



UNIVERSIDADE  
CATÓLICA  
PORTUGUESA

*“A prova do preço efetivo na transmissão de  
imóveis- Art.139º do CIRC”*

**Octávio Casanova Faria Torres**

Mestrado em Direito Fiscal

Aluno nº 340110133

Tese orientada por Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Faculdade de Direito | Centro Regional do Porto  
2016

## **Dedicatória**

Á minha Família,  
pelo constante incentivo transmitido ao longo de todo o percurso académico e por inteiro  
dever de justiça, a quem o trabalho é principalmente dedicado.

Aos meus Avós,  
pelos valores inculcados que muitos dividendos tenho recolhido.

Aos meus amigos,  
suporte nos momentos de alegria e tristeza.

*“Podemos escolher o que semear,  
mas somos obrigados a colher  
aquilo o que plantamos”*

*Provérbio Chinês*

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, gostava de deixar o agradecimento à Universidade Católica Portuguesa, pelo ensino de excelência que me ofereceu ao longo de todo o percurso académico pela sua formação académica e humana proporcionada. Aos funcionários da biblioteca, seria imperdoável não deixar um especial “obrigado”, por toda a ajuda durante a recolha na fase de investigação e pela simpatia diária transmitida.

Queria deixar um agradecimento pessoal ao Professor Dr. Tomás Cantista Tavares, pela sorte de ter tido como orientador da presente dissertação, pelos conselhos de uma perfeição na sua qualidade técnica, disponibilidade, profissionalismo e matrizes orientadoras na metodologia do trabalho de que se apresenta.

Aos meus pais, pelo afeto, fonte do meu orgulho, esforço investido e oportunidade de me permitirem chegar a esta fase.

Aos meus amigos, por sempre saberem dizer “presente” na minha vida.

## **Resumo**

A presente dissertação aborda o regime da prova do preço efetivo na transmissão dos imóveis e o seu impacto fiscal no IRC à luz da lei portuguesa. Este trabalho tem como objetivo destacar o quanto pode ser problemático no momento da venda dos imóveis afetos à atividade empresarial por um preço inferior ao valor patrimonial tributário, principalmente pelos administradores ou gerentes.

Assim recolhida a investigação, devemos dizer que se trata de um tema controverso com questões processuais complexas, acesso a contas bancárias, problemas constitucionais levantados, lembrando que é essencial para determinação do lucro tributável,

Esperamos que a dissertação venha a ser útil a qualquer interessado, em especial aos da área da fiscalidade.

Para uma melhor compreensão, destacamos algumas *palavras-chaves*: administradores, gerentes, prova de preço, IRC, lucro tributável, meios processuais, ónus da prova, valor patrimonial tributável, sigilo bancário.

## ***Abstract***

The present dissertation approaches the effective price proof regime on purchase price property or selling price property and the impact of taxation under the portuguese corporate income tax law. The objective of this study is to understand how problematic it can be when a company is selling the property affect to their asset for a price below the asset value for tax purpose, particulary for directors or managers.

We hope this dissertation could be useful for anyone whom is interested, especially for the tax experts.

In order to gain a better understanding, we have highlighted some of the keys words such as: directors, managers, price proof, corporate income tax, assessable profit, procedural means, burden of proof, asset value for tax purpose, and bank secrecy.

## ÍNDICE

Introdução .....	8
1. Contextualização e abordagem do enquadramento legal .....	10
1.1- A Razão de ser do instituto .....	11
1.2 A equiparação com o regime do pedido de revisão de matéria coletável fixada por métodos indiretos .....	14
2. O acesso à informação bancária como condição do regime.....	22
2.1- Verdadeira derrogação do sigilo bancário? .....	30
2.2- A eventual colisão com princípios constitucionais manifestos na prova do preço efetivo pela Autoridade Tributária.....	32
3. A existência de simulação do contribuinte e os meios à disposição da Autoridade Tributária e Aduaneira .....	39
3.1- O ónus da prova .....	41
3.2- Os meios de reação à disposição do sujeito passivo.....	44
4. Conclusões e soluções apontadas.....	49

## **SIGLAS**

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

CC- Código Civil

CIMI- Código do Imposto Municipal Sobre os Imóveis

CIMSISDD- Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações

CIRC- Código de Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas

CPA- Código de Procedimento Administrativo

CPPT- Código do Procedimento e Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

FATCA- Foreign Account Tax Compliance Act

IRC- Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IMT- Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas

IMI- Imposto Municipal Sobre os Imóveis

IRS- Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT- Lei Geral Tributária

RGICSF- Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeira

SA- Sociedades Anónimas

STA- Supremo Tribunal Administrativo

TAF- Tribunal Administrativo e Fiscal

TC- Tribunal Constitucional

TCAN- Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS- Tribunal Central Administrativo Sul

VPT- Valor Patrimonial Tributário

## Introdução

Numa atual conjuntura económica ainda ressecada pela crise do “subprime” refletida nos EUA e pela crise das dívidas soberanas de vários países europeus, o mercado imobiliário português naturalmente ressentiu-se de uma forma significativa com a queda do número de aquisições de imóveis. Tanto por parte das famílias como por parte das sociedades comerciais. Entendemos nesse sentido, que seria enriquecedor e oportuno abordar como tema de dissertação da tese o impacto fiscal sobre a prova do preço efetivo da transmissão de imóveis bem sabendo do seu enquadramento legal algo “suis generis”.

Até à reforma da tributação do património de 2004<sup>1</sup>, resultava que o setor imobiliário da economia portuguesa estava próximo de uma situação de evasão generalizada provocado pela inexistência de um sistema de avaliação de imóveis justo que permitisse ao Estado determinar com rigor e realismo o valor real de mercado dos imóveis e das respectivas transações.<sup>2</sup> São conhecidas as dificuldades e restrições de acesso ao crédito bancário, quer pela rigidez na exigência de garantias outrora não tão rigorosa, quer pela própria falta de liquidez das instituições financeiras, provocando notórias dificuldades no campo das aquisições e alienações de imóveis, em particular para as sociedades.

É nossa convicção que a intensa disputa negocial por parte dos adquirentes e alienantes, face às dificuldades supra mencionadas, sejam propícias à evasão fiscal no momento da declaração entre o valor real e o valor declarado na escritura de compra e venda. Daí que vimos como interessante investigar as questões mais importantes deste instituto da prova do preço efetivo no CIRC.

Analisaremos também pontos relevantes do trabalho como o acesso à informação bancária, a existência de simulação pelos contribuintes e a questão do ónus da prova. Não deixamos também passar ao lado as questões processuais e os meios de reação à disposição do sujeito passivo, pois consideramos essencial para saber como devem

---

<sup>1</sup> D.L. N.º 287/2003 de 12 de Novembro, onde foi eliminada a Contribuição Autárquica e introduziu o Imposto municipal sobre os imóveis (IMI), em que as alterações relevantes fizeram sentir-se particularmente no sistema de avaliação dos imóveis urbanos.

<sup>2</sup> PIRES, José Maria Fernandes, “*Lições sobre o património e do Selo*” Almedina, 3ª Edição, 2015, pág. 45.

proceder no caso de querer concretizar a prova do preço efetivo. Nesse caso, tal como o contencioso tributário que dispõe diversos meios processuais, procuramos detalhar de que formas é que pode reagir, ainda que exista uma complexidade nos meios de reação.

Nesse âmbito, o enquadramento legal aponta precisamente para que o sujeito passivo último não fique manietado quanto a uma possível arbitrariedade das decisões da AT na avaliação do valor efetivo nas transmissões de imóveis em sede de IRC. Desejamos assim com o presente trabalho que seja útil para quem tiver interesse e quiser lançar mão na vida profissional do mecanismo da prova do preço efetivo na transmissão de imóveis.

Em suma, nas conclusões ilustram-se as ideias chave desta dissertação e possíveis soluções, onde procuramos positivar o teor do trabalho demonstrando os assuntos mais pertinentes.

## 1. Contextualização e abordagem do enquadramento legal

Como resultam dos registos públicos oficiais, são cada vez mais as pessoas coletivas inscritas como titulares de imóveis, comparativamente aos séculos passados, tendente assim a ser o padrão mais frequente nos próximos tempos. Importa sublinhar que antes de se falar sobre o enquadramento legal da respetiva prova efectiva do preço na transmissão de imóveis, saliente-se a consagração constitucional. Prevê o art.104 da CRP, que a tributação assenta, entre outros, no rendimento empresarial e patrimonial.

Ou seja, não se coloca em causa a capacidade contributiva das pessoas colectivas quando dispõem de poder económico no momento da aquisição ou alienação de imóveis. Por conseguinte, dúvidas não restam, quanto à aceitação social a incidência do imposto nas pessoas coletivas, particularmente quando falamos de grandes sociedades geradoras de avultados lucros.<sup>3</sup>

A prova do preço efetivo na aquisição de imóveis em IRC tem guarida legal no art.139º do CIRC. Não podemos deixar de referir a relação intrínseca entre este instrumento legal e as correções ao valor no âmbito da transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, nos termos do art.64º do CIRC, na medida em que o regime da prova do preço é a alternativa ao dispor do sujeito passivo na inversão da prova.

Existe um formalismo próprio do negócio da compra e venda de bens imóveis (como por exemplo a escritura pública e o registo). Compreendemos, pois não serão naturalmente os mesmos formalismos dos consumos no dia-a-dia na mercearia. Há interesses públicos subjacentes. A questão que se coloca, fiscalmente falando, a partir de que momento é que a aplicação deste instituto ganha relevância?

Está relacionada com o momento em que se deu o facto tributário<sup>4</sup> (a venda do imóvel pela pessoa coletiva) gerador da obrigação tributária, em que culmina na declaração modelo 22 do sujeito passivo em optar por declarar o valor da escritura e não pelo VPT (mesmo sabendo ser inferior a este último) para efeitos de lucro tributável.

---

<sup>3</sup> MORAIS, Rui Duarte, “*APONTAMENTOS AO IRC*” Almedina, 2009, pág.7.

<sup>4</sup> Ac. do STA de 06-02-2013 proc.nº 0728/12, relator Casimiro Gonçalves a definir facto tributário como o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária.

Desconsiderou assim o preceituado no art.64º do CIRC onde os alienantes e adquirentes devem optar por valores normais de mercado não inferiores ao VPT. São evidentes os contactos entre valor do imóvel e o VPT dos prédios rústicos e urbanos.

Em princípio, a AT quando avalia e fixa o VPT, obedece a critérios de legalidade, estando-lhe subtraída qualquer possibilidade de arbitrariedade sob pena de ilegalidade. O mesmo se dirá que, o sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana, passou a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em fatores objectivos, de grande simplicidade, não havendo espaço para a subjetividade e discricionariedade do avaliador.<sup>5</sup>

Vejamos a título exemplificativo o disposto no art.38 do CIMI da determinação do VPT, nos prédios urbanos para habitação, comércio, industria e serviços no CIMI resulta da seguinte fórmula<sup>6</sup>:

$$Vt= Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

Porém, nada preclude que o sujeito passivo não possa colocar em crise essa avaliação dispondo de meios de reacção, que melhor abordaremos em diante. A este respeito, por hipótese, colocar em causa os coeficientes de afetação, de qualidade ou de conforto nem sempre são de um juízo fácil de aferir. Os fundamentos em análise versam essencialmente sobre critérios de especial complexidade, sendo certo que estão mais em causa questões de natureza técnica do que propriamente jurídicas.

### **1.1- A Razão de ser do instituto**

A razão de ser deste regime prende-se por vários motivos. Diríamos essencialmente que tem em conta uma aproximação da verdade do lucro fiscal, ou seja, o rendimento real, para que a AT possa blindar-se no combate à evasão fiscal, como melhor demonstraremos adiante.

---

<sup>5</sup> NABAIS, José Casalta, “Direito fiscal”, Almedina, 2016, 9ª edição, pág.442.

<sup>6</sup> Para melhor uma melhor compreensão: VT=Valor patrimonial tributário; VC = Valor base dos prédios edificados; A= área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação; CA= Coeficiente de afetação; CL= Coeficiente de localização; CQ= Coeficiente de localização de qualidade e conforto; Cv= Coeficiente de vetustez.

De certa forma, não se pode negar que visa a descoberta da verdade material. Como já falamos sobre que valores mínimos constituem o VPT, o que sucede se a aquisição de um bem imóvel for realizada por um montante superior ao VPT para efeitos de IRC?

A solução é previsível. A tributação incide sobre o valor constante do contrato de compra e venda, em que servirá como de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas- art.64 CIRC. Desse modo, se o montante da aquisição houver sido superior ao referente do VPT, naturalmente a incidência do imposto será pelo valor (superior) declarado no contrato e não pelo VPT. Compreendemos o raciocínio do legislador porque o Estado, enquanto principal titular das receitas tributárias, não quer deixar passar ao lado a oportunidade de obter receita por um montante superior do que apenas ao estipulado no VPT.

Os maiores problemas colocam-se quando a compra e venda de bens imóveis é efetuada por valores inferiores ao VPT. Objetivamente, estamos de acordo que deva existir um padrão para poder avaliar as transações, sob pena de tornar-se uma manipulação de preços irrisórios nos negócios, incentivando então casos abusivos de valores distorcidos. Observe-se assim o já mencionado art. 64º do CIRC, que define a regra geral em que os alienantes e adquirentes devem adotar valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos.

Com efeito, estabelece-se um dos primeiros pilares que servem como âncora para o regime previsto no art.139 do CIRC, permitindo enquadrar-se como a *ratio* numa primeira fase dando alguma previsibilidade aos sujeitos passivos. Seria insensato se nenhum regime legal estivesse tipificado no nosso ordenamento jurídico em negócios desta natureza.

Pensamos igualmente que este regime também pretendeu, nas entrelinhas, salvaguardar o sujeito passivo em determinadas situações que pudessem conduzir a injustiças. Vejamos que o VPT, apesar de traduzir uma aproximação do Valor de mercado<sup>7</sup>, nem sempre é um dado assente. Exigia-se assim a existência de um quadro legal como no art.139º do CIRC permitindo ao sujeito passivo ultrapassar as tais injustiças, por via de requerimento, mediante a apresentação de prova bastante. Daí que

---

<sup>7</sup> PIRES, José Maria Fernandes “*Lições (...)*” pág.17.

nos imóveis existe um padrão fiscal para, de uma forma aproximada, aferir a sua avaliação - o VPT.

O legislador promoveu alternativa que não fosse apenas a impugnação judicial, sabendo dos custos e inconvenientes que se daí acarretam para o sujeito passivo. Desde logo, possibilitou um regime de excepção à regra geral que seria o princípio de que não admitiria para efeitos de liquidação do imposto na transmissão de imóveis por um preço inferior ao VPT, portanto considerando que o negócio seria sempre realizado pelo montante mínimo previsto no VPT.

A norma prevê também a possibilidade de acesso às informações bancárias dos administradores ou gerentes caso pretenda fazer uso do regime da prova do preço efetivo. Não nos interessa de momento analisar criticamente sobre a legitimidade do acesso, pois adiante aprofundamos melhor esta questão. Importa sim saber o porquê das contas bancárias dos administradores ou gerentes e não dos acionistas ou sócios.

Nas sociedades anónimas e por quotas do séc.XXI (e também as que se constituíram no séc.XX) já é inquestionável e pacífica a dissociação efetiva entre o risco do capital, suportado pelos sócios e a direcção efetiva da sociedade, habitualmente entregue a profissionais competentes e especializados. Tal dissociação é mais nítida nas SA e não implica que o investidor não esteja presente na administração, embora se abstenha com frequência da direcção técnica da empresa.<sup>8</sup>

No fundo, são os administradores e gerentes quem conduzem as sociedades pela tomada das decisões mais importantes da vida destas, pelo que foi assim foi o pensamento do legislador incumbir os titulares destas funções o encargo de autorização de acesso às suas contas bancárias. Quanto a nós, não merecem grandes dúvidas a razão de serem estes a quem lhes cabe essa responsabilidade.

Outro aspeto relevante na razão de ser do instituto da prova do preço efetivo decorre da suspeição fiscal no preço declarado nos imóveis. Porquê suspeições nos valores apenas nos imóveis e não nouro tipo de bens? Consideramos que a disparidade económica dos interesses promíscuos atira para um preço susceptível de ser adulterado, pois quer o vendedor quer o comprador tiram “proveitos” na mentira, por efeito da

---

<sup>8</sup> CUNHA, Paulo Olavo “*Direito das Sociedades Comerciais*”, Almedina, 2014, 5ª edição, pág.497 (5ª reimpressão de 2012)

redução da matéria coletável declarada na esfera do vendedor, mas essencialmente por reduzir o IMT para o comprador. Nos outros casos sem ser nos imóveis isto não acontece, porque em regra, declara-se o preço correto.

Recordamos assim a ideia e a evidência do recurso da privatização da atividade tributária. Tal como se verifica no procedimento tributário, depende cada vez mais das iniciativas e atuações dos contribuintes- atuações essas que se presumem de boa fé-, reconhecendo-se um direito destes a serem tributados de acordo com os dados que eles próprios forneceram, e que se presumem verdadeiros, e não de acordo com outros indicadores, médias, indícios ou presunções.<sup>9</sup>

## **1.2 A equiparação com o regime do pedido de revisão de matéria coletável fixada por métodos indiretos**

Fazemos uma alusão quanto à comparação do regime com o pedido de revisão da matéria coletável por métodos indirectos. Como já foi partilhado por vários especialistas, um dos grandes “handicaps” do direito fiscal português é o constante convívio com a incerteza legislativa e insegurança da aplicação da lei, nos vários institutos jurídicos. Este é um dos casos.

Neste tópico, importa referir que decorre da norma a aceitação do regime da prova do preço efetivo no art.139ºnº3 do CIRC, com as necessárias adaptações, o regime de pedido e procedimento de revisão da matéria tributável, previstos nos art.91º e 92º da LGT. Quer assim dizer, como dispõe o art.91º da LGT, que todo o procedimento para se chegar à determinação da prova do preço efetivo da transmissão do imóvel haverá um “confronto” entre posicionamentos do sujeito passivo e AT. Pode ser efetuado por intermédio de qualquer meio de prova, designadamente a nomeação de um perito respetivamente por qualquer uma das partes, havendo agendamento de uma reunião, com a vantagem da referida reunião não estar sujeita a qualquer tipo de encargo.

Está patente aqui a ideia de que o procedimento tributário rege-se pelo princípio da participação e contraditório do sujeito passivo nas decisões da AT. Trata-se assim de um direito de importância fundamental, uma vez que confere a possibilidade de avançar com argumentos, factos ou documentos e demais elementos de prova, com os quais

---

<sup>9</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, “*Lições de Procedimento e processo tributário*”, Coimbra editora, 2014, 5ª edição, pág 49.

pode influenciar, motivar e ajudar o órgão competente da AT a tomar a decisão correta.<sup>10</sup>

Deste modo, funcionará de igual forma quando se pretende discutir a validade da matéria fixada por métodos indiretos como se tratasse de outro de imposto, como por exemplo no IRS. Em rigor, o cerne da questão está intrinsecamente ligada às situações em que o sujeito passivo considera que o VPT está distorcido, porquanto o valor do imóvel está desajustado à realidade.

Contudo, apesar de não estar sujeito a encargos o procedimento referido, tal não implica que possa vir a ser aplicado ao sujeito passivo um agravamento até 5% da colecta reclamada, além de custas, se se verificarem as condições cumulativas previstas da norma.

Quanto ao procedimento de revisão, conforme enuncia o art.92º da LGT, assenta num debate e contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da AT, e eventualmente a participação de um perito independente (sorteado entre os peritos constantes de listas distritais organizadas pela comissão nacional de revisão nos termos do art.94º da LGT) tendo como fim o estabelecimento de um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.

Efetivamente, havendo consenso entre os peritos quanto à avaliação e valores acertados, como dispõe o nº5 do artigo, o imposto será liquidado com base na matéria tributável acordada, não subsistindo dúvidas nesse âmbito, claro está. Sem prejuízo, mesmo tendo alcançado acordo com alteração da matéria inicialmente fixada, a nova liquidação estar provida de um necessário dever de fundamentação, não podendo assim a AT alterar a matéria tributável acordada.

Em nossa opinião, está aqui presente o bom senso do exigido princípio da boa fé na atuação da administração pública, de acordo com o respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, tal como enuncia o art.266ºnº2 da CRP e art.10º do CPA. Deve conjugar-se com a exigência que determina que a Administração Pública proceda a um rápido e eficaz andamento do procedimento, promovendo tudo o que for

---

<sup>10</sup> SOUSA, Domingos Pereira de “*Direito Fiscal e Processo Tributário*” Coimbra editora,2013, 1ª edição pág.276 e 277.

necessário ao seguimento e à justa oportuna decisão, que impõe um dever de colaboração para o conveniente esclarecimento dos factos e a descoberta da verdade.<sup>11</sup>

Certamente, o contrário não fazia sentido. Lembramos que o princípio da boa fé administrativa é uma norma que incide sobre o exercício da função administrativa em todas as formas e fases e, conseqüentemente, com respeito a todas as formas de atuação, incluindo as decisões administrativas.<sup>12</sup>

Cabe agora saber o que sucede quando o perito independente elabora parecer em consonância com o posicionamento do contribuinte e a AT resolver em sentido diferente. Havendo discordância e estando o sujeito passivo convencido que o ato administrativo é lesivo aos seus interesses, deverá assim optar por um procedimento de natureza litigiosa, quer em sede de reclamação graciosa, ou também pela via de impugnação judicial, conforme dispõe o nº8 do art.92 da LGT. A razão é compreensível, uma vez que estamos perante uma decisão com eficácia externa na esfera do sujeito passivo, potencialmente lesiva aos seus interesses.

Porém, subsiste a diferença no regime da prova do preço efetivo na transmissão de imóveis quando o sujeito passivo pretende enveredar ao meio litigioso, contrariamente quando se trata de outro tipo de impugnação imposto. Este procedimento de prova, como já referimos, depende da apresentação prévia de requerimento quando pretende impugnar judicialmente, apenas admitindo a impugnação judicial, não havendo reclamação graciosa.

O indeferimento do pedido de prova de preço efetivo, constitui assim um ato lesivo de eficácia externa, assistindo o direito de impugnação contenciosa imediata. Assim é referido como um ato imediatamente destacável, constituindo nessa senda também um ato lesivo, na justa medida em que afeta os seus direitos e interesses legalmente protegidos, não entendendo ser um ato interlocutório no âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável.<sup>13</sup>

Assim, notamos aqui a pequena diferença entre o regime da prova do preço efetivo e o procedimento de revisão por métodos indiretos da LGT, vincando também o que

---

<sup>11</sup> FONTES, José, “Curso sobre o novo código do Procedimento Administrativo”, Almedina, 2015, 5ª Edição, pág.58.

<sup>12</sup> LOPES, Pedro Moniz “Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa”, Almedina, 2011, pág.307 e ss.

<sup>13</sup> Ac. do TCAN de 29-05-2014, proc. nº 01270/11.4BEPRT, relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro.

vem expresso na lei onde refere as tais “necessárias adaptações” no nº5 do art.139 do CIRC, uma vez que se rege entre a aplicação dos dois procedimentos de revisão da matéria coletável por métodos indirectos e a prova do preço efetivo. Ressalve-se, ainda assim, que são bem mais os pontos em comum do que as diferenças entre os dois procedimentos, sendo por isso justo qualificar-se o mecanismo da processual da prova do preço efetivo equiparável ao regime do pedido de revisão da matéria coletável fixada por métodos indirectos.<sup>14</sup>

Fazemos uma chamada de atenção a outra particularidade. A apresentação de requerimento ao director de finanças competente, tem efeito suspensivo da liquidação em IRC na parte correspondente ao valor da diferença positiva entre o VPT definitivo e o valor constante do contrato, a qual, havendo indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da AT, tal como prevê o nº5 do art.139. Ou seja, é equiparável assim mais uma vez ao procedimento revisão da matéria coletável por métodos indirectos previsto no art.92 da LGT, no que refere quanto ao efeito da apresentação de requerimento.

Outra diferença que não deixamos de destacar diz respeito à consequência quando o contribuinte intenta ação judicial. Assim, havendo impugnação judicial no procedimento de revisão por métodos indirectos, se o parecer do perito independente for conforme ao do perito do contribuinte e a AT resolver em sentido diferente, a impugnação judicial tem efeito suspensivo, independentemente da prestação da garantia quanto à parte da liquidação em que aqueles peritos estiverem de acordo, tal como enuncia o nº8 do art.91 da LGT, funcionando assim igualmente no regime da prova do preço efetivo.

Por outro lado, é preciso compreender que tipo de impugnação se pretende efetuar e em que circunstâncias é que é realizada. Se estamos perante impugnação da matéria da liquidação de IRC que resulta da correcção ao lucro tributável, nos termos do artº64nº2. (art.139/7); ou se estamos perante a decisão de fixação da matéria colectável em IRC, ao abrigo do artigo 64nº2, do CIRC (artigo 139.º/7, do CIRC). Em qualquer destas últimas,

---

<sup>14</sup> Ac. do STA de 09-03-2016, proc.nº0820/15, relatora ANA PAULA LOBO, onde considerou o pedido de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis configurar-se uma verdadeira equiparação legal com o procedimento do pedido de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, assim admitindo que no processo de impugnação do acto de liquidação (ou do acto de correcção do lucro tributável de que não resulta liquidação) sejam discutidas, quer as ilegalidades desse acto, quer todas as ilegalidades verificadas ao longo do procedimento.

a liquidação tem efeito suspensivo, pois nos termos do art.139nº5 do CIRC, diz-nos que com as necessárias adaptações aplica-se o art.92º da LGT.

Ao invés, notamos que se o contribuinte pretender a impugnação do ato de fixação do VPT, não tem efeito suspensivo quanto à liquidação em IRC como nos casos anteriormente referidos, tal como prevê o nº8 do art.139 do CIRC.

Concordamos assim por razões simples porque, apesar de o efeito pretendido pelo sujeito passivo ao fim ao cabo acabar por ser semelhante, a verdade é que o meio de impugnação visa questões relativamente diferentes, sabendo que numa questão existe já um regime próprio de impugnação, nos arts.134º e 77º do CPPT e CIMI respectivamente.<sup>15</sup>

Em nossa opinião, parece-nos uma decisão lógica pelo legislador, porquanto não fosse aventurar-se em mais uma confusão entre institutos, passíveis de provocar um caos quer na AT quer nos Tribunais, como já foi dito. Ou seja, quis estabelecer regimes próprios e meios de reação nos vários códigos, sendo claro nos seus meios. Quanto aos meios de reação, mais à frente abordamos nas questões processuais.

Como já referimos, na verdade o regime previsto no art.139º do CIRC funciona como um meio que pressupõe, primordialmente, a discordância do VPT e do valor da transmissão efetuada abaixo desse valor, porquanto a transmissão inscrita no contrato foi inferior ao VPT o que explica a ilustração das divergências entre VPT e Valor de mercado. Contudo, como já referido, o instituto da prova do preço efetivo no CIRC aplica-se com as necessárias adaptações ao regime do procedimento de revisão da matéria coletável. Então, o mesmo será dizer que o sujeito passivo, havendo já apresentando o requerimento dirigido ao director de finanças e pretendendo impugnar judicialmente do que resultar das correções efetuadas, pode ver discutida e colocar em crise as irregularidades do processo, como as omissões no meio de prova ou no procedimento, afetando os meios de defesa do sujeito passivo.

Implicitamente, está assim vincada a ideia de uma impugnação unitária, prevista no art.54º do CPPT. Aliás, nos termos do art.66º da LGT, como a reclamação dos atos interlocutórios não suspende o procedimento, a impugnação da decisão final pode ter

---

<sup>15</sup> MARTINS, Elisabete Louro, “*O Ónus da Prova no Direito Fiscal*” Coimbra editora, 1ª edição, Julho 2010 pág. 157

fundamento em qualquer ato ou omissão. Torna-se assim vantajoso e viável para o sujeito passivo, na defesa em que apresentar por via da impugnação, além de não deixar de peticionar não só as razões de facto pelas quais discorda da posição da AT, designadamente a discrepância entre o valor de mercado e VPT e os custos de construção enquanto critérios de natureza essencialmente técnica, como também o incumprimento e ilegalidade das normas procedimentais, (por exemplo, a omissão na audição de testemunhas) em nome do princípio da impugnação unitária.

Dito assim, nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA, no contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual, em regra, só há impugnação contenciosa do ato final do procedimento, que afeta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres, referindo como concretização deste princípio o previsto no artigo 86º n.ºs 3 e 4 da LGT (de acordo com o qual nos casos em que a liquidação se baseou em matéria tributável determinada através da avaliação indireta, não pode ser impugnado o ato de avaliação, admitindo-se apenas a impugnação do ato de liquidação, ainda que fundado em vícios atinentes àquele) e bem assim no art. 66º da LGT, em que se estabelece o regime dos atos interlocutórios do procedimento tributário, que determina que os contribuintes e outros interessados podem reclamar de quaisquer atos ou omissões praticados pela administração tributária, mas a reclamação não suspende o procedimento, podendo os interessados impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade.<sup>16</sup>

Discute-se se o mecanismo do procedimento de revisão, o qual já vimos que é equiparável ao regime da prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, é então útil para todos os envolvidos. Idealmente, o legislador pretendeu que o regime apontasse precisamente para a obtenção de um consenso, porque a própria letra da lei alude como fim o “estabelecimento de um acordo” (art.92º LGT).

Todavia, conforme refere RUI DUARTE MORAIS, o intuito da lei não é apenas de criar um filtro no acesso aos Tribunais, procurando evitar que estes sejam, sistematicamente chamados a julgar questões (muitas vezes de grande complexidade), para as quais não são particularmente vocacionados. Pretendeu-se assim que o objetivo

---

<sup>16</sup> SOUSA, Jorge Lopes de “ *Código de Procedimento e Processo Tributário, Volume I,*” Áreas Editora, 2011, anot. 2 ao artigo 54º pág. 467.

legal fosse a criação de um mecanismo que permita a sua melhor análise por quem tenha qualificações especiais para o fazer. Porém, a aplicação prática deste procedimento tem culminado regularmente em “fracasso”, uma vez que a decisão que por não ser consensual, não resolve o litígio, sendo remetido para os tribunais. Entende assim que este procedimento deveria ser substituído por uma verdadeira arbitragem.<sup>17</sup>

Lembramos ainda que a nomeação dos peritos independentes fica a cargo dos contribuintes, em que a remuneração destes é calculada em função do valor da causa<sup>18</sup>, o facto de não haver reembolso, ainda que a pretensão do sujeito passivo seja procedente na totalidade, o que é manifestamente excessivo, quando comparado com o efeito útil que poderá resultar de tal intervenção.<sup>19</sup>

Deste modo, partilhamos no mesmo sentido que impõe-se a arbitragem como necessária e obrigatória, dada a falta de vocação dos tribunais tributários para conhecerem esta matéria, face aos árbitros não juristas, conhecedores das matérias e da área económica em causa, porquanto certas questões se cingem a especificidades “não jurídicas”.<sup>20</sup>

Na nossa opinião, sublinhamos pontos positivos entre a equiparação dos dois institutos que abordamos neste tópico. Com efeito, achamos sempre positivo a participação e a colaboração do sujeito passivo, com a nomeação de peritos de ambas as partes, para obtenção de acordo da liquidação. Entendemos assim que sempre que for possível haver um maior contato entre sujeito passivo e AT, na participação das decisões desta última, não deixa de ser relevante para manter uns padrões de confiança médios na transparência das decisões dos agentes ao serviço da Administração Pública.

Pese embora a figura do perito independente não seja unânime na doutrina, como anteriormente referimos por alguns episódios que culminaram com insucesso, não podemos deixar de enaltecer como sendo positivo a possibilidade um entendimento extrajudicial entre sujeito passivo e AT.

---

<sup>17</sup> MORAIS, Rui Duarte “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, Almedina, 2012, pág.151

<sup>18</sup> Portaria nº78/2001, de 08 de Fevereiro

<sup>19</sup> MORAIS, Rui Duarte “*Avaliação indirecta, Arbitragem e Controlo Judicial*” artigo in AAVV *Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches- Volume V* Coimbra Editora, 1ª Edição, 2011, pág.369 e ss.

<sup>20</sup> MORAIS, Rui Duarte, “*Avaliação indirecta, (...)*” Pág.370.

Como aspeto negativo, torna-se urgente a alteração do regime da remuneração dos peritos independentes, pois que a portaria desse regime é inadequada ao fim visado. Em primeiro lugar, quando a reclamação do sujeito passivo for havida como procedente, não percebemos as razões para que o sujeito passivo não venha a ser reembolsado. O mesmo será dizer que é um desincentivo ao uso deste método, estando em causa uma desigualdade das partes gritante neste regime.

Conforme observamos, o certo é que o regime da prova do preço efetivo corre o risco de trilhar o mesmo caminho da falta de consenso entre os peritos nomeados e independentes, havendo assim curiosamente mais uma vez um ponto comum em que podemos qualificar como equiparável ao regime do pedido de revisão da matéria coletável por métodos indiretos, pelo volume de litigiosidade que tem provocado quanto a este regime.

## **2. O acesso à informação bancária como condição do regime**

Nos últimos anos, por inúmeras razões, o segredo bancário e o seu acesso tem sido um dos assuntos em debate nos últimos tempos, quer pela sua própria evolução legislativas nos vários institutos jurídicos, designadamente no âmbito constitucional, fiscal, bancário e criminal. Conhecemos atualmente novos regimes legais que envolvem a derrogação do sigilo bancário, como a lei do branqueamento de capitais e financiamento ao terrorismo, na lei bancária, na LGT e mais recentemente devido à FATCA, entre outros.

Inegavelmente, é um tema algo sensível pela sua própria natureza, dado que a esmagadora maioria dos cidadãos é titular de pelo menos uma conta bancária. Não nos vamos alongar bastante na questão do sigilo bancário pois não é nossa intenção autonomizar esse tema. Interessa-nos pois, ver a questão do sigilo bancário articulada com o regime da prova do preço efetivo.

O conceito de segredo bancário e os seus limites tem conhecido mutações nos últimos anos, não havendo de momento uma uniformidade no enquadramento legal nos vários ordenamentos jurídicos sobre o seu regime, o que nos leva a acreditar que parece existir uma autêntica concorrência entre estados e pouca vontade política nesse ramo. A banca portuguesa, em geral, também tem desempenhado um papel de pressão para que o segredo bancário não seja cada vez mais flexível, pois também está a essência da atividade bancária. Assim, e face à feroz concorrência internacional de outros estados neste âmbito, com um regime de segredo bancário mais rígido, existem assim preocupações para esse efeito sob pena dos depositantes transferirem avultadas quantias para contas bancárias no estrangeiro.

Tradicionalmente, nas nossas sociedades o segredo bancário deve ser preservado, com suporte constitucional, designadamente nos art.26ºnº1 (intimidade da vida privada e familiar) e 25º (integridade moral das pessoas). Recorde-se que a titularidade de uma conta bancária tem-se como propriedade privada, pela disponibilidade de meios económicos, dotados, em regra, de expressão bancária. O banqueiro poderia, em tese, através da análise dos movimentos das contas de depósitos ou dos movimentos com cartões, seguir a vida dos cidadãos-até por ter milhares de clientes- mas não o fará. Mesmo facultando elementos a terceiros é por cobro à intimidade das pessoas. Além do problema da intimidade da vida privada o desrespeito pelo segredo bancário põe ainda

em causa a integridade moral das pessoas atingidas, pela revelação de depósitos, movimentos e despesas pode ser fonte de pressão, troca ou suspeição. Numa sociedade humanista, situações destas são impensáveis.<sup>21</sup>

A consagração do sigilo bancário, grosso modo, encontra os motivos da preservação do sigilo, pois incorpora a razão de ser da atividade bancária porquanto convocam-se deveres de confiança entre depositantes e as instituições de crédito e financeiras. Todavia, a ocorrência de determinados eventos, como os complexos esquemas de branqueamento de capitais, crimes económicos e o financiamento de organizações terroristas fez abrir a mão do conceito e limitação do segredo bancário, na qual Portugal não ficou imune. De outra forma não podia ser, uma vez que a estratégia da política criminal nesse campo não é uma realidade estanque, sendo necessárias alterações com alguma regularidade.

Neste tópico, importa determinar em que medida é que a AT pode ter acesso à informação bancária, articulando com regime da prova do preço efetivo e os seus efeitos quanto à derrogação do sigilo.

Ora, nos últimos tempos muito se tem discutido quer na doutrina quer na jurisprudência, sobre a legitimidade do acesso direto (ou praticamente direto) em certas condições da AT da informação bancária sem depender de autorização judicial prévia, por entender-se ferir com valores constitucionais, como melhor vermos adiante. Um dos fatores que mais tem contribuído, em quase todo o mundo, para o enfraquecimento do segredo bancário é a pressão do fisco no sentido de ter poderes que permitam o apuramento dos valores que não-de ser tributados. Em Portugal continua-se a suscitar animados debates, confrontando-se, por um lado os partidários da prevalência dos poderes do fisco e, por outro, os defensores da manutenção de um segredo bancário forte.<sup>22</sup>

Na LGT, verificam-se vários mecanismos, com as suas características tais como: as informações relativas a operações financeiras, acesso a informações e documentos bancários, as contas bancárias exclusivamente afetas à atividade empresarial conjugado sempre com a questão dos países, territórios e regiões com regime fiscal claramente

---

<sup>21</sup> CORDEIRO, António Menezes “*Manual de Direito Bancário*” Almedina, 5ª edição, Maio, 2014, pág.363 e ss

<sup>22</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda “*O segredo bancário e a fiscalidade*” artigo in AAVV “*Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches- Volume V*” Coimbra Editora, 1ª Edição, 2011, pág.310

mais favorável onde, em tese, seria favorável possuir apetecíveis contas bancárias caso o legislador ordinário não fosse obrigado a intervir.

De momento, não nos interessa apreciar exaustivamente as suas condições em que a AT pode atuar, fazendo apenas uma breve síntese. Importa desse modo conhecer quais os meios que a AT pode derrogar o sigilo bancário, sem depender de decisão judicial e noutros casos dependente de decisão judicial, ilustrando através de alguns exemplos.

A regra geral é de que o sigilo bancário, só pode ser levantado mediante autorização judicial. Assim entende-se, tendo em consideração que o dever de sigilo inscreve-se nos outros direitos constitucionalmente protegidos, como o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar. Nesse sentido, a doutrina assim o observa.<sup>23</sup> Por outro lado, quanto à faculdade de derrogação do sigilo bancário, com acesso a todas as informações ou documentos bancários, sem dependência de decisão judicial e sem dependência do consentimento do titular, é admitida nas seguintes circunstâncias, previstas nos arts. 63º-B e 63º-C quando se verifica:

- 1) Indícios da prática de crime em matéria tributária;
- 2) Factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
- 3) Se verifiquem indícios da existência de acréscimos patrimoniais não justificados, nos termos da al.f) do nº1 do art.87º da LGT;
- 4) Se trate da verificação de conformidade de documentos 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;
- 5) Exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados que de que o contribuinte usufrua;
- 6) se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do art.88º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos a uma avaliação indireta;
- 7) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à segurança social;

Refira-se ainda que é admitido o acesso a documentos bancários de familiares ou terceiros nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta

---

<sup>23</sup> GOMES, Canotilho J.J/ Vital Moreira “*Constituição da República Portuguesa anotada*” 3ª edição, Coimbra editora, 1993 e RABINDRANATH Capelo De Sousa, “*O Segredo Bancário*” artigo in AAVV “*Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles*” Volume II, Direito Bancário, Almedina, 2002, pág.222.

por parte de familiares ou de terceiros<sup>24</sup> que se encontrem numa relação especial com o contribuinte e relativos às contas que os sujeitos passivos de IRC e IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada se encontram obrigados a possuir.

Pelos motivos referentes nos arts.63º-B e 63º-C, por via da derrogação administrativa do sigilo bancário que de uma situação estava na prática excluída, que ocorreu até à Lei nº30-G/2000, se passou, através de sucessivos passos legais, para uma derrogação tão aberta e automática que levanta-se a questão de saber se a mesma foi adoptada em nome do combate à evasão e fraude fiscais, se mostra necessária, adequada a um tal objetivo e respeitadora da proporcionalidade na afetação de direitos, liberdades e garantias fundamentais dos contribuintes.<sup>25</sup>

Discute-se se o acesso pela AT às contas bancárias quanto às pessoas coletivas é legítimo em idênticas condições. Em bom rigor, tem-se considerado que são questões relativamente diferentes. É difícil vislumbrar se as pessoas coletivas, apesar de terem personalidade jurídica, ou seja, susceptíveis de direitos e obrigações, pode-se no mesmo prisma falar da garantia constitucional da intimidade e vida privada das mesmas. Objetivamente, tem sido unânime na jurisprudência que não faz sentido falar nessas garantias quanto às pessoas coletivas.

*Veja-se assim “A necessidade da autorização de derrogação do sigilo bancário, prevista no artigo 129.º, n.º 6 [actual artigo 139.º] do CIRC, como condição acesso ao mecanismo administrativo de demonstração do preço efectivo na transmissão de imóveis não ofende a garantia constitucional da reserva da intimidade da vida privada [artigo 26.º/1, da CRP]. A reserva da intimidade da vida privada não tem sentido em relação às pessoas colectivas; o objectivo de combate à fraude e evasão fiscais é credencial constitucional legítima, dada a peculiar posição das instituições de crédito, tendo a vista a derrogação do sigilo bancário, para justificar a referida derrogação. Dada a massificação das relações tributárias, assentes no princípio declarativo e a concomitante massificação das relações bancárias, cujos registos servem de suporte aos lançamentos contabilísticos, o acesso aos dados bancários do contribuinte constitui o meio de prova, por excelência, da veracidade das declarações e dos registos contabilísticos”.*<sup>26</sup>

Quanto às pessoas coletivas, também é opinião da doutrina que não se chega sequer a colocar uma questão de sigilo, porque mais não é do que o acesso a registos

---

<sup>24</sup> Ac. do TCAS de 06-11-2012 proc.nº 06028/12 relator Joaquim Condesso, no qual foi especificamente considerado que os sócios e/ou administradores duma empresa que estavam a ser alvo de uma inspecção não podiam deixar serem considerados, para este efeito, terceiros que se encontram numa relação especial com o contribuinte investigado.

<sup>25</sup> NABAIS, Casalta “*O Direito Fiscal...*” pág.326.

<sup>26</sup> Ac. do TCAS de 01-10-2014 proc.nº 06090/12, relator Jorge Cortês. No mesmo sentido, Ac. do STA de 30-03-2011proc.nº01196 relator António Calhau.

contabilísticos, que os sujeitos passivos estão obrigados a possuir, aos quais a administração terá normal acesso a tais documentos no quadro de uma acção inspectiva.<sup>27</sup>

É entendido igualmente que pela sua própria natureza que as pessoas coletivas não tem um direito fundamental à intimidade da vida privada e familiar, mas apenas a um direito fundamental ao bom nome e reputação (art.26º nº1 CRP) que não tem o mesmo peso daquele e é de natureza diferente, muito menos incompatível com a quebra do segredo bancário. Embora as pessoas coletivas tenham também direito ao segredo bancário (art.78º RGICSF), ele não se enquadra em um direito à intimidade da vida privada e familiar, com os elementos pessoalíssimos que este comporta. A tributação pelo lucro real (art.104.º nº2 CRP) a ausência da necessidade de proteção de elementos pessoais íntimos e a transparência das pessoas coletivas, nas relações entre sócios, e entre elas terceiros, jogam também aqui a favor da constitucionalidade da quebra do segredo bancário por decisão da AT, nas contas bancárias afetas às pessoas coletivas.<sup>28</sup>

Importa assim desvendar se existe então no regime da prova do preço efetivo a necessidade de aceder à informação bancária, de que forma que se opera, bem como alguns dos problemas apontados pelos sujeitos passivos.

Como já fomos referindo, em princípio os “problemas” surgem aquando da venda do imóvel, cuja propriedade pertence a uma pessoa coletiva, é realizada por um preço inferior ao VPT, havendo de seguida as correções ao lucro tributável, funcionando a presunção que os sujeitos passivos devem adoptar valores normais de mercado não inferiores ao VPT. Para contornar tal situação, os sujeitos passivos podem fazer prova por intermédio de um requerimento dirigido ao director de finanças, conforme prevê o art.139º nº2 do CIRC.

Temos assim o busílis da questão que consiste no pedido de levantamento do sigilo das contas bancárias, quer do próprio requerente enquanto sociedade, quer dos administradores ou gerentes. Parafraseando o ditado popular “para grandes males, grandes remédios”, é de facto um meio que a esmagadora maioria dos intervenientes não vê com bom agrado. Esta é uma situação que apresenta as suas imperfeições,

---

<sup>27</sup> MORAIS, Rui Duarte, “Manual de (...)” pág.232.

<sup>28</sup> SOUSA, Rabindranath Capelo de, “O segredo Bancário” artigo in AAVV “Estudos em Homenagem (...)” pág.222.

aquando da avaliação dos operadores da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

Em primeiro lugar, o legislador quis assim que a AT tivesse à sua disposição uma forma de se blindar, prevendo uns hipotéticos abusos por parte dos sujeitos passivos nos valores que adoptavam, caso o sistema assim permitisse. Olhamos com razoabilidade a este regime de prova, pois nada prevendo, seria a desordem total no mercado imobiliário, com a manipulação dos preços. No entanto, importa assim destacar alguns pontos menos positivos na condição de acesso à informação bancária.

Somos da opinião que pode haver levantamento do sigilo bancário, havendo os requerentes de juntar os documentos de autorização correspondentes. Quanto à possibilidade de acesso à informação bancária pela AT, uma vez apresentado o requerimento, poder-se-ia considerar que funciona como uma espécie de levantamento direto encapotado das contas bancárias, sabendo que a AT eventualmente só aceitaria a prova do preço efetivo mediante a respetiva autorização. No fundo, poder-se-ia considerar como uma medida compulsiva para o sujeito passivo. Nestes termos, discordamos e convém desdobrar em dois pontos que merecem reflexão.

Em segundo lugar, achamos que o acesso à informação bancária dos requerentes deveria ser o último dos remédios, e não como uma espécie de condição do regime, devendo-se limitar ao estritamente necessário e imprescindível. Bem sabemos que a letra ao referir que a AT “pode aceder” não signifique implicitamente que a Administração vá aceder. Foi assim discutido na Jurisprudência inclusivamente a questão da inconstitucionalidade do art.139nº6 do CIRC. A pertinência do acesso seria assim, a questão central.

Veja-se assim dessa forma como considerou uma instituição bancária, recorrente, com o seguinte entendimento *“Na verdade, trata-se aquele de um regime especial de derrogação do sigilo bancário consagrado pelo legislador tributário com o intuito de exigir ao sujeito passivo a prévia apresentação das autorizações, que se pretendem totalmente voluntárias, de acesso à sua informação bancária e à dos seus administradores, elevando-se, desse modo, a apresentação daquelas autorizações a verdadeira condição sine qua non formal do deferimento do requerimento de prova de preço apresentado nos termos e de acordo com os requisitos fixados nos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 139.º do Código do IRC, isto é, determinando-se que, não se verificando a obtenção e apresentação daquelas autorizações, o sujeito passivo fica impossibilitado de recorrer ao procedimento previsto no artigo 139 do CIRC(...)* incorrem em manifesta violação dos princípios constitucionais basilares, designadamente do princípio da reserva à intimidade da vida privada, previsto no artigo

*26.º, n.º1, da CRP, do princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º, da CRP do princípio do acesso ao direito à tutela jurisdicional efetiva, previsto nos artigos 20.º, n.º 1, e n.º 4, e 268.º, n.º 4, todos da CRP do princípio da proporcionalidade, previsto no artigo 18.º, n.º 2, da CRP, do princípio da tributação das empresas pelo rendimento real, previsto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP e do princípio da igualdade tributária, previsto nos artigos 104.º, n.º 1 e n.º 2 e no artigo 13.º, todos da CRP”.*<sup>29</sup>

Desta forma, interrogamos se na previsão da norma do art.139º do CIRC não seria mais adequada ficar previsto se bastava ao sujeito passivo enquanto requerente apresentar os seus dados bancários, dos administradores ou gerentes, apenas e só em caso de indeferimento do primeiro requerimento. Sucede que na apresentação do requerimento, em caso deste último estiver bem fundamentado nas suas razões de facto e direito e de por sua vez a Administração até concordar com o ponto de vista do sujeito passivo, não vislumbramos razões válidas para a Administração aceder às informações bancária. Visto deste modo, seria assim evitado o acesso bancário, deixando de comportar para o sujeito passivo requerente uma consulta vista como algo invasiva, chegando a questão a ser inclusivamente discutida a sua inconstitucionalidade no TC, como adiante veremos.

Em terceiro lugar, uma vez admitida e assim ultrapassadas as questões da não inconstitucionalidade quanto à consulta à informação bancária, através do consentimento do contribuinte pessoa coletiva e por seus administradores ou gerentes, não deixamos de colocar em evidência outro ponto que não foi previsto legislador. Como exemplo, fica a nossa dúvida, se poderão as contas bancárias dos familiares dos administradores ou gerentes serem inspeccionados nos mesmos termos do art.63-B nº2 da LGT? Ou o legislador tributário apenas pretendeu o acesso às contas dos administradores ou gerentes?

A lei não prevê no CIRC o acesso à conta dos familiares dos requerentes, vigorando assim o princípio da tipicidade, não se aplicando o art.63-B nº2 da LGT, quanto às contas bancárias dos familiares. De facto, partindo da premissa de que ao ser admissível apenas o acesso às contas bancárias dos administradores ou gerentes, sempre se poderia dizer que o método seria falível dando maior margem de manobra destes últimos para ocultarem o montante não declarado num “esconderijo” extremamente simples e apetecível ao seu alcance, ou seja, transferir montantes para contas bancárias de

---

<sup>29</sup> Ac. do TCAN de 29-05-2014 proc.nº 01270/11.4BEPRT relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro.

indivíduos que são considerados seus familiares, dificultando assim a investigação da Administração.

É verdade que o regime não é perfeito e não possa ser ultrapassável para quem quer prevaricar. Mas também não é menos certo que no mínimo o legislador já criou uma barreira aos administradores/gerentes. A nosso ver, o legislador foi bastante claro ao não prever o acesso à conta dos familiares, pois considerou que como o acesso por si só às contas dos administradores/gerentes já se encontrava numa linha bastante ténue da não inconstitucionalidade/inconstitucionalidade, então dos familiares seria ainda mais discutível, prevendo-se assim uma maior litigância nos tribunais sobre questão.

Além disso, já se prevê que na consulta das contas bancárias dos Administradores, uma boa parte das mesmas poderiam ser contas conjuntas com os seus cônjuges, daí que por si só já se traduz numa certa devassa da vida privada, além de uma certa confusão nos dados adquiridos por não se saber se pertencentes aos Administrador ou cônjuge. O regime assim prevê algumas das suas imperfeições que, comparando com o ditado popular, torna-se numa espécie de “faca de dois gumes”.

Também colocamos a seguinte dúvida, e importante neste tópico: uma vez efetuada a inspeção às contas bancárias dos administradores ou gerentes, numa investigação, se a AT, no âmbito do acesso às informações bancárias autorizadas pelos Administradores, encontrar outros “pecados” (como depósitos de cheques, quantias avultadas e injustificadas em numerários, entre outros), não necessariamente relacionados com a transmissão do imóvel? Nestes termos, pode lançar mão sobre esses dados que tem em sua posse?

Sim pode, pois no âmbito da investigação e do seu poder inspetivo, pode desencadear processo por liquidação adicional. Sempre que chegar ao seu conhecimento qualquer facto relevante do ponto de vista tributária, esta tem o dever de investigar.

Em nossa opinião, se por um lado ao admitirmos o acesso às contas bancárias dos administradores ou gerentes como sendo legítimo, mesmo que já sendo discutível na jurisprudência por violar o princípios constitucionais de proporcionalidade<sup>30</sup> e reserva

---

<sup>30</sup> Ac. do TCAN de 29-05-2014 proc.nº 01270/11.4BEPRT relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro.

da intimidade da vida privada<sup>31</sup>, com não vemos razões para que essa investigação “extra” fosse considerada como ilegítima ou desproporcional.

No que particularmente diz respeito quanto à realização de todas as diligências necessárias em nome do princípio do inquisitório, bem sabemos que não se esgotam apenas no valor do estipulado nas escrituras dos contratos de compra e venda de bens imóveis.

Em resumo, fazendo um balanço entre os interesses públicos e os interesses particulares<sup>32</sup> neste caso, entendemos assim não ser descabido que a AT tenha como prerrogativa em aceder à informação bancária do sujeito passivo, administradores ou gerentes, tendo em vista a procura da verdade material. Sempre se dirá que é algo invasivo para os administradores, mas pode também configurar-se como um mal necessário caso não assistem alternativas depois de apresentado o requerimento.

## **2.1- Verdadeira derrogação do sigilo bancário?**

Como já tivemos oportunidade de salientar, a regra é que o sigilo bancário é um tema muito sensível pela sua própria essência, não devendo ser minorizado. Pensamos assim ser vantajoso a análise e o impacto da derrogação do sigilo bancário neste instituto sabendo que há muitas dúvidas sobre se configura realmente como uma derrogação.

É no mínimo discutível se constitui *lactu sensu* como derrogação. Vejamos o que refere a letra da lei. Nos termos do art.139nº6 refere que “em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos 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

---

<sup>31</sup> Ac. do TCAS de 21-05-2013, proc.nº06309/13 relator Joaquim Condesso.

<sup>32</sup> Ac. do TCAS de 21-05-2013, proc.nº06309/13, relator Joaquim Condesso. Os interesses públicos prendem-se com o regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem. Os interesses privados com a perspectiva que consiste na finalidade do instituto do segredo bancário ser também do interesse dos clientes, para quem o aspecto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro se consubstancia na garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca.

de autorização.” A opinião é assim diversa, como se não bastasse a legitimidade do meio de acesso, como anteriormente já abordamos.

A palavra derrogar, no seu sentido significa revogar parcialmente, alterar na essência, anular ou abolir.<sup>33</sup> Desse modo, perguntamos onde e de que modo o sigilo bancário é anulado? Uma das formas mais simples, dir-se-á que por intermédio do consentimento do requerente, assim o sigilo é quebrado, portanto anulado. Com efeito, assim que é revelado deixa de haver sigilo, naturalmente. Questiona-se assim se o facto do requerente e os respetivos administradores, ao permitirem o acesso à informação bancária não é estritamente considerado derrogação do sigilo, lembrando que essa permissão acontece tão só para efeitos de prova do preço pela qual se efetuou a transação.

Subsistiu um entendimento, por parte da Fazenda Pública, de que perante este mecanismo não estamos perante uma derrogação de sigilo bancário de iniciativa da AT mas sim da iniciativa do contribuinte, se este pretender ilidir a presunção fixada no artigo 64.º do CIRC. Reitere-se que a renúncia à derrogação ao sigilo bancário é, nos termos do artigo 139.º do CIRC, um acto voluntário. Não é a Administração Tributária que acede à informação bancária sem autorização do contribuinte.<sup>34</sup> Observa-se assim, algumas limitações ao sigilo bancário que não pode ser havido como absoluto, posto que já se conhecem algumas limitações, tal como já referimos.

Como já respondeu o TC, “constata-se, pois, que, não só o sigilo bancário cobre uma zona de segredo francamente susceptível de limitações, como a sua quebra por iniciativa da AT representa uma lesão muito diminuta do bem protegido.”<sup>35</sup> Sendo assim, se a lesão do bem jurídico - o direito da reserva à intimidade da vida privada - se tem por muito diminuta em caso de quebra do sigilo bancário por iniciativa da AT, forçosamente se deve considerar inexistente quando por iniciativa do contribuinte, como é o caso do n.º 6 do artigo 139.º do CIRC, que acresce ao facto de o sacrifício desse bem se justificar pelos interesses Superiores, de natureza pública, que a Administração Fiscal visa atingir através da derrogação do sigilo bancário.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/derrogar>

<sup>34</sup> Ac. do TCAN de 29-05-2014 proc.nº 01270/11.4BEPRT relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro.

<sup>35</sup> Acórdão do TC n.º 442/2007 de 14-07-2007 relator Joaquim de Sousa Ribeiro.

<sup>36</sup> Ac. do TCAN de 26-02-2015 proc. nº 01271/11.2BEPRT, relatora Ana Patrocínio.

A derrogação do sigilo bancário carece assim sempre de autorização dos requerentes e administradores pelo que em caso de recusa de demonstração dos documentos de informação bancária, a AT não acede directamente, tal como é ilustrado no art.63º-B da LGT. Percebe-se assim, uma vez que a solução prevista no caso de recusa configura a nosso ver como uma falha no dever de colaboração. Da parte dos sujeitos passivos, colocam-se outros problemas quanto à proporcionalidade e constitucionalidade do regime, que melhor veremos adiante.

Posto assim, somos da opinião que não se verifica neste instituto uma verdadeira derrogação, na acepção da palavra. Assim o é porque:

- a) A norma não impõe que a Administração venha a aceder, apenas refere como possibilidade, tanto é pela palavra “pode”;
- b) Havendo colaboração do sujeito passivo, através do seu consentimento, a derrogação deixa de fazer sentido;

## **2.2- A eventual colisão com princípios constitucionais manifestos na prova do preço efetivo pela Autoridade Tributária**

O instituto não tem sido pacífico na jurisprudência quanto à sua inconstitucionalidade, sendo certo que já foi discutido nesse propósito no TC referente ao nº6 do art.139 do CIRC. Quanto a nós, é uma questão particularmente interessante dada a natureza das possíveis colisões de direitos.

Já vimos que a questão da derrogação do sigilo bancário dos administradores ou gerentes não constitui (ou é duvidoso, no máximo) um requisito imprescindível ao afastamento da presunção de rendimento prevista no artigo 64.º do Código do IRC. A AT apenas acede para consolidar a posição dos requerentes, quando tem dúvidas, sabendo até que pode concordar com a argumentação, evitando-se o acesso à informação bancária. Uma vez facultado o acesso, importa saber se colide com algum princípio constitucional.

Ora, foi assim entendido que o instituto colidia essencialmente com dois direitos fundamentais, como o Direito à reserva da intimidade da vida privada, proporcionalidade e tutela jurisdicional efetiva, previstos no art.18º2, 26ºnº1, 20 e 268º4 da CRP. Quanto à reserva da intimidade da vida privada, o que se colocava

principalmente em crise era apurar se o acesso à informação bancária aparentemente poderia comportar devassa à vida pessoal e familiar.

Sobre a sociedade requerente, enquanto pessoa coletiva, dispondo o acesso à sua informação bancária, não faz sentido falar-se em reserva da intimidade da vida privada e familiar, conforme já tivemos oportunidade de referir neste capítulo.<sup>37</sup> Agora, quanto às pessoas singulares, mormente aos administradores e gerentes, haverá devassa da reserva da vida privada e familiar, por via do acesso às contas bancárias?

Aqui falamos de um direito fundamental integrado no catálogo dos direitos, liberdades e garantias da CRP. O direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar analisa-se principalmente em dois direitos menores:

- a) O direito a impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar;
- b) O direito a que ninguém divulgue as informações a que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem;

Aqui inclui-se os instrumentos jurídicos privilegiados como o sigilo profissional, onde mormente se insere o sigilo bancário.<sup>38</sup>

Decorre da experiência comum, uma vez facultado o acesso à informação bancária, haverá quase uma espécie de “big brother” das operações bancárias, podendo assim ter oportunidade de saber, por hipótese, que tipo de consumos, investimentos que o cidadão efetuou, sendo certo que a esfera privada é susceptível de ser posta em causa. Persistem assim vários casos concretos em sede de recurso constitucional com posições conservadoras bem como outras mais moderadas, quanto ao acesso pela Administração no acesso à informação bancária por configurar-se como conflituante com a reserva da intimidade da vida privada.

De acordo com a jurisprudência constitucional, entendeu que *“a situação económica do cidadão, espelhada na sua conta bancária, incluindo as operações activas e passivas nela registadas, faz parte do âmbito de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada, condensado no artigo 26º, nº 1, da Constituição, surgindo o segredo bancário como um instrumento de garantia deste direito. De facto, numa época histórica caracterizada pela*

---

<sup>37</sup> SOUSA, Rabindranath Capelo de, *“O segredo Bancário”* (...) pág.222.

<sup>38</sup> GOMES, Canotilho J.J./ Vital Moreira *“Constituição da República Portuguesa anotada”* 3ª edição, Coimbra editora, 1993, pág.181.

*generalização das relações bancárias, em que grande parte dos cidadãos adquire o estatuto de cliente bancário, os elementos em poder dos estabelecimentos bancários, respeitantes designadamente às contas de depósito e seus movimentos e às operações bancárias, cambiais e financeiras, constituem uma dimensão essencial do direito à reserva da intimidade da vida privada constitucionalmente garantido.*<sup>39</sup> Tem-se assim como uma posição mais conservadora e usual que os dados bancários fazem parte da reserva da intimidade da vida privada, e como tal, não sendo passível como livremente acedível.

Por outro lado, verifica-se uma posição mais ampla e moderada também do TC, admite-se que apesar do bem protegido pelo sigilo bancário cabe no âmbito de proteção do direito à reserva da vida privada, “Constata-se, pois, que, não só o sigilo bancário cobre uma zona de segredo francamente susceptível de limitações, como a sua quebra por iniciativa da Administração tributária representa uma lesão diminuta do bem protegido.”<sup>40</sup>

Neste contexto, impõe determinar se de facto o acesso aos dados bancários integra-se na reserva da vida privada e familiar no âmbito do regime da prova do preço efetivo na transmissão de imóveis. Por sua vez, caberá então aferir quanto à sua possível inconstitucionalidade.

Observamos que o TC<sup>41</sup> já foi chamado a pronunciar-se precisamente quanto à inconstitucionalidade sobre este instituto. Anteriormente, discutia-se na jurisprudência se o n.º 6 do art. 139.º do CIRC não feria com princípios constitucionais<sup>42</sup>. Em primeiro lugar, a questão central seria quanto à reserva da intimidade da vida privada se não estaria a ser ferida, atendendo que no entendimento do recorrente “pressupõem a perda da reserva da privacidade do banco, dos seus administradores e, por consequência, dos

---

<sup>39</sup> Ac. do TC n.º 278/95 de 31-05-1995, relator Fernando Alves Correia.

<sup>40</sup> Ac. do TC n.º 442/2007 de 14-09-2007, relator Joaquim de Sousa Ribeiro.

<sup>41</sup> Ac. do TC n.º 145/2014 de 14-02-2014 relator Carlos Fernandes Cadilha.

<sup>42</sup> Ac. do TCAS de 21-05-2013, proc. n.º 06309/13 relator Joaquim Condesso, onde o recorrente arguiu a inconstitucionalidade do regime do art. 139.º n.º 6 do CIRC por atentar à intimidade da vida privada e familiar e Ac. TCAS de 01-10-2014, relator Jorge Cortês, onde foi discutido pela recorrente, instituição bancária, que o n.º 6 do artigo 139.º do CIRC pressupunha a perda da reserva da privacidade do banco, dos seus administradores e, por consequência, dos seus milhares de clientes, como condição sine qua non para o exercício procedimental e processual do direito à prova do seu rendimento real. No mesmo sentido, o Ac. do TCAN 29-05-2014, relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro, onde o recorrente instituição bancária, além de referir igualmente a violação à intimidade da vida privada, padece de inconstitucionalidade por violação do princípio da tributação pelo rendimento real consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP e do princípio da igualdade contributiva, previsto, entre outros, nos artigos 13.º e 104.º, n.º 1 e n.º 2, ambos da CRP. Recordamos que estes dois últimos Acórdãos referidos surgiram em data posterior à decisão do TC n.º 145/2014 de 14-02-2014 sobre a não inconstitucionalidade do n.º 6 do art. 139.º, o que previsivelmente teve impacto nas decisões dos Tribunais Centrais Administrativos.

seus milhares de clientes, como condição sine qua non para o exercício procedimental e processual do direito à prova do seu rendimento real”.<sup>43</sup>

Da nossa parte, não negamos que o acesso pela AT às contas bancárias dos administradores ou gerentes, não possa suscitar certo desconforto na esfera da vida privada e familiar pela circunstância de haver uma intromissão nos gastos e consumos da vida pessoal. É compreensível esse argumento. No entanto, o conceito de privacidade, por várias razões, tem conhecido outra dinâmica e relevo na atualidade, tendo sido frequentemente posto em causa, primordialmente por razões de segurança. A título de curiosidade, tal como já referiu o presidente Barack Obama, não se pode ter 100% de segurança e ter 100% de privacidade, o que nos faz pensar se de facto faz sentido. Porém, a narrativa da privacidade neste instituto é um tanto ao quanto frágil. Vejamos porquê.

O acesso pela AT nas contas bancárias dos requerentes, de acordo com o bom senso, não tem como fim pela entidade que investigadora proceder a uma análise escrupulosa sobre os rendimentos e consumos pessoais como se fosse uma autoridade tirânica. Tão só e apenas pretende saber se verificaram movimentações patológicas nos períodos em que ocorreu a transmissão e no período de tributação anterior. Entenda-se assim movimentações patológicas as transferências anormais de capitais para a sua conta, sem justificação plausível, suspeitas de envolvidas no negócio, e por isso que escapam à tributação. Pensamos ser o único propósito da Administração.

Impõe assim saber se o acesso à informação bancária operada por via do nº6 do art.139 do CIRC é razoável face à sua não inconstitucionalidade. Havemos de pensar nos benefícios e conclusões retiradas da AT. Na prática, embora a violação da esfera da vida privada e familiar possa ser discutida, não pode servir como pretexto de recusa no acesso às contas bancárias pela AT e ao mesmo tempo não ter consequências a nível fiscal, uma vez que o impacto no acesso a informação da vida privada nestes contornos é mínimo, senão mesmo inexistente para ser debatida a sua inconstitucionalidade.

É nossa percepção que os funcionários da AT na inspeção realizada, também estes submetidos ao dever de confidencialidade, não pretendem examinar minuciosamente como espécie de “brigada de bons costumes” sobre que tipo de gastos e doações foram

---

<sup>43</sup> Ac. do TC nº 145/2014 (...).

efetuadas pelos sujeitos passivos. Nesse âmbito, a violação da vida privada e familiar, a nosso ver é mínima, e não perturbadora quanto aos fins visados. Assim foi decidido (o qual concordamos) pelo TC que violação da vida privada e familiar da forma como o recorrente defendia não teve cabimento, uma vez que essa posição é algo exagerada para o fim visado.

Nesse prisma “quando a quebra do sigilo bancário promana da Administração Fiscal, não pode esquecer-se que ela não implica a abertura desses dados ao conhecimento geral, visto que os conhecimentos obtidos pelo exercício da função tributária estão sujeitos ao dever de confidencialidade (artigo 64.º da Lei Geral Tributária) e a sua violação está tipificada de forma mais gravosa (...) Nessa medida, 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 (...) Constata-se, pois, que, não só o sigilo bancário cobre uma zona de segredo francamente suscetível de limitações, como a sua quebra por iniciativa da Administração Tributária representa uma lesão diminuta do bem protegido. Em contrapartida, em ordem à necessidade de obtenção de receitas para suporte das despesas públicas e à realização dos fins inerentes ao sistema fiscal - incluindo a tributação segundo a capacidade contributiva e a distribuição equitativa da carga fiscal -, a Administração Fiscal está sujeita a um rigoroso princípio do inquisitório, pelo qual deve, no âmbito do procedimento tributário, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”<sup>44</sup>

Já quanto à proporcionalidade, alegada pelo recorrente, importa assim lançar mão do seu operador, tal como a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Desta forma, foi entendido pelo TC que seria proporcional, obedecendo aos três operadores.<sup>45</sup> Desse modo, foi entendido que 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. Não vemos razões para por em causa de que forma é que esta adequação não segue o fim visado, tendo por consideração o fim visado é a investigação na obtenção da verdade material, que seria prejudicial em caso de inexistência do instituto, pela facilidade de evasão fiscal.

Assim foi entendido também como um meio necessário já que a demonstração da não veracidade do facto que dificilmente seria alcançada através de outros elementos probatórios que o interessado estivesse na disposição de divulgar. Não discordamos

---

<sup>44</sup> IDEM, Ibidem

<sup>45</sup> IDEM, Ibidem

porque é talvez o meio mais idóneo para consulta, contanto que a AT não pode recorrer ao acesso da habitação do sujeito passivo, nem em nada semelhante, na tentativa de obtenção de elementos de prova.

Quanto ao eventual meio desproporcionado ou excessivo alegado, também não teve razão de ser na óptica do TC, considerando que a quebra de privacidade, por via da autorização da derrogação do sigilo bancário, é inerente ao exercício do direito e ajusta-se aos objetivos do procedimento tributário utilizado (art.350º n2 CC). A nosso ver, não vislumbramos igualmente como desproporcional, porque a quebra da sua privacidade pela autorização no acesso às contas bancárias dos requerentes, além de não ser exagerado pelo objetivo pretendido, a verdade é que é um meio que até é visto como vantajoso em efeitos de prova para procedência do seu pedido em que de facto praticou valores inferiores ao VPT.

Outro princípio alegado como susceptível de enfermar de inconstitucionalidade por violar o acesso à tutela jurisdicional efetiva, à luz do art.20º e 268º nº4 da CRP, como foi alegado pelo recorrente.<sup>46</sup> Nessa medida, discordamos da sua posição. O art.139º não preclude nem diminui os direitos e as garantias do sujeito passivo, tendo em linha de conta que pode lançar mão da impugnação, querendo fazer prova do preço efetivo.

Em nossa opinião, inclinamo-nos para a argumentação da Fazenda Pública, em que o legislador limitou-se a estabelecer a dependência do prévio esgotamento dos meios tutelares gratuitos antes de recorrer aos tribunais, especialmente porque estamos perante uma matéria cuja natureza permite uma eficaz resolução administrativa à semelhança do que fez, por exemplo, nos artigos 131º nº 1, 132º nº 3 e 133º no 2 do CPPT, a propósito das impugnações em caso de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, que dependem de reclamação prévia.<sup>47</sup>

Aqui estão também em causa juízos de natureza técnica, cuja melhor apreciação será feita por peritos antes de a questão ser levada a Tribunal, tal como sucede em sede de apreciação da matéria coletável fixada por métodos indiretos. Destacamos assim uma

---

<sup>46</sup> IDEM, Ibidem

<sup>47</sup> IBIDEM, Idem

vez mais a tónica da equiparação do regime da avaliação indireta com o instituto da prova do preço efetivo.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> MORAIS, Rui Duarte “*Manual de (...)*” pág.140, relativamente a não enfermar de inconstitucionalidade à luz do art.268ºnº4, quanto à possibilidade de apenas ser possível recorrer da segunda avaliação de imóveis, nos termos do art.77ºnº1 do CIMI, pois a fixação da matéria coletável na primeira avaliação não é um ato lesivo dos seus sujeitos passivos, uma vez que estes podem obstar à produção dos seus efeitos, requerendo segunda avaliação.

### **3. A existência de simulação do contribuinte e os meios à disposição da Autoridade Tributária e Aduaneira**

No âmbito do que temos vindo a mencionar, o instituto do regime da prova do preço efetivo na transmissão de imóveis apresenta algumas particularidades que não queremos deixar de referir, considerando que o deve pelo conflito provocado entre contribuinte e AT. Neste tópico, a AT já acusou os sujeitos passivos de simulação, sendo que por vezes careceu de elementos certos e seguros que demonstrem com um elevado grau de certeza que o montante do preço declarado não teve aquela dimensão quantitativa mas sim uma outra superior. Portanto, os valores declarados são tidos como fundamentadamente desmerecedores de confiança, recorrendo a outros elementos (também objecto de previsão legal) que permitem a determinação do valor tributável.<sup>49</sup>

Nos termos do art.240º do CC, se por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado. Cabe assim referir que a simulação no nosso ordenamento jurídico desdobra-se em duas modalidades: simulação absoluta e simulação relativa, sendo esta última a mais frequente, pois não está em causa a validade do negócio mas o preço real, praticado por um valor inferior ao declarado. Para mais desenvolvimentos, HEINRICH EDWALD HORSTER onde curiosamente aborda a simulação relativa em prejuízo da fazenda Nacional, com os efeitos previstos da lei civil, dando exemplo da norma no antigo CIMSISDD, onde sucintamente previa aos simuladores, de forma solidária, a aplicação de multa.<sup>50</sup>

A simulação com propósitos fiscais reflecte-se no preço da transação (simulação relativa) ou, excepcionalmente, na natureza da operação (simulação absoluta). O sistema fiscal reprova fortemente a simulação. A lei associa-lhe um ilícito criminal, pois fere as bases de confiança do sistema tributário. As partes, em conluio, retiram ilícitas fiscais vantagens das inconsistências do sistema tributário, que está pensado para

---

<sup>49</sup> Ac. do STA de 07-10-2009 nº0422/09 relatora Isabel Marques da Silva quanto à desconsideração dos valores declarados e Ac. do TCAS de 05-03-2013 nº05688/12 relator Eugénio Sequeira, quanto à falta de elementos que sustentem a existência de simulação.

<sup>50</sup> HORSTER, Henrich Ewald “*A Parte Geral do Código Civil Português- Teoria Geral do Direito Civil Português*” Almedina, 5ª reimpressão de 1992, pág.544.

agentes zelosos e cumpridores. Devido a comportamentos graves como a mentira, ocultação, viciação descredibilizam a auto-declaração e autoliquidação.<sup>51</sup>

Sublinhe-se ainda que a simulação para efeitos tributários pode não ser sinónimo do que é usado pelas normas penais fiscais ou mesmo civis. Apesar de o conceito ser rigorosamente o mesmo, todavia a suficiência probatória exigida em ambos os domínios é que pode não ser exatamente idêntica.<sup>52</sup>

Nos termos do art.39ºnº1 da LGT, em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não quanto sobre o negócio jurídico realizado. Atualmente, quanto aos meios à disposição da AT para combater estas situações que andam de mãos dadas com a evasão fiscal pelas fragilidades do sistema, a realidade é que esta não necessita de obter a declaração judicial civil de nulidade do negócio cujo preço foi simulado. Vejamos que a versão anterior do art.39º LGT, no seu nº2 (atualmente revogado pela lei nº83-C/2013, de 31-12), previa que “Sem prejuízo dos poderes de correcção da administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade”.

Deste modo, não nos causa surpresa a razão pelo qual o nº2 do artigo referido foi revogado. Na óptica da AT já resultava que esta não tinha propriamente de provar a simulação, em prévia acção cível ou na própria acção fiscal porquanto seria uma tarefa difícil e penosa, bastando-lhe para o efeito adiantar índices que a presumam ou denotem.<sup>53</sup> Salvo melhor opinião, faz todo o sentido porque se a AT necessitasse de obter sentença cível judicial, o efeito útil seria duvidoso visto estar a beneficiar o infrator pela demora da decisão judicial quando a AT já tinha em sua posse indícios suficientes conducentes à simulação, bem sabendo as conhecidas demoras de uma decisão em prazo razoável.

Basta recordar que na jurisprudência aquela disposição legal não impõe à AT que, para assim proceder, obtenha a declaração judicial cível de nulidade do negócio jurídico simulado, porque constante de escritura pública, pois a mera simulação de preço não é

---

<sup>51</sup> TAVARES, Tomás Cantista “*IRC e Contabilidade – Da realização ao justo valor*” Almedina, 2011, pág 262 e ss.

<sup>52</sup> POMBO, Nuno “*As operações inexistentes e o crime de Fraude Fiscal*” artigo in AAVV “*Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches- Volume V*” pág.336.

<sup>53</sup> TAVARES, Tomás Cantista “*IRC e Contabilidade...*” pág.263.

causa de nulidade de tal negócio e no caso, dois negócios um real e outro simulado, o Fisco pode recorrer a métodos presuntivos, quando a lei lho autorize.<sup>54</sup> O mesmo será dizer, por outras palavras, que a AT não está interessada em saber se os pressupostos da simulação foram cumpridos.

Com efeito, será por intermédio do art.64º do CIRC que a AT dispõe para se “proteger” dos valores declarados pelo sujeito passivo por meio das correções. No fundo, será essencialmente por este meio que a AT dispõe para se blindar, com algumas ressalvas. Designadamente, não esquecer que a fundamentação da AT nas questões de simulação por vezes assenta em motivos que não são atendíveis, numa interpretação errada da lei por parte desta última, como já referimos às insuficiências para demonstração da existência de simulação, em jurisprudência referida. Não obstante, há ainda divergências quanto à prova produzida, como melhor veremos no capítulo seguinte.

### **3.1- O ónus da prova**

Lembramos que é inevitável na aplicação do instituto quanto à questão do ónus da prova, presente no art.º74º na LGT articulado neste regime do regime que serve como título desta dissertação. Nos termos do art.74ºnº1 da LGT “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. Contudo, subsistem duas exceções:

- i. Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da AT, o ónus da prova considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correta identificação junto da AT;
- ii. Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação;

Todavia, poderão surgir alguns problemas quando se trata de articular o ónus probatório com o dever de investigação da Administração. Nesse sentido, a ideia é de

---

<sup>54</sup> Ac. do STA de 19-02-2003 proc.nº01757/02 relator Baeta de Queiroz.

que o ónus probatório que possa impender sobre o contribuinte não dispensa a AT de efetuar o seu trabalho de busca da verdade material e de prossecução da justiça, trazendo para o seu procedimento elementos relevantes benéficos para ele. Como argumenta JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, o objetivo das provas, da fase instrutória e de todo o procedimento não é o convencimento do órgão decisor da bondade de uma determinada versão da realidade, mas sempre e só atingir a verdade material.<sup>55</sup>

O art.139º do CIRC permite ao sujeito passivo provar que o valor do imóvel pelo qual foi transacionado não corresponde ao valor resultante da avaliação, através de procedimento próprio, com efeito suspensivo da liquidação seguindo a tramitação do procedimento de revisão da matéria coletável por métodos indiretos. É condição necessária para que se verifique a procedibilidade da impugnação judicial que eventualmente seja apresentada, não podendo o ato de liquidação ser atacado sem que o referido procedimento seja instaurado.

Assim, o procedimento de prova do preço efetivo da transação constitui em termos processuais uma inversão do ónus da prova do valor do imóvel, uma vez que, a lei presume o valor real pelo qual os imóveis são vendidos corresponde ao valor resultante da avaliação, que constituirá assim um valor de venda mínimo a ser considerado para efeitos fiscais. Contudo, o contribuinte tem, nos termos do art.73º da LGT conjugado com o art.350º do CC, a possibilidade de provar o contrário. Ou seja, provar que o valor real da transmissão do imóvel não corresponde ao valor fixado na avaliação através, como refere o art.139ºnº2 do CIRC, designadamente da demonstração do facto da qualidade construtiva efectiva não corresponder à que foi fixada pelos peritos da AT.<sup>56</sup>

Nas palavras de ELISABETE LOURO MARTINS, a expressão “pode designadamente demonstrar” além dos elementos relacionados do facto da qualidade construtiva do imóvel não ser correspondente à fixada pela AT, pode ser possível demonstrar elementos adicionais, como circunstâncias externas justificadas pela crise de mercado imobiliário que tenham levado à redução do preço efetivo da transmissão do imóvel. Na sua opinião, corresponde assim ao respeito constitucional da capacidade contributiva, bem como permite a elisão da presunção legal através de facto contrário., nos termos do art.350º CC e art.73º LGT, porquanto o objetivo previsto no art.139º do

---

<sup>55</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, “*Lições de...*” pág.100.

<sup>56</sup> MARTINS, Elisabete Louro, “*O Ónus da Prova (...)*” pág.156.

CIRC é a prova do valor real pelo qual foi realizada a transação, e não a discussão do valor que resultar da avaliação, para o qual a lei já prevê mais do que um procedimento próprio no art.76º do CIMI.<sup>57</sup>

Concordamos com a posição supra descrita, sobretudo porque a expressão “designadamente” que pelo seu sentido considera-se como uma faculdade pelo sujeito passivo como exemplificativa e não taxativa, pelo que salvo melhor opinião, não se esgota por parte deste último apenas a demonstração dos custos de construção e crise do mercado imobiliário como foi referido. Assim, a norma do n.º 2 do artigo 139.º do Código do IRC<sup>58</sup> tem carácter meramente exemplificativo, não prejudicando a eventualidade de o sujeito passivo provar, por outros meios, que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT.

Entre os meios probatórios a utilizar, figuram: o requerimento do reclamante, os elementos resultantes do exercício do direito de acesso à sua informação bancária e à dos seus administradores e gerentes, os cálculos efectuados pelos peritos avaliadores na determinação do valor patrimonial definitivo do bem imóvel transmitido, as propostas de zonamento e os relatórios dos peritos avaliadores que lhe serviram de base (se necessário) e quaisquer outros meios probatórios que se mostrem de interesse. Será assim certamente, um dos pontos de partida por parte dos sujeitos passivos na sua defesa.

Nessa medida, são conhecidos outros fatores poderão influenciar a valorização ou desvalorização de preço do imóvel, que não resultam apenas no valor fixado em custos de construção fixados em portaria a que se refere o nº3 do art.62º do CIMI.

Assim sugere RUI DUARTE MORAIS, pois bastará referir que o preço médio de construção, a que se refere o nº 3 do artigo 62º do CIMI e determinante no cálculo do VPT do prédio, é fixado por portaria a nível nacional, sendo notório que os custos de construção (em especial os de mão de obra) serem significativamente diferentes de zona para zona, nomeadamente entre as grandes cidades e o interior rural. Em nosso

---

<sup>57</sup> IBIDEM, Idem.

<sup>58</sup> Ofício circulado nº20136/2009.

entendimento, vemos uma oportunidade para o sujeito passivo poder comprovar que os custos de mão-de-obra estão desajustados aquela realidade.<sup>59</sup>

### 3.2- Os meios de reação à disposição do sujeito passivo

Cumpre-nos assim fazer uma breve abordagem dos meios que o sujeito passivo pode reagir judicialmente contanto que a liquidação a que foi sujeito configura como um ato lesivo na sua esfera. Como sabemos, o processo tributário dispõe de vários meios processuais, como a impugnação judicial e a acção administrativa especial. Adicionalmente, aqui para o caso em concreto sobre a prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, cabe ao sujeito passivo os quatro seguintes meios contenciosos<sup>60</sup>:

- 1) A impugnação do ato que fixou o VPT;
- 2) A impugnação judicial da liquidação de IRC que resulta da correcção ao lucro tributável, nos termos do art.64nº2. (art.139/7);
- 3) A impugnação judicial da decisão de fixação da matéria colectável em IRC, ao abrigo do artigo 64nº2, do CIRC (artigo 139.º/7, do CIRC)
- 4) A acção administrativa especial para sindicar a legalidade do ato final que instaurou a prova do preço efetivo;

Como já referimos anteriormente, nada preclude que o sujeito passivo possa discutir a questão judicialmente dado que não viola o princípio da tutela jurisdicional efetiva. Vamos analisar então de que modo é que pode ser realizada.

Cabe então enunciar a impugnação do que fixou o VPT. Assim é, porque na realidade o VPT do imóvel não corresponde ao valor de mercado por ser desajustado.

Falemos por agora da impugnação judicial da liquidação de IRC resultante da correcção ao lucro tributável e impugnação judicial da decisão de fixação da matéria coletável em IRC, ao abrigo do artigo 64nº2, do CIRC (artigo 139.º/7, do CIRC). Ressalvamos aqui uma certa similitude no meio impugnatório, embora com ligeiras diferenças.

---

<sup>59</sup> MORAIS, Rui Duarte “*Manual de (...)*” pág.140 e ss.

<sup>60</sup> Ac. do TCAS de 01-10-2014, proc.nº06090/12, relator Jorge Cortês.

Ambos constituem garantias contenciosas. Mais não é do que uma acção judicial declarativa de condenação através do qual o obrigado tributário suscita perante o tribunal a apreciação da ilegalidade de um ato tributário considerado como lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos com vista a obter a anulação<sup>61</sup>.

Serve assim, como regra, para ultrapassar as correções ao lucro tributável (ou prejuízo, consoante o caso) efetuadas no âmbito do art.64º do CIRC, a precedência o expediente da demonstração da prova do preço efetivo, nos termos do art.139º do CIRC. De que modo podem as correções ser postas em crise?

Além da consideração dos custos de construção, o requerimento do reclamante, pode contestar através de outros elementos, porquanto a expressão designadamente, como anteriormente já vimos, é meramente exemplificativa e não taxativa.

Grosso modo, o requerente pode impugnar com base em dados resultantes do exercício do direito de acesso à sua informação bancária e à dos seus administradores e gerentes, os cálculos efectuados pelos peritos avaliadores na determinação do valor patrimonial definitivo do bem imóvel transmitido, as propostas de zonamento e os relatórios dos peritos avaliadores que lhe serviram de base (se necessário) e quaisquer outros meios probatórios que se mostrem de interesse. Será assim certamente, um dos pontos de partida por parte dos sujeitos passivos na sua defesa.<sup>62</sup>

Em nossa opinião, parece-nos que os meios técnicos de defesa serão semelhantes ao da impugnação da fixação do VPT.

Quanto à impugnação por intermédio da decisão de fixação da matéria colectável em IRC, ao abrigo do artigo 64º n.º2, do CIRC (artigo 139.º n.º7, do CIRC), aqui assistem ao sujeito passivo outros meios, relacionados com a avaliação indireta, tal como já referimos anteriormente.

Repare-se no caso em que se requer a convocação dos peritos, das partes e o independente, para aferir da avaliação do imóvel, nos mesmos contornos da avaliação indireta. Neste contexto, pode ver discutida como também colocar em crise as irregularidades do processo, como as omissões no meio de prova ou no procedimento,

---

<sup>61</sup> SOUSA, Domingos Pereira de, "*Direito Fiscal...*" pág.260 e ss.

<sup>62</sup> Ofício circulado nº20136/2009

afetando os meios de defesa do sujeito passivo. Como já referimos em ponto anterior, a reclamação dos atos interlocutórios não fazem suspender o processo.

Porém, o incumprimento das normas procedimentais, como por exemplo, a omissão na audição de testemunhas, a rejeição de um documento como meio de prova, a falta de notificação dos actos, tudo em razão do princípio da impugnação unitária, podem ser impugnáveis por via do meio de impugnação da decisão de fixação da matéria coletável em IRC. Ora, temos assim a ideia do respeito do formalismo que não deve ser posto em causa no procedimento tributário sob pena de ser imediatamente atacável judicialmente.

No que concerne à acção administrativa especial para sindicar a legalidade do ato final que instaurou a prova do preço efetivo, cabe então fazer o enquadramento. Em regra, a ação administrativa especial no processo tributário visa, por excelência, a apreciação de matéria que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação, cujo CPPT não determine expressamente a utilização do processo de impugnação.

Em princípio, não é possível a impugnação de actos administrativos de indeferimento, porque o meio processual próprio será a condenação à prática do ato ilegalmente recusado ou omitido. Não basta apenas numa situação de indeferimento de uma pretensão de domínio tributário conste apenas a anulação do ato, devendo para o efeito o autor formular o pedido adequado à prática do acto devido.<sup>63</sup>

No que concerne ao caso concreto da prova do preço efetivo, importa saber então de que forma opera a acção administrativa especial. Analisemos o caso de um sujeito passivo, o qual foi indeferido o requerimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis, nos termos do disposto no artigo 139.º do CIRC. A AT invocava na sua defesa a exceção dilatória da inimpugnabilidade do ato, advogando como não sendo como lesivo, pedindo a absolvição.

Estava em causa a inimpugnabilidade de um ato, defendido como lesivo da parte do sujeito passivo sendo que por outro lado, a AT entendia como um mero ato interlocutório, e como tal, não susceptível de impugnação autónoma. Cumpre saber se a decisão de indeferimento do requerimento de prova do preço efectivo na transmissão de imóveis, é ou não acto imediatamente lesivo dos direitos do sujeito passivo.

---

<sup>63</sup> MORAIS, Rui Duarte “*Manual de (...)*” pág.307.

A jurisprudência já veio positivar nesse sentido. Nesta circunstância, o acto de indeferimento do pedido formulado em procedimento tributário que o alienante do imóvel, enquanto sujeito passivo de IRC, tenha instaurado para prova do preço efectivo da transmissão por virtude de o valor de venda declarado ser inferior ao VPT fixado afecta, 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 (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.<sup>64</sup>

Estamos perante um acto destacável, directa e imediatamente ofensivo dos direitos do sujeito passivo e, nessa medida, autonomamente impugnável. Nesse sentido, a jurisprudência do STA já anteriormente se tinha pronunciado. O sujeito passivo, no âmbito de ação administrativa especial, deduziu com vista à anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão administrativa que lhe indeferiu o pedido formulado em procedimento para prova do preço efectivo na transmissão de imóvel, e com vista à condenação do Subdirector-geral da Direcção-Geral dos Impostos para a Área da Justiça Tributária à prática do acto administrativo devido.<sup>65</sup>

Assim foi a decisão da 2ª instância, onde concedeu provimento ao recurso interposto pela Autora, ao revogar a decisão recorrida na parte em que julgou procedente a excepção da inimpugnabilidade do acto e que, em consequência, absolveu a entidade demandada da instância, determinando-se a baixa dos autos ao TAF do Porto, para prosseguimento da acção.<sup>66</sup>

Achamos a decisão mais ajustada das 2ª instâncias referidas, quer do TCAN quer do STA tendo em conta o caso concreto. Não vemos argumentos sólidos que possam referir que é adequada a recusa do requerimento da prova do preço efetivo como não sendo um ato lesivo para o contribuinte. Efetivamente, ainda que o sujeito passivo disponha de oportunidade para invocadas em sede de impugnação judicial do ato de liquidação ou do ato de correção do lucro tributável que venham a ser emitidos pela AT,

---

<sup>64</sup> Ac. do TCAN de 26-02-2015 proc.nº 01271/11.2BEPRT, relatora Ana Patrocínio.

<sup>65</sup> Ac. do STA de 03-12-2014 proc.nº 0881/12 relatora Dulce Neto.

<sup>66</sup> Ac. do TCAN de 26-02-2015 (...).

não é menos certo que o mero indeferimento na abertura do instrumento processual da prova do preço efetivo não influa na decisão final.

#### 4. Conclusões e soluções apontadas

- . Consideramos necessário e justo a existência de um regime onde seja possível a prova do preço efetivo no IRC;
- . Ideia de uma aproximação do lucro fiscal e a conformidade do princípio da capacidade contributiva, na medida em que as pessoas coletivas devem ser tributadas com base no lucro real;
- . O instituto não assume a condição de acesso às contas bancárias, mas não é menos certo que os requerentes não devam contar com o acesso;
- . Nesse sentido, deveria sim o instituto não ser interpretado o acesso bancário dos administradores e gerentes como condição do regime, mas sim como último dos remédios, em caso de insatisfação da AT no requerimento;
- . Havendo razões atendíveis, por via do requerimento com motivações devidamente fundamentadas, que o preço efetivamente realizado foi inferior ao VPT, não vemos a necessidade do acesso, se tal caso for flagrante;
- . Apontamos, como forma de incentivo, a inspeção ao local para comprovar a realidade do valor do imóvel como uma melhor solução para efeitos de prova do preço efetivo, dispensando em certos casos o acesso às contas bancárias;
- . Partilhamos da posição do TC em que o nº6 do art.139 não é inconstitucional, pois é razoável a existência do regime (a inexistência seria prejudicial e permeável à evasão fiscal);
- . Não consideramos que viole o princípio do acesso à tutela jurisdicional efetiva, como já entendido, pois o facto de o regime fazer depender de requerimento dirigido ao Diretor de Finanças, nada impede de lançar mão do meio de impugnação, à imagem a do que acontece com a revisão dos atos tributários no art.78º da LGT;
- . O legislador, em nossa opinião, entendeu expressamente não enquadrar os familiares e terceiros em relação especial dos administradores ou gerentes, pois não vislumbrava necessidade dessa consulta, porque já se aproximava da devassa da vida particular, não esquecendo que poderia criar situações de conflito familiar. O cônjuge, por hipótese, que nenhuma relação tinha com a sociedade, poderia perfeitamente recusar, e aí novo

enredo seria criado para os administradores ou gerentes que aceitavam o acesso, pois já seria motivo de improcedência do requerimento. Não fazia sentido, e como tal, frustrava-se o objetivo visado do instituto;

. Entendemos igualmente que a existência deste regime possa estar em conformidade com o próprio escopo das sociedades comerciais. Vejamos que uma venda de um imóvel por valor inferior ao VPT, por hipótese, poderia ser considerado como um negócio prejudicial aos interesses da sociedade, algo até estranho e visto não com muito bons olhos pelos sócios;

## **BIBLIOGRAFIA**

AZEVEDO, Maria Eduarda “*O SEGREDO BANCÁRIO E A FISCALIDADE*” artigo in AAVV “*ESTUDOS EM MEMÓRIA DO PROF. DOUTOR J.L. SALDANHA SANCHES- VOLUME V*” Coimbra Editora, 1ª Edição, 2011

CORDEIRO, António Menezes “*MANUAL DE DIREITO BANCÁRIO*” Almedina, 5ª edição, Maio, 2014

CUNHA, Paulo Olavo “*DIREITO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS*”, Almedina, 2014, 5ª edição, (5ª reimpressão de 2012)

FONTES, José, “*CURSO SOBRE O NOVO CÓDIGO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO*”, Almedina, 2015, 5ª Edição

GOMES, Canotilho J.J/ Vital Moreira “*CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA ANOTADA*” 3ª edição, Coimbra editora, 1993

HORSTER, Henrich Ewald “*A PARTE GERAL DO CÓDIGO CIVIL PORTUGUÊS- TEORIA GERAL DO DIREITO CIVIL PORTUGUÊS*” Almedina, 5ª reimpressão de 1992

LOPES, Pedro Moniz “*PRINCÍPIO DA BOA FÉ E DECISÃO ADMINISTRATIVA*”, Almedina, 2011

MARTINS, Elisabete Louro, “*O ÓNUS DA PROVA NO DIREITO FISCAL*” Coimbra editora, 1ª edição, Julho 2010

MORAIS, Rui Duarte, “*APONTAMENTOS AO IRC*” Almedina, 2009;

MORAIS, Rui Duarte “*MANUAL DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO*”, Almedina, 2012

MORAIS, Rui Duarte “*AVALIAÇÃO INDIRECTA, ARBITRAGEM E CONTROLO JUDICIAL*” artigo in AAVV “*ESTUDOS EM MEMÓRIA DO*

*PROF. DOUTOR J.L. SALDANHA SANCHES- VOLUME V* ” Coimbra Editora, 1ª Edição, 2011

MORAIS, Rui Duarte “*AVALIAÇÃO INDIRECTA, ARBITRAGEM E CONTROLO JUDICIAL*” artigo in AAVV “*ESTUDOS EM MEMÓRIA DO PROF. DOUTOR J.L. SALDANHA SANCHES- VOLUME V* ” Coimbra Editora, 1ª Edição, 2011

NABAIS, José Casalta, “*DIREITO FISCAL*”, Almedina, 2016, 9ª edição;

PIRES, José Maria Fernandes, “*LIÇÕES SOBRE O PATRIMÓNIO E DO SELO*” Almedina, 3ª Edição, 2015;

POMBO, Nuno “*AS OPERAÇÕES INEXISTENTES E O CRIME DE FRAUDE FISCAL*” artigo in AAVV “*ESTUDOS EM MEMÓRIA DO PROF. DOUTOR J.L. SALDANHA SANCHES- VOLUME V*”

RABINDRANATH Capelo De Sousa, “*O SEGREDO BANCÁRIO*” artigo in AAVV “*ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR DOUTOR INOCÊNCIO GALVÃO TELLES*” Volume II, Direito Bancário, Almedina, 2002

ROCHA, Joaquim Freitas da, “*LIÇÕES DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO*”, Coimbra editora, 2014, 5ª edição

SOUSA, Jorge Lopes de “*CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO, VOLUME I,*” Áreas Editora, 2011

SOUSA, Domingos Pereira de “*DIREITO FISCAL E PROCESSO TRIBUTÁRIO*” Coimbra editora, 2013, 1ª edição

TAVARES, Tomás Cantista “*IRC E CONTABILIDADE – DA REALIZAÇÃO AO JUSTO VALOR*” Almedina, 2011

