



CIRCULAR
Gabinete Jurídico-Fiscal

N/ REFª: 23/2017
DATA: 31/01/2017

ASSUNTO: A Justiça Tributária e a Jurisprudência: o caso da avaliação das garantias.

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 01/2017 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

CIRCULAR

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

EDITORIAL

Nem sempre, nesta coluna, temos sido benevolentes, não para com a AT, enquanto Órgão do Estado cuja difícil e indispensável missão somos os primeiros a reconhecer e muito respeitamos, mas para algumas das suas atuações, por as considerarmos não conformes com os princípios do Estado de Direito que a nossa Constituição consagra.

Não é hoje o caso. Acompanhámos recentemente, no âmbito profissional, uma situação de reversão. Trata-se de vários revertidos, subsidiariamente responsáveis em relação à devedora originária mas solidariamente entre si, como a lei determina.

No quadro oposicional a que, no exercício de um direito, recorreram, um deles prestou garantia pelo valor total da dívida e do acrescido. Insistia, porém, a AT em notificar os restantes revertidos para, também eles, prestarem garantia. O que, manifestamente, parecia excessivo.

Contra tal exigência foram deduzidas as respetivas reclamações. Para além dos argumentos de ordem legal, foi invocado o Acórdão do STA de 8-05-2013, Processo 0593/13, onde expressamente se consagra o entendimento de acordo com o qual a garantia prestada por um devedor solidariamente responsável com os restantes, a todos aproveita.

Foi agora recebida decisão administrativa, proferida pelo OEF, deferindo a pretensão. Falta, para se evitarem conflitos inúteis, uma Orientação Genérica a sancionar o entendimento.

A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A JURISPRUDÊNCIA: O caso da avaliação das garantias

1. Nos termos do n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, a Administração Tributária deve rever as orientações genéricas, como sejam as constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores.

2. Significa esta norma que, em teoria, a Autoridade Tributária devia conformar a interpretação das normas à jurisprudência dos tribunais superiores, mas, na prática, parece fazer-se exatamente o contrário, pugnando a AT pela manutenção, a qualquer custo, das suas orientações.

3. Foi o que aconteceu com a introdução do artigo 199.º-A ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, em matéria de avaliação de garantias.

4. No passado recente, a Autoridade Tributária tem dado origem a uma significativa litigância em matéria de prestação de garantias.

5. Em primeiro lugar, considerou que a fiança não era uma forma legalmente admissível de prestação da garantia, tendo tal interpretação sido sistematicamente refutada pela superior jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, de que é exemplo, o Acórdão de 19.12.2012, no Processo n.º 01414/12, que se transcreve:

“I - Do art.º 199.º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu n.º 1: «ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

II - Sendo oferecida fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da Administração Fiscal caso a caso, em concreto, em face das susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido”.

6. Tendo sido “obrigada” a aceitar as fianças como forma de garantia, a Autoridade Tributária desenvolveu uma metodologia para aferir da suscetibilidade do património do fiador, normalmente, uma sociedade comercial, responder pela dívida exequenda e pelo acrescido.

7. Essa metodologia passou, em síntese, pela consideração de que, para o efeito, devia:

a) Atender-se ao valor dos bens ou do património do garante e que, sendo o garante uma sociedade, o valor do seu património correspondia ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social; e,

b) A avaliação desses títulos devia ser feita nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo; e,

Novas Fiscais

Portaria n.º 35/2017, de 19/01 - Aprova as novas instruções de preenchimento da declaração modelo 37 para cumprimento da obrigação prevista no artigo 127.º do Código do IRS.

Portaria n.º 31/2017, de 18/01 - Aprova as instruções de preenchimento da Declaração Mensal de Remunerações (AT), destinada a dar cumprimento à obrigação declarativa a que se refere a subalínea i) da alínea c), e a alínea d), do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, anexas à presente portaria.

Lei n.º 1/2017, de 16/01 - Primeira alteração à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, que regulamenta a Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto, relativamente ao exercício profissional das atividades de aplicação de terapêuticas não convencionais, estabelecendo o regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável a essas atividades.

Lei n.º 3/2017, de 16/01 - Consagra um regime transitório de opção pela tributação conjunta, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), em declarações relativas a 2015 entregues fora dos prazos legalmente previstos.

Portaria n.º 11/2017, de 9/01 - Aprova a lista de prédios para efeitos de avaliação de IMI.

Portaria n.º 4/2017, de 3/01 - Procede à atualização anual do valor do indexante dos apoios sociais (IAS).

Ofício-circulado n.º 90024/2017, de 18/01 - Alteração de procedimentos relativamente a retenções na fonte de IRS, pagamentos de retenções na fonte de IRS/IRC e Imposto do Selo.

Circular n.º 2/2017, de 16/01 - Sobretaxa – retenção na fonte sobre os rendimentos do Trabalho Dependente e Pensões.

Circular n.º 1/2017, de 16/01 - Tabelas de Retenção - 2017 - Continente.

c) Ao valor, assim determinado, deviam ser deduzidos os montantes correspondentes a:

- i) Garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais assumidas;
- ii) Partes de capital do executado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pelo garante;
- iii) Passivos contingentes;
- iv) Quaisquer créditos do garante sobre o executado.

8. Mais uma vez, a legalidade deste procedimento veio a ser sindicada pelo STA, que veio a considerar que a dedução dos passivos contingentes e do valor da participação social que a fiadora detém da sociedade executada **não eram relevantes para efeitos de aferir da idoneidade da garantia.**

9. Com efeito, no Acórdão do STA de 20-04-2016, no Processo 0413/16, considerou-se que *“A adoção dos critérios do art.º 15.º do código de imposto de selo para a determinação do valor deste imposto nas transacções gratuitas de acções não cotadas em bolsa, a que se adiciona a subtracção dos passivos contingentes e do valor das acções que a fiadora detém da sociedade executada permite atingir um resultado que nada diz da capacidade para prestar fiança”.*

10. E, no mesmo sentido, considerou-se no Acórdão do STA, de 15-06-2016, no Processo 0630/16, que: *“IV - De igual modo, não faz sentido que ao valor fixado mediante adoção dos critérios do art. 15º do CIS se deduza o valor da participação social que a fiadora detém da sociedade executada”.*

11. Ressalta, pois, claramente destes factos que, **tendo a posição da Autoridade Tributária sido vencida nos Tribunais**, foi alterada a Lei para fazer constar expressamente do CPPT a metodologia utilizada pela AT para avaliação da idoneidade das fianças.

12. Isto é, em vez de se atender à jurisprudência dos tribunais superiores são criadas normas para contrariar essa jurisprudência.

13. Todavia, este *“revanchismo”* leva à criação de normas sem a adequada ponderação e, no caso, tendo o artigo 199.º-A sido redigido com a exclusiva preocupação de contrariar a jurisprudência dos tribunais em matéria de avaliação das fianças, quer agora a AT consagrar-lhe um âmbito mais vasto, procurando aplicá-lo a todo o tipo de garantias, em particular efetuando as deduções previstas no n.º 1 do artigo 199.º-A quando estão em causa garantias reais.

14. Ora, como já ensinava J. Dias Marques, em Noções Elementares de Direito Civil: *“Dizem-se especiais as garantias complementares da que, globalmente, é oferecida pelo património do devedor e que podem consistir, ou na adjunção de outros patrimónios que com aquele respondam (garantias pessoais), ou na afectação preferencial ou especial de certos bens ou dos seus rendimentos ao pagamento de determinadas dívidas (garantias reais)”.*

15. Nas garantias reais o pagamento da dívida é assegurado pelo valor intrínseco dos bens ou direitos de um específico património, enquanto nas garantias pessoais é a totalidade do património do garante que responde pela obrigação de pagamento.

16. Por isso, como é facilmente perceptível, se algumas destas deduções ainda se admite possam fazer uma réstia de sentido quando está em causa a avaliação da totalidade do património do garante, o que só acontece nas garantias pessoais, em particular, na fiança, as mesmas, são totalmente descabidas no quadro das garantias reais, não relevando para a avaliação da respetiva idoneidade, nomeadamente, no caso do penhor de acções.