

II CONGRESSO DE DIREITO FISCAL

(14/10/2011)

A NOVA SOBRETAXA EXTRAORDINÁRIA

(BREVE APONTAMENTO)

Após alguma especulação na comunicação social, o Governo divulgou, por via de uma Conferência de Imprensa do novo Ministro do Estado e das Finanças, em 14 de Julho passado, alguns dos contornos de uma nova “Sobretaxa Extraordinária”.

Esta foi então anunciada como imprescindível para acelerar o esforço de consolidação orçamental e para cumprir o objectivo de redução do défice de 2011,

e geraria uma receita adicional de 1.025 milhões de euros,

sendo 80% cobrado e imputado à execução orçamental de 2011 e 20% à de 2012.

Só, porém, em 7 Setembro, foi publicada a actual Lei n.º 49/2011.

Esta Lei tem 3 artigos apenas.

O primeiro altera o Código do IRS e adita-lhe os artigos 72.º-A e 99.º-A,

um sob a epígrafe "sobretaxa extraordinária" e outro contendo as regras sobre a "retenção na fonte".

Mas a Lei 49/2011 contem dois preceitos mais ainda,

um com "disposições transitórias e finais", onde, entre o mais, se dispõe que a receita da sobretaxa extraordinária reverte integralmente para o Orçamento do Estado

e, um outro, sobre a sua entrada em vigor, no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 8 de Setembro de 2011.

Mais recentemente, foi também divulgada a Circular n.º 23/2011, de 3 de Outubro, subscrita pelo Senhor Director-Geral dos Impostos.

Onde encontramos esclarecimentos diversos importantes sobre a interpretação da Administração tributária em relação, designadamente, às regras de retenção na fonte a fazer ainda durante o corrente ano.

Segundo o legislador, estamos perante uma “sobretaxa”,
uma sobretaxa “extraordinária”.

Mas trata-se, antes do mais, de uma receita tributária e com a natureza de um novo imposto,

onde são assumidas e não escamoteadas todas as características de unilateralidade e outras que, pacificamente, lhes aponta a doutrina e a jurisprudência,

e nenhuma das contrapartidas e características inerentes à definição de taxa,

o que justifica, plenamente, a existência de uma Lei da Assembleia da República a aprová-la expressamente.

Trata-se também de um imposto com natureza - tendencial que seja - de uma “sobretaxa”.

Mais propriamente de um imposto acessório, próximo de um adicionamento, já que incide, parcialmente, sobre o rendimento colectável para efeitos de IRS.

Mas trata-se, também, de um imposto extraordinário,

porque justificado por razões excepcionais, que o Ministro do Estado e das Finanças teve o cuidado de anunciar

e por o seu âmbito de aplicação e de vigência estarem delimitados temporalmente

e, assim, presumivelmente, vir a esgotar a sua utilidade neste exercício de 2011.

Não se repetindo para os exercícios seguintes.

Segundo a referida disposição transitória da Lei, os novos artigos do Código do IRS aplicam-se, apenas, aos rendimentos auferidos durante o ano de 2011,

cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação ao ano fiscal em curso.

Os contornos do novo imposto extraordinário implicam, porém, um impacto bem diferente do seu antecedente mais próximo, dos anos 80.

Este incidia, também, sobre o lucro das sociedades, sujeitas a contribuição industrial.

Não, apenas, sobre empresas e rendimentos comerciais e industriais dos empresários em nome individual, como agora.

Coube, então, às empresas em geral, suportar uma contribuição de 6% sobre os rendimentos colectáveis sujeitos a contribuição industrial,

enquanto aos rendimentos dos trabalhadores foi aplicada taxa de 2,8%, salvaguardado o salário mínimo.

A Lei actual cria um imposto extraordinário – que é determinado pela necessidade de um “ajustamento orçamental” -

sobre os rendimentos auferidos no ano em curso de 2011

e devido por sujeitos passivos de IRS residentes em território português.

O seu âmbito de incidência real ou objectiva é constituído, apenas, por *parte* do rendimento colectável do IRS,

a que resulta dos rendimentos englobados, de trabalho dependente, empresariais e profissionais, de capitais e prediais e dos incrementos patrimoniais e pensões,

parte à qual acrescem determinados outros rendimentos sujeitos a taxas especiais no IRS

designadamente, gratificações não atribuídas pela entidade patronal (gorjetas), o saldo de mais e menos-valias mobiliárias e acréscimos patrimoniais não justificados.

Exclui-se deste seu âmbito de incidência objectiva, expressamente e por cada sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida (no Continente: 485 euros x 14),

sobre o qual a nova sobretaxa extraordinária não pretende incidir.

Tal como não pretende incidir, nem incluir no seu âmbito, mesmo em relação a residentes, rendimentos de capitais não englobados, como os juros ou os dividendos.

Revelando aqui, segundo o Ministro do Estado e das Finanças, preocupação com o aforro e o financiamento bancário – mas não, obviamente, por dificuldades técnicas que sejam insuperáveis.

No que ao seu âmbito de incidência pessoal ou subjectiva respeita, a Lei prevê que a nova sobretaxa extraordinária se aplique, apenas, a sujeitos passivos residentes em território português,

aqui incluindo os chamados residentes não habituais,

e assim se excluindo também da sobretaxa extraordinária, a *contrario*, os rendimentos dos não residentes, mesmo que aqui sejam considerados obtidos.

Foi fixada ainda a taxa - que é fixa e é proporcional - do novo imposto, que é de 3,5%.

No âmbito das deduções à colecta o regime da nova sobretaxa extraordinária é bem mais restritivo que no IRS,

apenas se prevendo a dedução do valor correspondente a 2,5% da retribuição mínima mensal garantida (isto é, pouco mais de 12 euros), por cada dependente (ou afilhado civil) que não seja sujeito passivo de IRS,

além da dedução da importância retida na fonte a esse mesmo título.

Divergentes das do IRS são, ainda, as regras de retenção na fonte na nova sobretaxa extraordinária,

as quais se aplicam, apenas, nos rendimentos de trabalho dependente e às pensões.

Já não noutros rendimentos, alguns já sujeitos a retenção de IRS, como os do trabalho independente, de capitais, ou prediais.

Em termos operacionais, prevê-se que as entidades devedoras dos rendimentos de trabalho dependente e de pensões, estejam obrigadas a reter, a esse título extraordinário e especial, uma importância correspondente a 50% da parte do subsídio de Natal (ou da prestação adicional correspondente ao 13.º mês) e que, após efectuada a retenção na fonte de IRS e deduzidas as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, exceda o valor da retribuição mensal mínima garantida.

Quando o subsídio de Natal (ou a prestação adicional) seja pago fraccionadamente, deverá ser retida apenas a parte proporcional da sobretaxa extraordinária.

As entidades devedoras dos rendimentos do trabalho dependente e de pensões ficam obrigadas a declarar os pagamentos assim efectuados na declaração Modelo 10

(Rendimentos e retenções não liberatórias de sujeitos passivos residentes),

e, bem assim, a entregar, no ano seguinte - neste caso, 2012 - tal como no IRS - declaração rendimentos e de retenção ao titular dos rendimentos.

Prevê-se, porém, que os montantes retidos sejam entregues nos locais de pagamento já previstos, designadamente, para o IRS,

isto é, em qualquer tesouraria de finanças, nas instituições bancárias autorizadas, nos correios, ou em qualquer outro local determinado por lei.

Mas o legislador prevê ainda a entrega e o pagamento do novo imposto extraordinário a reter que se mostre devido, em 2011, num prazo, especial, de oito dias,

e contado a partir desse mesmo momento,

em que os rendimentos se tornam *devidos*.

Não podendo o imposto “retido” deixar de ser entregue, assim, até ao dia 23 de Dezembro,

por forma a assegurar que a respectiva receita tributária ainda conte no orçamento (de caixa) de 2011.

Por isso, o legislador impõe que a entrega da sobretaxa extraordinária seja efectuada nesse prazo de 8 dias,

contado não apenas do momento do pagamento do rendimento sujeito à retenção, ou sua colocação à disposição,

mas, se anterior, do momento em que os rendimentos forem *devidos* nos termos da legislação aplicável.

E é neste particular que, segundo a Administração tributária, a não entrega, total ou parcial, da sobretaxa extraordinária no prazo indicado pela entidade devedora dos rendimentos

sujeitos, gera contra-ordenação ou crime fiscal puníveis nos termos da lei,

que só pode querer referir-se ao RGIT,

mesmo, portanto, quando não haja efectivo pagamento/recebimento.

Estaremos aqui, porém, certamente, perante uma situação de substituição tributária mas sem efectiva retenção na fonte,

ou, melhor, perante uma modificação subjectiva de incidência sem efectiva capacidade contributiva, que é de outrem.

Só quando a Administração tributária proceder à liquidação do IRS devido a final,

após a entrega (em 2012) da declaração de rendimentos relativa ao ano de 2011,

será feito o acerto e o pagamento ou reembolso da sobretaxa extraordinária que se mostra devida a final.

A aplicação da sobretaxa extraordinária, nestes termos e ainda em 2011, suscitará, decerto, questões diversas e contencioso também.

O problema decorrente da unicidade do imposto sobre o rendimento pessoal, que a Constituição também impõe, será, segundo julgo, ultrapassado pelos motivos extraordinários que motivaram a criação, excepcional, da nova sobretaxa,

já antes anunciada,

sendo que, de alguma forma, a própria natureza de *adicionamento* (de 3,5%) sobre rendimento colectável já sujeito ao IRS atenua, de certa forma, tal questão.

Tal como o problema decorrente da progressividade do imposto surgirá justificado certamente nos mesmos motivos

de *excepcionalidade* que constitucionalmente poderão justificar aqueles outros entorses,

ainda compatíveis com o teste e princípio da confiança.

A progressividade, aliás, acaba por decorrer também, de certa forma, da existência de uma isenção de base,

aqui a correspondente ao valor da retribuição mínima garantida,

e, ainda que com valia bastante mais diminuta, também da própria dedução à colecta que é, especificamente, aplicável na sobretaxa extraordinária,

pois, quanto menor for o rendimento colectável, maior será o impacto da dedução.

Não deverá, porém, descurar-se também o problema decorrente do princípio da tipicidade qualitativa da receita

e que, certamente, exige, a ponderação de um Orçamento “rectificativo” do lado da receita.

Isto para que, tratando-se de um novo imposto, este possa estar plenamente autorizado à cobrança já este ano,

respeitando também o principio da legalidade especifica e orçamental.

Rigorosamente - e ao contrário do que se possa porventura afirmar em relação à derrama estadual sobre o IRC, a sobretaxa extraordinária é imposto *diferente* do IRS,

não constituindo mera *taxa adicional*.

Como bem vimos, tem âmbito e regimes de incidência, real e pessoal, próprios,

e tem taxa proporcional,

deduções à colecta específicas,

e regras de retenção na fonte bem divergentes e autónomas,
e não tem limites à cobrança, nem ao reembolso, como no
IRS,

tudo regimes próprios e bem diferentes dos aplicáveis em
sede do imposto principal,

que não se confundem, pois, com este,

sendo o novo imposto e sobretaxa extraordinária, neste
sentido, perfeitamente autónomo e diferente do IRS.

Todos estes princípios são susceptíveis de ser invocados em
sede de contencioso fiscal, mesmo de oposição (judicial) à
execução fiscal

e, como tal, convém tê-los presente e acautelá-los
previamente de forma adequada.

E já não falo da incidência da nova sobretaxa extraordinária sobre todos os rendimentos deste ano, mesmo anteriores à data da entrada em vigor da nova Lei,

a qual constituirá, certamente, para alguns dos rendimentos e factos tributários a ela sujeitos, mera “retrospectividade” (retroactividade de terceiro grau), admitida que foi já, mais recentemente, pelo Tribunal Constitucional.

Ainda que, mesmo aqui, não deixe de frustrar algumas das expectativas de quem não podia contar, e designadamente durante o primeiro semestre do ano e antes da entrada em vigor da actual Lei, com uma nova taxa de 3,5%.

Apenas, pois, um primeiro brevíssimo apontamento, a propósito da recente jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal.

Em primeiro lugar, a Lei de 2010, que entrou também em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e que introduziu

um novo escalão no IRS, ao qual passou a corresponder então, uma nova taxa de 45%.

E, em segundo lugar, em relação à Lei, também de 2010 e que entrou uma vez mais em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e onde se procedeu a um aumento do valor das taxas de todos os escalões desse imposto, incluindo a nova taxa introduzida pela Lei anterior.

Ambas foram inseridas no âmbito de um Plano de Estabilidade e Crescimento (PEC) e ambas pretenderam, assumidamente, fazer face à urgência da redução do défice e dos custos associados à dívida pública acumulada, através da obtenção de maior receita fiscal.

A questão, constitucional, que então se colocou – e que o Presidente da República desde logo suscitou, em sede de fiscalização abstracta – foi a de saber se seria admissível aplicar tais agravamentos fiscais aos rendimentos auferidos antes da entrada em vigor das mesmas leis.

Tratava-se do problema da *retroactividade* das duas alterações, quando e se aplicáveis a rendimentos anteriormente auferidos, no mesmo ano e desde 1 de Janeiro de 2010 até à sua entrada em vigor.

E o Tribunal Constitucional já se pronunciou no sentido de não declarar a inconstitucionalidade das normas em causa nas referidas leis.

No seu acórdão – votado por maioria e com (muitos) votos de vencido - o Tribunal decidiu que, não obstante estes preceitos se destinarem a produzir efeitos a partir de 1 de Janeiro, não existia, violação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal,

nem desrespeito do princípio da segurança, enquanto manifestação do Estado de Direito.

Chamando jurisprudência constitucional anterior, o Tribunal chegou à conclusão que as normas em causa passavam ainda o “teste da protecção de confiança”.

Como parece passar, agora, atentas as circunstâncias excepcionais justificativas da sua criação, a aplicação "retrospectiva" da nova Lei 49/2001,

em relação, designadamente, aos rendimentos de trabalho ou a pensões, ou mesmo a rendimentos prediais.

Mas, contrariamente ao que sucedeu com os dois diplomas referidos, mesmo depois de um novo acórdão proferido a propósito das tributações autónomas, não foi então, nem ainda, objecto de apreciação pelo Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização abstracta ou concreta, o novo regime, mais gravoso, de tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS,

Mas que, no entanto, parece suscitar problemas idênticos aos da presente Lei em relação aos mesmos rendimentos e que, muito provavelmente, chegarão ainda ao Tribunal Constitucional pela via da fiscalização concreta.

Ora, entrando as referidas Leis em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e não se encontrando, uma vez mais, disponível norma transitória que regule a sua aplicação no tempo, sempre se colocará a questão de saber se as mesmas se poderão, ou não - como aliás se pretende - aplicar às mais (e às menos-valias) provenientes de alienações onerosas de valores mobiliários, incluindo quotas e acções, ocorridas antes da sua entrada em vigor, isto é, a partir de 1 de Janeiro e até à respectiva entrada em vigor.

Haverá, porém, certamente, após estes Acórdãos do Tribunal Constitucional, uma probabilidade bem alta de este Tribunal, uma vez confrontado com esta questão, afirmar, também

aqui, que não estamos perante “retroactividade autêntica e própria”.

Há, aliás, já vozes bem autorizadas, a subscrever a tese, segundo a qual o facto tributário relevante, sendo aqui o saldo positivo entre mais e menos-valias apuradas nas alienações onerosas ocorridas (desde e) entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro deste ano, não colidirá, assim, com o princípio da não retroactividade da lei fiscal.

Estou certo, porém, que haverá também quem sustente que o facto gerador do imposto, mesmo no IRS, é, aqui, reportado ao momento em que se realiza a mais-valia e em que ocorre a alienação.

Para o que se socorrerá, quer do próprio Código do IRS - que, em matéria de incidência, dispõe que “constituem mais-valias os ganhos obtidos que (...) resultem da *alienação* onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários” e

que “os ganhos consideram-se obtidos no momento da *alienação*”,

quer, provavelmente ainda, do próprio Código do IRC - que excepciona os ganhos resultantes da transmissão onerosa (de imóveis), em que o facto gerador se considera verificado na *data da transmissão*, da regra de verificação do facto gerador do imposto no último dia do período de tributação.

Isto é, sempre haverá quem sublinhe que o saldo em causa constitui, afinal, uma mera operação de determinação do rendimento colectável (e não uma “norma de incidência),

antes considerando, pois, como facto e como data relevantes para tributação legítima os da própria alienação onerosa e que ocorrem em momento preciso, ao longo do ano fiscal e, aqui, bem antes dos agravamentos fiscais em causa.

E, assim sendo, certamente considerarão tais transmissões como factos tributários *instantâneos*, reportados a momentos concretos e precisos – os da transmissão – e, mais facilmente, se entenderá também que poderá afinal, haver mesmo retroactividade, própria e autêntica, essa sim, como vimos, segundo o Tribunal Constitucional, proibida expressamente pela Constituição.

Uma última e breve nota, sobre as consequências de se pretender, no âmbito do regime da sobretaxa extraordinária, que, mesmo não existindo recebimento/pagamento/retenção do imposto, quem esteja legalmente obrigado a entregar essas quantias e o não fizer incorre na prática de crime (abuso de confiança fiscal) ou de contra-ordenação (falta de entrega da prestação tributária fiscais).

Ora, é pacífico na jurisprudência e doutrina que só se poderá considerar praticado aquele crime e aquela contra-ordenação fiscais se, efectivamente, tiver existido retenção ou recebimento dos montantes a entregar ao Estado.

Assim, se tal não suceder nada existe, pelo que essa conduta não pode ser considerada crime nem contra-ordenação.

A ideia é simples: em direito sancionatório (crime ou contra-ordenação) ninguém pode ser obrigado a entregar algo que não está na sua disponibilidade.

Sabemos que em direito fiscal, mais especificamente quanto ao IVA, já não é assim,

ou seja, mesmo que eu não tenha recebido o IVA que liquidei, mesmo assim tenho a obrigação fiscal de o entregar.

Mas, uma vez mais, o que acontece é que tal situação não merece censura sancionatória.

Em primeiro lugar, aquele entendimento de que não há crime, nem contra-ordenação fiscal, respeita à matéria da tipicidade.

Ou seja, os comportamentos em causa são atípicos.

E, como tem sido referido pelos tribunais e pela doutrina, quer o tipo de crime fiscal, quer o tipo de contra-ordenação fiscal que estão aí em causa no RGIT e para que a Lei 49/2011 remete implicitamente, pressupõem a apropriação.

Ora, só se pode falar em apropriação se existir algo que possa ser objecto dessa mesma apropriação.

Se tal objecto inexistir, então não se verifica um dos elementos do tipo.

Logo, é um problema de tipicidade que estará aqui em causa.

Em segundo lugar, se, para este caso da sobretaxa extraordinária se pretender entender, agora, que, afinal, aqui já não é necessária essa apropriação para que haja crime ou contra-ordenação fiscal

- ou seja, independentemente do pagamento/recebimento haverá sempre crime ou contra-ordenação -,

então, tal entendimento pode ser inconstitucional.

Isto porque violaria alguns princípios, diferentes:

Em primeiro lugar, o da legalidade criminal.

Estaríamos com esse entendimento a responsabilizar alguém em função de uma conduta que, na verdade, não está na sua inteira esfera de actuação, na sua inteira disponibilidade, no seu domínio.

E, em segundo lugar, violaria o princípio da subsidiariedade da intervenção do direito sancionatório, logo o princípio da proporcionalidade.

Nos casos em que não haja recebimento/pagamento/retenção do imposto, a sanção

meramente fiscal - ou seja, manter-se a obrigação de entregar esse mesmo imposto - é suficiente e eficaz.

O direito sancionatório deve guardar-se para os outros casos, mais graves.

E esses casos são aqueles em que haja efectivamente recebimento/pagamento/retenção do imposto, mas este não seja entregue ao Estado-credor.

Finalmente, apareceria ainda violado, com tal interpretação, o princípio da determinabilidade do tipo.

Aceitar a intervenção do direito sancionatório nestas situações traria sempre enorme confusão interpretativa aos artigos em causa

e que, como referi, pressupõem necessariamente a apropriação.

Esta interpretação é pacífica na doutrina e jurisprudência.

Pelo que, aceitar agora que, naquelas outras situações, também há crime ou mesmo contra-ordenação fiscal, põe, precisamente, em causa a determinabilidade dos tipos.

E o que quer isto dizer?

Que o legislador constitucional impõe que os tipos em direito sancionatório sejam perfeitamente precisos e certos, sem ambiguidades,

pelo que uma eventual interpretação da Administração tributária, como parece, no que respeita à aplicação do crime de abuso de confiança fiscal ou da contra-ordenação por falta de entrega da prestação tributária sem apropriação será, tudo indica, nesse segmento, inconstitucional.

Obrigado pela vossa atenção!

RFF