

FINANÇAS PÚBLICAS DIREITO FISCAL

3

ANO IV 09 11

**ARTIGOS, COMENTÁRIOS
DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES,
CRÓNICA DE ACTUALIDADE.
OUTONO**

Imposto sobre veículos: Valor tributável do IVA;
Jurisprudência comunitária sobre valor tributável do IVA

IVA; Sociedades holding; Direito à dedução

IVA; Insolvência; Regularização

Prémios de gestão;
Orçamento do Estado para 2011;
Economia da crise

Dívida pública; Transparência;
Responsabilidade;
Democracia participativa

Retroactividade; Estado de Direito;
Facto tributário

NOVAMENTE A QUESTÃO DA RETROACTIVIDADE DA LEI FISCAL NO CAMPO DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA DE ENCARGOS

COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO,
PROCESSO N.º 0281/11, DE 6 DE JULHO DE 2011, 2.ª SECÇÃO

*Paula Rosado Pereira*¹

Introdução

No presente acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo (adiante “STA”) pronuncia-se sobre a questão da retroactividade da lei fiscal, a propósito do agravamento da tributação autónoma de encargos.

Está em causa, uma vez mais, a questão da constitucionalidade da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na medida em que faz retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a alteração introduzida por essa lei ao artigo 81.º, n.º 3 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), referente a taxas de tributação autónoma.

No seu acórdão, o STA considera que a norma em apreço sofre de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (adiante também designada apenas por “Constituição”).

A mesma questão tinha sido recentemente apreciada pelo Tribunal Constitucional, a propósito de um outro caso, mas mereceu uma decisão distinta. Referimo-nos ao Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional, de 12 de Janeiro de 2011 (3.ª Secção), relativo ao Processo n.º 204/2010, e no qual foi Relator o Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. No seu acórdão, o Tribunal Constitucional pronunciou-se pela não inconstitucionalidade material da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, quer face ao princípio da não retroactividade da lei fiscal, quer face ao princípio da protecção da confiança.

¹ Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Advogada.

Agravamento da taxa de tributação autónoma de encargos – enquadramento legal

A Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, alterou a redacção dos n.ºs 3 e 4 do então artigo 81.º do Código do IRC, designadamente aumentando de 5% para 10% a taxa de tributação autónoma incidente sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A referida lei entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação. Contudo, o respectivo artigo 5.º determinou que as alterações introduzidas pela lei ao artigo 81.º do Código do IRC produzissem efeitos desde 1 de Janeiro de 2008.

Deste modo, a Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, ao alterar a redacção dada ao n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC, operou um agravamento da taxa de tributação autónoma aplicável às despesas de representação e aos encargos com certas viaturas. Destacava-se a particularidade de, em virtude da retroacção de efeitos da lei a 1 de Janeiro, tal agravamento ser aplicável aos encargos já suportados pelos contribuintes no decurso do ano de 2008 e até à data de entrada em vigor da referida lei.

Face ao exposto, suscita-se a questão da constitucionalidade da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na medida em que faz retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a alteração introduzida por essa lei ao artigo 81.º, n.º 3 do Código do IRC, relativa ao agravamento das taxas de tributação autónoma.

Origem do recurso para o STA

O Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Sintra julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela contribuinte, uma sociedade por quotas, contra a liquidação de IRC do exercício de 2008. No entender do TAF de Sintra, a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, não era inconstitucional,

Inconformada com a referida decisão, a contribuinte recorreu para o STA. Este concedeu provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida.

Decisão do STA

No seu acórdão de 6 de Julho de 2011, o STA conclui que sofre de inconstitucionalidade – por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição – a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que determinou a produção de efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008 do agravamento, de 5% para 10%, da taxa de tributação autónoma sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, resultante da nova redacção dada por aquela mesma lei ao n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC.

Parece-nos de aplaudir a conclusão do STA, bem como a caracterização que faz da natureza do facto tributário nos casos de tributação autónoma – a qual, conforme veremos, é determinante na conclusão pela inconstitucionalidade da norma fiscal em apreço.

Podemos sistematizar da seguinte forma os principais argumentos avançados pelo STA em defesa da inconstitucionalidade da norma:

i) A tributação autónoma das despesas de representação e dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros é uma tributação que incide sobre a despesa, e não sobre o rendimento.

ii) A referida tributação autónoma apura-se de forma totalmente independente do IRC e da Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo.

iii) Apesar de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período anual, cada acto de despesa constitui um facto tributário autónomo.

iv) As despesas sobre as quais incide a tributação autónoma constituem factos tributários instantâneos ou de obrigação única, verificando-se o facto tributário no momento em que se incorre na despesa sujeita a tributação autónoma.

v) Assim, a cada acto de despesa deve ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização.

vi) As novas taxas de tributação autónoma introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, devem ser aplicadas apenas às despesas realizadas após a sua entrada em vigor (a qual ocorreu no dia seguinte ao da publicação da lei).

vii) Os factos tributários que o artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, pretende ver abrangidos pelo agravamento da taxa de tributa-

ção autónoma, previsto na nova redacção do n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC (ou seja, as despesas realizadas anteriormente à entrada em vigor da referida lei) já produziram todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga.

viii) A aplicação das novas taxas de tributação autónoma a despesas realizadas a partir de 1 de Janeiro de 2008 consubstancia uma retroactividade autêntica ou própria da lei fiscal, proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, na medida em que representa uma aplicação da lei nova a factos tributários integralmente ocorridos antes da sua entrada em vigor.

O acórdão do STA segue, portanto, um entendimento oposto ao sustentado pelo Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional sobre a matéria em apreço.

A argumentação e as conclusões do STA aproximam-se, em contrapartida, do defendido pelo Conselheiro Vítor Gomes, no Voto de Vencido que apresentou no âmbito do referido acórdão do Tribunal Constitucional².

Importa salientar, a este propósito, que cada uma das aludidas decisões judiciais produz efeitos apenas relativamente ao caso concreto em que foi proferida.

Decisão do Tribunal Constitucional

O Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 18/2011, de 12 de Janeiro – emitido cerca de seis meses antes do acórdão do STA acima analisado – pronunciou-se pela não inconstitucionalidade material da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, quer face ao princípio da não retroactividade da lei fiscal, quer face ao princípio da protecção da confiança³.

² O Conselheiro Vítor Gomes votou no sentido da inconstitucionalidade, por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3 do Código do IRC.

³ Tal como no caso apreciado pelo STA, o acórdão do Tribunal Constitucional foi proferido na sequência de uma impugnação judicial apresentada por um contribuinte, quanto à liquidação de IRC do ano de 2008, no que respeita à tributação autónoma incidente sobre as despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros. O contribuinte tinha invocado a inconstitucionalidade do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, obtendo decisão favorável do TAF de Braga. Este tribunal declarou

Entendeu o Tribunal Constitucional que se estava perante um caso de retrospectividade ou de retroactividade imprópria, ou seja, em que a lei fiscal nova é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram na vigência dessa lei nova. É o que sucede nos impostos periódicos, cujo facto tributário só ocorre a 31 de Dezembro, quando a lei nova é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto.

Consequentemente, o Tribunal Constitucional entendeu que a norma em apreço não violava a proibição de retroactividade da lei fiscal prevista no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, por não se tratar de um caso de retroactividade autêntica.

O Tribunal Constitucional considerou, portanto, que era aplicável ao caso em apreço o entendimento exposto no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, de 27 de Outubro de 2010 – o qual, por seu turno, já seguia a linha condutora de jurisprudência anterior do mesmo tribunal – no sentido de que o artigo 103.º n.º 3 da Constituição apenas proíbe a retroactividade autêntica ou própria da lei fiscal, encontrando-se excluídas do âmbito da aludida proibição as situações de retroactividade imprópria⁴.

Ora, a caracterização da norma fiscal em apreço como um caso de retrospectividade ou de retroactividade imprópria, bem como a aplicação, a

a inconstitucionalidade material da norma em questão, na parte em que fazia retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a aplicação do novo regime de tributação autónoma resultante da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro. Contudo, na sequência desta decisão, o Ministério Público interpôs recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional, o qual revogou a decisão recorrida e se pronunciou pela não inconstitucionalidade material da norma. Curiosamente, no caso agora decidido pelo STA, as posições assumidas pelos vários níveis jurisdicionais são inversas. Com efeito, conforme já referimos, o TAF de Sintra tinha considerado que a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, não era inconstitucional, tendo sido o STA que, na sequência de recurso do contribuinte, revogou a decisão recorrida e se pronunciou pela inconstitucionalidade.

⁴ Recorde-se que, no Acórdão n.º 399/2010, de 27 de Outubro de 2010, o Tribunal Constitucional se pronunciou pela não inconstitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, e pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho – respectivamente a criação de um escalão adicional de tributação em sede de IRS, com a taxa de 45%, e o aumento do valor das taxas de todos os escalões de IRS. A apreciação sucessiva da eventual inconstitucionalidade das normas em apreço, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, teve lugar na sequência de pedido de apreciação apresentado pelo Presidente da República.

uma tributação autónoma, do entendimento presente no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, afiguram-se-nos altamente contestáveis.

No Acórdão n.º 18/2011, o Tribunal Constitucional analisou também a questão à luz do princípio da protecção da confiança, acabando por concluir que não se encontravam preenchidos, no caso em apreço, todos os requisitos de que dependeria o direito à tutela jurídico-constitucional da confiança. Assim, na opinião do Tribunal Constitucional, também por esta via não se verificava a inconstitucionalidade da norma em apreço – o que, novamente, nos parece bastante contestável⁵.

Conclusões

A diferença das posições assumidas pelo STA e pelo Tribunal Constitucional a propósito da questão da constitucionalidade da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, assenta, fundamentalmente, na diferente natureza atribuída por um e por outro tribunal ao facto tributário, nas situações de tributação autónoma de encargos.

Enquanto o STA sustenta – a nosso ver, correctamente – que as despesas sobre as quais incide a tributação autónoma constituem factos tributários instantâneos ou de obrigação única, o Tribunal Constitucional assimila a tributação autónoma a um imposto periódico, com factos tributários de formação sucessiva.

Retirando as correspondentes ilações, considera o STA que as despesas realizadas anteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, são factos tributários que já produziram todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, ao passo que o Tribunal Constitucional entende que os factos tributários em causa na tributação autónoma continuam a formar-se no decurso do ano fiscal, até ao seu fim, e portanto já na vigência da nova lei.

Deste modo, para o STA trata-se de uma situação de retroactividade autêntica ou própria da lei fiscal, proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, enquanto que para o Tribunal Constitucional a situação em apreço

⁵ Remetemos, a este propósito, para o que tivemos oportunidade de referir no nosso comentário ao Acórdão n.º 18/2011, publicado no número anterior da Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal (n.º 2, Verão – 2011).

consubstancia uma retroactividade imprópria, não abrangida pela proibição de retroactividade da lei fiscal da aludida disposição constitucional.

Pela nossa parte, e conforme tivemos já oportunidade de sustentar em anotação ao Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional⁶, consideramos que, na tributação autónoma, cada despesa corresponde a um facto tributário autónomo e de formação instantânea. Não se trata, pois, de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas. Precisamente por esta ordem de motivos, não podem ser invocados, na análise das questões de retroactividade no contexto da tributação autónoma de encargos, argumentos semelhantes àqueles que são aplicados relativamente aos impostos periódicos, uma vez que as situações são distintas.

Embora a tributação autónoma de encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respectivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, a tributação autónoma é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. O apuramento do montante tributável em sede de tributação autónoma é uma mera soma de valores correspondentes a factos tributários autónomos (cada despesa ou encargo), para efeitos da aplicação da taxa de tributação autónoma legalmente prevista.

Deste modo – contrariamente ao que ocorre no IRS ou no IRC, impostos periódicos – na tributação autónoma não existe um facto tributário de formação sucessiva, que apenas está integralmente concretizado no fim do período de tributação, mas sim um facto tributário de formação instantânea.

Concordamos, portanto, com o STA, quando sustenta que a aplicação de um agravamento da taxa de tributação autónoma, relativamente a encargos incorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê tal agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário inteiramente ocorrido no passado. Verifica-se, portanto, nesse caso, uma situação de retroactividade autêntica, inconstitucional por força do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição.

⁶ Vide nota anterior.