



IMPOSTOS E CONSTITUIÇÃO

A comunicação social tem-se referido a um imposto "adicional" e "extraordinário", a uma "sobretaxa" de IRS, a cobrar a partir de 1 de Junho de 2010, e que incidirá, para evitar os problemas da retroactividade, apenas, sobre parte do rendimento auferido em 2010, ou seja, na "proporção" do período da sua vigência anual (de Junho a Dezembro). Adicionalmente, refere-se que as Finanças estabelecerão um "padrão administrativo" para efectuar este cálculo. Esclarecendo, ainda, que essa tributação "adicional", em sede de IRS, será de 1% e de 1,5%, sobre as "taxas gerais" desse imposto aplicáveis, respectivamente, até ao 3.º escalão e a partir do 4.º escalão de rendimentos. Por último, tem indicado que, incidindo, formalmente, sobre todo o rendimento anual, se procederá a uma "ponderação" das novas taxas de imposto, para que o agravamento seja, apenas, sobre 7/12 do rendimento auferido entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 2010. Também a nova tributação sobre mais-valias mobiliárias e, bem assim, a nova tabela geral de taxas do IRS para 2010, contendo a nova taxa marginal máxima de 45% se aplicará, segundo informa, a todos os rendimentos auferidos desde Janeiro de 2010.

No que respeita à aplicação da nova tabela geral de taxas, já aprovada, com taxa a marginal máxima de 45%, haverá, certamente, quem continue a sustentar que há retroactividade (dita) de terceiro grau, própria e autêntica, e que tal aplicação será, portanto, inconstitucional, quando e se aplicável aos rendimentos auferidos antes da entrada em vigor da nova lei e antes dessa nova tabela geral. A Lei Geral Tributária (LGT), infelizmente, não

obsta que lei posterior a revogue, ou disponha em contrário, ainda que determine que a solução passa, clara e idealmente, por se dividir, nestes casos, o período anual em duas partes, aplicando as novas taxas, mais gravosas, aos rendimentos, pagos ou colocados à disposição, apenas para depois da sua entrada em vigor. Resta saber se essa LGT - à qual a Constituição, em 1997, não chegou a atribuir valor reforçado -, não se limita, afinal, a reproduzir o que resulta, a partir desse ano, da mesma Constituição, caso em que haverá retroactividade da lei fiscal, e proibida, não propriamente pela primeira, mas pela Constituição, que se limita a reproduzir e esclarecer.

Poderá, porém, querer entender-se que esse facto tributário, (dito) complexo e de formação sucessiva, se inicia a partir de 1 de Janeiro, só se verifica, no rigor, plenamente, no final do ano, a 31 de Dezembro. O que sempre será mais fácil de sustentar no âmbito do IRC, do que no do IRS, dado existir naquele, mas não neste, disposição expressa que remete a sua verificação para o final do período de tributação. E haverá, assim, quem também sustente, portanto, que não há, formalmente, tal retroactividade, mas, sim, mera "retrospectividade" (expectativas que a Constituição não tutela, ao nível da proibição da retroactividade, por não haver direito à imutabilidade da lei fiscal). Mas, neste caso, então, a medida terá que passar, ainda, pelo crivo do princípio constitucional da segurança, insito no do Estado de Direito democrático, tendo, aqui, de se verificar se se trata, afinal, de medida constitucionalmente "tolerável", o que o Governo procurará justificar, certamente, com a natureza "extra-

ordinária" e "temporária" das novas taxas e com as razões de "excepcionalidade" que têm vindo a ser invocadas, tal como nos anos 80. Mas esta justificação será também, aliás, certamente, bem mais difícil à luz dessa proibição da retroactividade da lei fiscal, hoje prevista expressamente na Constituição - ao contrário do que seria, como ora se vê, desejável -, pois, após a revisão constitucional de 1997, esse é um crivo que passa só e após o da não retroactividade em matéria de elementos essenciais dos impostos, onde se inclui, além da criação de impostos (novos, como os adicionais, os adiconamentos, ou as sobretaxas, se o forem), os agravamentos das respectivas taxas.

E se se tratar, como se pode aventar, não de um "adicional", em sentido técnico (que incidiria sobre a colecta do IRS), mas de verdadeira "sobretaxa", como aliás se anuncia - ou seja, afinal, de um verdadeiro adiconamento (sobre a matéria tributável, como a derrama no IRC), ao IRS, enquanto imposto principal, temporário e extraordinário - que é, afinal, a natureza própria e específica de uma "sobretaxa" -, e com uma fórmula de "cálculo" que se adivinha susceptível de problemas bem mais complexos do que a mera "regra de três simples" que foi anunciada -, então, há que convocar, ainda, a Constituição. E, em primeiro lugar, ainda a não retroactividade fiscal. Bastará pensar, para tanto, nas situações de rendimentos exclusivamente auferidos entre 1 de Janeiro e 31 de Maio, em momento, portanto, em que o contribuinte não podia contar com tal "agravamento", caso em que a incidência das novas taxas, de 1 e de 1,5%, apenas, sobre 7/12 dos rendimentos auferidos a partir de 1



de Janeiro, não obstará à retroactividade, mesmo a partir de Junho, e que era suposto evitar.

Suscitar-se-ão, ainda, outros problemas, a analisar com cuidado, de natureza bem diferente. como o da própria unicidade do imposto. Pois, segundo a Constituição, o imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) deve ser um só (único), e não também uma "sobretaxa", enquanto adição ou novo imposto, acessório do principal, mesmo que mantenha idêntica designação. E outros problemas se suscitarão, certamente, como, eventualmente, o da tipicidade qualitativa da receita da "sobretaxa", a qual exigirá uma alteração orçamental específica - cuja iniciativa e aprovação serão, então, respectivamente, da exclusiva competência do Governo e da Assembleia da República -, para que a mesma, sendo nova ou diferente da relativa ao imposto principal, possa, afinal, ser cobrada, como se pretende, ainda durante o ano de 2010.

Problema algo diferente do ontem analisado, é o do agravamento e tributação das mais-valias mobiliárias (com a qual, aliás, se concorda), onde recente acórdão do Tribunal Constitucional já terá entendido que o facto tributário relevante é o do acréscimo patrimonial, entre a aquisição e a venda do activo. E em que a data que parece também relevar, para efeitos da proibição constitucional da retroactividade, é a da alienação, e não a do final do ano. Sendo que, se a alienação ocorre antes da entrada em vigor da nova norma, o que estará em causa será, mesmo, questão de retroactividade da lei fiscal, proibida pela Constituição. Não podendo facilmente, neste caso e a partir de revisão de 1997, então, ser convocado o outro princípio, da segurança ou da tolerabilidade constitucional da medida, nomeadamente para justificar a situação de "ex-

cepção" ou de "crise" que, politicamente, tem vindo a ser invocada. Não parece, por seu lado, que a menos-valia anterior não possa, essa sim, reportar ao saldo e ao final do ano, pois também o princípio da não retroactividade é constitucionalmente assumido como garantia e, como tal, deve poder aplicar-se, apenas, ao que seja "desfavorável" ao contribuinte (mal ou bem, sem discutir agora).

Seja como for, parece censurável, como recentemente no Parlamento, pôr a questão no sentido, apenas, de o legislador não ter de intervir perante meras expectativas (o que é verdade, e com o que se concorda, também, atenta a inexistência de um direito à imutabilidade da lei fiscal), quando se anuncia, afinal, que a nova lei se aplicará, não apenas a aquisições posteriores à lei, mas também às anteriores, quando o que devia estar em causa era impedir a sua aplicação às alienações já ocorridas entre 1 de Janeiro e a data da entrada em vigor da nova lei. E o que também não se admite com facilidade - e será mesmo condenável - é a não tomada de posição (expressa) do legislador nestas matérias, através de regimes transitórios claros e que o legislador não impeça, aqui, esta retroactividade (não se trata de mera retrospectividade, quanto às alienações ocorridas antes da entrada em vigor da lei nova). O que é, pois, dificilmente admissível é também essa outra intenção, a concretizar-se, de não tutelar, não apenas meras expectativas, em vendas futuras por aquisições anteriores, mas, sim, as vendas passadas e anteriores à data da entrada em vigor da lei nova, isto, sim, intolerável, jurídica, mas também económica e eticamente, gerando, para além do mais, um ambiente e um contencioso que deviam, simplesmente, ser evitados.

Argumento adicional, em defesa da

tese que alerta para a retroactividade: é que a verdadeira norma de incidência da tributação das mais-valias é a que nos diz que os "ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos de alienação onerosa" e que não pode ser confundida com aquela outra em que "o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias". Com efeito, a referência, aqui feita, ao "saldo" encontra-se inserida no capítulo do Código que trata da matéria da determinação do rendimento colectável e não já da incidência do imposto. Em sede de IRC, por exemplo, já se dita que "o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação", aqui no capítulo referente à incidência do imposto. Bem diferente do que sucede no IRS. Ora, o facto tributário deve ser "localizado" no tempo de acordo com a respectiva norma de incidência e não de acordo com uma norma de determinação do rendimento colectável, (o saldo). É neste sentido que a LGT dita que "a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário". Pois se fossem as normas de determinação do rendimento colectável a determinar o momento de formação do facto tributário, todos os rendimentos em sede de IRS ocorreriam, necessariamente, no final do ano ou, até mesmo, no momento da apresentação da declaração de rendimentos, pois só nesse momento é que se apura o rendimento colectável, incluindo o saldo das mais-valias.

É caso para dizer, afinal ainda bem que temos Constituição.

Lisboa, 24 de Maio de 2010

Rogério M. Fernandes Ferreira
Área de Prática Fiscal
(rff@plmj.pt)