

S. Exa. o
Secretário de Estado dos Assuntos
Fiscais
Av.^a Infante D. Henrique, 1
1149-009 LISBOA

Of. n.º 18198, de 16.12.2010

Vossa Ref.^a

Vossa Comunicação

Nossa Referência

Proc. R-4627/09 (A2)

Assunto: *Queixa apresentada na Provedoria de Justiça pela sociedade X.
Reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC).*

A 30.11.2009, dirigi a V. Exa. o ofício n.º 15006, para que nos transmitisse a sua posição sobre os três aspectos que a Reclamante contestava (Doc. 1, sem o anexo nele mencionado).

A resposta sobreveio pelo ofício n.º 6534, de 23.03.2010, da DSIRC, que inclui cópia da Informação n.º 406/10, sancionada por despachos da Subdirectora-Geral para área da Gestão do IR e das Relações Internacionais, Teresa Gil, de 08.03.2010 e do Substituto Legal do Director-Geral, João R. E. Durão, de 15.03.2010 (Doc. 2).

Entretanto, fomos informados pela Reclamante que, aquando da apresentação da queixa neste órgão do Estado (Setembro de 2009), entendeu por bem dirigir idêntico requerimento a V. Exa.. Como consequência, a Reclamante foi notificada por ofício da Direcção de Finanças do Porto, de 16.06.2010, do Despacho n.º 1401/2010-XVIII, de V. Exa., de 20.05.2010 (Doc. 3), que determina o seguinte:

«Em face das razões enunciadas na Informação n.º 8/2010, de 23 de Fevereiro, do Gabinete do Subdirector-Geral da Inspeção Tributária da DGCI, sanciono o entendimento de que a acção de inspecção prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do Código do IRC é requerida ao abrigo dos normativos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, e implica o pagamento da taxa definida na Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro».

Pelas razões que abaixo apontarei, discordo da decisão de V. Exa.: o Decreto-Lei n.º 6/99, de 8-1 não é aplicável aos pedidos de inspecção a que se refere o artigo 93.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRC e não pode instituir-se uma colecta mínima – não prevista na lei – pela via administrativa.

1. GÉNESE E EVOLUÇÃO DO PEC

No que respeita à questão que nos ocupa, o PEC tem três momentos essenciais: o regime vigente desde a sua criação até ao final do ano 2000, o regime vigente nos anos de 2001 e 2002 e o regime subsequente, que, na prática, não diverge do antecedente.

O PEC foi criado pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 3-3, assentando a sua justificação, como resulta do respectivo preâmbulo, em razões de combate «às práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos». O regime inicial do PEC previa o reembolso em caso de insuficiência de colecta.

Por exemplo, Lima Guerreiro¹ considera que o PEC tinha «*características mistas, de pagamento por conta e de financiamento antecipado forçado*», uma vez que ou constituía um crédito de imposto ou porque o seu reembolso se encontrava assegurado.

Já Teresa Gil² considera que «*...quando o PEC foi criado, tinha na sua essência a natureza de um efectivo pagamento por conta do imposto, na medida em que a respectiva recuperação estava sempre assegurada, em face da possibilidade de reembolso nos casos de insuficiência de colecta*».

No mesmo sentido José João de Avillez Ogando³, quando refere que «*o regime do pagamento especial por conta tal como se encontrava concebido inicialmente, apontava pelo menos formalmente para um verdadeiro pagamento por conta do imposto devido a final, uma vez que a lei previa a possibilidade de solicitar a sua restituição, sempre que a colecta apurada fosse insuficiente para a integral absorção do montante entregue em excesso*».

E Manuel Marques⁴ considera que a o regime inicial do PEC «*corresponde, em termos genéricos, a um pagamento adicional de IRC*».

António Carlos dos Santos⁵ é de opinião que «*...o PEC se inseria ainda na lógica do IRC, configurando-se, tal como o PNC [pagamento normal por conta], como uma espécie de liquidação parcial e condicional e de arrecadação prévia que visava satisfazer motivos de natureza essencialmente cautelar*».

Com as alterações introduzidas ao regime do PEC pela Lei n.º 30-G/2000, de 29-12, o reembolso do PEC passou apenas a estar assegurado nos casos de cessação de actividade, o que levou alguns autores a considerá-lo como uma «colecta mínima» e questionar a respectiva conformidade constitucional.

Teresa Gil⁶ considera que nos anos de 2001 e 2002, caso o PEC não fosse integralmente recuperado por via da dedução à colecta, a respectiva entrega convertia-se em definitiva, o que significa que o «*...o PEC deixou de consubstanciar uma entrega de imposto por conta, transformando-se, com*

¹ Lei Geral Tributária Anotada (2000), p. 167, Editora Reis dos Livros.

² «Pagamento Especial por Conta» - Fisco 107/108 (Março/2003), p. 12.

³ «A constitucionalidade do regime do pagamento especial por conta» - Revista da Ordem dos Advogados, vol. 62, Tomo III, 2002, p. 807.

⁴ «O pagamento especial por conta no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades» - Fisco 107/108 (Março/2003), p. 3.

⁵ «A deriva inconstitucional do actual regime do pagamento especial por conta» - Fisco 122/123 (Outubro/2007), p. 9

⁶ Ob. cit., pp. 12 e 13.

excepção das situações particulares de cessação da actividade, num imposto mínimo...». (sublinhado nosso)

José João de Avillez Ogando⁷ refere o seguinte: «Assim, de um pagamento por conta, o pagamento especial por conta configurado desta forma, apresentava-se como uma verdadeira colecta mínima, desconsiderando o princípio constitucional da tributação das empresas fundamentalmente com base no lucro real obtido, penalizando essencialmente as empresas que apresentassem reduzidos ou nulos resultados fiscais», uma vez que não era possível o reembolso em casos de insuficiência de colecta (exceptuando o caso de cessação de actividade). (sublinhado nosso)

No mesmo sentido Luís Marques⁸, quando refere que, nos anos de 2000 e 2001, «Caso aquela dedução não se mostrasse possível por insuficiência de colecta naqueles quatro exercícios, o PEC convertia-se num pagamento definitivo de imposto, revestindo dessa forma a natureza de uma colecta mínima, o que, conceptualmente, contraria o princípio constitucionalmente consagrado da tributação incidente sobre o rendimento real. De facto, o regime vigente até 31 de Dezembro de 2002, com a redacção introduzida pela Reforma Fiscal, previa a figura do reembolso do PEC apenas para as situações de cessação de actividade do sujeito passivo.» (sublinhado nosso)

E Manuel Anselmo Torres⁹, quando escreve que «...a norma impeditiva da restituição do PEC feito em excesso, quer por impossibilidade de imputação à colecta do exercício a que respeita, quer por impossibilidade de imputação às colectas eventualmente apuradas nos quatro exercícios subsequentes, terá de considerar-se uma norma inconstitucional...», por «...desatender o comando constitucional de conformação das empresas com o seu rendimento real...».

António Carlos Santos¹⁰ é de opinião que a alteração introduzida pela Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2001, ao acabar com a hipótese de ser solicitado pelo contribuinte o reembolso, salvo em casos de cessação de actividade, «...punha em causa o princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, na medida em que convertia o PEC (isto é, um pagamento fundado numa liquidação prévia e necessariamente precária calculada com base numa certa presunção de rendimentos) num pagamento definitivo, sem consideração pela capacidade contributiva dos sujeitos passivos e sem possibilidade de ilidir a presunção consagrada na lei». (sublinhado nosso)

Entretanto, a possibilidade de reembolso do PEC não dedutível à colecta, veio a ser reposta pela Lei n.º 32-B/2002, de 30-12. No entanto, a posição da Administração Fiscal – e de V. Exa. – que determina a aplicação do Decreto-lei n.º 6/99 aos pedidos de reembolso do PEC, configura um regresso aos anos de 2001 e 2002, como veremos.

⁷ Ob. cit., p. 808.

⁸ Ob. cit., p. 4.

⁹ «Incidência e Inconstitucionalidade do Pagamento Especial por Conta» - Fisco 107/108 (Março/2003), pp. 31-33.

¹⁰ Ob. cit., p. 12.

2. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 6/99 AO PEDIDO DE REEMBOLSO DO PEC

2.1 Enquadramento legal

O artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC estatui o seguinte:

«3 – Os sujeitos passivos que não são susceptíveis de ser abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53.º podem ainda, sem prejuízo do disposto no n.º 1, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito, desde que preenchidos os seguintes requisitos:

- a).....*
b) A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício.»

Assim, o pedido de reembolso do PEC está sujeita a acção de inspecção tributária.

O Decreto-Lei n.º 6/99, de 8-1 regula o sistema de inspecção tributária por iniciativa do sujeito passivo ou de terceiro (artigo 1.º, n.º 1).

Quanto à justificação da criação de tal sistema, pode ler-se o seguinte no preâmbulo do referido Decreto-Lei:

«A inspecção tributária depende exclusivamente, no quadro da legislação actual, da iniciativa da própria administração tributária. No entanto, a certeza e segurança jurídicas e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica aconselham a flexibilização desse regime, posto que com a devida salvaguarda dos interesses da administração tributária. É, assim, criado um regime especial de inspecção por iniciativa do sujeito passivo, com efeitos vinculativos para a administração tributária, cujo acesso depende da prova de interesse legítimo pelo sujeito passivo ou terceiro, devidamente autorizado por este.» (sublinhado nosso)

O deferimento do requerimento ao Director-Geral dos Impostos depende da invocação e prova do interesse legítimo do requerente na realização da inspecção, consistindo tal interesse legítimo *«...em qualquer vantagem resultante do conhecimento da exacta situação tributária do sujeito passivo, proveniente, nomeadamente, de actos de reestruturação empresarial, de operações de recuperação económica ou do acesso a regimes legais a que o requerente pretenda ter direito»* (artigo 2.º). (sublinhado nosso)

O artigo 4.º estabelece ser devida uma taxa pela realização das inspecções, cujos montantes mínimo e máximo, bem como os critérios de graduação, são definidos por Portaria do Ministro das Finanças.

O n.º 7 do referido artigo estatui que «*Para todos os efeitos legais, a realização da inspecção prevista no presente diploma é considerada como serviço prestado pela Direcção-Geral dos Impostos ao requerente da inspecção*».

A Portaria n.º 923/99, de 20-10, veio, assim, estabelecer as taxas aplicáveis à realização de inspecções, fixando o limite mínimo e máximo para cada exercício inspeccionado em 632 contos (€3.152) e 7.000 contos (€34.916), respectivamente, bem como os critérios de graduação. Era suposto que as taxas devidas pela realização de inspecções tivessem sido objecto de revisão no prazo de um ano, o que não aconteceu.

2.2 A posição da Administração Fiscal

2.2.1 Informação n.º 406/10, da DSIRC

Conforme acima referido, a Informação em apreço foi sancionada por despachos da Subdirectora-Geral para área da Gestão do IR e das Relações Internacionais, Teresa Gil, de 08.03.2010 e do Substituto Legal do Director-Geral, João R. E. Durão, de 15.03.2010

A Autora da Informação refere que a Administração Fiscal já ponderou se a acção de inspecção a que se refere a alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC devia seguir o regime consignado no Decreto-Lei n.º 6/99, cujos objectivos muito específicos, por vezes, lhes pareciam divergir, ou se deviam ser aplicadas as regras gerais estabelecidas no Decreto-lei n.º 413/98, de 31-12 – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, conforme o artigo 44.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 54.º, n.º 4 [5], da Lei Geral Tributária (LGT).

Na verdade, a Autora da Informação menciona, no ponto 5., que a «*...inspecção por iniciativa do sujeito passivo nos termos do Dec. Lei 6/99 visa a definição da situação tributária do contribuinte com o âmbito e extensão que forem solicitados à administração tributária (n.º 2 do artigo 2º do Dec. Lei 6/99), ou seja, a realização da inspecção tributária prevista no Dec. Lei 6/99 sendo considerada como serviço prestado pela DGCI ao requerente da inspecção (n.º 7 do artigo 4º), consubstancia como que uma auditoria tributária, sendo, por isso, remunerada*».

E acrescenta no ponto 6.: «*O que poderia não harmonizar-se com a acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo, que justifique a situação que dará origem ao reembolso do PEC, dado que aqui não se trata de um serviço a prestar pela inspecção ao contribuinte, mas antes de uma incumbência própria daqueles serviços da DGCI, da qual resultará uma confirmação das condições que permitam o reembolso do PEC*».

Contudo, conclui o seguinte:

- O facto de a inspecção ser efectuada a pedido do sujeito passivo, consubstancia um indício revelador da sua inclusão no Decreto-Lei n.º 6/99;
- A enumeração das situações enquadradas no conceito de «*interesse legítimo*» (artigo 2.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 6/99) é meramente exemplificativa.

Transcreve, depois, parte do despacho de 22.03.2005, do SDG, exarado na Informação 1293/2004, da DSIRC, que refere o seguinte:

«...a acção inspectiva, sendo da iniciativa do próprio contribuinte e também do seu interesse, tem, não obstante as suas especificidades, enquadramento no D.L. 6/99, de 8 de Janeiro, pelo que, na ausência da publicação de uma tabela de taxas específica, será de adoptar a prevista na Portaria n.º 923/99, de 20.10...».

2.2.2 Informação n.º 08/2010, do Gabinete do SDG da Inspeção Tributária

Com base na Informação em apreço, V. Exa. sancionou «... o entendimento de que a acção de inspecção prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do Código do IRC é requerida ao abrigo dos normativos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, e implica o pagamento da taxa definida na Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro».

Analisemos, então, a Informação n.º 8/2010, que esteve na base do Despacho de V. Exa..

O Gabinete de V. Exa. parece ter solicitado à DGCI que se pronunciasse quanto às seguintes questões:

- «a) Verifica-se efectivamente uma total falta de correspondência entre as circunstâncias que o legislador tinha em mente quando produziu o Decreto-Lei n.º 6/99 e as necessidades de fiscalização das acções inspectivas realizadas em conexão com os pedidos de reembolso do PEC, figura aliás que resulta de desenvolvimentos posteriores;*
- b) Será em todo o caso de pedir à administração fiscal que esclareça se considera necessária a aplicação de uma taxa à realização deste tipo de acções inspectivas, e, caso afirmativo, se filia tal necessidade em razões de cobertura de encargos ou dissuasão de pedidos de reembolsos;*
- c) Será de pedir igualmente o envio a este Gabinete de elementos sobre as acções inspectivas realizadas ao abrigo do Decreto-lei n.º 6/99 em cada um dos anos da sua vigência, discriminando a iniciativa dos pedidos (sujeito passivo ou outro interessado que prove interesse legítimo), as respectivas determinantes, a dimensão das empresas, o montante cobrado a título de taxa.»*

Relativamente às primeiras duas questões, pronunciou-se a área de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento, concluindo «que não sendo a antecipação

da recuperação do PEC previsto no n.º 3, uma alternativa ao regime geral previsto no n.º 1 do artigo 93.º do CIRC¹¹ e porque não foi considerada a proposta de alteração das taxas aplicáveis, entendem que 'é de ser questionado o quadro legal' e que é matéria sobre a qual os serviços de Inspeção Tributária se deverão pronunciar». ¹²; daí que a Informação em apreço tenha sido preparada pelo Gabinete do SDG da Inspeção Tributária.

O ponto 8. informa que «No que se refere ao pedido de reembolso, no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2001 e 31 de Dezembro de 2002, caso não fosse possível a dedução do PEC à colecta do IRC no prazo de quatro exercícios, os aludidos pagamentos convertiam-se em pagamentos definitivos de imposto, não sendo possível requerer o seu reembolso, excepto em situações de cessação de actividade. Nos casos de impossibilidade de recuperação do valor pago, o pagamento especial por conta assumia características de uma 'colecta mínima'». (sublinhado nosso)

Acrescentando no ponto 10.: «Simultaneamente [à alteração introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, que aumentou o limite máximo do PEC de €1,469,39 para €200.000,00], e, aparentemente, com o eventual receio de ser posta em causa a constitucionalidade do pagamento especial por conta, na sua modalidade de 'colecta mínima' com um limite máximo tão elevado, o legislador aditou uma norma que passou a permitir a restituição do PEC...». (sublinhado nosso)

Depois, a Autora da Informação parte para a fase de determinação da natureza do PEC, que, na esteira de Freitas Pereira, considera poder ser a seguinte:

- Uma colecta mínima;
- Um empréstimo forçado¹³; ou
- Um empréstimo forçado, com reembolso dificultado.

Com as alterações constantes da Lei n.º 32-B/2002, considera a Autora da Informação que o legislador:

- «Não pretendia que o PEC constituísse uma colecta mínima»;
- «Que também não deveria ser um empréstimo forçado, restituível automaticamente findo o 'prazo do empréstimo'».

Para a Autora da Informação, «A solução adoptada passou, portanto, pelo 'empréstimo forçado com reembolso dificultado' através da definição de

¹¹ O Despacho n.º 1553/2003-XV, de 18.06.2003, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, estabelecia no seu n.º 8 que "Não obstante o disposto do n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC, os sujeitos passivos, não abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53º do mesmo diploma, podem solicitar o reembolso, no exercício seguinte àquele a que respeita, da parte do pagamento especial por conta que não tenha sido deduzida à colecta do exercício de 2003, desde que preenchidos, cumulativamente, os requisitos constantes das alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 87º do Código do IRC".

¹² Temos assim, que, V. Exa. não respondeu directamente à Provedoria de Justiça, mas sim a DSIRC; mas respondeu directamente à Reclamante, sendo que a área de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento considerou que era uma questão da Inspeção Tributária...

¹³ Sobre a diferença entre imposto e empréstimo forçado, vide António Carlos Santos, ob. cit., pp. 19-20. Cfr. ponto 2.3.4 infra.

condições a que ficaria sujeita a restituição do PEC. E, uma dessas condições foi precisamente a necessidade de uma inspecção a pedido».

Concluindo a parte da «Apreciação» das questões formuladas pelo Gabinete de V. Exa., no ponto 16., referindo:

«Assim, atento o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC, parece inequívoco que o legislador quis condicionar o pagamento antecipado do PEC ao pedido formulado pelo sujeito passivo para intervenção da inspecção e, nessa medida, sujeitá-lo ao ónus aí decorrente, o qual se traduz, conseqüentemente, no custo referente à realização da inspecção. E, com este procedimento quis o legislador, sem dúvida, dissuadir o pedido de reembolso dos pagamentos especiais por conta.» (sublinhado nosso)

Pelo que, para a Autora da Informação, a aplicação do Decreto-Lei n.º 6/99 resulta do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC.

Quanto à questão formulada em c) acima, o SDG da Inspeção Tributária, através do seu despacho de 24.09.2009, pronunciou-se sobre o número de acções realizadas, informando que *«não existem estatísticas sobre o número de acções realizadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 6/99 e que a sua utilização tem sido quase nula e não terá ultrapassado as 5»*.¹⁴

2.3 Doutrina

2.3.1 José João de Avillez Oqando

O Autor considera o PEC, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei n.º 32-B/2002, como um verdadeiro imposto sobre os proveitos e ganhos, pago em caso de insuficiência de lucro tributável¹⁵.

Quanto à inspecção tributária, o Autor é de opinião que os respectivos custos *«serão as mais das vezes dissuasores dos pedidos de reembolso. A retenção por parte do estado do pagamento especial por conta não deduzido apenas se pode explicar por uma lógica segundo a qual o contribuinte presume-se culpado até provado inocente, o que é totalmente inaceitável e persecutório»*¹⁶.

Acrescentando: *«Dado que a acção de inspecção tributária para efeito de reembolso do pagamento especial por conta visa a confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram colecta suficiente para absorver a totalidade do pagamento efectuado, e obter por via dessa confirmação, a restituição dos montantes entregues em excesso ao Estado, dificilmente se poderá admitir que esta situação deva ser considerada com[o] prestação de qualquer serviço ao contribuinte e, como tal, deva ser remunerada»*¹⁷.

¹⁴ Desconhece-se se neste número se inclui algum caso de restituição de PEC.

¹⁵ Ob. cit., p. 822.

¹⁶ Ibidem, p. 814.

¹⁷ Ibidem, p. 815.

Afirma ainda o autor que «Fazer depender a devolução de montantes que, segundo o critério da própria lei, foram entregues em excesso, é inconstitucional, por violar o princípio da propriedade privada expressamente consagrado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º da CRP, porquanto constitui um empréstimo público forçado sem juros, incluindo-se por conseguinte na noção de imposto». ¹⁸ (sublinhados nossos)

2.3.2 Teresa Gil

A actual SDG para a área da Gestão do IR e das Relações Internacionais, escreve¹⁹ o seguinte no que respeita à «...certificação do reembolso por parte dos serviços da inspecção tributária, mediante a realização de acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo»:

«A redacção do referido preceito legal [alínea b) do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC] suscita, desde logo, a dúvida quanto à natureza do pedido de inspecção, isto é, se o mesmo é passível de enquadramento no âmbito do regime especial de inspecção por iniciativa do sujeito passivo, previsto no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, com as consequências que daí advêm, designadamente no que se refere ao pagamento de uma taxa pela realização da acção de inspecção.

Não parece, contudo, que o simples facto de se cometer ao sujeito passivo a iniciativa de solicitar a acção de inspecção, para efeito da certificação do reembolso, seja suficiente para que se considere que é aplicável aquele regime especial, uma vez que este tem uma delimitação específica, nomeadamente, quanto ao respectivos âmbito, condições de acesso e efeitos.

Ora, atendendo precisamente a essa delimitação específica, parece-nos bastante duvidosa a respectiva aplicação ao pedido de inspecção para efeito da certificação do reembolso do PEC.

De facto, no âmbito do supramencionado regime especial, os sujeitos passivos requerem à Administração Fiscal a definição, com efeitos vinculativos, da respectiva situação tributária, em situações em que esse conhecimento lhes é vantajoso para efeitos, designadamente, da realização de actos de reestruturação empresarial ou de operações de recuperação económica ou, ainda, de acesso a regimes legais a que o sujeito passivo pretenda ter direito.

Ora, a acção de inspecção para efeito do reembolso do PEC visa, objectivamente, a confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram colecta que justifique o pagamento efectuado e, consequentemente, a restituição de um imposto que não é devido, pelo que, dificilmente, se poderá considerar que esta situação consubstancia um serviço prestado ao contribuinte e que, como tal, deva ser remunerado.

Por último, refira-se que, caso venha a ser proferido entendimento diverso nesta matéria, isso significará que, não obstante a Lei n.º 32-B/2002, de 31 de Dezembro, ter vindo repor o direito ao reembolso do

¹⁸ Ibidem, p. 827.

¹⁹ Ob. Cit., pp. 15-17.

PEC, os custos associados serão, em muitos casos, **inibidores** do respectivo exercício.

De facto, o valor da taxa exigível no âmbito do regime especial de inspeção por iniciativa do sujeito passivo corresponde a determinada percentagem do volume de negócios (vendas e prestações de serviços), com os limites mínimo de €3.152 e máximo de €34.916, por cada exercício inspeccionado, o que significa que, a ser aplicável este regime, a taxa a pagar, relativamente ao primeiro período de reembolso do PEC, situar-se-ia entre um **valor mínimo de €15.760 e máximo de €174.580.**»

Quanto às Conclusões da Autora, destaco o seguinte²⁰:

- O direito ao reembolso tem «...um efeito financeiro muito negativo, face ao prazo extremamente alargado que decorrerá entre o momento em que o PEC é exigível e o do processamento do respectivo reembolso. De facto, o reembolso só pode ser solicitado depois de decorrido o prazo de dedução à colecta, ou seja, 5 anos, ao qual acrescerão ainda os prazos de realização da inspeção, da decisão quanto à concessão ou não do reembolso e, em caso de decisão favorável, do respectivo processamento (emissão de cheque)»; e
- «... caso a acção de inspeção requerida pelo sujeito passivo venha a ser enquadrada no âmbito do regime previsto no Decreto-Lei n.º 6/99 (...) o reembolso terá custos associados cujos montantes serão **inibidores** e, em alguns casos, mesmo **impeditivos**, do exercício do respectivo direito». (sublinhados e negritos nossos)

2.3.3 Saldanha Sanches/André Salgado de Matos

Os Autores²¹ referem que «...***dada a verdadeira natureza do procedimento em causa*** [procedimento específico de ilisão de uma presunção legal em momento posterior ao do seu funcionamento], ***não parece que se aplique o regime da inspeção por iniciativa do contribuinte previsto pelo Decreto-Lei n.º 69/99 [6/99], de 20 de Outubro, designadamente em matéria de custas. Com efeito, seria constitucionalmente chocante admitir que o sujeito passivo teria que pagar para ser, como é seu direito, tributado segundo o lucro real!***»²² (negrito nosso)

2.3.4 António Carlos dos Santos

O Autor²³, como supra se aludiu, estabelece uma distinção entre imposto e empréstimo forçado, que se passa a transcrever:

«A principal característica que permite distinguir um imposto de um empréstimo forçado é que este pressupõe sempre a existência de

²⁰ Ibidem, pp. 22-23.

²¹ Ob. Cit., p. 17, n. 33.

²² «...tributação do lucro real (artigo 104, n.º 2, da Constituição), enquanto expressão do princípio mais vasto da capacidade contributiva». Ibidem, pp. 10-11.

²³ Ob. Cit., pp. 19-20.

reembolso, enquanto que o imposto 'é uma prestação que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização', 'é uma prestação unilateral não só no presente (unilateral stricto sensu), mas uma prestação unilateral também no futuro (definitiva) (...). Quando o empréstimo é oneroso, o reembolso da quantia emprestada é acompanhada de juros, quando é gratuito, o reembolso é efectuado sem juros. Neste caso, estamos perante uma figura híbrida, pois existe, um elemento de imposto 'de montante igual ao montante dos juros a que haveria lugar caso o empréstimo não fosse gratuito' (...). Se a situação em causa, qualquer que seja a designação que apresente, for, porém, a de uma prestação pecuniária forçada sem juros nem reembolso, estaremos não perante um empréstimo forçado, mas perante um verdadeiro imposto (...)

A distinção é importante, porque a lei, desde logo, a constitucional, não contempla a hipótese de verdadeiros empréstimos públicos forçados, mas não se opõe, em princípio, a antecipações de pagamentos de impostos efectuadas dentro de certos limites. A questão que se põe é então a de saber qual a linha de demarcação entre empréstimo forçado e financiamento antecipado de imposto. Nem sempre é fácil detectar essa linha, mas este financiamento tem que se inserir necessariamente na lógica de um imposto existente, estando sujeito aos princípios de direito tributário (...) É o caso, por exemplo, das liquidações condicionais, inseridas em sistemas de conta corrente. Se os montantes antecipados são superiores aos devidos a final, existirá um verdadeiro imposto oculto, caso não haja lugar a restituição da quantia em excesso. Caso haja restituição, mas sem juros, estaremos perante uma figura híbrida, em que estão presentes elementos de empréstimo forçado gratuito. É o que ocorre com os pagamentos por conta quando não houver colecta suficiente para os deduzir.

No entanto, este elemento de 'empréstimo forçado' pode ser despiciendo se a lógica de integração do mecanismo do imposto existente for respeitada, se os montantes em causa forem muito reduzidos, se o prazo de restituição for curto, se os motivos subjacentes à aceitação de tal hibridéz forem constitucionalmente justificáveis. Caso contrário, a substância prevalece sobre a forma, o elemento de empréstimo forçado sobreleva o do pagamento por conta e o mecanismo previsto torna-se inconstitucional.» (sublinhado nosso)

2.3.5 Freitas Pereira, Henrique Manuel (2009), Fiscalidade, Coimbra: Almedina

O autor refere o seguinte na p. 45:

«Existe ainda o chamado 'pagamento especial por conta', previsto no art.º 98.º do Código do IRC, aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, que, dadas as circunstâncias em que é devido e o facto de não ser imediatamente reembolsável no caso de se verificar que é superior ao imposto a pagar e poder até nunca vir a ser reembolsado (cf. art.º 87.º do Código do IRC), não se insere nos princípios que devem reger os pagamentos por conta, sendo nessa medida autêntico empréstimo forçado ou, nos caos em que não for possível a sua dedução até ao quarto

exercício seguinte, uma efectiva colecta mínima ou imposto mínimo. O que pode colocar o problema da sua constitucionalidade.» (sublinhado nosso)

2.3.6 Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal (Ministério das Finanças e da Administração Pública, Outubro/2009)

O Relatório em apreço, que teve como um dos Coordenadores Gerais, António Carlos dos Santos, e analisando a posição do próprio, considera os «*crescentes condicionalismos a que ficou sujeito o reembolso*» do PEC, como um dos factores que «*...desligou o PEC, de alguma forma, do princípio da tributação com base no rendimento real o que tem suscitado críticas pela eventual violação dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade*» (cf. p. 258).

2.4 Nossos comentários

2.4.1 A aplicação prática do actual regime do PEC como uma colecta mínima ou imposto

O PEC teve na sua génese o combate à fraude e evasão fiscal.

Em termos da sua evolução, e genericamente, o PEC começou por ter a natureza de imposto por conta, para nos anos de 2001 e 2002 ser uma verdadeira colecta mínima, uma vez que, para além dos casos de cessação de actividade, não era possível o reembolso em casos de insuficiência de colecta, para, a partir de 2003, voltar a ter a natureza de imposto por conta, dado que foi reposta a possibilidade de reembolso²⁴.

Mas esta reposição da possibilidade de reembolso é apenas formal: o entendimento da Administração Fiscal e dos responsáveis governativos – onde V. Exa. se inclui – de que às acções de inspecção solicitadas nos termos do artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC se aplica o Decreto-Lei n.º 6/99 levou a que não sejam realizadas acções de inspecção devido à desproporcionalidade dos custos associados.

Na verdade, ficou agora claro que esta posição visa dissuadir os pedidos de reembolso e não a cobertura de encargos, conforme resulta da Informação n.º 08/2010, do Gabinete do SDG da Inspecção Tributária (cfr. ponto 2.2.2 supra).

Aliás, de acordo com a referida Informação, em Setembro de 2009 apenas se encontravam contabilizadas 5 acções de inspecção ao abrigo do Decreto-Lei n.º 6/99, sendo que não há menção de que daquele número faça parte alguma acção de reembolso de PEC.

²⁴ Pode ler-se o seguinte no Acórdão n.º 494/2009, do Tribunal Constitucional, ponto 6.2: «*...uma leitura do regime jurídico do PEC que esteja atenta à sua génese e evolução leva a concluir que ele não obedece prioritariamente à lógica típica de um pagamento por conta – ou seja, primariamente, a de assegurar ao erário público entradas regulares de tesouraria e, em segunda linha, acautelar o Fisco contra variações de fortuna do devedor e produzir uma certa ‘anestesia’ fiscal –, antes estando indissociavelmente ligado à luta contra a evasão e fraude fiscais (...). Diga-se que a doutrina nacional é unânime em afirmar a natureza de instrumento de combate à evasão fiscal assinalada ao PEC.*»

Ou seja, o entendimento preconizado pela Administração Fiscal pode ter mesmo conduzido a que eventualmente nunca tenha sido realizada qualquer acção de inspecção para validar reembolsos de PEC.

O que me leva a concluir que, na prática, e nos casos em que não seja possível deduzi-lo à colecta, o PEC reveste a natureza de colecta mínima, de um imposto, uma vez que, tendo em conta a dimensão dos custos associados à fiscalização, os contribuintes não reclamam os montantes que adiantaram obrigatoriamente/emprestaram forçadamente.

Como vimos, a DSIRC considera ser aplicável o Decreto-Lei n.º 6/99 aos pedidos de inspecção para efeitos de reembolso do PEC porque (i) o artigo 93.º, n.º 3, alínea b) refere que a acção de inspecção está sujeita a pedido do contribuinte e porque (ii) as situações de interesse legítimo previstas no artigo 2.º, n.º 6, do referido Decreto-Lei são meramente exemplificativas, aí se podendo incluir este tipo de inspecção.

Parece que a DSIRC não chegou a esta conclusão sem que se tivessem suscitado dúvidas quanto aos objectivos do Decreto-Lei n.º 6/99 e do PEC (cfr. Informação n.º 406/10, ponto 7., quando é referido «*cujos objectivos muito específicos, por vezes, nos pareciam divergir*»). E o mesmo se diga do Gabinete de V. Exa. quando refere «*Verifica-se efectivamente uma total falta de correspondência entre as circunstâncias que o legislador tinha em mente quando produziu o Decreto-Lei n.º 6/99 e as necessidades de fiscalização das acções inspectivas realizadas em conexão com os pedidos de reembolso do PEC, figura aliás que resulta de desenvolvimentos posteriores*».

Ora, o Decreto-Lei n.º 6/99 foi criado com objectivos bem específicos – de certeza e segurança jurídica bem como de viabilização de negócios jurídicos relevantes do ponto de vista empresarial e da dinamização da vida económica – que não estão subjacentes à fiscalização do pedido de reembolso do PEC, que passam, como refere Teresa Gil (cfr. ponto 2.3.2), pela confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram colecta que justifique o pagamento efectuado.

Na verdade, não se vislumbra qual o serviço que a Administração Fiscal está a prestar quando averigua a legitimidade do reembolso, ao contrário do que acontece com os casos subsumíveis no referido Decreto-Lei²⁵. Por exemplo, se para a realização de uma operação de reestruturação empresarial, os intervenientes pretendem conhecer as eventuais contingências fiscais associadas, podem recorrer ao referido diploma e pagam os serviços prestados pela Administração Fiscal.²⁶

Já para o Gabinete do SDG da Inspeção Tributária não parecem restar dúvidas de que a aplicação do Decreto-Lei n.º 6/99 aos pedidos de reembolso

²⁵ Cfr. Teresa Gil, ob. cit., p. 17 e José João de Avillez Ogando, ob. cit., p. 815.

²⁶ No entanto, registre-se o muitíssimo reduzido número de acções de inspecção realizadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 6/99, num âmbito temporal consideravelmente longo (cerca de 10 anos). Donde parece lícito retirar-se a conclusão de que o Decreto-Lei n.º 6/99 não atingiu os objectivos subjacentes à criação do respectivo regime.

do PEC tem em vista apenas dificultar os reembolsos (e mais longe não me parece que pudesse ir, sob pena de ser admitido que, o que se tem em vista, é impedir os reembolsos do PEC)²⁷.

Assim, pode dizer-se que o Decreto-Lei n.º 6/99, que, como se referiu, não mereceu a receptividade esperada junto dos operadores de mercado, está ao serviço de objectivos completamente estranhos à sua criação: transformar o PEC numa colecta mínima, num imposto.

2.4.2 Aplicação da taxa: a exigência de uma contraprestação pública e a proporcionalidade

Neste ponto desenvolvemos a questão da exigência de uma contraprestação pública associada à aplicação de uma taxa à acção de inspecção para efeitos de pedido de reembolso do PEC bem como analisaremos a questão da proporcionalidade.

A LGT estabelece uma distinção entre os vários tributos, nomeadamente, entre impostos e taxas, adiantando que os primeiros «...assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património» e as segundas «...assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares».

É vasta, como V. Exa. bem sabe, a jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre a distinção entre as figuras da taxa e do imposto. Por exemplo, no Acórdão n.º 68/2007, publicado no Diário da República, 2.ª Série, de 5 de Março de 2007, o Tribunal Constitucional faz, com grande utilidade, uma resenha da doutrina e da jurisprudência daquele Tribunal sobre a matéria. Aí pode ler-se, apelando-se à fundamentação de vários arestos anteriores àquele, o seguinte:

«Como se sabe, existe uma abundante jurisprudência constitucional sobre a distinção entre imposto e taxa (...). Para extremar a noção de 'imposto' constitucionalmente relevante da de 'taxa', o Tribunal tem-se socorrido essencialmente de um critério que pode qualificar-se como 'estrutural', porque assente na 'unilateralidade' dos impostos (...), admitindo ainda, porém, como factor adicional de ponderação, que se tome em consideração a 'razão de ser ou objectivo das receitas em causa', quer para recusar a certas receitas o carácter de imposto, quer como argumento ponderoso para afastar o carácter de taxa de uma dada prestação pecuniária coactiva (...).
(...)

Tanto na jurisprudência uniforme do Tribunal, como na orientação unânime da doutrina, um elemento ou pressuposto estrutural há-de, desde logo e necessariamente, verificar-se, para que determinado tributo se possa qualificar como uma 'taxa', qual seja o da sua 'bilateralidade': traduz-se esta no facto de ao seu pagamento corresponder uma certa

²⁷ Como vimos, e com muita propriedade, Teresa Gil refere que os custos associados ao reembolso poderão ser não só inibidores como mesmo impeditivos do exercício do respectivo direito (ob. cit., p. 23).

‘contraprestação’ específica, por parte do Estado (ou de outra entidade pública). Se tal não acontecer, teremos um ‘imposto’ (ou uma figura tributária que, do ponto de vista constitucional, deve, pelo menos, ser tratada como tal). (...) Se se não divisarem características de onde decorra a ‘bilateralidade’ da imposição pecuniária, nada mais será preciso indagar para firmar a conclusão de harmonia com a qual é de arredar a qualificação dessa imposição como ‘taxa’.

(...)

Não é suficiente para pôr em causa o carácter sinalagmático do tributo que não exista uma equivalência rigorosa de valor entre ambos, ou qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado – seja com o seu custo, seja com a sua utilidade para o particular. Mesmo a falta de equivalência ou essa desproporção não afecta a relação sinalagmática existente e a bilateralidade da taxa. (...) É, porém, necessário que a causa e justificação do tributo possa ainda encontrar-se, materialmente, no serviço recebido pelo utente, pelo que uma desproporção manifesta ou flagrante com o custo do serviço e com a sua utilidade para tal utente afecta claramente a tal relação sinalagmática que a taxa pressupõe. Assim, por exemplo, no Acórdão n.º 640/95 (...) o Tribunal Constitucional questionou-se se ‘num caso de uma taxa de valor manifestamente desproporcionado, completamente alheio ao custo do serviço prestado, não deverá entender-se que tal taxa há-de ser tratada, de um ponto de vista jurídico-constitucional, como um verdadeiro imposto, de tal forma que tenha de ser o órgão parlamentar a decidir sobre o seu quantum’.

(...)

Tal desproporção intolerável, ou montante manifestamente excessivo, da quantia pode resultar, designadamente, de os critérios de determinação desta serem inteiramente alheios ao montante desse custo do serviço – ou, como se admitiu no Acórdão n.º 115/2002, também em relação à sua utilidade – e relevará, pois, em primeira linha, em sede de inconstitucionalidade orgânica, quando o tributo não tenha sido criado (ou autorizado) por lei parlamentar (podendo deixar-se em aberto a questão de saber se, qualificado o tributo como taxa, existirá ainda espaço para intervenção autónoma do princípio da proporcionalidade, em termos de a sua violação determinar uma inconstitucionalidade material).»

A propósito da fixação do valor das taxas escreve-se ainda no mesmo Acórdão:

«Pode dizer-se que, na fundamentação do citado Acórdão n.º 115/2002 quanto ao montante da taxa a pagar, se refere, como critério decisivo para a noção de taxa, a relação entre esse montante e a presumível utilidade, para o particular, do bem ou serviço, e não já apenas a relação entre aquele e o custo – mesmo que apenas em termos de aquele não ser ‘totalmente alheio’ a este. Afirma-se, assim, que a ‘lógica da fixação da taxa [...] é ditada através da utilidade’ que do serviço se retira, não se estando perante uma ‘concepção parametrizada apenas pela equivalência ao valor de custo do serviço prestado, mesmo que flexivelmente entendida’.

Por outras palavras, o fundamento para a delimitação da noção de taxa, entendida como preço de um bem ou serviço público não é apenas um

'princípio de cobertura de custos' (...), para passar a ser um 'princípio de equivalência' (...) com a utilidade do bem ou serviço.

Ora, entende-se que a adopção deste critério de equivalência não é, em tese geral, constitucionalmente censurável, não existindo qualquer vinculação constitucional à observância de um estrito princípio de cobertura de custos. Não se exclui, pois, que na fixação do quantum de uma taxa possa ter-se em conta a utilidade que a pessoa obrigada ao seu pagamento retira (...).

Não pode, porém, aceitar-se que se submeta ao regime constitucional da taxa uma figura em que tal utilidade presumível é o único critério utilizado para a sua determinação, designadamente, quando se trata de serviços de utilização necessária (...).».

Ora, tal como acima se referiu, e face aos objectivos que presidem ao Decreto-Lei n.º 6/99, não se vislumbra qualquer contraprestação pública associada ao pagamento de uma taxa pela realização da acção de inspecção para efeitos de reembolso do PEC. E mesmo que tal diploma incluísse no conceito de interesse legítimo este tipo de acção de inspecção, a sua constitucionalidade seria questionável, face ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que o artigo 104.º, n.º 2 da Constituição determina que *«a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real»*. Ou seja, e como referem Saldanha Sanches e André Salgado de Matos²⁸, seria (é) constitucionalmente chocante que o contribuinte fosse (seja) obrigado a pagar para ser tributado segundo o lucro real.

Adicionalmente, mesmo que se concedesse – o que não é o caso, como vimos – que os encargos da inspecção de reembolso do PEC devessem ser repercutidos nos contribuintes, estaria comprometido o princípio da proporcionalidade, o qual deve enquadrar um tributo que não seja imposto, como a taxa, no sentido de dever o valor a pagar a título da mesma basear-se no critério do custo do serviço prestado ou do bem utilizado.

Na verdade, os custos associados à acção de inspecção são manifestamente desproporcionais – a taxa a pagar, relativamente ao primeiro período de reembolso do PEC, situa-se entre um valor mínimo de €15.760 e máximo de €174.580. Aliás, é elucidativo o Despacho n.º 249/2005, de 31-5, de um antecessor de V. Exa., quando manda perguntar ao contribuinte se deseja prosseguir os termos do pedido, uma vez que os custos da inspecção excedem o valor do reembolso²⁹.

Assim, a cobrança do tributo que aqui nos ocupa às acções de inspecção para efeitos de reembolso do PEC, leva-me a duvidar, também nesta perspectiva, de que o mesmo possa ser qualificado como uma taxa e, conseqüentemente, a ter sérias reservas sobre a respectiva constitucionalidade face aos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.ºs 2 e 3, da Constituição da República

²⁸ Ob. cit. p. 17, n. 33 (cfr. ponto 2.3.4 supra).

²⁹ Refere o seguinte o ponto 4: *«Determino que, nos termos da Informação 1293/04, seja o requerente informado do presente despacho e questionado se deseja prosseguir os termos do pedido, uma vez que o valor mínimo previsto para o pagamento do serviço de inspecção (taxa), previsto na Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro, excede o valor do reembolso.»*

Portuguesa. De acordo com estes normativos constitucionais, a criação de impostos – ou de outras figuras tributárias que devam, em termos jurídico-constitucionais, ser tratadas como impostos –, é matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, só podendo os mesmos ser criados por lei da Assembleia da República ou por decreto-lei do Governo por aquela autorizado (o que não aconteceu com o Decreto-Lei n.º 6/99), não podendo ninguém ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos moldes referidos.

2.4.3 A natureza do processo do pedido de reembolso do PEC

Pelas razões expostas, do nosso ponto de vista, o pedido a que se refere o artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC tem carácter gracioso.

Aliás, o artigo 133.º do Código do IRC, sob a epígrafe «*Reclamações e Impugnações*» (no capítulo «*Garantias dos contribuintes*»), estabelece no seu n.º 1 que «*Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário*».

Ora, o n.º 7 do mesmo preceito legal estipula que «*A faculdade referida no n.º 1 é igualmente aplicável ao pagamento especial por conta previsto no artigo 106.º, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no artigo 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*».

Este artigo 133.º do CPPT, sob a epígrafe «*Impugnação em caso de pagamento por conta*», estabelece como fundamento da impugnação «*erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária*» (n.º 1) e, quantos aos termos, nomeadamente, que a impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa (n.º 2).

Deste modo, nos casos de erro sobre os pressupostos da existência ou do quantitativo do PEC quando determinado pela administração tributária, é evidente o carácter gracioso da reclamação.

Recorde-se que, nos termos do artigo 69.º do CPPT, constituem regras fundamentais da reclamação graciosa, nomeadamente, a simplicidade de termos e brevidade das resoluções bem como a isenção de custas.

Assim, e ainda que o pedido de reembolso do PEC possa não ter como fundamento, pelo menos inicial, «*erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária*», não podemos deixar de chamar a atenção para esta opção do legislador e também não vislumbramos a que outra figura pode subsumir-se o pedido de acção de inspecção em termos de garantias dos contribuintes.

3. CONCLUSÃO

O Decreto-lei n.º 6/99 não é aplicável ao pedido a que se refere o artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC.³⁰ Na verdade, (i) o actual regime do PEC não configura, do ponto de vista legal, uma colecta mínima (ii) não compete à Administração Fiscal criar, na prática, uma colecta mínima ou imposto (iii) o pedido de reembolso do PEC não é – nem pode ser – uma das situações previstas no diploma como de «interesse legítimo» (ii) os contribuintes não podem ser obrigados a pagar para serem tributados pelo lucro real e (iii) mesmo que a taxa fosse aplicável, seria – e, porventura, na maior parte dos casos, manifestamente – desproporcional.

Deste modo, solicito a V. Exa. que se digne ponderar (i) rever a decisão comunicada à Reclamante e (ii) emanar instruções à DGCI no sentido de não ser cobrada qualquer taxa pelo pedido de reembolso do PEC.

Com os melhores cumprimentos,

O Provedor-Adjunto de Justiça

Jorge Noronha e Silveira

Anexo: Doc. 1 – Cópia do ofício n.º 15006, de 30.11.2009, que dirigi a V. Exa.;
Doc. 2 – Cópia do ofício n.º 6534, de 23.03.2010, da DSIRC;
Doc. 3 – Cópia do ofício n.º 39682/0356, da Direcção de Finanças do Porto, de 16.06.2010

³⁰ E também não o é relativamente a outras situações, como, por exemplo, ao pedido de reembolso de IVA.