

Ofício-Circulado 20068, de 21/05/2002 - Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais

Aplicabilidade dos prazos de prescrição e caducidade previstos na LGT aos procedimentos administrativos relativos a Benefícios Fiscais

Ofício-Circulado 20068, de 21 de Maio de 2002 - Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais Aplicabilidade dos prazos de prescrição e caducidade previstos na LGT aos procedimentos administrativos relativos a Benefícios Fiscais

Tendo surgido dúvidas quanto ao tratamento a dar aos procedimentos administrativos relativos a benefícios fiscais (BF) e ao seu enquadramento face ao disposto na Lei Geral Tributária (LGT), no artº 45º e no artº 48º, informa-se para conhecimento dos Serviços e uniformidade de procedimentos, que por despacho de 27/02/02 do Ex.mo.

Subdirector-Geral em substituição do Director-Geral, nos termos do Despacho nº 24596/01 de 20/11/01, publicado no DR II série nº 279 de 03/12/01, foram sancionados os seguintes entendimentos:

1.Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII),

Quanto aos benefícios regulados pelos DL nº 194/80, de 19/6 e pelo DL nº 132/83, de 18/3, a doutrina a respeitar em termos gerais continua a ser a constante do ofício-circulado nº 20.023 de 23/5/2000.

2.DL 197-C/86 de 18/7 C.F.I. e D.L.R.R.

Os incentivos fiscais designados por Crédito Fiscal ao Investimento (CFI) vieram alterar o regime de Dedução dos Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) anteriormente previsto no artº 44º do CCI.

Como se evidencia da análise dos seus preceitos, todo o diploma é orientado para a simplificação, sendo tanto o CFI como o DLRR, directamente utilizados pela empresa mediante cálculo, fundamentação e autoliquidação na sua declaração mod. 2 da contribuição industrial. Como se diz no preâmbulo, "é necessário apenas que o investimento se faça e que seja produtivo e imprescindível.". Não se verifica na lei a exigibilidade de qualquer condição.

Assim, se os serviços da inspecção tributária, no decurso destes anos não procederam a qualquer acto rectificativo da autoliquidação ou emissão de liquidação adicional, deve considerar-se que o prazo de prescrição conta a partir do termo do exercício concreto em que o benefício tenha sido utilizado nos termos do artº 48º nº 1 da LGT, declarando-se os respectivos procedimentos findos por prescrição.

3.DL nº288/76,de 22/4 Contratos de desenvolvimento para a exportação

O artº 7º do diploma em referência, prevê a concessão em regime contratual de diversos incentivos entre os se destacam, na alínea e) do nº 1 diversos tipos de BF. No nº 2 deste artigo encontra-se a estipulação das condições exigidas para concessão de acordo com os termos do contrato.

O diploma confere ao Fundo de Fomento de Exportação FFE - (organismo que entretanto foi extinto) diversos poderes em que avultam as obrigações de comprovação perante o Fundo do cumprimento dos pressupostos dos artigos 13º nº 3 (deduções em CI), 14º nº 2 (aceitação de custos em CI) e 16º nº 2 (mais-valias), e incumbindo ao referido Fundo, de acordo com o artº 24º nº 6, comunicar à DGCI todas as situações de celebração de

contratos onde se incluam BF previstos nos artigos 12º a 16º, expondo os termos em que os BF deverão ser concedidos e solicitando comunicação da decisão proferida.

O artº 19º, sob a epígrafe da "Caducidade dos benefícios fiscais", dispõe no seu nº 1, que a não consecução dos objectivos e metas estabelecidos no contrato, implicam a imediata caducidade dos BF, bem como o pagamento das receitas não arrecadadas, no prazo de 30 dias a contar da notificação pelos serviços competentes. O nº 2 constitui uma obrigação para o FFE, comunicar à DGCI todas as situações em que se verifique não consecução dos objectivos e metas estabelecidos nos contratos.

Assim, temos neste diploma um conjunto de BF condicionados ao cumprimento de condições fixadas em cada contrato. O incumprimento ou não consecução dos objectivos e metas fixados nos contratos, implica nos termos do artº 19º nº 1, a imediata caducidade dos BF e o inerente nascimento da obrigação de reposição das importâncias não arrecadadas.

A comunicação à DGCI, da ocorrência desses factos constitui um ónus do FFE, de acordo com o nº 2 do artº 19º. Assim, conclui-se que terá que se apurar a situação particular de cada procedimento, para se poder chegar a uma conclusão.

O prazo de prescrição inicia-se a partir do termo do prazo do cumprimento das condições previstas no contrato.

Caso tenha havido comunicação do FFE à DGCI, só após a notificação para pagamento nos termos do nº 1 do artº 19º, e decorridos 4 anos após essa notificação, se pode falar na aplicação da caducidade prevista no nº 1 do artº 45º da LGT, estando, pois, definitivamente condicionado o exercício do direito à liquidação dos impostos.

Caso o FFE não tenha feito qualquer comunicação à DGCI, deve-se presumir que não houve incumprimento, pelo que qualquer procedimento nessas condições deve ser de imediato concluído e findo por prescrição.

4.Artº 44º do C.C.I., com a redacção dada pelo DL nº 503-C/76 de 30/6

O artº 44º do CCI, previa uma dedução aos lucros nos 3 exercícios seguintes ao investimento, desde que este tivesse sido efectuado com recurso a reservas reinvestidas na empresa em instalações ou equipamentos novos com interesse para o fomento da economia nacional. O BF operava, de acordo como o §1º, na redacção dada pelo DL nº 503-C/76 de 30/6, mediante requerimento da empresa, que a partir daí era sujeita a exame à escrita e à obtenção de parecer positivo dos serviços dos Ministérios competentes, após o que, por despacho do Ministro das Finanças "a dedução efectivar-se-à...".

Trata-se, pois, de um benefício fiscal, sujeito a reconhecimento prévio por parte da administração fiscal precedendo exame à escrita sem qualquer condição suspensiva ou resolutive, e dependente de um acto de concessão por despacho do Ministro das Finanças, funcionando a partir daí como um BF automático.

De notar que posteriormente o artº 44º do CCI, foi alterado pelo DL nº 197-C/86, de 18/7, tendo sido eliminado o requisito formal do reconhecimento ministerial, pelo que ainda quanto a este aspecto mais se acentua a inexistência de qualquer condição resolutive.

Nestes casos, o prazo de prescrição consagrado no artº 48º da LGT, conta-se a partir do termo do prazo das condições a cumprir pelo beneficiário, de harmonia com o disposto no despacho de reconhecimento sendo de considerar que nestes procedimentos, se verificou a prescrição, pelo que, esses procedimentos deverão ser declarados findos.

5.Lei nº 3/72, de 27/5 (Fomento Industrial) e DL nº 74/74, de 28/2

Trata-se de uma lei de autorização legislativa da Assembleia Nacional ao Governo, permitindo a criação de numerosos benefícios fiscais (Base IX) de natureza claramente contratual (Base XVII) sujeitos a concessão, em regra, por parte do Ministro das Finanças (Base XVIII) e de acordo com o autorizado na Base XIX, subordinados a condições a fixar pelo Governo.

Só com o DL nº 74/74, de 28/2, o Governo viria a concretizar as orientações da Lei nº 3/72, instituindo normas criadoras de benefícios fiscais com natureza vincadamente paracontratual.

No seu artº 5º, estatui-se que a concessão dos BF ficarão dependentes de compromisso das empresas cumprirem os prazos determinados e as condições que lhes venham a ser fixadas.

Os BF encontram-se no quadro anexo ao diploma sendo classificados em 5 classes A, B, C, D e E, sendo todos regulados pelos artigos 7º a 13º. Nestas normas a única condição que encontramos refere-se aos incentivos da classe B, que no artº 9º nº 3, ficam obrigadas as empresas a demonstrar que cumprem os requisitos impostos ao sector industrial respectivo. O processo de concessão dos benefícios encontra-se regulado nos artigos 21º a 28º, e o artº 34º que em sede de disposições comuns, determina que "a inobservância das condições impostas no despacho de concessão de benefícios implica a sua imediata caducidade", o pagamento das receitas não arrecadadas e a penalização da não obtenção de mais benefícios por parte da empresa faltosa por um período de 5 anos.

Como se depreende do DL nº 74/74, trata-se de BF dependentes de requerimento, sujeitos a verificação do cumprimento de condições fixadas no despacho de concessão (artº 26º), e sujeitos a caducidade (artº 34) a declarar por despacho do Secretário de Estado da Industria.

Concluimos que sem prejuízo de uma análise casuística de cada procedimento em que se apure se houve inobservância das condições impostas no respectivo despacho de concessão, deve entender-se que os processos relativos aos BF da Lei nº 3/72, de 27/5 e do DL nº 74/74, de 28/2, por conterem BF condicionados, sujeitos à verificação de condições resolutivas, apenas, nas situações de comprovada inobservância em que o acto tributário só se completa com a notificação do despacho que declare a caducidade dos BF, só a partir desse acto começará a contar o prazo de caducidade previsto no artº 45º da LGT.

Para estes casos, também o prazo prescricional do artº 48º da LGT, conta-se a partir do termo do prazo das condições a cumprir pelo beneficiário, de harmonia com o disposto no despacho de reconhecimento.

6.DL nº 135/84, de 7/5

Este diploma veio introduzir um regime excepcional de deferimento do cumprimento das obrigações acessórias bem como algumas isenções em sede de impostos cedulares, em virtude das cheias de 19 e 20 de Novembro de 1983. Comporta diversos BF dependentes de reconhecimento por parte ou do Ministro das Finanças (artº 16º nº 1) ou pelo chefe da respectiva repartição de finanças (artº 16º nº 2).

No caso dos BF sujeitos a concessão por parte do Ministro, refere-se na norma que o despacho decidirá caso a caso a medida aplicável e as condições. O diploma exige apenas que se requeira os BF pretendidos juntando-se declaração da Câmara Municipal e relação discriminativa dos prejuízos.

Não se fixa qualquer condição resolutive dos BF, pelo que nestas situações terá que se analisar o teor do despacho do Ministro exarado em cada processo.

Se o despacho não fixar qualquer condição, e o processo se encontrar parado por culpa imputável aos serviços, será de aplicar a caducidade do direito de liquidar, nos termos do artº 45º da LGT.

Do mesmo modo, o prazo de prescrição conta-se a partir do termo do prazo das condições a cumprir pelo beneficiário, de harmonia com o disposto no despacho de reconhecimento.

7.DL 422/83 de 5/12 - Utilidade turística e DL nº 38/94, de 8/2

De acordo com o artº 7º nº 4 deste diploma, a utilidade turística a título prévio tem carácter precário e os seus efeitos ficam subordinados à condição resolutive da sua confirmação. O artº 16º nº 4, estipula que o acto de atribuição dos BF deve revestir a forma de despacho conjunto do Ministro das Finanças e da respectiva tutela, ouvida a DGTurismo e com base em parecer fundamentado da DGCI.

Embora tal não resulte inequivocamente da lei, o acto de revogação do despacho de atribuição dos BF, deve conter os mesmos formalismos do acto de concessão como parece resultar do artº 15º, segundo o qual, os efeitos da atribuição cessam a partir da data da publicação do despacho de revogação, que deverá ser comunicado à repartição de finanças competente e demais serviços interessados, acrescentando que a revogação só produz efeitos para o futuro e, entre outras penalidades, obriga à reposição da sisa e imposto de mais-valias que se mostrem devidos.

De notar que nos restantes BF previstos nos artigos 16º a 20º (CI, IC, selo, ISD) não se encontra norma semelhante ao artº 15º com obrigação de reposição, excepto no que se refere ao artº 21º sobre a cessação dos BF em situações de subtracção de imóveis à exploração unitária.

Entretanto, foi publicado o DL nº 38/94, de 8/2, que veio alterar o diploma em análise, acrescentando-se no artº 2º nº 4, que a desclassificação de um empreendimento é condição resolutive da utilidade turística, para efeitos de extinção dos BF nos termos do nº 2 do artº 12º do EBF. Trata-se, portanto de BF condicionados à comprovação do cumprimento de todos os requisitos exigidos no diploma e no despacho conjunto de concessão, cuja comprovação cabe inequivocamente à DGTurismo e à Comissão de Utilidade Turística (CUT).

No que se refere aos procedimentos ainda abertos, importa pois verificar a situação em que se encontram, caso por caso. De acordo com tudo o que ficou exposto supra, e nos termos do artº 15º nº 1, só após a publicação e notificação do despacho de revogação ou declaração de caducidade dos incentivos se contará o prazo de prescrição do artº 48º da LGT.

Nos procedimentos em que se verifique inexistir qualquer iniciativa no sentido da revogação por parte da DGT e da CUT, conforme se exige no artº 2º nº 4 do DL nº 38/94, de 8/2, parece-nos que esses procedimentos poderão ser declarados findos, pelo decurso do prazo de caducidade do revogado artº 33º do CPT que era de cinco anos.

De notar a propósito deste regime, que recentemente e em resultado de uma reclamação de um contribuinte, foi detectada uma infracção que consistiu na subtracção de imóveis à exploração unitária do empreendimento. Como é evidente nestes casos, uma eventual prescrição/caducidade só começará a contar da data de notificação do despacho de revogação.

8.8.DL nº 161/87, de 6/4 - PCEDED - C.F.I./2C.F.I.

Na sequência do DL nº 197-C/86, que criou o CFI e alterou o DLRR, e no âmbito da política do PCEDED, foi publicado o DL nº 161/87, de 6/4, que criou um duplo crédito fiscal por investimento (2CFI) e isenção do imposto de selo sobre os juros do financiamento bancário.

Trata-se de dois BF automáticos no sentido da sua directa aplicação pela empresa na declaração da C.I. ou por parte da instituição de crédito mutuante mas condicionados à verificação (artº 5º) do cumprimento dos respectivos pressupostos por parte do Banco de Portugal ou pela DGCI.

De acordo com o nº 3 do artº 5º, quando não for confirmado o preenchimento das condições de acesso, o Ministro das Finanças pode determinar à empresa beneficiada, a obrigação de reposição (alínea b), quer do imposto do selo quer da C.I. (2CFI) não arrecadados acrescidos de juros compensatórios.

Todo o procedimento da verificação "a posteriori", depende nos termos do nº 2 do artº 5º, de valores a fixar em Portaria do Ministro das Finanças.

Além do diploma fixar no seu artº 1º nº 2, como requisitos, o cumprimento do coeficiente capital/produto (critério A) e o prazo de recuperação em divisas (critério B), a fixação em concreto da determinação desses valores ficou remetida para as referidas Portarias.

Em conformidade com o diploma foram publicadas, a Portaria nº 338/87, de 24/4 e a Portaria nº 339/90, de 5/5.

A Portaria nº 338/87, de 24/4, fixou a forma de cálculo dos critérios A e B, sendo então, ambos obrigatórios como pressupostos do cumprimento dos objectivos do DL nº 161/87, de 6/4. Na verificação prevista no artº 5º do DL, o não cumprimento de qualquer dos critérios, implicava o nascimento da obrigação de repor os BF usufruídos.

A Portaria nº 339/90, de 5/5, revogou a Portaria nº 338/87, e fundamentalmente "desactivou" o critério A, passando a não considerar-se qualquer limite para esse coeficiente. Passou a relevar apenas o critério B, (vide artº 1º) ou seja, o prazo de recuperação em divisas.

É, precisamente, com base no incumprimento desse critério B, que têm sido promovidos junto dos competentes serviços da inspecção tributária numerosas acções de inspecção que verificando esse incumprimento implicam a promoção de despachos de SESEAF (por delegação do Ministro das Finanças) determinando a obrigação de reposição das receitas fiscais não arrecadadas, conforme se determina na alínea b) do nº 3 do artº 5º do diploma em análise.

Porém, este procedimento está incorrecto.

Não olvidando tudo o que ficou exposto supra, e o facto de neste caso, se tratar, também, de BF condicionados, sujeitos à condição resolutive da verificação do critério B exigido na Portaria nº 339/90, é preciso salientar, que a lei determina um prazo para essa verificação se efectuar.

De Direito, tanto a revogada Portaria nº 338/87, no seu artº 7º, como a vigente Portaria nº 339/90, no mesmo artigo, sob a epígrafe "não preenchimento dos critérios", estipulam claramente que; "Se em qualquer momento até ao fim do segundo ano cruzeiro houver razões para concluir que não se confirma o preenchimento do critério B, deverá qualquer das instituições referidas nos nºs 5º e 6º precedentes promover a aplicação do disposto na alínea b) do nº 3 do artº 5º do Decreto-Lei nº 161/87, de 6 de Abril."

Sendo certo que o dispositivo referido do artº 5º respeita à obrigação de reposição das importâncias fiscais não arrecadadas mediante despacho do Ministro, e que as instituições referidas nos números 5º e 6º, são o Banco de Portugal e a DGCI, resulta claramente da norma, uma obrigação para a DGCI, promover a verificação do critério B, até ao final do segundo ano cruzeiro.

Não se efectuando essa verificação nesse prazo, deve-se considerar a condição cumprida.

Por imperativos constitucionais, nomeadamente da certeza e segurança jurídicas, de acordo com os princípios gerais da LGT, em especial o da caducidade prevista no artº 45º, e tendo presente o artº 7º das Portarias regulamentares do DL nº 161/87, de 6/4, deve contar-se o prazo de caducidade de 4 anos, imediatamente após o fim do segundo ano cruzeiro de cada projecto.

Assim, nos procedimentos relativos a estes diplomas, deve ser declarada a caducidade do direito a liquidar quer os tributos, quer os juros compensatórios, findando-se os procedimentos ainda pendentes.

E o prazo de caducidade começa a contar-se a partir do termo do prazo em que essa confirmação devia ter tido lugar, o que determina que sejam declarados findos diversos procedimentos.

O Subdirector-Geral,
José Rodrigo de Castro