia ser a decisão, ou estar-se-ia a por gravemente em causa a segurança jurídica dando-se uma ampla discricionariedade administrativa não pretendida pela lei fiscal, nem permitida constitucionalmente.