

# CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

## EDITORIAL

Abril e maio são os meses em que se atinge o auge da apresentação das declarações anuais de rendimentos de IRS e IRC.

Em IRC, a apresentação da declaração mod. 22, a fazer-se até ao último dia útil de maio, passa um pouco despercebida aos gestores empresariais. É um ato cuja prática está cometida aos Contabilistas Certificados (embora o pratiquem em nome e por conta das entidades adstritas a tal obrigação, é bom não o esquecer), que, geralmente, o cumprem sem dificuldades de maior.

No IRS mantém-se a tradicional divisão da apresentação em duas fases da declaração mod. 3: a primeira fase para rendimentos de trabalho e pensões, este ano em abril; e para as restantes composições de rendimentos, a segunda fase, este ano em maio.

E no IRS, ao contrário do que sucede no IRC, são, normalmente, os próprios sujeitos passivos quem entrega a sua declaração, cada vez mais com recurso às tecnologias da informação. É ainda na primeira fase que se verifica a menor adesão aos meios informáticos, embora isso se possa explicar pelo fenómeno dos “infoexcluídos” e pela profunda clivagem entre o Portugal citadino e o Portugal da ruralidade.

A verdade, porém, é que como os *media* noticiaram, voltaram este ano as já esquecidas filas aos serviços de finanças por causa das declarações de IRS. Não se conhecem é os motivos de tal facto.

## AVALIAÇÃO DAS GARANTIAS PRESTADAS EM PROCESSOS EXECUTIVOS TRIBUTÁRIOS

1. A Lei do Orçamento do Estado para 2016 aditou ao Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) o artigo 199.º-A que pode vir resolver algumas dificuldades com que se deparam os sujeitos passivos que se vejam confrontados com a necessidade de prestar garantias no quadro da pendência de dívidas fiscais, contanto que seja concretizada uma autorização legislativa na área do imposto do selo.

2. Este tema é não só relevante nas situações de pagamentos prestacionais em que haja necessidade de prestar garantias, como nas situações litigiosas em que se discuta a legalidade de uma liquidação efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), uma vez que a generalidade dos meios de defesa ao dispor dos sujeitos passivos não tem efeitos suspensivos, significando isto, em termos práticos, que, durante a pendência dessa discussão, estes têm de pagar ou garantir a correlativa dívida, para não sofrerem as consequências nefastas do natural andamento dos processos de execução fiscal.

3. A lei admite como garantias a garantia bancária, a caução, o seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente, como se pode ver do artigo 199.º do CPPT. Admite, ainda, mediante requerimento do executado e concordância da administração tributária, o penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º do mesmo Código, com as necessárias adaptações.



4. A questão que se vem colocando com muita pertinência e não tem tido um tratamento pacífico por parte da AT respeita aos casos em que essa garantia consista no penhor de ações de sociedades não cotadas em bolsa de valores, casos em que, por vezes, aquela autoridade se recusava a aceitar o valor resultante da avaliação prevista no Código do Imposto do Selo no quadro de transmissões gratuitas.

## Novas Fiscais

**Aviso n.º 15/2016, de 19/04** - Torna público que foram cumpridas as formalidades constitucionais internas de aprovação da Convenção entre a República Portuguesa e a República da Croácia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

**Portaria n.º 93/2016, de 18/04** - Aprova o novo Modelo RC 3048-DGSS designado Anexo SS e as respetivas Instruções de Preenchimento e revoga a Portaria n.º 284/2014, de 31 de dezembro.

**Decreto-Lei n.º 18/2016, de 13/04** - Estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2016.

**Ofício-circulado n.º 20189/2016, de 18/04** - IRC - Taxas de Derrama lançadas para cobrança em 2016 - Período de 2015.

**Ofício-circulado n.º 20188/2016, de 12/04** - Deduções à coleta - despesas de saúde realizadas com terapeutas ocupacionais.

**Ofício-circulado n.º 20187/2016, de 05/04** - Declaração Modelo 3 de IRS - ano 2015 - em vigor a partir de janeiro de 2016.

**Ofício-circulado n.º 30180/2016, de 31/03** - IVA - Orçamento do Estado para 2016. Alterações ao código do IVA e legislação complementar.

**Ofício-Circulado n.º 20185/2016, de 29/03** - Senhas na Hora - Procedimentos

5. Ora, com a aditamento do citado artigo 199.º-A do CPPT, veio estabelecer-se que: “1. *Na avaliação da garantia, com exceção de garantia bancária, caução e seguro-caução, deve atender-se ao valor dos bens ou do património do garante apurado nos termos dos artigos 13.º a 17.º do Código do Imposto do Selo, com as necessárias adaptações, deduzido dos seguintes montantes:*

*a) Garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais assumidas;*

*b) Partes de capital do executado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pelo garante;*

*c) Passivos contingentes;*

*d) Quaisquer créditos do garante sobre o executado.*

2 - *Sendo o garante uma sociedade, o valor do seu património corresponde ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social determinado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, deduzido dos montantes referidos nas alíneas do número anterior.*

3 - *Sendo o garante uma pessoa singular, deve atender-se ao património desonerado e aos rendimentos suscetíveis de gerar meios para cumprir a obrigação, deduzidos dos montantes referidos nas alíneas do n.º 1”.*

6. Não pode, pois, perante este aditamento, continuar a assistir-se à recusa de aceitação dos critérios referidos no artigo 15.º do Código do Imposto do Selo para avaliação de garantias que consistam no penhor de ações.

7. Ora, se quanto a ações cotadas a temática não suscita especiais dificuldades, quanto a ações não cotadas há que respeitar a avaliação que resulte da fórmula estabelecida na alínea a) do n.º 3 do artigo 15.º daquele Código que determina: “o valor das ações é o correspondente ao seu valor nominal, quando o total do valor assim determinado, relativamente a cada sociedade participada, correspondente às ações transmitidas, não ultrapassar € 500 e o que resultar da aplicação da seguinte fórmula nos restantes casos:

$$Va = I/2n[S + ((R1 + R2)/2)f]$$

em que:

*Va* representa o valor de cada ação à data da transmissão;

*n* é o número de ações representativas do capital da sociedade participada;

*S* é o valor substancial da sociedade participada, o qual é calculado a partir do valor contabilístico correspondente ao último exercício anterior à transmissão com as correções que se revelem justificadas, considerando-se, sempre que for caso disso, a provisão para impostos sobre lucros;

**R1 e R2** são os resultados líquidos obtidos pela sociedade participada nos dois últimos exercícios anteriores à transmissão, considerando-se  $R1 + R2 = 0$  nos casos em que o somatório desses resultados for negativo;

**f** é o factor da capitalização dos resultados líquidos calculado com base na taxa de juro aplicada pelo Banco Central Europeu às suas principais operações de refinanciamento, tal como publicada no Jornal Oficial da União Europeia e em vigor na data em que ocorra a transmissão;”

8. Por outro lado, a Lei do OE para 2016 concedeu autorização legislativa ao Governo para “estabelecer que à taxa de juro referida na parte final da alínea a) do n.º 3 do artigo 15.º acresce, para efeitos de cálculo do fator de capitalização, um spread de 4 %”.

9. Logo que seja concretizada esta autorização, a manter-se a taxa de juro aplicada pelo Banco Central Europeu às suas principais operações de refinanciamento ao nível atual, o fator *f* da *supra* citada fórmula passará a ter o valor de  $1/0,04 = 25$ .

10. Espera-se, por isso, que o Governo utilize com a maior brevidade esta autorização legislativa para que terminem rapidamente comportamentos em que se nega a aceitação como garantia do penhor de ações não cotadas ou, nos casos em que essa garantia não é negada, se eliminem os mais variados graus de subjetividade na respetiva avaliação. Para além disso, enquanto decorre o obscuro processo de avaliação das garantias que, em alguns casos, tende a demorar meses, deve deixar de prosseguir a tramitação do processo executivo, para que não se force, subrepticamente, a prestação de outras garantias ou o pagamento da dívida exequenda.



11. Trata-se, conseqüentemente, de uma matéria da maior relevância para a generalidade dos contribuintes individuais ou empresariais que tenham em curso litígios com a AT ou planos prestacionais, tanto mais que, como disposição transitória para a aplicação do artigo 199.º-A do CPPT, a Lei do OE veio estabelecer a sua aplicação imediata às garantias que tenham sido aceites até à data da entrada em vigor dessa Lei, determinando, porém, que a avaliação assim efetuada só determinará o reforço ou a substituição dessas garantias quando o valor apurado seja inferior a 80% do valor resultante da aplicação do n.º 6 do artigo 199.º do CPPT, o qual, como é sabido, corresponde ao valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores.

12. Não obstante a Lei do OE para 2016 ser omissa quanto a este aspeto, entendemos que, nos casos em que, por manifesto afastamento dos critérios estabelecidos na alínea a) do n.º 3 do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, a avaliação de ações de sociedades não cotadas tenha sofrido uma subavaliação no quadro de prestação de garantias, nada impede de se recorrer ao mecanismo previsto no n.º 11 do artigo 199.º do CPPT para reduzir, em conformidade com o valor de avaliação que resulte daquela alínea a), o valor das garantias prestadas. Efetivamente, aquele n.º 11 determina que “a garantia poderá ser reduzida, oficiosamente ou a requerimento dos contribuintes, à medida que os pagamentos forem efetuados e se tornar manifesta a desproporção entre o montante daquela e a dívida restante”.