

## Reembolso do PEC – pagamento (mais) especial (que) por conta

Por Cristina Pinto

**O pagamento especial por conta tem sido alvo de inúmeras críticas. Embora tenha sido dada aos sujeitos passivos a faculdade de reembolso caso a sua dedução não fosse possível, é um facto que as condições legalmente impostas para o mesmo ser concretizado são pouco claras ou mesmo omissas.**



Cristina Pinto  
Licenciada em Gestão pela  
Faculdade de Economia do Porto

**M**arcada por grande polémica, a introdução do pagamento especial por conta (PEC) no ordenamento fiscal português foi efectuada por razões de combate à evasão fiscal, através da publicação do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, o qual aditou ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) o artigo 74.º-A, encontrando-se actualmente regulado, essencialmente, nos artigos 83.º, n.º 2, alínea e) e n.º 7, 87.º e 98.º do referido código.

Em termos genéricos, o PEC corresponde a um pagamento adicional de IRC, a efectuar durante o mês de Março ou, em duas prestações de igual montante, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita. Caso o sujeito passivo adopte um período de tributação não coincidente com o ano civil, o PEC deverá ser efectuado no 3.º ou no 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.

Desde a sua génese, o regime do PEC enfrentou acérrimas críticas, tendo sofrido numerosas alterações, por vezes controversas, nomeadamente no que respeita à forma de cálculo, ao período legalmente estipulado para a sua dedução à colecta, bem como à possibilidade de requerimento do reembolso quando aquela dedução não se mostrasse possível. Neste âmbito, sintetizamos, em anexo, as principais alterações legislativas relativas ao regime do PEC.

De acordo com a actual redacção do artigo 98.º do Código do IRC, o montante do PEC corresponde a um por cento do volume de negócios gerado no ano anterior, com o limite mínimo de 1 250 euros e, quando superior, será igual àquele limite acrescido de 20 por cento da parte exce-

dente, podendo o valor máximo atingir os 70 mil euros, montante ao qual se deduz os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior.

O montante do PEC efectuado em determinado exercício pode ser abatido à colecta do exercício a que respeita, até à sua concorrência, ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC.

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. Perante o referido regime, emergiram críticas, defendendo-se que o PEC revestia a natureza de uma colecta mínima, contrariando o princípio constitucionalmente consagrado da tributação das empresas incidente sobre o rendimento real.

As críticas foram acolhidas na Lei do Orçamento do Estado para 2003, tendo sido introduzida a redacção actualmente em vigor, segundo a qual, caso não seja possível a dedução do PEC à colecta do IRC no período de quatro exercícios, pode ser requerido o reembolso, desde que se encontrem cumpridas as seguintes condições:

- a) O sujeito passivo que solicite o reembolso não pode encontrar-se abrangido pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto no artigo 53.º do Código do IRC;
- b) Os sujeitos passivos não se afastem, no exercício a que diz respeito o PEC a reembolsar, em mais de 10 por cento dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de actividade em que se inserem, a publicar em Portaria do ministro das Finanças;

c) O reembolso seja justificado por acção de inspecção solicitada pelo sujeito passivo no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de apresentação da declaração de rendimentos (Modelo 22) do IRC relativa ao mesmo exercício.

No que respeita à segunda condição referida, uma vez que, até à data, não foi publicada a portaria a que se faz referência, é de presumir que a mesma não seja aplicável, não invalidando, contudo, a possibilidade de requerer o reembolso, cumpridas as restantes condições.

Não estando o sujeito passivo abrangido pelo regime simplificado, se no prazo de quatro exercícios não apurar colecta que lhe possibilite a dedução do PEC pode requerer o seu reembolso, o qual deve ser justificado por acção de inspecção, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, diploma que vem regular o sistema de inspecção tributária por iniciativa do sujeito passivo ou de terceiro, estabelecendo o seu âmbito, condições de acesso e efeitos.

De acordo com o disposto no artigo 4.º do referido Decreto-Lei, o encargo relativo à realização da acção de inspecção deverá ser suportado pelo requerente, ou seja, pelo próprio sujeito passivo. Deste modo, podemos desde já antever um inconveniente associado ao pedido de reembolso do PEC: o pagamento dos custos inerentes à realização da acção de inspecção tributária.

Assim, a decisão do sujeito passivo requerer ou não o reembolso do PEC deverá resultar de uma análise custo-benefício, devendo ser comparado o valor do PEC a recuperar com o custo da inspecção.

Introduz-se, assim, um factor de discriminação entre os diversos sujeitos passivos, alguns existindo que, em termos práticos, não podem recuperar o PEC, por ser superior o custo de inspecção exigido com vista a essa recuperação, a par de outros que podem recuperar.

De qualquer modo, nunca se pode dizer que, mesmo nos casos em que seja vantajoso requerer o reembolso do PEC, a recuperação seja total, uma vez que sempre se perderá a parte do PEC correspondente ao custo da inspecção.

Ou seja, mesmo que seja viável a recuperação do PEC, sempre existirá um “imposto” – colecta mínima – a suportar pelo sujeito passivo, “disfarçado” de custo de inspecção.

Os montantes devidos pela realização da inspecção são determinados com base na Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro. O custo da inspecção é calculado em função do volume de negócios da empresa, bem como do período da inspecção e do seu âmbito (conforme se trate ou não de um só imposto), ascendendo o valor mínimo a 3 152 euros e o máximo a 34 916 euros, susceptível de ajustamento, como adiante se verá.

O montante devido pela realização da inspecção é o que resulta da aplicação das taxas que se apresentam no quadro infra ao volume de negócios da empresa (somatório das vendas e prestação de serviços ou rubricas equivalentes):

Volume de negócios (euros)	Taxa marginal (permilagem)	Taxa média (permilagem)
< 1 496 394	2,32	2,32
De 1 496 394 a 9 975 958	0,704	0,9464
De 9 975 958 a 74 819 685	0,061	0,179
De 74 819 685 a 249 398 949	0,087	0,1146
> 249 398 949	0,006	

Por fim, dispõe a aludida Portaria que o custo da inspecção depende do seu âmbito e extensão. Assim, o montante devido pela inspecção de um único imposto ou de período inferior a um exercício será o correspondente a 50 por cento do valor obtido pela aplicação das taxas supra, tendo sempre em consideração os limites mínimo e máximo estabelecidos. Neste momento, o sujeito passivo depara-se com grandes incertezas. Determinar o custo da acção de inspecção implica a definição do seu âmbito e extensão, sendo notório o silêncio da lei nesta matéria.

**Apesar de todas as alterações legislativas que tentam, de algum modo, resolver as polémicas que envolvem o regime do PEC, a verdade é que caso os contribuintes não solicitem o seu reembolso, este continua a ser convertido, decorridos quatro exercícios, num pagamento definitivo de imposto.**

De acordo com o disposto no artigo 2.º do referido Decreto-Lei, a definição do âmbito e extensão da inspecção, incluindo os tributos e os períodos temporais pretendidos, são da responsabilidade do sujeito passivo. Ora, não será difícil compreender as dificuldades que surgem, desde logo porque se desconhece se a inspecção a requerer deverá incidir unicamente sobre a análise dos PEC realizados ou se deverá abranger todas as matérias em sede de IRC e, por outro lado, se deverá a mesma ter como referência o período a que respeita o PEC ou também o horizonte temporal de quatro anos em que a sua dedução à colecta pode ocorrer.

Segundo entendemos, sendo o PEC efectuado com referência a um exercício, por conta do imposto devido a final desse mesmo exercício, deverá ser unicamente sobre aquele que incide a inspecção. Não podemos, naturalmente, afirmar que seja esse o entendimento (até agora não divulgado) da administração fiscal sobre o assunto.

### Caso prático

De forma a clarificar o cálculo do custo da acção de inspecção, vejamos um exemplo concreto. Considerando uma empresa que realizou um PEC no valor de 20 mil euros, com referência ao exercício de 2004, não tendo o mesmo sido deduzido à colecta no próprio exercício e nos quatro seguintes, pode requerer o reembolso no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de



apresentação da declaração periódica de rendimentos (modelo 22), isto é, até 27 de Agosto de 2009. Assim, deverá ser requerida acção de inspecção, sendo definido no aludido pedido o âmbito da inspecção, o qual consideramos deverá ser parcial, abrangendo exclusivamente IRC, bem como a extensão da inspecção, a qual deverá englobar apenas o exercício de referência do PEC. No que respeita ao cálculo do custo da aludida acção, admitindo que o volume de negócios da empresa ascende, em 2004, a 9 500 000 euros, teríamos um custo estimado para inspecção no valor de 4 550 euros  $[(1\,496\,394 \times 2,32\% + (9\,500\,000 - 1\,496\,394) \times 0,704\%) \times 50\%]$ . Saliente-se que este cálculo do custo da inspecção apresenta como pressuposto que a mesma abrange unicamente IRC (um só imposto) e tem como referência um único exercício, isto é, o exercício a que o PEC respeita. Contudo, a incerteza relativamente à interpretação daquele diploma pode inviabilizar o cálculo de uma estimativa correcta para os custos da inspecção e, conseqüentemente, a realização da análise custo-benefício anteriormente referida.

Neste contexto, importa salientar que a incerteza relativamente a esta questão pode ser ultrapassada do seguinte modo: o sujeito passivo pode optar por requerer uma acção de inspecção, recebendo assim informação sobre o custo da mesma, por despacho fundamentado do Director-Geral dos Impostos. Posteriormente, e de acordo com o aludido Decreto-Lei, caso a empresa não proceda ao pagamento no prazo de cinco dias após a notificação do referido despacho, fica sem efeito o pedido de inspecção.

Deste modo, poderá sempre o sujeito passivo requerer a inspecção e optar pela sua realização ou não consoante o valor apresentado na notificação seja inferior ou superior ao valor do imposto a recuperar.

Cumpra ainda alertar que o valor fixado na notificação e pago inicialmente é meramente indicativo, isto porque o valor definitivo suportado pelo sujeito passivo é apenas apurado no término da acção. Salientamos que o custo pode ser reduzido ou agravado face ao previsto, não devendo o agravamento ser superior a 20 por cento do montante inicialmente pago.

Uma outra questão que se coloca é saber o que deverá suceder caso a empresa já tenha sofrido uma acção de inspecção no exercício de refe-

rência do PEC. Será novamente inspecionada? Terá de pagar os custos relativos à inspecção? Estas questões de ordem prática não se encontram esclarecidas. Desconhecem-se casos de empresas que tenham realizado o pedido de reembolso do PEC nos termos anteriormente apresentados, pelo que não existe experiência nesta matéria. De qualquer modo, no nosso entender, tendo já sido realizada uma acção de inspecção, não se justificará nova acção, não devendo, por este facto, o sujeito passivo incorrer no seu custo.

Além do custo da inspecção, existe um risco que retrai os responsáveis das empresas que se deparam com a não possibilidade de dedução do PEC. No decurso da acção de inspecção podem surgir eventuais liquidações adicionais, legítimas ou ilegítimas, que podem colocar em causa a obtenção da economia resultante do reembolso do PEC.

A insegurança sentida pelos responsáveis das empresas relativamente a possíveis correcções que a administração tributária possa realizar, parece fazer desvanecer a expectativa de obtenção da poupança fiscal que resulta da diferença entre o valor do PEC e o custo da inspecção.

Ainda a propósito da acção de inspecção, uma outra questão pode ser suscitada.

Quando se solicita o reembolso do PEC, o prazo-regra de caducidade de quatro anos encontra-se terminado, pelo que se poderá levantar a questão de ter ocorrido a caducidade do direito de liquidação, não podendo ser realizadas quaisquer correcções. Não obstante, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, em caso de reporte de prejuízos, bem como de qualquer dedução, na qual se pode incluir o PEC, o prazo de caducidade conta-se a partir do exercício desse direito. Contudo, não chegando a haver dedução do PEC, sendo requerido o seu reembolso, o disposto no aludido preceito não parece ser aplicável. Deste modo, excepto nos casos em que se verifique a suspensão do prazo de caducidade, da acção de inspecção não poderão decorrer liquidações adicionais por parte da administração fiscal.

Será que, para que a acção de inspecção possa ter algum sentido, se pretende que abranja, não apenas o ano a que o PEC respeita, mas igualmente os anos subsequentes (caso em que o custo da inspecção se tornaria inoportável para a maioria das situações, no pressuposto de que o referido custo de inspecção é calculado por ano)?

Admitimos que não seja essa a intenção do legislador e que a explicação possa ser muito mais simples. É provável que o legislador não tenha equacionado esta questão da caducidade.

Em regra, as empresas que não apuram colecta apresentam prejuízos fiscais susceptíveis de dedução, pelo que as eventuais correcções resultantes da inspecção tributária podem produzir impacto somente na redução dos mesmos. Contudo, da acção de inspecção pode decorrer a aplicação de coimas ou o apuramento de tributação autónoma, essas sim com real impacto financeiro nas empresas.

## Conclusão

Em suma, decorridos quase seis anos após a introdução da possibilidade de requerimento do reembolso do PEC, subsistem dúvidas de ordem prática que não se encontram esclarecidas. Em face ao exposto, segundo entendemos, o pedido de reembolso não é um expediente comum das empresas, o que poderá ser justificado pelas condições nas quais o reembolso pode ser requerido, designadamente o seu custo, o desconhecimento e a insegurança nesta matéria, bem como pelo receio de eventuais liquidações adicionais de imposto. Sem dúvida, é possível afirmar que a técnica legislativa utilizada, isto é, a imposição de uma acção de inspecção para a obtenção do reembolso do PEC, sendo uma espécie de “chantagem”, parece demonstrar-se eficaz. Assim, mesmo que juridicamente se conclua pela caducidade do direito à liquidação de imposto, como atrás referimos, o simples reflexo psicológico da exigência da acção inspectiva tem-se mostrado um factor desmotivador dos sujeitos passivos para requererem o reembolso do PEC. Contudo, tendo em consideração os avultados montantes que, não raras vezes, estão em causa, cumpre analisar, caso a caso, a possibilidade de ao dispor dos contribuintes de requerer o seu reembolso, mesmo sujeitando-se a uma acção de inspecção.

De facto, apesar de todas as alterações legislativas que tentam, de algum modo, resolver as polémicas que envolvem o regime do PEC, a verdade é que caso os contribuintes não solicitem o seu reembolso, este continua a ser convertido, decorridos quatro exercícios, num pagamento definitivo de imposto. ■

**Anexo**

<b>Principais alterações legislativas relativamente ao regime do PEC</b>			
	<b>Método de cálculo</b>	<b>Período para dedução à colecta</b>	<b>Reembolso</b>
<b>Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março</b>	O montante do PEC é determinado pela diferença entre o valor correspondente a um por cento do volume de negócios (com o limite mínimo de 498,80 euros e máximo de 1 496,39 euros) e o montante dos pagamentos por conta efectuados no exercício anterior.	Próprio exercício ou seguinte.	O reembolso pode ser requerido ao chefe do competente serviço de finanças.
<b>Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro</b>		Próprio exercício ou quatro seguintes.	O reembolso passa a ser possível apenas no caso de cessação da actividade da empresa Assim, o PEC passou a ser recuperado somente pelas empresas que declarassem lucros e suportassem colecta suficiente para permitir a sua dedução.
<b>Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro</b>	O montante do PEC é igual à diferença entre o valor correspondente a um por cento dos respectivos proveitos e ganhos do ano anterior, com o limite mínimo de 1 250 euros e máximo de 200 000 euros, e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior.		Passa a poder ser requerido o reembolso do PEC, desde que cumpridos os requisitos estatuidos no n.º 3 do artigo 87.º do Código do IRC.
<b>Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro</b>	O montante do PEC passa a ser igual a um por cento do volume de negócios relativo ao exercício anterior, acrescido de 20 por cento da parte excedente, com o limite máximo de 40 000 euros, deduzido do pagamento por conta efectuado no exercício anterior.		
<b>Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro</b>	O referido limite máximo foi alterado de 40 mil para 70 mil euros.		

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2008)