



CIRCULAR

N/REF^a: 60/17
DATA: 30/06/2017

Assunto: **Os encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital**

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 06/2017 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

O recente Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 7 do corrente, tirado no Recurso por Oposição de Acórdãos n.º 0557/14, veio dirimir uma questão que tinha suscitado antes várias decisões contraditórias na citação da reversão em processo de execução fiscal.

A lei impõe, no caso da reversão da execução fiscal, que a citação seja acompanhada, para além de cópia do título executivo e da indicação dos meios de defesa ao dispor do revertido, de dois tipos de elementos distintos: os elementos essenciais referentes ao ato de liquidação da dívida exequenda, incluindo a sua fundamentação; e a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão.

Esta pluralidade de elementos que deve acompanhar a citação, ato praticado no processo de execução fiscal pelo Órgão de Execução Fiscal (OEF), um processo tido por judicial, criara dúvidas sobre se, na falta de algum ou alguns deles, seria ou não possível recorrer ao art. 37.º do CPPT para requerer certidão que os contivesse, ficando, até à sua passagem, suspenso o prazo de reação legal, fosse contra a reversão, fosse contra a liquidação que dera origem à dívida exequenda. E a jurisprudência não era uniforme.

A decisão agora proferida, tentativamente uniformizadora, é a de que a falta dos elementos relativos aos pressupostos e à extensão da reversão, e apenas quanto a estes, torna a citação nula, devendo a nulidade ser arguida junto do OEF, nos termos do CPC, cabendo do indeferimento reclamação para o Tribunal. Não se aplica, pois, quanto à sua omissão, o art. 37.º do CPPT. Assim a AT a acate.

E, tudo visto, terá o contribuinte de percorrer, nesta via processual, os catetos, em vez da hipotenusa, que é a reta, o caminho mais curto entre dois pontos, que os une.

OS ENCARGOS FINANCEIROS SUPTADOS COM A AQUISIÇÃO DE PARTES DE CAPITAL

1. Nos termos do n.º 2 do artigo 32.º do EBF, entretanto revogado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, as mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades.

2. A Autoridade Tributária lançou recentemente uma ação especial de inspeção, junto das SGPS, para controlo dos encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital.

3. Recordar-se que face às dificuldades em quantificar os encargos financeiros suportados com a aquisição das participações, a administração tributária sentiu a necessidade de divulgar instruções, o que fez através da Circular n.º 7/2004, que definiu a forma de imputação dos encargos financeiros, criando um método específico e exclusivo para a sua ventilação.

4. De facto, dispõe o n.º 7 da referida Circular que: "*dada a extrema dificuldade de utilização, nesta matéria, de um método de afetação direta ou específica e à possibilidade de manipulação que o mesmo permitiria, deverá essa imputação ser efetuada com base numa fórmula que atenda ao seguinte: os passivos remunerados das SGPS e das SCR deverão ser imputados, em primeiro lugar, aos empréstimos remunerados por estas concedidos as empresas participadas e aos outros investimentos geradores de juros, afetando-se o remanescente aos restantes ativos, nomeadamente participações sociais, proporcionalmente ao respetivo custo de aquisição*".

5. Ora, foi com base nas referidas instruções que a inspeção fez e fundamentou as correções aos encargos financeiros suportados pelas SGPS.

6. Reconhece a AT que o n.º 2 do artigo 32.º do EBF, estabelece um método de afetação direta, mas como tal método é suscetível "*de manipulação*" então estabeleceu, de forma imperativa, uma fórmula que consubstancia um método indireto, materializado num *pro rata* para determinação dos encargos financeiros associados à aquisição de participações.

7. O que significa que a AT não se limitou a interpretar normas, mas criou regras que integram o aspeto quantitativo do elemento objetivo do pressuposto objetivo do imposto, matéria que constitui reserva da Assembleia da República.

Novas Fiscais

Decreto-Lei n.º 77/2017, de 30/6 - Cria medidas de dinamização do mercado de capitais, com vista à diversificação das fontes de financiamento das empresas.

Decreto-Lei n.º 78/2017, de 30/6 - Procede à adaptação da estrutura da Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30/6 - Altera o Código das Sociedades Comerciais e o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Decreto-lei n.º 81/2017, de 30/6 - Altera a certificação por via eletrónica de micro, pequena e média empresa

Aviso n.º 61/2017, de 27/06 - Aprovação da Convenção entre a República Portuguesa e a República de São Marino para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em São Marino em 18 de novembro de 2010.

Portaria 191/2017, de 16/06 - Portaria que aprova o novo modelo de impresso de declaração e respetivas instruções, designado por Declaração de Operações Transfronteiriças - Modelo 38.

Portaria n.º 185/2017, de 1/06 - Regula o decreto-lei relativo ao taxfree - simplificação dos procedimentos de reembolso de IVA aos viajantes.

Decreto-Lei n.º 53/2017, de 31/05 - Altera o Código do Imposto sobre Veículos, desmaterializando as formalidades declarativas para todos os sujeitos passivos.

Portaria n.º 180/2017, de 31/05 - Portaria que aprova o novo modelo de declaração e respetivas instruções, designado por Declaração de Títulos de Compensação Extrassalarial (Modelo 18), para cumprimento da obrigação referida no n.º 2 do artigo 126.º do Código do IRS.

Decreto-Lei n.º 53-A/2017, de 31/05 - Altera o regime jurídico de proteção social da eventualidade de desemprego dos trabalhadores por conta de outrem.

Portaria n.º 178/2017, de 30/05 - Cria o Balcão Único dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Ofício-Circulado n.º 30191/2017 - 08/06 - IVA - Lugar das Prestações de Serviços Relacionadas com Bens Imóveis.

8. Isso mesmo se reconhece no Acórdão do CAAD de 21/12/2012, Proc. 24/2012, quando refere que "(...) a Circular n.º 7/2004, ao fixar critérios e métodos, através dos quais se verifica a incidência de imposto, é, na medida em que a sua aplicação reveste eficácia externa, nomeadamente em liquidações corretivas de imposto, inconstitucional, por violação do princípio da legalidade plasmado no artigo 103.º, e da reserva de lei formal constante do artigo 165.º, n.º 1 al, i), ambos da Constituição. Isto não obstante a mera ilegalidade que sempre resultaria do confronto entre aquela Circular e o artigo 8.º da Lei Geral Tributária (...)".

9. Neste mesmo sentido, se pronunciou o Tribunal Central Administrativo Norte, em Acórdão de 15.01.2015, no Proc. 00946/09.0BEPRT, com a seguinte fundamentação: "A ATA deu por adquirido que um certo montante dos encargos financeiros contabilizados foram suportados com a aquisição de partes de capital, mas nada demonstrou nesse sentido. Não identificou os financiamentos usados para o efeito, nem as partes de capital que teriam sido adquiridas com eles, falhando por completo o cumprimento do seu encargo probatório.

Podemos dizer que a ATA falhou nos pressupostos da tributação e no método quantificador usado.

Falhou nos pressupostos da tributação porque não logrou demonstrar os requisitos factuais legais da sua atuação, como acima se deixou referido.

E falhou no método quantificador porque se desvinculou da necessidade de apurar se houve alienação de participações sociais e qual o montante do financiamento usado na sua aquisição. Mas só perante estes dois requisitos - alienação de participações e respetivo financiamento usado na sua aquisição - poderia a ATA ter desconsiderado os custos de financiamento.

Desconhecendo ambos, a ATA enveredou pela correção e tributação lançando mão de três (pelo menos) presunções: uma, de que foram alienadas participações sociais; outra, que foram contabilizados custos com o financiamento para a aquisição dessas participações e a terceira constituída pelas operações de cálculo ...".

10. E, com base nesta fundamentação decidiu o Tribunal que "2. O método de apuramento de quais os encargos financeiros suportados com a aquisição daquelas partes sociais, deve visar um critério de imputação directa e real e não o critério indirecto ou presumido previsto na Circular n.º 7/2004, de 30 de Março. 3. As interpretações veiculadas nas circulares emanadas pela ATA devem respeitar as normas jurídicas primárias que lhes servem de referência, sob pena de assim se estar a introduzir norma jurídica inovatória, e por isso ilegal".

11. Recentemente, por Acórdão de 31.05.2017, no Processo 01229/15, o Supremo Tribunal Administrativo voltou a reafirmar que "O ponto 7. da Circular n.º 7/2004, de 30.03, da DSIRC, estabelece um método indirecto, presuntivo, de afectação de encargos financeiros em desrespeito dos artigos 87º a 90º da LGT sendo, por isso, ilegal".

12. Ora, nos termos do n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, a administração tributária deve rever as orientações genéricas referidas no n.º 1 atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores.

13. Por isso, perante tal convergência da jurisprudência, seria igualmente expectável que a Autoridade Tributária, que tem também como missão "exercer a acção de justiça tributária", decidisse no mesmo sentido as inúmeras reclamações graciosas e recursos hierárquicos que estão pendentes de decisão nos seus serviços. Assim evitaria posteriores recursos para os tribunais e consequente alívio.