

DOCTRINA

APRECIÇÃO BREVE SOBRE A PROPOSTA DE LEI N.º 56/IX ⁽¹⁾ (NOTAS, GRALHAS VÁRIAS, DÚVIDAS, CRÍTICAS CONSTRUTIVAS E ALGUMAS SUGESTÕES) ^(*)

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

Saúdo algumas das linhas gerais de orientação seguidas na reforma da tributação do património, designadamente a preocupação em assumir as suas duas vertentes essenciais – a *estática* e a *dinâmica* – e, em especial, o seu objectivo último, de se avançar no sentido de terminar com a situação da sobretributação dos imóveis novos e da subtributação dos antigos e de promover a luta contra a fraude e a evasão fiscais.

Preferiria, contudo, ver resolvido o problema – tal como indicou há pouco o Dr. Guilherme d' Oliveira Martins – através do lançamento de uma avaliação geral dos prédios urbanos, em prazo predeterminado, de cerca de 30 meses, reportada a determinado ano e de base declarativa, no termo da qual se procederia a uma redução das taxas da actual contribuição autárquica, em função dos valores patrimoniais então já uniformemente fixados e, simultânea, mas imediatamente, através da substituição do imposto municipal de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações pelo imposto do selo, numa lógica de «contribuição de registo», com redução para metade das actuais taxas da sisa⁽²⁾.

(*) Comunicação apresentada na Conferência conjunta organizada pela FISCO e pelo Conselho Distrital de Lisboa da Ordem dos Advogados Portugueses, sobre *Pagamentos Especiais por Conta & Reforma da Tributação do Património*, no novo Auditório do CDL, em Lisboa, 25 de Junho de 2003.

⁽¹⁾ Publicada no *Diário da Assembleia da República*, II Série-A, n.º 88, pp. 3595-3617, «autoriza o Governo a aprovar o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a alterar o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Código do IRS, o Código do IRC e o Código do Imposto do Selo e a revogar o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código das Contribuições Autárquicas e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações».

⁽²⁾ A solução pode ler-se em *Reformas da Tributação Automóvel e do Património*, Almedina, 2002, adiante designado, no que respeita à reforma da tributação do património, por «Anteprojecto do Ministro Oliveira Martins».

Assim se permitiria, *reavaliados* que fossem também os benefícios fiscais inerentes à actual sisa — nomeadamente, a isenção relativa aos imóveis com destino à habitação, restringida a uma verdadeira «isenção de base» aplicável aos imóveis efectivamente destinados à habitação *própria e permanente* do sujeito passivo e do seu agregado familiar, como na contribuição autárquica³⁾, simultaneamente, gerar a receita necessária, quer para compensar as autarquias da abolição da sisa, quer para proceder, adequadamente, àquele *avaliação*³⁾, libertando-se, além do mais, (pelo menos) dois funcionários de cada um dos serviços de finanças (que são 372) para funções de fiscalização, ou outras, e que, hoje, se dedicam, quase integralmente, aos dois impostos que agora serão substituídos por dois outros idênticos: o IMT e o IMI.

Não sendo este o caminho seguido, importa, no tempo que me foi destinado nesta Conferência, deixar algumas *apreciações, notas e sugestões* breves que me suscita uma leitura, ainda que algo apressada, da proposta de lei de autorização legislativa apresentada pelo actual Governo na Assembleia da República:

a) *A proposta de lei do Governo deveria ter sido ser sujeita a discussão pública*

Do ponto de vista formal, tem deficiências várias e, por isso, a ser aprovada tal qual está, temo que vá suscitar demasiadas dúvidas, pelo que ganharia muito em receber contributos de terceiros. Quanto a «gralhas», assinalo: no Préambulo, segunda coluna da página 3598, ponto 3.2.2.5, terá de eliminar-se a expressão «isenção de base», colhida do anteprojecto do Ministro Oliveira Martins, mas que, no contexto, é desadequada; no número 7 do artigo 4.º, a remissão deverá ser, salvo intenção legislativa em sentido contrário (que se lamentaria), quer para a alínea e) quer para alínea d) do número 1 do mesmo artigo; o n.º 5 do artigo 16.º remete para uma alínea f) do n.º 1 do artigo 4.º que não existe; o n.º 1 do artigo 41.º, por seu turno, remete para os números seguintes, quando apenas existe mais um número 2.

Do ponto de vista legístico, a proposta é algo pobre. Não actualizou conteúdos, nem introduziu novas técnicas da ciência da legislação, «colando-se» demasiadamente à técnica e à terminologia (arcaicas) do imposto municipal de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações. Primeiro exemplo: numa altura de desmaterialização dos valores mobiliários, fala ainda em «papéis de crédito» (cfr. artigo 58.º), um conceito que não possui referências paralelas no Direito Comercial actual; segundo exemplo: a referência a «associações de cultura física» (cfr. artigo 27.º, 1.º, al. i)) só se justifica num diploma do Estado Novo, como é o relativo à sisa; terceiro exemplo, felizmente já em parte corrigido: o anteprojecto que está no *site*, a partir do artigo 2.º, é feito por pontos («1.º») e não por números («1-º» ou «1.»).

³⁾ Vd. Anexos I a IV dos anteprojectos da Reforma da Tributação do Património, na cit. *Reformas da Tributação Automóvel e do Património*, 2002.

Do ponto de vista substancial, a proposta suscita outras perplexidades, que resultam, ainda, de ter reproduzido as fórmulas da sisa e do imposto sucessório, não rompendo com algumas situações aberrantes de falta de neutralidade, que importaria corrigir: no artigo 23.º, n.º 5, alínea i), continua a considerar-se *transmissão*, apenas, «a aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois, sendo marido e mulher, casados em regime de comunhão de bens ou de adquiridos», o que importa corrigir, atentando, para o efeito, no anteprojecto do Ministro Oliveira Martins; no 21.º, n.º 3, alíneas b), c) e d), no anteprojecto do Ministro Oliveira Martins; no artigo 58.º continua-se a distinguir a tributação das sociedades anónimas de outras, mantendo-se a falta de neutralidade entre tipos societários, o que vai continuar a gerar inúteis (do ponto de vista da eficiência económica) transformações de sociedades por meras razões de evitação do imposto; por outro lado, a referência a «quaisquer outros factos» no artigo 23.º, n.º 5, alínea i), dado que não se pretende tributar no IMT as transmissões gratuitas *inter vivos* e *mortis causa*, ao contrário do que sucede actualmente, segundo parece, é nova importação da sisa, sem se ter cuidado de a adaptar à nova filosofia de tributação.

b) *Seria curial discriminar, expressamente, os benefícios fiscais a salvar, guardando, evitando «cláusulas gerais de salvaguarda» e prevenindo situações de dúvida*

No texto do Préambulo da proposta de lei, no seu ponto 3.2.2.4, indica-se que «(...) além de se manter um conjunto de isenções, as chamadas isenções estruturais, que resultam de acordos internacionais, que abrangem o Estado e outras pessoas colectivas de direito público, ou que se justificam em função da relevância social ou económica das situações abrangidas, continuarão ainda em vigor diversas isenções constantes de legislação extravagante que mantêm plena actualidade».

Por seu lado, no ponto 8) do artigo 1.º da mesma proposta de lei indica-se que o Governo ficará autorizado a «manter em vigor os benefícios fiscais relativos a Contribuição Autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes a Imposto Municipal de Sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41.969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passarão a ser reportados ao IMI».

Ora, ou bem que se irão manter todos os benefícios fiscais já hoje existentes — e, assim sendo, parece que se está a perder uma boa oportunidade para os reavaliar e eliminar, ou limitar situações de excepção, ou bem que não, mas, neste caso, a autorização legislativa é um «cheque em branco» dado ao Gover-

e) Não se vislumbra na proposta de lei nenhuma norma de concretização do que indica a parte final do ponto 3.2.1. do respectivo Preâmbulo, segundo a qual os sujeitos passivos, em sede de IRC, não ficarão prejudicados, «adido que manterão os benefícios fiscais que detinham em sede de imposto sobre as sucessões e doações» (cfr. artigos 1.º e 71.º).

Efectivamente, as isenções subjectivas de um e de outro imposto não são idênticas, como idênticas não são também as respectivas isenções objectivas, pelo que se julgaria carecer o IRC de uma adaptação quanto a este efeito, atenta a menção do Preâmbulo, que, no entanto, não se detecta nesta proposta de lei.

f) A proposta de lei do Governo não aproveita para clarificar problemas que a prática da sisa tem documentado e padece de alguns dos irrealismos, já detectados anteriormente.

Por exemplo, a contribuição de imóveis de um Município para uma Empresa Pública Municipal está sujeita a IMT? E a de um clube para uma Sociedade Anónima Desportiva?

Por seu lado, torna-se absolutamente impossível avaliar certos valores mobiliários, como os *warrants* autónomos, com a fórmula prevista no artigo 58.º.

g) Quando se fala tanto de «diplomacia económica», seria de divulgar, através do ICEP, da API, do Ministério dos Negócios Estrangeiros, ou por qualquer outra via mais adequada, que Portugal vai deixar de tributar, a partir de 1 de Janeiro de 2004, em sede de imposto (do selo) sobre sucessões e doações, as transmissões gratuitas a favor dos cônjuges, descendentes e ascendentes e, bem assim, a aquisição a título gratuito de valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancárias

Estas medidas (cfr. artigos 55.º e 52.º, n.º 3, alínea a)) são susceptíveis de atrair muitos estrangeiros a residir em Portugal, nomeadamente em período de reforma e de final de vida, com efeitos positivos na economia portuguesa.

h) A incidência do imposto do selo parece que está contraditoriamente formulada

Pergunta-se: como compatibilizar a exclusão de tributação prevista no artigo 52.º, n.º 3, alínea a) («A aquisição a título gratuito de valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancárias, incluindo (...)») — que, aliás deverá ser restringida a sucessões por morte —, com a sua exemplificação da alínea d), agora aditada («Donativos conforme os usos sociais, até ao valor de 500 euros») e retirada do actual Código da Sisa? Em que ficamos, portanto: é

no, de duvidosa constitucionalidade, porque não discrimina quais as isenções que vão ser salvaguardadas nem os critérios dessa selecção. Por exemplo, o que vai suceder ao Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro, cuja extinção, prevista para o final de 2002, o actual Governo diferiu (de novo) para 2005?

c) É de saudar a exclusão de acesso às futuras isenções do IMT das entidades instaladas em jurisdições de tributação privilegiada constantes da Portaria n.º 1271/2001, de 9 de Novembro

Ao manter certas isenções, tal como existem actualmente — designadamente a relativa a compra de imóveis para revenda — é conveniente que as entidades instaladas nos territórios da denominada «lista negra» deixem de beneficiar dessas isenções e que, assim, se evitem situações de transmissão de imóveis sem possibilidade de revelação dos seus beneficiários efectivos e que são potencialmente geradoras de comportamentos ilícitos ou evasivos (cfr. artigo 36.º, n.º 4.).

Com efeito, verificaram-se já no passado situações menos transparentes, inclusive na aquisição de imóveis em processos de execução fiscal, pelo que esta medida é razoável e justificada e vai ao encontro da preocupação dos sucessivos Governos no sentido de melhorar o acesso e a troca de informação relevante em matéria fiscal entre as entidades públicas, o que é frequentemente frustrado pelo recurso a sociedades *off-shore*.

d) É estranho, por isso, que se recupere uma situação de «não tributação» precisamente para as sociedades *off-shore*

No artigo 4.º, n.º 7, da proposta de lei em apreço, em matéria de IMI, apenas deixa de funcionar o normal diferimento de tributação no caso dos prédios para venda (cfr. alínea e) do seu n.º 1), mas já não no caso dos terrenos para construção (cfr. alínea d) do mesmo n.º 1).

Não se percebe, pois, a razão de ser desta alteração, em face, nomeadamente, da actual redacção do artigo 10.º, n.º 8, do Código da Contribuição Autárquica, aditado pela Lei do Orçamento do Estado para 2002, só podendo tratar-se de um lapso devido à recomposição do normativo legal da Contribuição Autárquica, que deve, portanto, ser corrigido.

qualquer valor monetário a título gratuito que é excluído de tributação ou são apenas as doações de dinheiro até «100 contos»?

l) É enorme o potencial de evasão fiscal permitido pela exclusão de tributação dos «bens transmitidos a favor de sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ainda que dele isentos» (cfr. artigo 52.º, n.º 3, alínea e), e)

Pense-se, por exemplo, em sociedades com prejuízos fiscais (que são dois terços do total) reportáveis, capazes de absorver o acréscimo patrimonial em que a recepção de um imóvel se traduz, ou, ainda, em «doações cruzadas», de valores monetários, por um lado, e de bens a favor de sociedades, por outro, em que ambas não tributadas efetivamente; conjugando, aliás, a primeira situação com a actual norma de exclusão de tributação de mais-valias sobre alienações de acções detidas durante mais de 12 meses para efeitos de IRS, atingir-se-á a finalidade de alienação de imóveis sem que haja lugar a qualquer tributação.

Acresce que se levanta a questão da valorização deste acréscimo patrimonial, para efeitos de IRC, ficando a DGCI na contingência de aceitar a valorização do activo adquirido a título gratuito pelo «justo valor» apurado pela entidade donatária, nos termos da directriz contabilística n.º 2/91, de 16 de Janeiro, uma vez que o legislador, contrariamente ao que sucede em relação a aquisições onerosas sujeitas a IMT e a transmissões gratuitas sujeitas a imposto do selo, não previu que prevalecesse em IRC o valor da avaliação apurado aquando das primeiras transmissões (cfr. artigos 82.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, alínea a), e 71.º, n.º 4)). Isto, apesar de se declarar expressamente no Preambulo da proposta de lei (cfr. ponto 3.2.2.3) que: «Observa-se, como se disse, como um dos elementos que caracteriza positivamente esta reforma, quando haja transmissões de imóveis não arrendados, que o seu valor patrimonial será sempre determinado pelas novas regras de avaliação. Com efeito, após a entrada em vigor da lei, todos os imóveis nesta situação que forem transmitidos, gratuita ou onerosamente, serão avaliados através da aplicação do novo mecanismo legal de avaliação, obtendo-se assim garantias de actualização, de objectividade e de uniformidade dos valores oficiais dos imóveis, mesmo que tais valores já se encontrem corrigidos através da aplicação dos factores de correção monetária».

j) A «abolição» do imposto municipal de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações poderá levar a que se queira invocar, ainda, o disposto no n.º 2 do artigo 53.º da Lei do Orçamento do Estado para 1999, segundo o qual «o prazo de prescrição dos tributos extintos (...) corre seguido sem qualquer suspensão ou interrupção (...).»

Se assim for, atenta a sua inserção no contexto de uma denominada «reforma da tributação do património» e a necessidade de «arrumar contas com o passado», ocorrerá nova prescrição retroactiva de impostos em processos pendentes, como sucedeu já, em 1999, aquando da aprovação da Lei Geral Tributária e do Código do Imposto do Selo.

l) Todos os sucessivos adquirentes, a título oneroso ou gratuito, de bens imóveis poderão ser confrontados, num prazo excessivamente alargado, com a cobrança coerciva do IMT ou do imposto do selo devidos na primeira transacção que ocorra a partir de 1 de Janeiro de 2004, pelos quais aliás responde o imóvel transmitido

Com efeito, o valor tributável dos prédios urbanos, para efeitos de IMT e do imposto do selo, só provisoriamente será liquidado pelo valor constante do acto ou do contrato, ou pelo valor patrimonial tributável inscrito na matriz, consoante o que for maior, sendo a liquidação oficiosamente corrigida após a fixação do valor da avaliação determinado nos termos do Código do IMI relativamente a todas as primeiras transmissões que ocorrerem após a entrada em vigor do Código do IMT (cfr. artigo 82.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, alínea a)), sendo que o prazo de caducidade do direito à liquidação é de 8 anos (cfr. artigos 41.º, n.º 1, e 65.º, n.º 1) e estes impostos gozam de privilégio creditório imobiliário sobre os bens transmitidos nos termos do artigo 744.º do Código Civil (cfr. artigo 69.º).

m) A proposta de lei estabelece critérios de avaliação – e taxas – que não permitem uma tributação uniforme, produzindo entre os contribuintes desigualdades que o princípio da capacidade contributiva pode não tolerar, caso em que será inconstitucional

Apesar de se referir amiúde a uma «avaliação geral da propriedade urbana» (cfr. Preambulo, segunda coluna, página 3596, e artigos 73.º, n.ºs 1 e 2, 75.º, n.º 2, ou 82.º, n.º 1), o certo é que desta proposta de lei não se retira qualquer intenção séria de a promover, nem, sequer, um prazo para a sua concretização. A partir de 1 de Janeiro de 2004 teremos, assim, fracções autónomas de um mesmo edifício, perfeitamente idênticas, avaliadas, umas, automaticamente, por coeficientes de desvalorização da moeda aprovados por portaria (cfr. artigo 74.º), às quais se aplica uma taxa de IMI variável entre 0,4% e 0,8% (cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea b)) e, outras, de acordo com os novos critérios de avaliação directa (cfr. artigo 73.º), a que se aplicam taxas de IMI entre 0,2% e 0,5% (cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea c)).

Ora, no tocante aos impostos sobre o património imobiliário a exigência fundamental do princípio da capacidade contributiva (cfr. artigos 13.º e 103.º, n.º 1, e 104.º, n.ºs 1, 3 e 4, da Constituição da República Portuguesa) é a de que o imposto assente num critério de avaliação uniforme para todos os prédios, exigência esta que só se cumprirá plenamente quando se proceder a uma

avaliação geral do parque imobiliário urbano, ainda que feita de modo progressivo, como será inevitável. Na Alemanha, a abolição do imposto sobre o património, na sequência de acórdão do Tribunal Constitucional Alemão de 1995, deveu-se em larga medida à incoerência dos critérios de avaliação empregues pelo legislador.

Lisboa, 25 de Junho de 2003

DOCTRINA

A FISCALIDADE DAS "PRAÇAS INTERNACIONAIS DE NEGÓCIOS" NA ÓPTICA DA UNIÃO EUROPEIA

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS (*)

Hoje em dia, tudo são tendências
Giorgio ARMANI

I

A EVOLUÇÃO DA POLÍTICA COMUNITÁRIA RELATIVA À FISCALIDADE DAS PRAÇAS DE NEGÓCIOS

A - O CONTEXTO

I. Em 1 de Janeiro de 1994 entraram em vigor as novas regras do Tratado que Institui a Comunidade Europeia (TCE) relativas à plena liberdade de circulação de capitais e de pagamentos entre Estados membros e entre Estados membros e países terceiros⁽¹⁾. Com esse facto, deu-se a plena afirmação do mercado interno, na vertente das liberdades económicas fundamentais, e

(*) Jurista e sociólogo. Conselheiro financeiro junto da REPER, em Bruxelas.

(1) A versão inicial do TCE (Tratado de Roma) continha um conjunto de regras (constantes dos artigos 67º a 73º) que previa um período transitório durante o qual continuava a ser possível a existência de restrições aos movimentos de capitais. O Tratado de Maastricht substituiu estas regras por outras (constantes dos artigos 73º-A a 73º-G), com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1994, as quais, salvo circunstâncias excepcionais, instituíram a plena liberdade de circulação de capitais e de pagamentos. Estas normas constam, na versão do TCE decorrente do Tratado de Nice, dos artigos 56º a 60º. Note-se que a alínea a) do n.º 1 do artigo 58º do TCE continua a prever que a liberdade de circulação de capitais e de pagamentos não prejudica o direito de os Estados membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o capital é investido.