

REVISTA

DE FINANÇAS PÚBLICAS DIREITO FISCAL

3

ANO IV 09 11

ARTIGOS, COMENTÁRIOS
DE JURISPRUDÊNCIA, REGENSÕES,
CRÔNICA DE ACTUALIDADE.
OUTONO

JOSÉ XAVIER DE BASCO
Imposto sobre veículos; Valor
tributável do IVA;
Jurisprudência comunitária sobre
valor tributável do IVA

ANA GARCIA JIMES
Divida pública; Transparência;
Responsabilidade;
Democracia participativa

BRITA DE LA FEITE
IVA; Sociedades holding; Direito
à dedução

MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS
IVA; Insolvência; Regularização

DIOGO ORTIÇÃO RAMOS /
FERNANDO LANGA MARTINS
Retroactividade; Estado de Direito;
Facto tributário

MIGUEL NOGUEIRA DE BRITO / RUINO
DE OLIVEIRA GARCIA / ANDRÉIA
GABRIEL PEREIRA
Prémios de gestão;
Orçamento do Estado para 2011;
Economia da crise

O IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO

DA (IN)JUSTIÇA DO IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO

1. A nova sobretaxa extraordinária (breve apontamento)

Rogério M. Fernandes Ferreira

1. 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”¹. 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. Porém, só em 7 Setembro foi publicada a actual Lei n.º 49/2011.

Esta Lei tem três 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 um outro contendo as regras sobre a “retenção na fonte”. Mas a Lei 49/2011 contém ainda os dois preceitos, um contendo as “disposições transitórias e finais” – onde, entre o mais, se dispõe que a receita da sobretaxa extraordinária reverte integralmente para o Orçamento do Estado – e o outro sobre a sua entrada em vigor, no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 8 de Setembro de 2011.

¹ Disponível em <http://www.min-financas.pt/discursos-e-intervencoes-publicas/ministro-de-estado-e-das-financas/2011/intervencao-do-ministro-de-estado-e-das-financas-na-conferencia-de-imprensa-sobretaxa-extraordinaria>

Mais recentemente, foi divulgada a Circular n.º 23/2011, de 3 de Outubro, subscrita pelo Director-Geral dos Impostos, com 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 sobre-taxa “extraordinária”. Mas, antes de mais, trata-se de uma receita tributária, com a natureza de um (novo) imposto, onde são assumidas e não escamoteadas todas as características, de unilateralidade e outras, que, pacificamente, lhe aponta a doutrina e a jurisprudência, e nenhuma das contrapartidas e características inerentes à definição de taxa, o que justificou, plenamente, a existência de uma Lei da Assembleia da República a aprová-la expressamente.

Trata-se, porém, de facto, também de um imposto com a 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, ainda, 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 limitados temporalmente e, assim, presumivelmente, esgotar a sua utilidade neste mesmo exercício de 2011, não se repetindo para os exercícios seguintes.

Com efeito, e segundo a referida disposição transitória da Lei 49/2011, 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.

2. Os contornos do novo imposto extraordinário implicam, porém, um impacto bem diferente do seu antecedente mais próximo, dos anos oitenta. Este incidia, também, sobre o lucro das sociedades, sujeitas a contribuição industrial, e 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 a taxa de 2,8%, salvaguardado o salário mínimo. A Lei actual cria, como vimos, um imposto extraordinário sobre os rendimentos auferidos no ano em curso

de 2011 e devido por sujeitos passivos de IRS residentes em território português e que é determinado pela necessidade de um “ajustamento orçamental”.

O seu âmbito de incidência real ou objectiva é constituído, apenas, por *parte* do rendimento colectável do IRS, aquela que resulta dos rendimentos englobados, de trabalho dependente, empresariais e profissionais, de capitais e prediais e dos incrementos patrimoniais e pensões. A esta parte acrescem 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 os acréscimos patrimoniais não justificados.

Exclui-se do seu âmbito de incidência objectiva, expressamente e por cada sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida², 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 insuperáveis.

No que ao seu âmbito de incidência pessoal ou subjectiva respeita, a Lei n.º 49/2011 prevê que a nova sobretaxa extraordinária se aplique, apenas, aos sujeitos passivos residentes em território português, aqui incluindo os chamados residentes não habituais, e assim excluindo, também, da sobretaxa extraordinária, *a contrario*, os rendimentos dos não residentes, mesmo estes aqui aqui sejam considerados obtidos.

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

No âmbito das deduções à colecta, o regime da nova sobretaxa extraordinária é bem mais restritivo que o do IRS, apenas se prevendo a dedução do valor correspondente a 2,5% da retribuição mínima mensal garantida (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.

² Para este efeito, importa considerar os catorze meses auferidos e que a retribuição mínima mensal garantida corresponde a 485 € no Continente. Vide Decreto-Lei n.º 143/2010, de 31 de Dezembro.

Divergentes das do IRS são, ainda, as regras de retenção na fonte, as quais se aplicam, apenas, aos rendimentos de trabalho dependente e às pensões, 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 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, por seu turno, obrigadas a declarar os pagamentos assim efectuados na declaração Modelo 10 (Rendimentos e retenções não libertatórias de sujeitos passivos residentes), e, bem assim, a entregar, no ano seguinte – neste caso, 2012, tal como no IRS – a declaração de rendimentos e de retenção ao titular dos rendimentos. E prevê-se que os montantes retidos sejam entregues nos locais de pagamento já previstos, designadamente, para o IRS, em qualquer tesouraria de finanças, nas instituições bancárias autorizadas, nos correios, ou em qualquer outro dos locais determinados por lei.

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. Assim o imposto “retido” não pode deixar de ser entregue 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 da 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 Regime Geral das Infrações Tributárias – mesmo, portanto, segundo tal interpretação, 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.

Contudo, e por último, 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.

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

Desde logo, o problema decorrente da unidade do imposto sobre o rendimento pessoal, que a Constituição também impõe, mas que será, tudo indica, ultrapassado pelos motivos extraordinários que motivaram a criação, excepcional, do novo imposto, já antes anunciado.

De alguma forma, a própria natureza de adicionamento sobre rendimento colectável, já sujeito ao IRS, atenua esta questão. E, em 1983, também se discutiu se o imposto extraordinário então criado colidia com a exigência constitucional de um único imposto sobre o rendimento pessoal e o Tribunal Constitucional, perante a proliferação de diversos impostos parcelares (ainda não tinha sido ainda concretizado pela lei ordinária o imposto único sobre o rendimento pessoal), entendeu que o princípio teria de ser, e teria sido neste caso, respeitado por cada um deles³.

Por outro lado, o problema decorrente da (não) progressividade do imposto. Certamente surgirá justificado na presente sobretaxa pelos mesmos motivos de excepcionalidade que, constitucionalmente, poderão justificar aqueles outros entorses, ainda compatíveis com o teste e o princípio da confiança. A questão foi também discutida no âmbito do seu antecedente histórico, o referido imposto de 1983. O Supremo Tribunal Administrativo entendeu que “o sistema fiscal português não impede que

³ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 11/83 de 12 de Outubro de 1983, publicado no Diário da República, de 20 de Outubro, I Série, n.º 242, p. 3622-3636.

se criem impostos extraordinários não progressivos sobre os rendimentos pessoais”⁴, e também o Tribunal Constitucional secundou o entendimento.

A progressividade na tributação dos rendimentos pessoais é uma decorrência do princípio da igualdade que se extrai, desde logo, do artigo 104.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa. No actual Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o princípio traduz-se na tributação mais pesada dos rendimentos mais elevados, a através de taxas cujo valor aumenta à medida que se sobe nos vários escalões de rendimento⁵. No aresto de 83, o Tribunal Constitucional confrontado, conforme observámos, com a diversidade de impostos, entendeu que o objectivo de progressividade “é atribuído ao sistema fiscal na sua globalidade, e não a todos e cada um dos impostos que parcelarmente o integram. Assim, *aquele normativo constitucional apenas seria violado caso se comprovasse que a introdução do novo imposto alteraria irremissivelmente a actual estrutura do sistema fiscal português (...)*” Por outro lado, salientou o carácter extraordinário e transitório do imposto para justificar a atenuação da progressividade, argumento que, aliás, foi sobejamente referido ao longo do acórdão, sobretudo a respeito da retroactividade do imposto.

Embora a taxa da nova sobretaxa extraordinária seja fixa e proporcional, a progressividade acaba por ser, de certa forma, assegurada pela existência de uma isenção de base, correspondente ao valor do retribuição mínima garantida e, embora com valia bastante mais diminuta, pela própria dedução à colecta que é, especificamente, aplicável na sobretaxa extraordinária (pois, quanto menor for o rendimento colectável, maior será o impacto da dedução). Conforme vimos, a dedução é igual para todos os escalões e corresponde a 2,5% da retribuição mínima mensal garantida (pouco mais de 12 euros), por cada dependente (ou afilhado civil) que não seja sujeito passivo de IRS.

5. Não deverá, porém, descurar-se o problema decorrente do princípio da tipicidade qualitativa da receita, o qual, certamente, exigirá pon-

⁴ Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Dezembro de 1987 (Processo n.º 004590), disponível em www.dgsi.pt.

⁵ Vide art. 68.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/A/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho de 2010

derar um Orçamento “rectificativo”, mas do lado da receita. Isto para que, tratando-se de um novo imposto, este possa estar plenamente autorizado à cobrança já este ano de 2011, respeitando o princípio da legalidade específica 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 se constitui como uma mera taxa adicional. Como vimos, tem âmbito e tem regras de incidência, real e pessoal, próprios, tem taxa proporcional, tem deduções à colecta específicas e tem regras de retenção na fonte bem divergentes e autónomas, não tem limites quantitativos de cobrança, ou de reembolso, como no IRS. Tudo regimes próprios e bem diferentes dos que são aplicáveis em sede do imposto “principal” e que não se confundem, pois, com os deste. Só pode tratar-se de um imposto e sobretaxa autónoma e extraordinária, neste sentido perfeitamente *autónomo* e *diferente* do IRS. E esse problema é susceptível de ser invocado em contencioso fiscal, mesmo em sede de oposição (judicial) à execução fiscal e, como tal, convém tê-lo presente e acautelá-lo previamente e de forma adequada.

6. Por outro lado, não convém ignorar a questão 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 como foi já, mesmo recentemente, pelo Tribunal Constitucional⁶. Não obstante, mesmo aqui, o legislador ordinário não deixou certamente de frustrar algumas expectativas de quem não podia contar com uma nova taxa de 3,5%, designadamente durante o primeiro semestre do ano e antes da entrada em vigor da actual Lei, ainda que tal frustração passe o teste constitucional da confiança.

O princípio da confiança em situações de retroactividade de normas fiscais assenta, em conformidade com jurisprudência firmada pelo Tribunal Constitucional⁷, no pressuposto da afectação de expectativas, em sentido

⁶ Vide Acórdão n.º 399/10, de 27 de Outubro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

⁷ Cfr. jurisprudência citada no acórdão supra. v.g. Acórdão n.º 128/2009, de 12 de Março de 2009 (Processo n.º 772/2007)

desfavorável, quando constitui uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar e, bem assim, quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se preponderantes, e que aqui não se encontrariam verificados.

Vale a pena recordar a recente jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal sobre outras medidas já tomadas pelo Governo e diplomas cuja aprovação promoveu durante o segundo semestre deste ano de 2010. Em primeiro lugar, a Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho⁸, que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e introduziu um novo escalão de rendimento anual no IRS para os contribuintes com rendimento colectável superior a 150.000 euros, ao qual passou a corresponder uma nova taxa de 45% e, em segundo lugar, a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho⁹, que entrou também 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 citada Lei n.º 11/2010. Ambas as leis se inseriram no âmbito do Plano de Estabilidade e Crescimento (PEC) e pretendiam, assumidamente e entre o mais, fazer face à urgência da redução do défice e dos custos associados à dívida pública acumulada, através da obtenção de uma maior receita fiscal.

A questão, constitucional (e que o Presidente da República desde logo apresentou, em sede de fiscalização abstracta), foi a de saber se seria admissível aplicar tais agravamentos fiscais, resultantes do aumento das taxas e do mínimo de escalões, em duas modificações sucessivas e quase simultâneas da tabela geral de taxas do IRS, aos rendimentos auferidos antes da entrada em vigor das mesmas leis, auferidos desde o início do ano de 2010.

O Tribunal Constitucional já se pronunciou no sentido de não declarar a inconstitucionalidade das normas em causa. No seu acórdão – votado por maioria e com (muitos) votos de vencido –, decidindo que, não obstante tais preceitos se destinarem a produzir efeitos a partir de 1 de Janeiro, não

⁸ Vide Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, publicado no DR de 15 de Junho, n.º 114, Série I.

⁹ Vide Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, publicado no DR de 30 de Junho, n.º 125 Série I, 1.º Suplemento.

existia violação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal, nem desrespeito do princípio da segurança, enquanto manifestação do Estado de Direito. De acordo com este Tribunal Constitucional, o legislador constitucional não pretendeu, pelo menos quando estão em causa impostos, directos, relativos ao rendimento, que são impostos periódicos de formação sucessiva, integrar tais situações no âmbito da proibição expressa de retroactividade, pois o facto tributário que a lei nova pretende regular não ocorre na totalidade ao abrigo da lei antiga, antes continuando a formar-se na vigência da lei nova. Estes casos reconduzem-se a mera “retrospectividade” (para outros, retroactividade de terceiro grau), e não a retroactividade autêntica, segundo o Tribunal a única não consentida pela Constituição. E chamando jurisprudência constitucional anterior, o Tribunal chegou à conclusão que as normas em causa passavam, ainda, o teste da protecção constitucional de confiança, como parece passar, agora, de acordo com, essa interpretação, atentas as circunstâncias excepcionais justificativas da sua criação, a aplicação “retrospectiva” da nova Lei 49/2011 em relação aos rendimentos de trabalho ou a pensões, ou mesmo a rendimentos prediais¹⁰.

Porém, contrariamente ao que sucedeu com os dois diplomas referidos, mesmo depois de um novo acórdão proferido a propósito das tributações autónomas (com justificação idêntica), o novo regime, mais gravoso, de tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS não foi então, nem ainda, objecto de apreciação pelo Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização abstracta ou concreta. No entanto, parece suscitar, em relação aos mesmos rendimentos, problemas idênticos aos que a Lei n.º 49/2011 que aprovou a nova sobretaxa extraordinária, muito provavelmente, acabará por suscitar junto do Tribunal Constitucional pela via da fiscalização concreta.

Entrando (todas) as referidas Leis em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e não se encontrando disponível, uma vez mais, norma transitória que regule a sua concreta aplicação no tempo, sempre ficará por saber se as mesmas poderão, ou não – como se pretenderá – aplicar às mais (e às menos) valias provenientes de alienações onerosas de valores

¹⁰ Neste sentido, FAUSTINO, Manuel – “Retroactividade; Princípio da Confiança; Inconstitucionalidade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III 09 10, n.º 3, p. 206.

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.

Após aqueles dois recentes Acórdãos do Tribunal Constitucional, haverá certamente uma probabilidade bem alta de este Tribunal, confrontado com a questão, decidir, também aqui, que não estamos perante “retroactividade autêntica e própria”. Há, aliás, já vezes, bem autorizadas, a subscrever a tese segundo a qual o facto tributário relevante – aqui – será o saldo positivo entre mais e menos-valias apurado, a 31 de Dezembro deste ano – não colidindo, assim, com o princípio da não retroactividade da lei fiscal.¹¹

Estou certo, no entanto, que haverá também quem sustente que o facto gerador do imposto (mesmo também no IRS) é, aqui, reportado ao momento em que se realiza a mais-valia (e a menos-valia) e em que ocorre a alienação. Para sustentar este sentimento, poderá socorrer-se, 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 exceptiona os ganhos resultantes da transmissão onerosa – de imóveis –, em que o facto gerador se considerava 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 também que o *saldo* em causa constitui, afinal, uma mera operação de determinação do rendimento colectável (e não uma verdadeira norma de incidência): Antes considerando, pois, como facto e como data relevantes para a tributação legítima, também do ponto de vista constitucional, os da própria alienação onerosa, que ocorrem em momento(s) preciso(s), ao longo do ano fiscal e, no caso, bem antes dos agravamentos fiscais em causa.

De resto, justamente pelo seu carácter eminentemente ocasional (*wind falls*) as mais-valias foram, na sua origem, sujeitas apenas a taxas liberatórias e, só mais tarde, ficaram sujeitas a englobamento. E, assim sendo, certamente haverá quem também considere tais transmissões como factos tributários *instantâneos* e reportados a esses momentos concretos e precisos (de transmissão) e, mais facilmente, se entenderá também que

¹¹ Vide FAUSTINO, Manuel, *op cit*, p.207-208

poderá afinal, haver mesmo retroactividade, própria e autêntica – essa sim, como vimos, segundo o Tribunal Constitucional, proibida expressamente pela Constituição.

Sem prejuízo, vale a pena recordar que o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre uma questão semelhante: a aplicação no tempo do agravamento da tributação autónoma das despesas de representação e os encargos com certas viaturas, em sede de IRC¹², suscitada por força de um recurso interposto por um contribuinte na sequência de uma impugnação judicial¹³. Em virtude da retroacção de efeitos, esse agravamento tornou-se aplicável aos encargos e despesas já realizados no decurso do ano de 2008 até à data em que a lei iniciou a sua vigência, tendo-se colocado o problema de saber se a referida norma violaria, ou não, a proibição constitucional da retroactividade fiscal. Mas o Tribunal Constitucional entendeu que não, que, no imposto sobre o rendimento, mesmo nas situações de tributação autónoma, o facto tributário gerador só ocorre a 31 de Dezembro – e, portanto, que também aqui a questão era de mera “retrospectividade”.

Ao invés, e por seu turno, o Supremo Tribunal Administrativo considerou – e a nosso ver, bem¹⁴ – que a tributação autónoma incidia sobre a despesa e que cada acto de despesa constituía um facto tributário autónomo, a que o contribuinte ficaria sujeito, viesse ou não a ter rendimento tributável no fim do exercício. Independentemente de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide

¹² Aprovada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que alterou a redacção dada ao n.º 3 do artigo 81.º do Código de IRC

¹³ Vide Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional de 12 de Janeiro de 2011 (Processo n.º 204/2010).

¹⁴ No mesmo sentido, PEREIRA, Paula Rosado – “O princípio da não retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos (Comentário ao Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional de 12/01/2011 – Processo n.º 04255/10)”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV 06 11, n.º 2, p. 224. Na verdade, porém, para considerar a tributação autónoma da despesa não inconstitucional, o Constitucional deveria, antes, ter procurado “explorar” outras vias, que não essa – porventura mais adequadas do que a dos anteriores acórdãos proferidos –, por forma a aproveitar a fundamentação da “retrospectividade” anteriormente já invocada, focando-se, designadamente, na natureza “substitutiva” da tributação autónoma sobre a despesa; esta via não descuidaria a capacidade contributiva baseada em rendimento ou lucro tributáveis, pois a tributação incide, mesmo que indirectamente, sobre o rendimento, através de norma preceptiva, ou anti-abuso específica.

com o ano civil, a cada acto de despesa deveria ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização, assim como poderá suceder em sede de tributação de mais-valias: cada transmissão constituir um facto tributário instantâneo. Sob pena de se violar o princípio da não retroactividade da lei fiscal consagrado na Constituição, concluiu o Supremo que a (então) nova taxa de 10% apenas podia ser aplicável aos actos de despesa posteriores à alteração legislativa que previu tal agravamento.

7. Por fim, um apontamento ainda em relação ao enquadramento sancionatório da retenção na fonte da nova sobretaxa extraordinária. Mesmo que não haja lugar a recebimento/pagamento/retenção do imposto, quem esteja legalmente obrigado a entregar essas quantias e o não fizer incorrerá, segundo ia referida interpretação da Administração tributária, na prática de crime, na forma de abuso de confiança fiscal ou de contra-ordenação fiscal, em virtude da falta de entrega da prestação tributária.

É, porém, pacífico na jurisprudência e na 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. Se tal não suceder nada existe, pelo que essa conduta não pode, nem deve, ser considerada crime, nem contra-ordenação. Em direito sancionatório (crime ou contra-ordenação) ninguém pode ser obrigado a entregar algo que não está na sua disponibilidade. Em direito fiscal, mais especificamente quanto ao IVA, já não será assim (mesmo que o sujeito passivo não tenha recebido o IVA que liquidou, mesmo assim tenho a obrigação fiscal de o entregar).

Aqui, uma vez mais, o que acontece é que essa situação não merece censura sancionatória. Em primeiro lugar, 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 Regime Geral das Infrações Tributárias – e para o qual a Lei 49/2011 remete implicitamente –, pressupõem a apropriação. E só se pode falar em apropriação se existir algo que possa ser objecto dessa mesma apropriação. Se tal objecto inexistir, não se verifica um dos elementos do tipo (é um problema de tipicidade que estará aqui em causa).

Em segundo lugar, se, para o caso da nova sobretaxa extraordinária se pretender entender, agora, que, afinal, aí já não é necessária a apropriação para que haja crime ou contra-ordenação fiscal – ou seja, que, independentemente do pagamento/recebimento, haverá sempre crime ou

contra-ordenação fiscais –, tal entendimento pode ser inconstitucional, por violação de diversos princípios jusconstitucionais e, desde logo, 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 e no seu domínio.

E violaria também o princípio da subsidiariedade da intervenção do direito sancionatório (logo, o princípio da proporcionalidade). Nos casos onde não exista recebimento/pagamento/retenção do imposto, a sanção meramente fiscal, que se traduz na manutenção da obrigação de entregar esse mesmo imposto, é suficiente e eficaz. Ora, o direito sancionatório deve ficar reservado para as situações mais graves, e esses casos reconduzem-se apenas, àqueles em que em que tenha havido efectivamente recebimento/pagamento/retenção do imposto, mas que não tenha sido entregue ao Estado-credor.

Finalmente, apareceria ainda violado, com essa interpretação, o princípio da determinabilidade do tipo. Aceitar a intervenção do direito sancionatório nestas situações traria sempre enorme confusão interpretativa aos artigos em causa¹⁵, os quais pressupõem necessariamente a apropriação. Esta interpretação é pacífica na doutrina¹⁶ e jurisprudência e não resultou afectada pelo facto de ter deixado de falar em apropriação do imposto e ter passado a aludir à mera falta de entrega do tributo, no crime de abuso de confiança fiscal. Conforme explicam os Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, ao passo que no crime de confiança comum¹⁷ o bem objecto de apropriação terá sido entregue por título não translativo da propriedade (a posse não é, desde o início, legítima), no crime de abuso de confiança fiscal a apropriação só se concretiza no momento em que o sujeito passivo devia proceder à entrega da prestação tributária e não o fez. Ou seja, a destinação entre os dois tipos legais, o geral e o especial, opera apenas em questões temporais, pois *aqui*

¹⁵ Vide artigo que tipifica o crime de abuso de confiança fiscal: 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias ("RGIT"), na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e o artigo que consagra a falta de entrega da prestação, como contra-ordenação: 114.º do RGIT, na redacção dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

¹⁶ Vide, SANTOS, Manuel Simas e SOUSA, Jorge Lopes de – *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, Áreas Editora, 2010, 4.ª edição, p. 719.

¹⁷ Vide art. 205.º do Código Penal.

a *apropriação sucede a essa posse ou detenção*¹⁸. Em todo o caso, sempre será exigível que as quantias pecuniárias do imposto tenham existido na esfera dos substitutos tributários que deviam ter procedido à retenção do imposto e que estes as façam ingressar na sua esfera.

Para que a falta de entrega da prestação tributária constitua, por seu turno, uma contra-ordenação, o Regime Geral das Infracções Tributárias¹⁹ exige que a prestação tenha sido por conta daquela ou que haja a obrigação de liquidar e tenha sido recebida²⁰.

Pelo que, aceitar agora que, naquelas outras situações, também há crime ou contra-ordenação fiscais, põe, precisamente, em causa a determinabilidade dos tipos, que impõe que os tipos em direito sancionatório sejam perfeitamente precisos e certos, e que não apresentem ambiguidades, razão epela qual 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.

2. A Sobretaxa Extraordinária sobre rendimentos sujeitos a IRS: uma solução demasiado previsível

Luís Máximo dos Santos

1. A criação pela Lei n.º 49/2011, de 7 de Setembro, de uma sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) auferidos no ano de 2011 desenhado, compreensivelmente, um intenso debate público, designadamente quanto a possíveis alternativas que não pusessem em causa um défice

¹⁸ Vide, SANTOS, Manuel Simas e SOUSA, Jorge Lopes de – *op cit.*, p. 719.

¹⁹ Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 Junho, publicado no DR de 5 de Junho, n.º 130, Série I, vd. artigo 114.º na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro

²⁰ Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Dezembro de 2009 (Processo n.º 887/09); Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 28 de Janeiro de 2010 (Processo n.º 1163/06); Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Abril de 2010 (Processo n.º 85/10); Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Junho de 2010 (Processo n.º 0338/10); Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Outubro de 2010 (Processo n.º 0477/08).

orçamental correspondente a 5,9% do Produto Interno Bruto (PIB), de modo a cumprir um dos objectivos centrais do Programa de Ajustamento Económico e Financeiro celebrado entre o Governo de Portugal, por um lado, e a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional (a denominada *troika*), por outro.

Diga-se, desde já, que quando falamos em “possíveis alternativas” estamos a pensar exclusivamente noutras soluções para aumentar a receita tributária e não, como na altura também se aventou, em reduções na despesa pública equivalentes à receita que se previa arrecadar com a sobretaxa. Quanto a esse aspecto, vamos dar por boas as justificações constantes da Proposta de Lei n.º 1/XII, que esteve na origem do diploma em questão.

Não podemos, aliás, deixar de referir que consideramos muito mais justificado (não obstante as suas insuficiências, a que já iremos) um prolongamento para 2012 da sobretaxa extraordinária do IRS, mesmo que incrementada com as adaptações que se revelassem necessárias para obter igual efeito financeiro, do que a denominada “suspensão”, nos anos de 2012 e de 2013, do pagamento do subsídio de férias e de Natal dos trabalhadores do sector público e dos reformados, prevista nos artigos 18.º e 19.º da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012, tendo em conta razões de elementar justiça e de coesão social, bem como a necessidade de não contribuir para a desmotivação das estruturas do Estado, numa fase em que, talvez mais do que nunca, se precisa do seu particular empenho.

De facto, a suspensão dos subsídios é uma aparente medida de consolidação orçamental, de redução sustentada da despesa, a menos que venha a tornar-se definitiva. É certo que o País tem alguma tradição nesse domínio, pois são muitos os exemplos de medidas apresentadas como temporárias que se tornaram definitivas. Neste caso, porém, admitimos que se levantarão grandes obstáculos políticos e até constitucionais.

É justo reconhecer que o leque de alternativas não era vasto, em especial tendo em conta o já referido objectivo de produzir efeitos no plano da receita ainda em 2011. Mas, ainda assim, cremos que o resultado podia ter sido melhor.

2. Como é sabido, uma larga parte da discussão em torno da sobretaxa extraordinária girou em torno da sua justiça ou injustiça. O Presidente da República chegou mesmo a afirmar (estamos a citar de cor) que a sobretaxa “correspondia aos padrões de justiça tributária que o legislador tem adoptado entre nós”.

Apesar da estranheza que a afirmação terá causado em alguns, a verdade é que o Presidente aludia, julgamos nós, ao tradicional tratamento mais favorável dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias em sede de IRS (quanto a estas últimas, muito em especial, até às alterações introduzidas pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho)²¹, bem como ao facto de o nosso legislador fiscal, até ao momento, aparentemente, pensar que é ao nível do IRS que, por ser progressivo (e bem), se faz a plenitude da justiça fiscal.

Ora, nesse sentido, o Presidente tinha razão, isto é, tem sido esse, efectivamente, o padrão de justiça (?) em que temos vivido. Porém, o que importa perguntar é se esse padrão ou modelo de justiça (de injustiça?) se pode manter quer nas condições especiais da actual crise financeira, quer estruturalmente.

É condição essencial para o seu êxito que o esforço decorrente da necessidade de cumprir as metas de consolidação das finanças públicas acordadas com a *troika* seja partilhado por todos os portugueses com a maior equidade possível.

Ora, essa circunstância interpela os decisores políticos no sentido de uma especial atenção aos critérios de justiça presentes na elaboração das formas tributárias ditas extraordinárias.

Em situações de crise grave a população tem uma legítima maior exigência e sensibilidade ao problema da justa repartição dos encargos, pelo que deve haver disponibilidade da parte do poder político para encontrar soluções inovadoras, não se afigurando aconselhável uma atitude de *business as usual*.

Nesse sentido a solução plasmada nesta sobretaxa é demasiado previsível e algo preguiçosa, na medida em que o legislador se limitou a servir-se do IRS, esquecendo que o mesmo, já de si, não é propriamente um modelo de justiça fiscal. Na verdade, não nos podemos esquecer, apesar de algumas tentativas ao longo dos anos para modificar tal situação, que, segundo os dados oficiais relativos a 2009, 66,80% do rendimento bruto do IRS provinha da categoria A (trabalho dependente) e 21,79% provinha da categoria H (pensões), perfazendo um total de 88,59%! Onde está, então, o cumprimento do comando constitucional contido no artigo 104.º, n.º 1, da

²¹ Note-se, no entanto, que a taxa liberatória aplicável às mais-valias mobiliárias é actualmente de 20%, prevendo-se na Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012 a sua elevação para 21,5%, alinhando-a assim com a aplicável aos rendimentos de capitais.

Constituição da República segundo o qual “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades (...)”?

Acresce que a sobretaxa não atende sequer à totalidade dos rendimentos que lhe estão sujeitos, deixando de fora uma parcela não desprezível dos rendimentos de capitais (v.g. juros e dividendos).

O limiar de isenção, correspondente à retribuição mínima mensal garantida, é decididamente muito baixo e quanto ao valor da dedução à colecta por cada dependente nem vale a pena falar.

3. As questões que esta sobretaxa veio colocar – não sendo novas – são da maior relevância e vão muito para além da sua efémera vigência. Na verdade, esta iniciativa, a que poderíamos adicionar a criação da taxa adicional de solidariedade, prevista na Proposta de Lei do Orçamento do Estado²², embora esta com menor impacto desse ponto de vista, dado o escasso número de contribuintes que atinge, veio pôr em evidência a percepção geral de que, apesar da característica da progressividade (mitigada pela existência de importantes rendimentos sujeitos a taxa liberatória), o IRS não é um imposto sentido como justo pelos cidadãos, pois penaliza fundamentalmente os rendimentos do trabalho (em especial do trabalho por conta de outrem) e as pensões, conforme se comprova pela distribuição da receita pelas diferentes categorias de rendimentos.

Por isso, tendo em conta também a excepcionalidade da situação que vivemos, a solução de, por exemplo, se determinar o englobamento obrigatório de alguns dos rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, por um período temporário, e ainda que com algumas limitações, poderia conferir mais sentido à convocação de todos os portugueses para o esforço que lhes está a ser exigido e, nessa medida, obter um maior grau de justiça.

Os sucessivos aumentos da carga tributária em IRS, longe de conculcarem para fazer pagar mais quem mais tem, limitam-se a penalizar fiscalmente o factor trabalho, em geral, e determinados grupos da classe média que são essenciais para o desenvolvimento do País. Ainda assim, fique claro que, em termos de justiça fiscal, entendemos, em tese, preferíveis aumentos do IRS a aumentos do IVA, sem prejuízo de se reconhecer, contudo, que não deve haver dogmatismos nestas matérias, sendo pois

²² A taxa adicional de solidariedade consiste na aplicação de uma taxa de 2,5% aos rendimentos colectáveis superiores a € 153.000 relativamente aos rendimentos auferidos nos anos de 2012 e 2013.

indispensável avaliar cada situação, cada proposta concreta, no seu contexto específico e nas suas múltiplas facetas.

4. Contendo embora elementos comuns a outras crises, esta é uma crise de tipo novo. Logo, não podemos esperar resolvê-la com receitas velhas e pré-estabelecidas. Isso é válido ao nível da política económica em geral mas também no plano da política fiscal.

Fará sentido, por exemplo, tributar o património imobiliário e deixar totalmente incólumes aquelas categorias do património mobiliário, em especial os valores mobiliários, que são hoje um dos mais importantes indicadores da riqueza e, portanto, de capacidade contributiva? Vivemos no século XXI e, por vezes, para efeitos fiscais, parece que estamos no século XIX.

Não se trata, sequer, de criar um imposto sobre as grandes fortunas ou mesmo um imposto geral sobre o património, como em diversos momentos já tem sido proposto. Trata-se sim de encontrar soluções mais justas de tributação, seja ao nível do IRS, seja ao nível da tributação localizada e moderada de certas categorias do património mobiliário.

Se há algo que a crise global que estamos a viver demonstrou claramente foi o facto de que o sistema financeiro internacional se apoderou e, em certo sentido, devorou a economia real. Desde há largos anos, o sistema financeiro desenvolve-se segundo uma lógica própria, que pouco ou nada tem a ver com o financiamento das trocas e dos investimentos na economia mundial. O essencial dos movimentos financeiros consiste num vai-e-vem incessante, de natureza puramente especulativa, entre os diferentes instrumentos financeiros e moedas, atingindo os correspondentes fluxos valores imagináveis.

Nada disto é, em boa verdade, surpreendente. Sabe-se, desde Keynes, que o desenvolvimento rápido e não controlado dos mercados financeiros provoca fatalmente a sua deriva especulativa e que o risco de uma predominância da especulação tende a crescer à medida que a organização dos mercados financeiros progride. Há muito que a função do sistema financeiro internacional deixou de ser a de assegurar o financiamento do comércio mundial e das balanças de pagamentos.

As sucessivas crises em que vivemos desde meados de 2007, parecem ter demonstrado que o modelo da “financeirização” não conduziu, bem pelo contrário, a bons resultados. Logo, a definição de uma moderna política fiscal não poderá ignorar esse dado. Não podemos ficar presos aos tabus dos anos 90 do século XX quando esse modelo está a desabar.

Não se ignora – evidentemente – que uma grande parte da solução tem de vir de instâncias internacionais. Mas é sintomático que, por exemplo, a própria Comissão Europeia tenha vindo propor a tributação das transacções financeiras internacionais, aliás, com a aquiescência da Alemanha, dando um sinal de que o *status quo* em matéria de política fiscal tem de ser superado.

A desigualdade social está no centro da crise internacional e atingiu limites há algum tempo impensáveis. De facto, a enorme desigualdade na distribuição do rendimento constitui, em si mesma, uma causa da crise e agrava-se com o seu aprofundamento. Num artigo publicado na revista *Time* (edição americana) de 10 de Outubro de 2011, intitulado “Why America Must Revive Its Middle Class”, Jeffrey D. Sachs chama a atenção para o facto de actualmente 1% das pessoas mais ricas nos Estados Unidos deter cerca de 25% do rendimento nacional, percentagem que – certamente não por acaso –, corresponde à que se verificava em...1929²³.

Trata-se do maior grau de desigualdade nas democracias desenvolvidas e desde 1929 que nada de semelhante se verificava nos Estados Unidos. Conforme explica Jeffrey D. Sachs no artigo *supra* mencionado, a política fiscal é uma causas centrais dessa enorme desigualdade na repartição do rendimento.

5. Impõe-se, portanto, repensar a política fiscal. Há um enorme imobilismo nesta matéria em Portugal, circunstância a que não será indiferente o peso de alguns lóbis beneficiários do *status quo*. Há que não recear as críticas que necessariamente surgirão. Visto à luz de hoje, só nos pode fazer sorrir o coro de protestos que, por exemplo, se levantou em 2000 contra a consagração da possibilidade de derrogação do dever de sigilo bancário por parte da administração tributária e a modificação do iníquo e injustificado regime de tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS, que no entanto só se viria a consumir em 2010.

Precisamos, com urgência, de pensar e pôr em prática uma política fiscal que, no contexto da economia dos nossos dias, contrarie a desvalorização social do trabalho e do investimento produtivo e dê algum contributo para a diminuição das desigualdades sociais.

²³ Sobre este tema cf. também Nouriel Roubini, “A instabilidade da desigualdade”, in edição *on-line* do *Journal de Negócios* de 17 de Outubro de 2011.