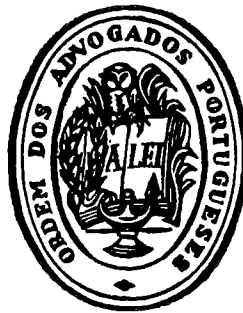


JOSÉ JOÃO DE AVILLES OGANDO

A CONSTITUCIONALIDADE
DO REGIME DO PAGAMENTO
ESPECIAL POR CONTA



Separata da Revista da Ordem dos Advogados
Ano 62, III — Lisboa, Dezembro 2002

A CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DO PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA

Com as alterações introduzidas pela Lei nº. 32-B/2002 de 30 de Dezembro

José João de Avillez Ogando*

SUMÁRIO:

I. Introdução; II. Caracterização do pagamento especial por conta; 1. Evolução; 2. Enquadramento actual; 3. Regime sancionatório; III. Apreciação da constitucionalidade do pagamento especial por conta; 1. Alguns princípios constitucionais em matéria fiscal; 2. O objecto do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas; 3 A inconstitucionalidade do pagamento especial por conta; IV. Conclusão.

I. Introdução

O pagamento especial por conta foi introduzido entre nós pelo Decreto-Lei nº. 44/98 de 3 de Março e consiste num pagamento por conta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que se vier a liquidar, a efectuar durante o ano a que respeitam os rendimentos objecto de tributação, tendo por medida os rendimentos do ano anterior, configurando-se ainda como sendo um pagamento especial, ou seja, com a finalidade de assegurar a favor do Estado um quantitativo de imposto calculado em função da colecta expectável por empresas que observam rácios de rentabilidade considerados normais.

Trata-se assim de um adiantamento obrigatoriamente feito ao Estado pelas pessoas colectivas que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, bem como pelas não residentes com estabelecimento estável em território português, desde que em qualquer caso não estejam abrangidas pelo regime simplificado de tributação do rendimento.

* O autor é Advogado da sociedade de advogados Seabra, Gonçalves Ferreira, Cunha e Associados.

A génese e o desenvolvimento desta figura, que pretende ser uma forma de pagamento do imposto apurado a final, esteve envolta em polémica porquanto as suas características apontavam para a instituição de uma colecta mínima das empresas, como forma de dotar o Estado de um mecanismo adicional de combate às práticas de evasão fiscal, essencialmente materializadas em sede de IRC pela ocultação de rendimentos e ou da empoação de custos. Com a sua introdução no ordenamento jurídico-tributário português pretendeu o Legislador combater as graves distorções em matéria de equidade e justiça tributária, enquanto se aumentava a eficácia económica do Estado.

Nos termos do preâmbulo do citado Decreto-Lei – que curiosamente inicia com a proclamação “o presente diploma reduz a taxa do IRC em 2 pontos...” – uma das virtualidades do pagamento especial por conta consiste no facto de permitir aproximar o momento da produção do rendimentos da sua tributação, o que também não deixa de ser curioso, já que na altura de efectuar este pagamento, em Março, ainda não estão decorridos três quartos do período de tributação, sendo isso sim, uma forma de tributação das empresas à cabeça, cobrada antes mesmo da formação dos elementos sobre os quais será apurada a matéria colectável que eventualmente se venha a verificar.

II. Caracterização do pagamento especial por conta

1. Evolução

O pagamento especial por conta entrou em vigor entre nós com a caracterização que lhe foi dada, como se disse, pelo Decreto-Lei nº. 44/98, nos termos do qual era determinado com base na diferença entre o valor de 1% do volume de negócios correspondente a vendas e prestações de serviços prestados durante o ano anterior, com os limites mínimo de Esc. 100.000\$00 (€ 498,80) e máximo de Esc. 300.000\$00 (€ 1.496,39), e o montante dos pagamentos por conta efectuados durante o ano anterior.

Assim configurado, o pagamento especial por conta esquematiza-se da seguinte forma:

$$\text{PEC} = 1\% \text{ Volume Negócios} - \text{Pagamentos por Conta} \\ (\text{€ } 498,80 < \text{PEC} < \text{€ } 1.496,39)$$

A entrega de pagamento especial por conta vencia-se no mês de Março altura em que era em princípio pago de uma só vez, com a possibilidade de o sujeito passivo optar pela faculdade de proceder à sua entrega em duas prestações, nos meses de Março e Outubro, ou nos 3º e 10º meses do período de tributação, no caso de se tratar de sujeitos passivos cujo período de tributação não fosse coincidente com o ano civil.

A sua recuperação processava-se por dedução à colecta do próprio exercício e até ao exercício seguinte e ou por reembolso da parte não deduzida por insuficiência de colecta mediante requerimento apresentado nos 30 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos relativa ao último exercício ou, em caso de cessação de actividade, da declaração do período em que esta ocorrer.

A lei consagrava ainda uma dispensa de efectuar pagamento especial por conta por parte das sociedades, no respectivo ano de início de actividade.

Nestes termos, o regime do pagamento especial por conta tal como se encontrava concebido inicialmente, apontava pelo menos formalmente para um verdadeiro pagamento por conta do imposto devido a final, uma vez que a lei previa a possibilidade de solicitar a sua restituição, sempre que a colecta efectivamente apurada fosse insuficiente para a integral absorção do montante entregue em excesso.

Com a entrada em vigor da Lei nº. 30-G/2000 de 29 de Dezembro, estendeu-se o período de dedução à colecta até ao quarto exercício seguinte, tendo-se prejudicado a configuração original do pagamento especial por conta como um pagamento por conta, com a redução da possibilidade de reembolso do montante não absorvido pela colecta de

anos posteriores, limitada apenas a situações de cessação de actividade. Neste caso, o sujeito passivo podia unicamente reaver o montante em excesso dos pagamentos especiais por conta efectuados nos três anos anteriores à cessação, mediante requerimento a apresentar nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade.

Assim, a reforma então introduzida e que vigorou entre nós durante os exercícios de 2001 e 2002, permitiu que – fora das situações de cessação da actividade – a única forma de recuperação de pagamento especial por conta pago em excesso seria a da dedução à colecta do próprio exercício e até ao quarto exercício seguinte, o que não deixa de se tratar de uma vantagem meramente aparente, já que apesar de o contribuinte passar a poder imputar o pagamento especial por conta em quatro exercícios, a verdade é que em cada um deles realizará entregas substanciais de pagamento especial por conta, que serão igualmente associadas às colectas dos exercícios a que digam respeito¹.

Assim, de um pagamento por conta, o pagamento especial por conta configurado desta forma apresentava-se como uma verdadeira colecta mínima, desconsiderando o princípio constitucional da tributação das empresas fundamentalmente com base no lucro real obtido, penalizando essencialmente as empresas que apresentassem reduzidos ou nulos resultados fiscais.

Com a aprovação do Orçamento de Estado para 2003, aprovado pela Lei nº. 32-B/2002 de 30 de Dezembro, o pagamento especial por conta passou a ter a seguinte caracterização:

¹ Resta saber qual a política da administração tributária quanto à ordem por que serão deduzidos em cada exercício, os pagamento especiais por conta não integralmente deduzidos em exercícios anteriores por insuficiência de colecta apurada. A redacção do nº. 1 do artigo 87º sugere que seja feita primeiro a dedução do pagamento especial por conta do próprio exercício a que respeita, seguindo-se os restantes, em caso de insuficiência da colecta, até ao quarto exercício anterior. No entanto parece-nos que a dedução dos restantes deverá ser feita por ordem de antiguidade.

- a) o montante do pagamento especial por conta é igual à diferença entre o valor correspondente a 1% dos respectivos proveitos e ganhos do ano anterior, com o limite mínimo de € 1.250 e máximo de € 200.000, e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior²;
- b) as sociedades passam a estar dispensadas de efectuar este pagamento no ano de início de actividade e no seguinte³;
- c) o reembolso é possibilitado mediante dedução à colecta líquida apurada do exercício em curso, e até ao quarto exercício seguinte, sendo que na parte que não tenha sido possível deduzir por insuficiência das colectas apuradas, a possibilidade de reembolso encontra-se condicionada às seguintes condições⁴:
 - i. os sujeitos passivos em causa não sejam susceptíveis de ser abrangidos pelo regime simplificado de tributação;
 - ii. tenham tido, no exercício a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, uma rentabilidade igual a pelo menos 90% da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de actividade em que se inserem;
 - iii. a insuficiência de colecta que deu origem ao reembolso seja justificada pelo sujeito passivo perante a Administração Tributária; e
 - iv. seja requerida para o efeito uma acção de inspecção tributária nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos do quarto exercício

² Fazendo correspondência com o esquema anterior:

$$\text{PEC} = 1\% \text{ Proveitos e Ganhos} - \text{Pagamentos por Conta} \\ (\text{€}1.250 < \text{PEC} < \text{€}200.000).$$

³ Cf. n.º 4 do artigo 98º do Código do IRC.

⁴ Cf. n.º 3 do artigo 87º do Código do IRC.

seguinte àquele a que o pagamento especial por conta diz respeito⁵.

Com a recente aprovação do Decreto-Lei nº. 129/2003 de 26 de Junho, o legislador, ainda preocupado com o combate às práticas evasivas de ocultação de rendimentos e de empolamento de custos, geradoras de graves distorções dos princípios da equidade e da justiça tributária, da própria eficiência económica, e fazendo agora referência ainda ao princípio da estabilidade tributária, veio mais uma vez, tendo em conta a particular conjuntura económica e a situação financeira em que actualmente se encontram a maioria dos sujeitos passivos, alterar o regime do pagamento especial por conta no que diz respeito ao horizonte temporal para a sua entrega nos cofres do Estado, e possibilitando a sua limitação pelos sujeitos passivos, ao montante que, segundo os dados de que disponham, prevejam venha a ser absorvido pela colecta esperada.

Assim este diploma estabelece no seu artigo 1º que nos casos em que o pagamento especial por conta apurado nos termos do nº. 2 do artigo 98º do Código do IRC seja igual ou inferior⁶ a € 1.250, deve ser pago integralmente nos meses de Junho e Novembro. Caso pelo contrário, o pagamento especial por conta a realizar pelo sujeito passivo seja superior ao mínimo legal, deve o respectivo pagamento ser feito da seguinte forma: o montante de € 1.250 acrescido de 20% do valor que excede aquele montante ser pago nos meses de Junho e Novembro de 2003, devendo o remanescente ser pago no mês de Fevereiro de 2004.

⁵ Não obstante o que sobre este ponto diz o n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC, veio o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, através do Despacho d nº. 1553/2003-XV de 18 de Junho, a permitir que “os sujeitos passivos, não abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53º do mesmo diploma, podem solicitar o reembolso, no exercício seguinte àquele a que respeita, da parte do pagamento especial por conta que não tenha sido deduzida à colecta do exercício de 2003, desde que preenchidos, cumulativamente, os requisitos constantes das alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 87º do Código do IRC.”.

⁶ Será inferior a € 1.250 sempre que o for a diferença entre o valor correspondente a 1% dos proveitos e ganhos do ano a que respeita e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior.

2. Enquadramento actual

Quanto a principais alterações de regime, temos desde logo a ampliação da base de incidência, que deixa de se referir ao volume de negócios para passar a incidir sobre totalidade dos proveitos e ganhos obtidos pela empresa durante o ano anterior. Surge no entanto a questão de saber se, para efeitos da determinação do quantitativo em concreto do pagamento especial por conta, são ou não tidos em consideração todo o tipo de ganhos, incluindo aqueles que não têm relevância no âmbito da tributação pelo lucro real, seja por configurarem meras expectativas, como sucede com os proveitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, seja por se encontrarem isentos ou sujeitos a um regime especial de tributação.

Parece-nos que não. Como se disse, o pagamento especial por conta é antes de mais um pagamento por conta do imposto que se vier a liquidar em função das regras de determinação da matéria colectável em IRC, configurando-se ainda como sendo especial, ou seja, com específicas finalidades de assegurar adiantadamente um quantitativo de imposto a favor do Estado, calculado em função da colecta expectável por empresas que observam níveis de rentabilidade considerados normais⁷.

Dada a sua função, e atendendo em especial ao elemento sistemático e à unidade do sistema jurídico na determinação do exacto sentido e alcance da norma que ora nos propomos analisar, o n.º 1 do artigo 17º do Código do IRC fornece-nos uma definição de proveitos e ganhos nos termos da qual consideram-se proveitos e ganhos os derivados de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, designadamente os resultantes de

⁷ Os rácios de rentabilidade económica considerados normais não são de todo razoáveis para as sociedades portuguesas na actual conjuntura económica, presumindo-se uma rentabilidade de cerca de 3,33% nas empresas que apresentem um volume anual de proveitos e ganhos até € 20.000.000,00, e permitindo às que apresentem volumes superiores, de apresentar inferiores rentabilidades dos proveitos e ganhos antes de impostos.

operações elencadas nas diversas alíneas desse mesmo artigo. Sucede porém que como foi dito, existem proveitos e ganhos que não concorrem para a determinação do lucro tributável ou que dele estão afastados em virtude de isenção de tributação ou de outro benefício fiscal. Dada a função instrumental do pagamento especial por conta de pagamento por conta da colecta que se vier a apurar relativa ao mesmo exercício, não faria qualquer sentido que para efeitos de determinação do quantitativo do pagamento especial por conta fossem relevados proveitos expressamente desconsiderados pelo Legislador para esse efeito.

Um exemplo disto seria a inclusão na base de cálculo do pagamento especial por conta, dos proveitos e ganhos decorrentes da aplicação do método de equivalência patrimonial, expressamente afastados da determinação do lucro tributável das empresas por força do n.º 7 do artigo 18º do Código do IRC, como forma de evitar situações de dupla tributação económica, já que faz reflectir a valorização de participações sociais de outras sociedades, que são igualmente tributadas nos seus rendimentos, em sede de IRC⁸.

⁸ Estamos portanto com MANUEL ANSELMO TORRES ao referir que “os proveitos e ganhos insusceptíveis de influenciar positivamente a colecta de IRC terão, forçosamente de se considerar insusceptíveis de contribuir para a incidência dos respectivos pagamentos por conta”, sendo que as correcções ao resultado contabilístico determinadas por lei para o apuramento do lucro tributável “têm uma influência directa na colecta do imposto, pelo que todas deverão ter a mesma influência na determinação do valor do pagamento especial por conta”, *Incidência e Inconstitucionalidade do Pagamento Especial Por Conta do IRC*, in revista FISCO, p. 28.

Este entendimento foi acolhido pelo próprio Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, embora sem eficácia externa à Administração Pública, que através do Despacho n.º 1553/2003-XV veio explicitar que nos proveitos e ganhos a considerar no cálculo do pagamento especial por conta, além dos rendimentos excluídos de tributação nos termos dos artigos 11.º, 45.º e 46.º do Código do IRC, não se incluem as seguintes rubricas:

- a) a variação da produção;
- b) os trabalhos para a própria empresa;
- c) os ganhos resultantes da aplicação do método de equivalência patrimonial;
- d) a restituição de impostos não dedutíveis;
- e) a redução de provisões não dedutíveis;
- f) o excesso na estimativa para impostos.” (Cf. parágrafos 3 e 4 do despacho citado).

Por outro lado, o pagamento especial por conta é um pagamento por conta do imposto que se liquidar a final, e tem por base uma rentabilidade estimada das empresas, diga-se optimista, de 3,33% ao ano e não mais, tendo sido por essa razão que a taxa que acabou por ser adoptada fosse de 1% e não de 1,5%, como estava prevista na proposta de Lei de Orçamento de Estado para 2003, dada a difícil situação económica que as empresas hoje enfrentam de uma forma generalizada. Estender a definição de proveitos e ganhos para além daqueles que são considerados pelo próprio Estado como relevantes para a fixação de rendimento tributável, além de incoerente, seria ainda mais abusivo.

Outra alteração significativa introduzida com o Orçamento de Estado de 2003, é a do aumento exponencial dos limites mínimo e máximo do pagamento especial por conta que passam a ser respectivamente de € 1.250 e de € 200.000, esta sim geradora de obrigação de pagamento por parte de muitos contribuintes de quantias totalmente desajustadas em relação às colectas previsíveis de muitos contribuintes, especialmente quando conjugadas com o alargamento da base de cálculo, e penalizando em particular as empresas que registam elevados volumes de proveitos associados a margens muito reduzidas.

Certamente dada a violência das duas alterações a que acima se faz referência, que se deverá fazer sentir de uma maneira muito particular pelas sociedades em início de actividade, optou o Legislador por dispensá-las do pagamento especial por conta não só no ano de início de actividade, mas também no ano seguinte.

Finalmente, temos a reintrodução da possibilidade de reembolso do pagamento especial por conta não deduzido, esta também certamente imposta pela violência quer do alargamento da base de cálculo quer do aumento dos limites mínimo e máximo (este multiplicado para 134 vezes o valor anterior), e que mediante a verificação de certas condições, poderá em teoria materializar-se na recuperação de alguns dos montantes indevidamente suportados pelos contribuintes. Desde logo quanto ao primeiro dos requisitos acima mencionados, é de notar que não é dada

possibilidade ao sujeito passivo que apresente um rácio de rentabilidade inferior a 90% da média dos rácios das empresas do sector, de eficazmente apresentar justificação para tal divergência. O mesmo será dizer que as empresas que apresentarem um desajustamento em termos de rentabilidade superior a 10% ficam sem os montantes que entregaram a mais ao Estado. Isto, mesmo que em acção de inspecção realizada para o efeito, venha a ser obtida a certificação, por parte da Administração Tributária, de que as colectas apuradas nos cinco anos anteriores ao pedido de reembolso foram de facto insuficientes para absorver os pagamentos por conta realizados. Somos contudo de opinião, de que aqui estamos perante um verdadeiro confisco não assumido, aplicado por via legislativa, às empresas que não apresentem rácios de rentabilidade considerados desejáveis, apresentando a lei neste aspecto particular clara inconstitucionalidade por objectiva violação ao princípio do direito de propriedade privada expressamente consagrado no artigo 62º da Constituição da República Portuguesa, e que constitui um princípio que extravasa a própria Constituição Fiscal. Conceber esta situação que aliás se encontra prevista na lei, é conceber a retenção por parte do Estado de riqueza sem qualquer motivo justificativo, no que qualificamos como um verdadeiro enriquecimento sem causa.

O reembolso do pagamento especial por conta pago em excesso deve ser considerado justificado através de confirmação da insuficiência de colecta, feita mediante acção de inspecção realizada a requerimento do contribuinte nos 90 dias seguintes ao termo do prazo para apresentação da declaração periódica de rendimentos relativa ao mesmo exercício. Tratando-se de uma inspecção tributária efectuada por iniciativa do próprio sujeito passivo, aplica-se-lhe o Decreto-Lei nº. 6/99 de 8 de Janeiro, o qual tem efeitos vinculativos para a Administração Tributária e a cujo acesso depende de prova de interesse legítimo por parte do sujeito passivo.

Note-se que passados quatro anos, os custos de oportunidade e financeiros dos montantes entregues a título de pagamento especial por conta não absorvidos pelas cargas tributárias verificadas ao longo dos

anos são por si só susceptíveis de violentar fortemente as finanças de muitas empresas que assim se vêm privadas de fundos que lhes permitam levar a cabo planos de investimento. Estes, acrescidos aos eventuais custos de uma inspecção tributária⁹, serão as mais das vezes dissuasores dos pedidos de reembolso. A retenção por parte do Estado do pagamento especial por conta não deduzido apenas se pode explicar por uma lógica segundo a qual o contribuinte presume-se culpado até provado inocente, o que é completamente inaceitável.

Dado que a acção de inspecção tributária para efeito de reembolso do pagamento especial por conta visa a confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram colecta suficiente para absorver a totalidade do pagamento efectuado, e obter por via dessa confirmação, a restituição dos montantes entregues em excesso ao Estado, dificilmente se poderá admitir que esta situação deva ser considerada com prestação de qualquer serviço ao contribuinte e, como tal, deva ser remunerada¹⁰.

Faltando quatro exercícios para serem efectuados os primeiros pedidos de reembolso ao abrigo do n.º 3 do artigo 87º do Código do IRC, espera-se que esta situação venha a ser alterada em tempo útil.

3. Regime sancionatório

A falta de entrega do pagamento especial por conta constitui, nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias aprovado pela Lei n.º

⁹ A Portaria n.º 923/99 de 20 de Outubro estabelece que os limites mínimo e máximo dos montantes devidos pela inspecção são calculados mediante a aplicação de uma taxa sobre o volume de negócios da empresa inspeccionada, e variam entre um mínimo de € 3.152,40 e um máximo de € 34.915,85 para cada exercício inspeccionado.

Em concreto, para pedidos de inspecção de cinco exercícios, como é o caso do pedido de reembolso do pagamento especial por conta, isto representará por si só uma contingência fiscal das empresas em montante mínimo de € 15.762 e máximo de € 174.579,25.

¹⁰ TERESA GIL, Pagamento Especial Por Conta, in revista FISCO, p. 17.

15/2001 de 5 de Junho, infracção contra-ordenacional¹¹ punida com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido. Nos casos em que a conduta descrita é imputável ao sujeito passivo a título de negligência, a coima abstractamente aplicável varia entre um mínimo de 10% e metade do montante em falta, sem que se possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

No entanto, uma vez que esta infracção não pode deixar de ser praticada por pessoa colectiva, não deixaria de se aplicar o disposto no n.º 4 do artigo 26º do mesmo diploma, nos termos do qual aqueles limites mínimo e máximo são elevados para o dobro – ou seja, punível com coima entre o dobro e o quádruplo da prestação em falta nos casos de dolo, e de 20% ao valor da prestação em falta, nos casos de negligência – sempre que praticados por uma pessoa colectiva, não fosse a circunstância de o Legislador, antecipando a forte contestação social ligada à medida impopular do agravamento do pagamento especial por conta operado com o Orçamento de Estado de 2003, ter expressamente consignado no n.º 5 do artigo 28º da Lei n.º 32-B/2002 de 30 de Dezembro que “o incumprimento do artigo 28º do Código do IRC é punido, nos termos da alínea f) do n.º 5 do artigo 114 do Regime Geral das Infracções Tributárias com coima variável entre 50% e o valor da prestação tributária em falta, no caso de negligência, e com coima variável entre o valor e o triplo da prestação tributária em falta, quando a infracção for cometida dolosamente.”.

Ora, com o devido respeito, e tendo em conta que a falta de entrega de pagamento especial por conta não pode deixar de ser imputado a uma pessoa colectiva, não se perscruta o interesse que terá informado o Legislador ao agravar o limite mínimo da coima no caso de negligência e ao mesmo tempo desagrarar nos seus limites mínimo e máximo, a coima prevista para a falta de entrega da prestação tributária, em caso de dolo.

¹¹ Cf. n.º. 1 e da alínea f) do n.º. 5 do artigo 114º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Outra ordem de consideração prende-se com a circunstancia de saber a que título – dolo ou negligência – imputar a falta de realização do pagamento especial por conta às empresas que apresentem falta de meios financeiros, sendo certo que não lhes foi dada a possibilidade de provisionar adequadamente esta inesperada obrigação fiscal em anos anteriores.

III. Apreciação da constitucionalidade do pagamento especial por conta

Debruçemo-nos agora sobre a questão da conformidade da figura do pagamento especial por conta tal como se encontra actualmente definido e regulado, com a Constituição da República Portuguesa, que nos fornece os traços fundamentais do ordenamento jurídico-tributário português e estabelece o quadro dos direitos e garantias do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

1. Alguns princípios constitucionais em matéria fiscal

O regime constitucional relevante sobre a matéria constitui a Constituição Fiscal que ao estabelecer verdadeiros limites materiais ao Legislador, quanto à intromissão do Estado na esfera privada dos contribuintes, atribui direitos subjectivos públicos aos contribuintes. Assim, as funções do sistema fiscal aparecem definidas no nº. 1 do artigo 103º da CRP, nos termos do qual “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. O princípio da legalidade fiscal, encontra-se consagrado no nº. 2, deste mesmo artigo, onde se determina que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Como afloramento e concretização deste princípio, no nº. 3 é consagrado um direito de resistência em matéria fiscal perante “impostos que não hajam sido criados nos

termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

O princípio da legalidade tem desde logo como implicação directa a vinculação do legislador aos princípios constitucionais destinados a dar tutela jurídica aos direitos fundamentais e aos legítimos interesses dos administrados, determinando a permanente conformação da formulação e aplicação das normas fiscais, com a Lei Fundamental. Como exemplos de inconstitucionalidade por violação a este princípio, temos os impostos confiscatórios que se configurem como expropriações indirectas com violação do princípio da propriedade privada, da livre iniciativa económica e da distribuição igualitária dos rendimentos¹². Ora, como tem sido salientado pela doutrina, a supressão da propriedade privada, sem indemnização, num Estado de Direito, só pode ter lugar no caso das penas de confisco e ainda aí após um procedimento legal em que tenha sido dada a possibilidade aos desapossados de se defenderem completa e devidamente¹³.

Por outro lado, os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica ao assegurar uma relativa estabilidade legislativa, favorecem a racionalidade do planeamento dos sujeitos económicos, sendo o grau de neutralidade fiscal directamente influenciado pelo estabelecimento de uma certa continuidade nas opções legislativas que forem tomadas. Assim, a previsibilidade da lei fiscal e das decisões administrativas e judiciais que a vão aplicar, bem como a determinabilidade da quantificação dos encargos tributários esperados, constitui uma importante condição da racionalidade dos comportamentos dos sujeitos económicos.

A própria alteração da lei fiscal gera uma retroactividade própria, que decorre das alterações que ela produz no valor dos activos financeiros

¹² Respectivamente previstos no artigo 62º, na alínea c) do artigo 80º e do nº. 1 do artigo 103º da CRP.

¹³ NUNO DE SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, Vol II, p. 27.

já existentes ou de outros bens cuja aquisição se deu sem que se tivesse previsto a mudança na futura lei fiscal. É neste sentido que é consagrada a dignidade constitucional da natureza não retroactiva da lei fiscal como forma de tutela da confiança, tendo em conta a consideração de que a forma de tributação gera nos contribuintes expectativas e incertezas que afectam inexoravelmente as suas decisões de investimento e de consumo¹⁴.

Outro aspecto que se retira das normas constitucionais em matéria fiscal prende-se com os princípios da igualdade tributária segundo o qual todos devem ser igualmente tributados sem discriminações arbitrárias, o qual infere-se a partir do princípio da igualdade jurídica consagrado no artigo 13º da CRP. A Doutrina decompõe este princípio¹⁵ nos seus corolários formais da generalidade da tributação na medida da capacidade contributiva, entendida como o princípio segundo o qual a obrigação de pagar impostos deve incidir apenas sobre aqueles que tiverem capacidade contributiva e na estrita medida dessa capacidade, e da uniformidade na tributação, que determina que a igualdade fiscal deve traduzir-se numa uniformidade de tributação, que imponha igualdade de sacrifícios.

Ao contrário do que sucede noutros países, a nossa Lei Fundamental não acolhe expressamente o princípio da capacidade contributiva, muito embora a densa estruturação constitucional dos princípios em matéria fiscal aponte necessariamente para o seu acolhimento material, como se pode verificar v.g. no disposto nos nºs. 1 e 3 do artigo 104º, que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” e que “a tributação sobre o património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”.

¹⁴ SALDANHA SANCHES, Direito Fiscal, p. 85.

¹⁵ Sobre o princípio da igualdade tributária e seus corolários, seguimos de perto NUNO DE SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, Vol II, p. 200 e segs.

O princípio da generalidade da tributação na medida da capacidade contributiva tem duas funções: uma função solidarista, que impõe que todos devem contribuir para as despesas públicas na medida de que disponham dessa capacidade, e uma função garantística, que obriga a que só devam ser sujeitos a tributação os que podem pagar.

A função solidarista do princípio da capacidade contributiva determina que todos devem pagar impostos para acorrer às despesas públicas na medida da sua capacidade de pagar, e além de ter também implicações constitucionais, designadamente a proibição de concessão de privilégios arbitrários a certos contribuintes, vem a traduzir-se numa igualdade de tributação, postulando a uniformidade nos critérios de tributação¹⁶.

Por sua vez, a vertente garantística do princípio da capacidade contributiva desempenha ainda um papel de tutela do direito de propriedade e de iniciativa económica, no sentido de que os impostos ao atenderem à capacidade contributiva devem respeitá-la e não suprimi-la ou exauri-la. Interpretamos portanto o referido princípio constitucional com NUNO DE SÁ GOMES¹⁷, relacionando-o com os princípios do direito de propriedade privada e do direito à livre iniciativa económica, com a inevitável consequência de que são constitucionalmente proibidos os impostos confiscatórios. Para este aspecto particular concorre ainda o princípio da proporcionalidade, com a proibição do excesso e a consequente inconstitucionalidade dos impostos confiscatórios e expropriatórios e das medidas fiscais excessivamente onerosas para o contribuinte.

Quanto ao princípio da uniformidade na tributação, tendo-se constatado no âmbito da teoria marginalista sobre o rendimento¹⁸, que a

¹⁶ NUNO DE SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, Vol II, p. 202 e segs.

¹⁷ NUNO DE SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, Vol II, p. 201.

¹⁸ Esta teoria explica-nos que à medida que as necessidades vão sendo satisfeitas pelos agentes económicos, a utilidade dos bens sucessivamente empregados vai diminuindo, pelo que a utilidade marginal de cada uma das doses dos bens empregados na sua

desutilidade da tributação é mais forte ou mais fraca, em função da maior ou menor quantidade dos bens disponíveis, partiu-se para uma concepção de igualdade de sacrifícios não através da regra da proporcionalidade, mas sim pela regra da progressividade, o que implica a aplicação de taxas de imposto sucessivamente mais elevadas à medida que o rendimento, o capital, ou o consumo, aumentam.

Como vimos, o princípio da capacidade contributiva constitui um princípio ordenador do ordenamento jurídico tributário que vincula o próprio legislador à selecção de factos tributários a partir das concretas circunstâncias da vida real reveladoras de maior ou menor capacidade contributiva. Os princípios acima descritos implicam nas suas várias vertentes, limites legislativos a formas de tributação confiscatórias da riqueza, de maneira a que o principal elemento da legitimação do imposto esteja na sua generalidade e no modo como realiza a distribuição de encargos segundo um princípio de igualdade de sacrifícios. A teleologia constitucional aponta assim e em síntese para a tributação do rendimento estruturada no nosso sistema fiscal segundo o princípio da capacidade contributiva, como forma de diminuição das desigualdades e proporcionando uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. O objecto do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

No que em particular diz respeito à tributação das pessoas colectivas, a Constituição da República Portuguesa adoptou, como critério aferidor da capacidade contributiva das empresas, o seu lucro real, ao proclamar que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”¹⁹, o que demonstra claramente que a tributação das empresas deve basear-se fundamentalmente na sua contabilidade, o que

satisfação é equivalente à utilidade da dose marginal, última ou final. Cf. PEDRO SOARES MARTINEZ, Manual de Economia Política, p. 105 e segs.

¹⁹ Cf. nº. 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa.

foi aliás adoptado pelo legislador ordinário ao consagrar que “o lucro tributável (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”²⁰.

A determinação do lucro com base na contabilidade foi adoptada como critério de aferição do rendimento real das empresas por ser a forma mais rigorosa de determinar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados das empresas, e por essa via, de apurar em atenção à sua capacidade contributiva, a sua medida de oneração fiscal. Isto constitui aliás um corolário da opção tomada pelo nosso Legislador fiscal, de que a tributação do rendimento é concretizada ao nível das empresas como uma tributação prévia do rendimento pessoal das pessoas singulares.

Dir-se-á que o pagamento especial por conta é um instrumento de combate à evasão fiscal, numa altura em que uma grande parte das empresas não chega sequer a gerar matéria colectável. Cumpre no entanto chamar a atenção de que o sujeito passivo último do imposto é sempre e em última análise a pessoa singular detentora do capital, sendo certo que a tributação das empresas é instrumental daquela. Com efeito, a tributação das empresas é sempre um pagamento por conta do imposto sobre o rendimento pessoal²¹ que seria mais tarde suportado pelos titulares do capital, seja directamente, através do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares seja indirectamente, através dos impostos sobre o património, sobre o valor acrescentado, o Imposto de Selo que incide v.g. sobre os seus financiamentos, sobre os aumentos de capital, sobre a abertura dos seus livros de escrituração, as contribuições para a Segurança Social, as taxas emolumentares cobradas pelos serviços dos Registos e Notariado para a prática de inúmeros actos societários e comerciais, as custas judiciais, as taxas de licenciamento da actividade,

²⁰ Cf. nº. 1 do artigo 17º do Código do IRC.

²¹ SALDANHA SANCHES, *Direito Fiscal*, p. 51.

etc., e toda a restante panóplia de outros encargos tributários fiscais e parafiscais que hoje inundam as empresas de um modo quase insuportável. Naturalmente que o que restará na maioria das empresas e que não se destinar a planos de investimento na modernização, expansão ou na compra de matérias primas acabam por ser os rendimentos que depois são tributados nos trabalhadores e detentores de capital, em sede das várias categorias do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

3. A inconstitucionalidade do pagamento especial por conta

Até à reforma operada pelo Orçamento de Estado para 2003, não existia qualquer dúvida de que como vimos, o pagamento especial por conta pago, com a configuração que lhe era dada pela Lei nº. 30-G/ 2000 de 29 de Dezembro, tinha-se transformado num verdadeiro imposto, dada a impossibilidade de reembolso, excepto em situações de cessação de actividade. Além disso, era mais facilmente coberto pela colecta apurada, dada a sua reduzida expressão. Nos casos em que se apurava existir insuficiência de colecta para absorver o pagamento especial por conta, este não era reembolsável, configurando-se portanto como um verdadeiro e próprio imposto mínimo. A verdade é que dada a sua expressão na contabilidade das empresas, o pagamento especial por conta encontrava-se integrado no IRC, e era este que conferia legitimidade para a imposição do pagamento especial por conta e não o contrário, sendo que quando constituía um tributo não era contestado, dada a sua baixa expressão, pela generalidade dos agentes económicos.

Ora, não temos hoje qualquer razão para sustentar entendimento diferente, pelo que o actual regime do pagamento especial por conta continua a apresentá-lo como um verdadeiro imposto sobre as vendas, e agora sobre os proveitos e ganhos. Enquanto prestação patrimonial de carácter definitivo, o método de cálculo do IRC passa a definir-se como um conjunto de normas unicamente dirigidas à Administração Tributária

como segundo critério na cobrança de impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas. A utilidade das regras sobre tributação do lucro esgota-se na questão de saber se a excepção se verifica, ou seja, se o pagamento especial por conta foi insuficiente para cobrir uma outra colecta possível. Como segundo critério na cobrança de impostos, o IRC passou apenas a ser uma forma de legitimação da nova fórmula de tributação das empresas: a de um imposto proporcional sobre os proveitos e ganhos.

A introdução do pagamento especial por conta na sua versão actualmente em vigor, violou os princípios da confiança e da segurança jurídica e veio introduzir um grau de retroactividade na lei fiscal na medida em que o seu aumento verdadeiramente desproporcional e desproporcionado de limites mínimo e máximo de, respectivamente, € 498,80 e € 1.496,39 para os limites mínimo de € 1.250,00 e máximo de € 200.000,00²², sem que tivesse sido dada aos contribuintes qualquer possibilidade de prever, provisionar adequadamente em anos anteriores e eventualmente de encontrar os meios de financiamento necessários para fazer face a esta inesperada obrigação fiscal. As alterações introduzidas pelo Orçamento de Estado para 2003 no regime do pagamento especial por conta violaram o princípio da tutela da confiança e afectaram a credibilidade da Administração Fiscal, ao desconsiderar os agentes económicos que fizeram investimentos em activos financeiros e patrimoniais sem que esta alteração substancial na tributação das empresas pudesse ser prevista.

Pelo aumento sem qualquer critério da base de incidência, bem como dos seus limites mínimo e máximo, a Lei nº. 32-B/2002 de 30 de Dezembro violou o princípio da proporcionalidade, transformado o pagamento especial por conta numa medida fiscal excessivamente onerosa para muitos contribuintes.

²² Cf. nº. 2 do artigo 98º do Código do IRC.

O pagamento especial por conta viola o princípio da tributação na medida da capacidade contributiva, na sua função solidarista, ao não considerar as diferenças económicas entre empresas em diferentes sectores de actividade²³, e a sua diferente capacidade para pagar imposto, calculado com a medida de uma taxa única sobre os proveitos. É do conhecimento geral, não apenas dos estudiosos das matérias económico financeiras, que as vendas são um indicador que pode ser altamente falacioso atenta a diversidade de actividades empresariais, uma vez que há negócios pouco interessantes com elevadas rentabilidades de vendas mas com baixa rotação do activo, podendo o inverso também ser verdadeiro. Quando ainda se acrescentam outros proveitos e ganhos, sem distinção, ainda se agrava a sua iniquidade²⁴.

Viola ainda o princípio da capacidade contributiva na sua função garantística, por duas vias: pois pagam em termos iguais os que podem e os que não podem pagar, por não apresentarem rendimentos, sejam quais forem os seus proveitos, pois que sempre os terão ainda que não tenham lucro. Por outro lado, viola o aludido princípio por afastar arbitrariamente a possibilidade de reembolso às empresas que sejam susceptíveis de ser abrangidas pelo regime simplificado de tributação²⁵, o que é incompreensível.

Finalmente e no âmbito do princípio da igualdade tributária, o pagamento especial por conta viola outro seu corolário formal que é o princípio da uniformidade na tributação, uma vez que a sua taxa é proporcional e não progressiva²⁶, o que é indutor de maior desigualdade entre os contribuintes.

²³ Cf. nº. 1 do artigo 98º do Código do IRC.

²⁴ LUÍS JANEIRO, Comentários sobre a proposta inicial das alterações do PEC de 2003.

²⁵ Cf. nº. 3 do artigo 87º do Código do IRC.

²⁶ Cf. nº. 2 do artigo 98º do Código do IRC. Este princípio aplica-se ao pagamento especial por conta e não à taxa geral do IRC, uma vez que a sua taxa incide unicamente sobre os proveitos e não sobre o lucro, que já de si comporta custos associados, segundo uma lógica de que nas empresas os custos crescem com os proveitos. Por outras palavras, sendo necessária uma maior quantidade de bens, a sua utilidade mantém-se.

Como atrás se fez referência, caso se revele a insuficiência da colecta apurada no ano a que se refere o pagamento especial por conta, o contribuinte pode proceder à sua dedução até ao quarto exercício seguinte²⁷. Nesta situação, o pagamento especial por conta perde a sua característica de pagamento por conta passando a afirmar-se como uma entrega antecipada de imposto de anos vindouros, configurando-se mesmo como um imposto. Isto decorre aliás do disposto no artigo 33º da Lei Geral Tributária²⁸, que reforça esta ideia ao referir que os pagamentos por conta do imposto devido a final são “entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário”. E isto viola o princípio da capacidade contributiva, pois esta não é levada em consideração – como aliás não poderia em qualquer caso sê-lo, por tratar-se do pagamento por conta – e na medida em que a capacidade contributiva de anos vindouros não existe, por ser indeterminada e indeterminável²⁹.

Diga-se em abono da verdade que o pagamento especial por conta sofre de uma doença genética, que impede qualquer limitação ao seu reembolso em caso de insuficiência de colecta do ano a que respeita, que explica-se genericamente pelo facto de ser calculado com base na colecta expectável por empresas que observem níveis de rentabilidade considerados normais, e que decorre da forma de cálculo encontrada para traduzir essa realidade. Isto acaba por ser o equivalente à noção de homem médio, em matéria fiscal aplicado ao rendimento das empresas, o que contende claramente com o princípio constitucional da tributação na medida da capacidade contributiva.

Por tudo quanto antecede, fica claramente demonstrada a inconstitucionalidade do pagamento especial por conta por objectiva violação do princípio da legalidade, legitimadora do exercício do direito

²⁷ Cf. nº. 1 do artigo 87º do Código do IRC.

²⁸ Aprovada pelo Decreto-Lei nº. 398/98 de 17 de Dezembro.

²⁹ MANUEL ANSELMO TORRES, Incidência e Inconstitucionalidade do Pagamento Especial Por Conta do IRC, in revista FISCO, p. 28.

de resistência expresso no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, nos termos do qual ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não se hajam criado nos termos da Constituição.

Mas ainda que assim se não entenda, por se considerar não ter o pagamento especial por conta a natureza de um imposto, sempre se dirá serem inconstitucionais as normas contidas nos n.ºs. 1 e 3 do artigo 87.º do Código do IRC. Senão vejamos: a possibilidade conferida aos contribuintes de deduzir o pagamento especial por conta não absorvido pela colecta, às colectas apuradas nos quatro anos seguintes à sua entrega nos cofres do Estado, apresenta-se como uma faculdade meramente aparente, porquanto durante esses anos que se seguirem o contribuinte fará igualmente entregas a título de pagamento especial por conta, que supõem já uma rendibilidade dos proveitos correspondente a 3,33%, o que reconhecidamente encontra-se muito acima das rendibilidades verificadas pelas empresas portuguesas, mormente das pequenas e médias empresas que constituem o grosso do tecido empresarial português. Donde, uma empresa que tenha verificado uma colecta insuficiente para absorver o pagamento especial por conta entregue, deverá no exercício seguinte apresentar uma rendibilidade não só superior às suas rendibilidades passadas, como ainda uma rendibilidade superior àquela que dela espera o próprio Estado, de 3,33%, por forma a absorver não apenas os pagamentos especiais por conta não deduzidos em colectas relativas a exercícios anteriores, mas também o pagamento especial por conta que fez nesse exercício. E assim sucessivamente.

Não tendo o contribuinte conseguido taxas de rendibilidade médias ao ano correspondentes a 3,33%, e caso não tenha entretanto cessado a actividade, deverá lançar mão do mecanismo de reembolso – também ele aparente, como veremos – por força do qual o reembolso é condicionado à circunstância de os sujeitos passivos em causa não serem susceptíveis de ser abrangidos pelo regime simplificado de tributação³⁰. O

³⁰ Cf. n.º 3 do artigo 87.º do Código do IRC.

que significa que não podem obter reembolso os sujeitos passivos que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentos ou sujeitos a algum regime especial de tributação, que não tenham optado pelo regime de tributação pelo lucro consolidado, e que no exercício anterior tenham apresentado um volume anual de proveitos não superior a € 149.639,37!

O afastamento dos pequenos empresários do acesso ao mecanismo de reembolso, é arbitrário, e viola o princípio da igualdade tributária, consagrado na Constituição³¹.

Como vimos, caso o contribuinte de facto reúna a condição de acesso ao mecanismo de reembolso, para reaver os montantes entregues em excesso, deverá requerer, e em princípio pagar, uma acção de inspecção onde a insuficiência de colecta que deu origem ao reembolso seja certificada pela Administração Tributária. Fazer depender a devolução de montantes que, segundo o critério da própria lei, foram entregues em excesso, é inconstitucional, por violar o princípio da propriedade privada expressamente consagrado nos n.ºs. 1 e 2 do artigo 62º da CRP, porquanto constitui um empréstimo público forçado sem juros, incluindo-se por conseguinte na noção de imposto³².

No entanto, o Legislador exige ainda, como vimos, que o contribuinte tenha tido um rácio de rentabilidade igual a pelo menos 90% da média dos rácios de rentabilidade das empresas do mesmo sector de actividade. Isto significa que as empresas que solicitem e demonstrem à

³¹ Cf. artigo 13º da Constituição da República Portuguesa. No entanto, bem se compreende a sua exclusão, que se prende com a impossibilidade sentida pela Administração de dar resposta aos pedidos de inspecção tributária que se prevê venham a verificar-se cinco anos após a reforma do pagamento especial por conta. Não obstante, calculamos que a intenção será a de levar a que o maior número possível de contribuintes optem pelo regime simplificado de tributação, já que este ao dispensar a documentação dos custos do sujeito passivo, representa uma diminuição dos custos envolvidos na cobrança de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas, por parte da Administração Tributária.

³² SOARES MARTINEZ, Direito Fiscal, p. 40.

Administração Tributária através de inspecção que certifique que as colectas dos cinco anos anteriores ao pedido de reembolso foram bem apuradas, e que foram de facto insuficientes para absorver os pagamentos por conta realizados, podem mesmo assim não conseguir o reembolso desses montantes entregues em excesso (mas devidamente entregues, porque em cumprimento de uma obrigação legal e sujeito a um regime sancionatório pesadíssimo, como vimos), por terem apresentado um desvio da sua taxa de rentabilidade superior a 10% para menos, em relação à média das empresas do sector. E mais assim é, pois a lei não prevê que o contribuinte possa justificar o não cumprimento do rácio estabelecido, designadamente por aquela não lhe ser imputável.

4. Conclusão

Nestes termos, reputamos o pagamento especial por conta, tal como actualmente encontra a sua expressão no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, como inconstitucional por atentar contra o princípio da capacidade contributiva cuja preservação é imposta pela tutela do princípio da propriedade privada e pelo princípio da livre iniciativa económica, configurando-se como um empréstimo público forçado, as mais das vezes um verdadeira expropriação sem indemnização ou, para o caso das empresas que apresentem um desvio de rentabilidade superior a 10% em relação ao rácio médio de rentabilidade do sector, de um verdadeiro confisco de natureza indirectamente sancionatória aplicada por via legislativa, que certamente constituirá um enriquecimento sem causa do Estado.

Esta é, s. m. j., a nossa opinião.

Lisboa, 14 de Julho de 2003.

José João de Avillez Ogando