

FICHA DOUTRINÁRIA

| | |
|---------------|--|
| Diploma: | Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas |
| Artigo/Verba: | Art.64º - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis |
| Assunto: | Contrato de Divisão de coisa comum entre entidades relacionadas entre si e Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis |
| Processo: | 22361, com despacho de 2024-01-23, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação |
| Conteúdo: | A questão em apreço consiste em saber se a presunção ínsita no artigo 64.º do Código do IRC e, conseqüentemente, o procedimento de prova dos preços efetivos previsto no artigo 139.º do mesmo código, se aplica à operação de divisão de coisa comum levada a cabo por seis sociedades relacionadas entre si. |

A questão analisada tem subjacente os seguintes factos:

Seis sociedades comerciais anónimas cujo objeto social se centra em atividades relacionadas com o ramo imobiliário eram comproprietárias de um Lote de Terreno para construção, o qual foi objeto de operação de loteamento e do qual resultaram seis Lotes de Terrenos para construção.

Com a operação de loteamento, cada um dos Lotes passou a pertencer às sociedades em regime de compropriedade, de modo similar ao que ocorria com o Terreno para Construção que lhes deu origem.

Por escritura de divisão de coisa comum, coube a cada uma das sociedades um Lote dos seis Lotes de Terreno para construção, sendo os valores atribuídos a cada um dos lotes, para efeitos da divisão de coisa comum, inferiores aos VPT que vieram a ser fixados pela AT.

O valor total atribuído aos Lotes, para efeitos de divisão de coisa comum, corresponde ao valor de aquisição, pelas sociedades, do terreno para construção que deu origem aos Lotes, e o valor atribuído a cada um dos lotes corresponde ao valor que cada sociedade adquirente tinha direito a receber do valor total dos mesmos, em função da quota ideal. Ou seja, nenhuma das sociedades recebeu, na divisão de coisa comum, um Lote de valor superior àquele a que teria direito em função da sua quota ideal na compropriedade, não havendo lugar a quaisquer tornas.

Em face da escritura de divisão de coisa comum celebrada, questiona-se, atendendo ao particular contexto e à forma como as sociedades em apreço procederam à adjudicação dos lotes, se a presunção ínsita no artigo 64.º do Código do IRC e, conseqüentemente, o procedimento de prova dos preços efetivos previsto no artigo 139.º do mesmo código, se aplica à operação de divisão de coisa comum.

1. Nos termos do n.º 1 do art.º 64.º do Código do IRC, nas transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis deve ser adotado o valor normal de mercado, para efeitos de cálculo do lucro tributável, que não poderá ser inferior ao valor patrimonial tributário (VPT) definitivo que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as

transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviria no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

E, em conformidade com o n.º 2 daquela disposição legal, sempre que, nas transmissões onerosas de direitos reais sobre imóveis, o valor constante do contrato seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, decorrendo deste normativo uma presunção de rendimento.

2. Não obstante o disposto no n.º 2 do art.º 64.º do Código do IRC, o sujeito passivo pode fazer prova que o preço efetivamente praticado, nas transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, foi inferior ao VPT que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Com efeito, esta presunção em matéria de incidência tributária admite prova em contrário (art.º 73.º da LGT), prevendo-se, no art.º 139.º do Código do IRC, o mecanismo próprio de elisão desta presunção de rendimentos.

A prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões dos imóveis foi inferior ao VPT é efetuada em procedimento instaurado, mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente, 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 (n.º 3 do art.º 139.º do Código do IRC).

E, o procedimento rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações.

3. No que respeita à compropriedade dos seis Lotes de Terreno, cada comproprietário (cada uma das seis sociedades) tem uma posição quantitativamente determinada sobre a coisa comum, designada de quota, cuja posição resulta do título constitutivo ou, quando este é omissivo, a lei presume que as quotas são iguais (n.º 2 do art.º 1403.º, in fine, do Código Civil).

4. Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 1413.º do Código Civil, a divisão de coisa comum pode efetuar-se por contrato celebrado por todos os contitulares do direito sobre a coisa e tem sempre por efeito a reestruturação dos direitos de cada um dos contitulares quanto ao respetivo objeto.

5. Assim, o contrato de divisão de coisa comum não configura, face à nossa lei civil, um contrato oneroso de alienação de bens, pois que os seus intervenientes já são titulares de uma quota-parte do direito de propriedade, apenas altera a situação para a de uma titularidade única (ou mais reduzida) e exclusiva, com as correspondentes contrapartidas.

E, em consequência, não tem sido integrado no conceito de transmissão onerosa de bens imóveis para efeitos fiscais.

Com efeito, quanto à natureza jurídica da partilha, apesar de ser muito controversa na doutrina, tem prevalecido o entendimento de que tem um carácter marcadamente declarativo, limitando-se a determinar ou a materializar os bens que compõem a quota parte de cada comproprietário e não um carácter constitutivo ou translativo.

6. Na situação em apreço, a operação de divisão de coisa(s) comum(ns) reporta-se a seis lotes, em simultâneo, processando-se, no entanto, através de um único contrato, pelo qual as sociedades repartiram entre si os seis lotes, por forma a fazer corresponder um lote a cada sociedade.

Por conseguinte, através de ato denominado de divisão de coisa comum, as sociedades procederam à divisão simultânea de seis bens comuns, cedendo reciprocamente a sua quota parte indivisa dos imóveis e, no termo dessas cedências, a cada sociedade ficou a pertencer a totalidade de um imóvel, não havendo lugar ao direito a receber tornas.

7. Nestas situações, tem sido entendimento da AT que, para efeitos da tributação sobre o rendimento (apuramento de mais-valias), apenas se encontra sujeita a tributação a cedência, em ato de divisão ou partilha, de direitos reais sobre bens imóveis, desde que uma das partes receba bens que excedam a quota-parte a que tinha direito no património comum, o que, por sua vez, irá determinar a existência de tornas, ou seja, de um excesso.

Com efeito, entende-se, que a atribuição das tornas confere carácter oneroso à operação e, consubstanciando as mesmas um negócio de alienação de um direito real de um bem imóvel ou parte dele, serão as mesmas consideradas como um ganho e, por conseguinte, sujeitas a tributação em mais-valias.

8. Nestes casos, é também entendimento da AT que, ainda que à data da escritura de divisão de coisa comum não se tenha verificado um qualquer excesso, suscetível ao pagamento/recebimento de tornas, se após a avaliação do imóvel, o valor patrimonial determinar que um co-proprietário/herdeiro passou a ter um valor que excede a quota-ideal a que tinha direito, considera-se que adquiriu um excesso da quota-parte a que tinha direito do património comum, o que consubstancia uma aquisição/alienação onerosa de um direito real de um bem imóvel ou parte dele, tendo que se considerar o valor do excesso como um ganho sujeito a tributação.

9. No caso em apreço, o património de cada comproprietário não é aumentado nem diminuído em resultado da escritura de divisão de coisa comum.

Contudo, o VPT dos seis imóveis é superior ao valor declarado na escritura celebrada. E, em resultado da avaliação, algumas sociedades receberam um bem de valor superior à sua quota parte, verificando-se, assim, um excesso suscetível de pagamento/recebimento de tornas.

10. Destarte, estamos perante uma transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e, em consequência, há lugar à aplicação do disposto no art.º 64.º do Código do IRC

11. Acresce, ainda, que estando em causa um contrato de divisão comum de imóveis entre entidades com relações especiais, há necessidade de atender, para a determinação do valor que releva para efeitos fiscais, não só ao art.º 64.º do Código do IRC, mas também ao seu art.º 63.º.

12. Assim, para verificação da aderência ao princípio de plena concorrência (incorporado no n.º 1 do art.º 63.º do Código do IRC), o sujeito passivo deve adotar o método mais adequado a cada operação ou série de operações, considerando-se o mais apropriado aquele que for suscetível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente praticados.

De facto, a doutrina e a jurisprudência fiscal, têm entendido que, nas operações efetuadas entre as sociedades com relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados os termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

13. O regime fiscal dos preços de transferência encontra-se regulamentado pela

Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro, referindo-se, no respetivo preâmbulo, que, nos casos de maior complexidade técnica, é aconselhável seguir as orientações constantes dos Relatórios da OCDE que desenvolvem esta matéria.

14. Ora, tal como o regime de preços de transferência previsto no artigo 63.º do Código do IRC, também o art.º 64.º do Código do IRC tem natureza de cláusula especial anti-abuso, a qual se destina a dar resposta a situações de subdeclaração dos valores das transações que envolvem direitos reais sobre bens imóveis. No contexto de norma especial anti-abuso, o seu objetivo último é o de induzir os contribuintes a adaptar a sua conduta, de forma a que os valores constantes dos contratos de compra e venda de direitos reais sobre imóveis reflitam os valores de mercado efetivamente praticados.

15. Trata-se, pois, de uma medida excecional que tem como objetivo corrigir, para efeitos de determinação do lucro tributável, os valores praticados pelos sujeitos passivos, pelo que, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 64.º do Código do IRC, quando se verificar que o valor constante do contrato é inferior ao valor patrimonial tributário (VPT) definitivo do imóvel, deverá este último ser o considerado para determinação do lucro tributável.

16. Não obstante o disposto no art.º 64.º do Código do IRC, nos casos em que o valor do contrato é inferior ao VPT, esse valor pode ser aceite se for instaurado procedimento nos termos do art.º 139.º do mesmo diploma e se o sujeito passivo fizer prova que o preço efetivamente praticado naquela operação foi o declarado, ou seja, um preço inferior ao VPT que serviu de base à liquidação do IMT.

17. Verifica-se, assim, que ambas as normas (art.ºs 63.º e 64.º do Código do IRC) partilham certas características comuns, em particular, constituem Cláusulas especiais anti-abuso, que visam contrariar a eventual manipulação dos preços praticados entre sujeitos passivos, com o objetivo de ajustar a base tributável.

Todavia, estes normativos divergem significativamente em aspetos como as metodologias utilizadas para a determinação do preço fiscalmente relevante e o alcance da norma quanto ao tipo de operação sobre que incidem.

De facto, enquanto o art.º 64.º do Código do IRC assenta sobre o VPT, o regime de preços de transferência encontra-se firmado sobre metodologias de avaliação internacionalmente aceites (e.g. preço comparável de mercado), nomeadamente pela OCDE.

Por outro lado, o art.º 64.º aplica-se apenas a transações com imóveis, independentemente da existência de relações especiais entre as partes envolvidas, enquanto o art.º 63º visa todo o tipo de operações, desde que realizadas entre entidades com relações especiais.

18. Acresce referir que, relativamente a esta matéria, tem sido entendimento dos Serviços que, numa operação sobre direitos reais sobre bens imóveis, os respetivos intervenientes, com relações especiais entre si, devem aplicar o princípio da plena concorrência, nos termos do n.º 1 do art.º 63.º do Código do IRC, ou seja, devem praticar nessa operação o preço/valor que é praticado em condições normais de mercado entre entidades independentes.

Assim:

a) Sendo adotado o preço de plena concorrência, é apenas necessário comparar tal valor com o VPT por forma a determinar se há lugar à aplicação do art.º 64.º do Código do IRC, ou seja, por forma a determinar se o valor de mercado é inferior ao VPT,

devendo, caso tal se verifique, proceder-se à correção (a diferença positiva entre o VPT e o valor constante do contrato, que, neste caso, corresponderá ao valor de mercado), ou seja, neste caso, será relevante, para efeitos de IRC, o VPT;

b) Não sendo adotado o preço de plena concorrência, verifica-se que:

i. Se tal preço for superior ao VPT, não poderá ser aplicado o art.º 64.º do Código do IRC, porquanto o valor normal de mercado não se apresenta inferior ao VPT, devendo aplicar-se o regime de preços de transferência previsto no art.º 63.º do mesmo diploma legal e as respetivas correções, sendo aqui relevante, para efeitos de IRC, o preço de plena concorrência;

ii. Se o preço de plena concorrência for superior ao valor do contrato, mas inferior ao VPT, deve então aplicar-se o art.º 64.º do Código do IRC, pelo que o alienante deve corrigir a diferença positiva entre o VPT e o valor constante do contrato, sendo relevante, nesse caso, para efeitos de IRC, o VPT.

19. Destarte, estando em causa, no caso em apreço, um contrato de divisão de coisa comum - imóveis, entre sociedades com relações especiais, importa, desde logo, verificar se o valor atribuído aos imóveis no referido contrato corresponde ao valor normal de mercado (art.º 63.º do Código do IRC).

Caso seja apurado que o valor de mercado é inferior ao VPT, deverá proceder-se à respetiva correção (pela diferença positiva entre o VPT e o valor constante do contrato), ou seja, neste caso, será relevante, para efeitos de IRC, o VPT, nos termos do disposto no art.º 64.º do Código do IRC.

Não obstante o disposto no art.º 64.º do Código do IRC, nos casos em que o valor do contrato é inferior ao VPT, esse valor pode ser aceite, desde que corresponda ao valor de plena concorrência, se se instaurar procedimento previsto no art.º 139.º do mesmo diploma e se fizer prova que aquele foi o preço efetivamente praticado naquela operação.