

I⁽¹⁾
AS ALTERAÇÕES AO CÓDIGO DO IRS NO OE/99

RESUMO

AS ALTERAÇÕES AO CÓDIGO DO IRS NO OE/99

O Orçamento de Estado para 1999 introduziu no Código do IRS alterações estruturais importantes, nomeadamente a modificação dos abatimentos ao rendimento líquido total e as deduções ao rendimento colectável em deduções à colecta. Simultaneamente, foi consagrada uma "cláusula de salvaguarda", em rigor um regime transitório, que prevê a aplicação das anteriores regras de liquidação para rendimentos até determinado montante, se delas resultar uma liquidação de imposto mais favorável. A primeira parte do estudo aborda os problemas suscitados por esta "mini-reforma" do IRS. Na segunda parte faz-se um inventário, embora datado, dos dados mais relevantes sobre o estágio da harmonização da tributação directa na UEM.

CHANGES TO IRS CODE IN SB/99

The State Budget for 1999 introduced some significant structural changes to the IRS Code, in particular in what concerns the shifting from exclusion from overall net income and deductions from taxable income to deductions from the taxable amount. Simultaneously, a "safeguard clause" has been enshrined, in fact a transitory regime, providing for the application of previous assessment rules to incomes up to a given amount whenever it would give rise to a more favourable tax assessment. The first part of this article makes an approach to problems arising from this "mini-reform" of IRS. The second part offers an inventory, although dated, of more relevant data on the harmonisation stage of direct taxation in the EU.

Sumário:

I - As alterações ao Código do IRS no OE/99. 1. Introdução. 2. As alterações ao IRS. 2.1 A denominada "cláusula de salvaguarda". 2.1.1 As disposições legislativas que consagram a cláusula de salvaguarda. 2.1. Questões suscitadas em torno da aplicabilidade da cláusula de salvaguarda. (i) O conceito de "rendimento bruto" em IRS e a sua (in)determinabilidade. (ii) O conceito de agregado familiar (iii) A coexistência de dois regimes de liquidação num mesmo ano fiscal. (iv) O "regime mais favorável" é um regime de opção?. (v) A determinabilidade do momento de comparação. (vi) Conclusão. 3. Alterações mais relevantes ao Código do IRS. 3.1 Modificação da dedução específica da categoria A. 3.2 Opção entre tributação na categoria B e na categoria A. 3.3 Modificações nas regras de determinação do rendimento líquido da categoria G. 3.4 Modificação dos abatimentos e deduções ao rendimento em deduções à colecta. 3.5 A nova tabela de taxas gerais. 3.6 Eliminação da dispensa de apresentação da declaração de rendimentos. 4. Evolução do IRS. 5. Aspectos práticos relativos ao IRS com aplicação em 1999. 5.1 A

¹ O presente texto corresponde, em linhas gerais, à comunicação efectuada em 5 Seminários promovidos pelo JORNAL FISCAL em Lisboa (2), Porto, Coimbra e Leiria, em fins de Janeiro e princípios de Fevereiro de 1999. É, portanto, um texto "datado" e, como tal, deve ser entendido, considerada a sua agora porventura extemporânea publicação. Afigura-se, porém, que poderá ter alguma utilidade, uma vez que não são conhecidos outros textos que tenham abordado as matérias aqui tratadas. Por outro lado, alguns aspectos específicos mais prementes foram actualizados, sempre com a necessária nota indicativa.

"nova" declaração de rendimentos. 5.2 O envio pelos CTT das declarações de rendimentos. 5.3 Apresentação das declarações com valores denominados em escudos. 5.4 Novas guias de pagamento - o pagamento em euros. II - Harmonização da tributação directa na UE - Desenvolvimentos recentes. 1. Regra da unanimidade para questões fiscais. 2. Os auxílios de Estado. 3. O Código de Conduta. 4. O regime fiscal dos juros e royalties entre sociedades associadas de Estados diferentes. 5. A tributação dos rendimentos da poupança. 6. Reforço na actualização da directiva que impede os contribuintes de escaparem às dívidas fiscais num Estado membro deslocando-se para outro Estado membro.

1. INTRODUÇÃO

É entendimento legítimo do XIII Governo Constitucional que a Lei do Orçamento de Estado não deve servir para fazer modificações de fundo no sistema fiscal. No entanto, não podem, este ou outro Governo, deixar de sofrer as consequências do princípio da anualidade dos impostos. Por isso mesmo, ainda que as intenções expressas e ou implícitas possam ser sempre as melhores, a lei do Orçamento do Estado é, julga-se, o melhor meio legislativo ao dispor do Governo para este fazer alterações ou modificações ao sistema tributário, independentemente do grau de profundidade que revistam. A anualidade do Orçamento confere a essas alterações uma eficácia imediata e, o que é mais salutar, dá a conhecer aos contribuintes, com alguma antecedência, aquilo que os espera. O problema, que também é velho na história política relativamente recente da não disponibilidade de maioria absoluta no Parlamento, é que, não raro, a negociação política para a viabilização do Orçamento, que também é, hábil e subtilmente, aproveitada pelos lobbies económicos e sociais para tentarem fazer valer e passar as suas reivindicações (que nunca são para pagarem mais ... o que também não deixa de ser legítimo, reconheça-se), acaba por, de cedência em cedência, desvirtuar algumas das propostas inicialmente conhecidas e, mais grave, introduzir normas avulsas, até então desconhecidas ou rejeitadas em anteriores propostas e que vêm causar pouco menos que pânico generalizado junto dos agentes económicos.

Em tudo isto o Orçamento para 1999 é fértil, e também o é, numa crítica que necessariamente tem de ser feita, em soluções juridicamente inconsistentes, como aquela pretensa alteração a uma lei de autorização legislativa que já não o era quando foi alterada, pela simples razão de que se esgotara com a publicação do diploma autorizado entretanto ocorrida².

Por último, nesta ligeira introdução, não podemos deixar de fazer um reparo, a dois níveis:

- Em primeiro lugar, e com o devido respeito, à Assembleia da República. Em 1997, esta discutiu e aprovou, em menos de um mês (sei bem que por razões regimentais), a lei do Orçamento para 1998. Demonstrou, portanto, que isso é possível ... e, na perspectiva dos destinatários da lei, muito desejável. Em 1998, a Assembleia da República voltou à tradição. E lá foi, ao que parece em 10 de Dezembro, que o pano caiu sobre a aprovação do OE;

² Trata-se, naturalmente, da autorização legislativa concedida ao Governo para publicar uma Lei Geral Tributária – a Lei de Autorização Legislativa nº 41/98, de 4 de Agosto.

- Em segundo lugar à notória falta de diligência dos órgãos com responsabilidade na matéria para a publicação atempada da lei do Orçamento³.

Como se sabe, ou melhor, como se presume, porque o art. 18º da Lei nº 74/98, de 11 de Novembro, que determina que a versão electrónica do Diário da República inclui um registo de acesso livre e gratuito, do qual constam as datas da sua efectiva distribuição e que tal registo faz prova para todos os efeitos legais, ainda não está cumprido (afirmação eventualmente incorrecta dada a nossa condição de cibernauta neófito), a lei do orçamento foi distribuída em 15, para uns, em 18 de Janeiro de 1999, para outros (a Imprensa Nacional – Casa da Moeda, agora como dantes, fixará, por ofício, a data da entrada em vigor da lei ...). Mas a lei, ela própria, dispõe, no seu art. 87º, que entra em vigor em 1 de Janeiro de 1999. E assim se reintrepreta⁴ o disposto no nº 1 do art. 5º do Código Civil.

Impassível, sereno, porventura demasiado acomodado, o contribuinte português tudo crê, tudo espera, tudo aceita, tudo sofre ... O Estado vai devolver, sem necessidade de requerimento, a sisa a quem pagou mais do que pagaria se a lei, de facto, tivesse sido publicada antes da sua anunciada entrada em vigor? E, na inversa, vai o Estado exigir o imposto do selo pela nova tabela em actos e operações praticados ou em contratos celebrados antes da distribuição do Orçamento? Houvesse porventura maior diligência e mais respeito para com os contribuintes, e estas perguntas, provavelmente incómodas, seriam de todo desnecessárias.

³ E que, curiosamente, até veio a motivar um reparo público, mais que justo, por parte do então Ministro das Finanças, Professor Sousa Franco.

⁴ Forma hábil de dizer “e assim se faz tábua rasa ...”) ou a nova versão d’ “a lei sou eu”.

2. AS ALTERAÇÕES AO IRS

2.1 A denominada “cláusula de salvaguarda”

As decorrências jurídicas de uma solução tida por consideravelmente inovadora, que ficou conhecida por *cláusula de salvaguarda*, são de diversa natureza. A mais simples – mas também e porventura a mais complexa – é a de que, pelo menos para um número significativo dos sujeitos passivos de IRS, ou seja, para aqueles “agregados familiares” – conceito que a seguir questionaremos – que auferirem menos de 9800 contos de rendimento bruto anual, **coexistem, em 1999, dois regimes distintos:**

- **O regime anterior** – que por isso deve, segundo entendemos, considerar-se como permanecendo em vigor – caracterizado pelas deduções específicas às categorias de rendimentos, pelos abatimentos ao rendimento líquido total, por uma tabela de taxas gerais com apenas quatro escalões, pelas deduções ao rendimento colectável por benefícios fiscais e pelas deduções à colecta, cujas disposições legais vigentes para o IRS de 1998, nos termos do n.º 7 do art. 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, “*serão actualizadas pelo coeficiente de 2% aplicável aos limites das deduções específicas, abatimentos, benefícios fiscais, escalões da tabela de taxas e deduções à colecta que tenham sido objecto de actualização no sistema em vigor em 1999*”.
- **E o regime novo**, caracterizado por alterações às regras de determinação do rendimento líquido de algumas categorias, pela quase eliminação dos abatimentos de natureza subjectivizante ao rendimento líquido total, pela eliminação das deduções ao rendimento colectável por benefícios fiscais, por uma nova tabela de taxas gerais com cinco escalões e uma taxa de arranque de 14% e pelo novo e complexo sistema de deduções à colecta, englobando as transformações que neste domínio sofreram os abatimentos e os benefícios fiscais.

Para complicar, poderíamos ainda trazer à colação o Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A da Assembleia Legislativa Regional da Região Autónoma dos Açores, publicado no DR, I Série n.º 16, de 20 de Janeiro, que cria um, julgamos, “IRS REGIONAL”⁵ aplicável, nos seus próprios termos, às pessoas singulares fiscalmente residentes naquela Região Autónoma, independentemente do local onde exerçam a sua actividade. A primeira questão seria a de saber o que são “pessoas fiscalmente residentes nos Açores” face ao que se dispõe no art. 16.º do Código do IRS, não alterado por aquele diploma. Recorde-se que a residência fiscal não tem necessariamente que corresponder ao domicílio pessoal, ainda que este tenha, em regra, lugar na residência habitual, de tal modo que se uma pessoa residir alternadamente em diversos lugares tem-se por domiciliada em qualquer deles⁶. Aparentemente, dentro do território português, pode estipular-se, para efeitos fiscais, uma residência electiva⁷. A segunda, naturalmente, como se compatibilizam o regime do IRS aplicável em 1999 na Região Autónoma dos Açores e a “cláusula de salvaguarda”⁸. Mas não vale, por agora, a pena.

⁵ Assim se dando, finalmente, razão às teses do Dr. Nuno de Sá Gomes, defensor convicto dos poderes das Assembleias Regionais em matéria tributária de âmbito nacional (Cfr. Manual de Direito Fiscal, I, Cadernos de CTF n.º 168, págs. 99 e ss.)

⁶ Como dispõe o art. 82.º do Código Civil.

⁷ “O direito português define expressamente o conceito de residência no que concerne às pessoas singulares, acolhendo uma noção de residência que se situa a meio caminho entre a noção meramente objectiva, que se contenta com o simples *corpus* e a noção subjectiva que exige a presença cumulativa dos dois requisitos: o *corpus* e o *animus*”. ALBERTO XAVIER, Direito Tributário Internacional, Almedina, Coimbra, 1993, pág. 243. Assim, se uma pessoa com residência no continente permanecer nos Açores por mais de 183 dias seguidos ou interpolados, num mesmo ano, ou em 31 de Dezembro aí possua uma habitação em condições que permitam supor que nela pretende manter a sua residência habitual, ou nele resida o cônjuge não separado judicialmente de pessoas e bens, nada parece impedir que seja considerada fiscalmente residente nos Açores,

⁸ Porque admito que uma liquidação de imposto, efectuada segundo as regras em vigor em 1998, actualizadas no seu aspecto quantitativo nos termos previstos na Lei do Orçamento, possa ser “mais favorável” do que a liquidação efectuada segundo as regras para 1999, mesmo com a aplicação da tabela de “taxas reduzidas” a vigorar para os residentes fiscalmente nos Açores.

Também não faremos uma abordagem da cláusula na perspectiva de quem com ela é agravado ou é desagravado. Não nos compete, nem para isso temos mandato, que em qualquer caso recusaríamos, defender ou atacar medidas de carácter eminentemente político, caracterizadas, portanto, por razões de conveniência e oportunidade. Recusamos, pois, esse plano para a discussão. Pretendemo-la, perdoe-se-nos a veleidade, ao nível conceptual e dos princípios informadores da tributação do rendimento pessoal, sem dela arredar as velhas máximas de Adam Smith para qualquer sistema fiscal: justiça, certeza, economia e comodidade.

2.1.1 As disposições legislativas que consagram a cláusula de salvaguarda

A cláusula de salvaguarda⁹ é objecto de três números no art. 29º da Lei do OE/99. O primeiro, o nº 6, dispõe que:

“Da aplicação das normas constantes da presente lei respeitantes às regras de liquidação do IRS, designadamente as decorrentes das transformações dos abatimentos ao rendimento em deduções à colecta, não poderá resultar, relativamente aos rendimentos de 1999, para os contribuintes residentes, com (i) rendimentos brutos anuais (ii) por agregado familiar inferiores a 9800 contos, imposto superior ao que resultaria da (iii) aplicação das disposições legais vigentes para 1998, nos termos do número seguinte”.

No segundo, o nº 7, consagra-se que:

“Para efeitos do disposto no número anterior, as disposições vigentes para o IRS de 1998 serão actualizadas pelo coeficiente de 2% aplicável aos limites das deduções específicas, abatimentos, benefícios fiscais, escalões da tabela de taxas e deduções à colecta que tenham sido objecto de actualização no sistema em vigor em 1999”.

Por último, o nº 8, reza assim:

“ (iv) A administração fiscal enviará aos contribuintes a nota demonstrativa da (v) liquidação mais favorável que resultar da aplicação do disposto nos números anteriores”.

2.1.2 Questões suscitadas em torno da aplicabilidade da cláusula de salvaguarda

Realçámos, na transcrição acima dos textos legais, aquelas que nos parecem ser as questões mais pertinentes susceptíveis de se colocarem na interpretação e aplicação da cláusula de salvaguarda. Permitimo-nos, em seguida, fazer-lhes algumas observações.

(i) O conceito de “rendimento bruto” em IRS e a sua (in)determinabilidade

A primeira das questões sequencialmente colocadas pelo texto legal acabado de transcrever diz respeito ao que deve entender-se por “rendimento bruto”, uma das expressões que, como pressuposto de aplicação da cláusula de salvaguarda, o legislador empregou, ainda que limitada, obviamente, ao actual quadro legal de englobamento de rendimentos. Ora, neste particular domínio de determinabilidade do rendimento bruto, algumas

⁽⁹⁾ Que o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais não se cansou de designar, porventura com rigor jurídico, por norma de direito transitório, na discussão parlamentar. Esperemos que esta norma de direito transitório não tenda a tornar-se definitiva ...

categorias de rendimentos podem suscitar especiais dificuldades. Referimo-nos em concreto às categorias B, C, D e G. E não podem ignorar-se as situações resultantes de opções por tributações autónomas, legalmente previstas, sendo certo que, nos termos legais, os respectivos rendimentos não são considerados “rendimentos englobados”.

Ao nível da categoria B, pareceria não existirem problemas, uma vez que o conceito de rendimento bruto tem um sentido muito preciso: é o total das receitas pagas ou colocadas à disposição do titular durante o ano, pois é assim que o artigo 3º do Código define os rendimentos sujeitos a tributação naquela categoria, ainda que se aceite posição diversa justificada pela **natureza empresarial**, na generalidade dos casos, destes rendimentos. Mas mesmo aqui os problemas de determinabilidade do rendimento bruto não estão, na nossa perspectiva, totalmente eliminados. É que, à luz das regras da incidência, um titular de rendimentos da categoria B pode ter zero de **rendimento bruto** e 100.000 contos de **rendimento líquido** – porque este titular de rendimentos da categoria B é-o mediatamente, ou seja, é-o por via da sua relação societária no âmbito de uma sociedade profissional, sujeita ao regime da transparência fiscal, cujos rendimentos objecto de imputação se vão integrar “**como rendimento líquido**”, nos termos legais, naquela categoria – cfr. art. 19º nº 2 do Código do IRS. Fenómeno, que, aliás, também pode suceder nas categorias C ou D, seja por via da imputação efectuada no âmbito do regime da transparência fiscal, seja por via do regime da contitularidade de rendimentos, nomeadamente naquelas situações em que a herança indivisa integre um estabelecimento comercial, industrial ou agrícola.

Nas categorias C e D, o que deve entender-se por “rendimento bruto”? O total dos proveitos? O resultado (lucro) apurado na contabilidade antes das correcções fiscais, porque esse seria, teoricamente, o rendimento na realidade auferido pelo sujeito passivo? O resultado fiscal (lucro, acrescido ou deduzido das correcções determinadas pelas normas fiscais), ou seja, o rendimento líquido? Ora, admitindo-se como razoável que nas categorias C e D o “rendimento bruto” não possa ser o volume de negócios ou de prestações de serviços, fica ainda muito por decidir, certamente por via administrativa, do que seja, nestes casos, o rendimento bruto. Mas mesmo que se admita que o rendimento bruto seja, para este efeito, igual a “rendimento líquido”, ainda se pode questionar se o que vai ser tido em conta para aplicação da cláusula é o rendimento líquido apurado antes do reporte de perdas ou depois do reporte de perdas, havendo-as, de anos anteriores.

Ao nível da categoria G, sendo certo que o artigo 10º do Código considera sujeitos a tributação os “ganhos” obtidos pela prática de determinados actos de alienação onerosa de bens ou direitos ou de outros factos de efeito equivalente, sabemos também que rege um fenómeno de compensação entre mais-valias e menos-valias realizadas no mesmo período de tributação; sabemos que, para efeitos de englobamento, apenas “conta”, na generalidade dos casos, 50% do resultado apurado; sabemos que é permitida a opção por uma tributação autónoma, significando essa opção, no plano normativo, que os respectivos rendimentos não são considerados “englobados”, no caso das mais-valias de participações sociais e outros valores mobiliários; sabemos, por último, que também nesta categoria existe um regime de reporte de perdas. O que é, na categoria G, para efeitos de aplicação da cláusula de salvaguarda, o rendimento bruto? Veja-se que, na sua expressão meramente literal, quase se poderia defender que, nesta categoria, em particular, o rendimento bruto seria constituído exclusivamente pelas mais-valias obtidas, não sendo este, porém, o conceito que decorre das regras de englobamento.

E, como já se deixou aflorado, também dos diversos regimes legalmente consagrados para tributações autónomas (praticantes desportivos, árbitros de modalidades desportivas, títulos representativos de participações sociais e outros valores mobiliários, gratificações não atribuídas pela entidade patronal) podem emergir fundadas dúvidas sobre se os respectivos rendimentos vão ou não ser considerados para cômputo do “rendimento bruto”. Esperamos que, pelo menos, os montantes sujeitos ao regime de tributação de despesas confidenciais ou não documentadas, bem como aqueles montantes que têm de crescer-se ao rendimento colectável (por isso mesmo... ninguém, penso, se atreverá a defender que rendimento bruto é o mesmo que rendimento colectável!) por

verificação da condição resolutiva de algum ou alguns benefícios fiscais serão computados como “rendimento bruto”.

Ainda relativamente ao conceito de “rendimento bruto”, uma outra questão tem naturalmente que ver com a não compreensividade ou globalidade da declaração de rendimentos. Como “rendimento bruto” é, num certo sentido, sinónimo de “rendimento englobado”, podemos muito bem encontrar um agregado familiar, com 500.000 contos de rendimento “bruto anual”, do qual o montante de 498.800 contos corresponde a mais-valias de acções, por cujo englobamento o agregado não opta, e o montante de 1.200 contos que corresponde à remuneração anual do sujeito passivo A. como administrador de uma empresa. No quadro em referência, este agregado tem direito ao “regime mais favorável”? A ter-se em conta a letra da lei, parece que sim.

Mas já não o terá aquele agregado familiar em que A. e B., ambos trabalhadores por conta de outrem, auferiram, um deles, 4.500 contos e o outro 5.500 contos porque para estes, inevitavelmente, o rendimento bruto vai ser computado em 10.000. E também assim será considerado se, por exemplo, o rendimento de 4.500 auferido por um deles contos beneficiar de uma isenção com progressividade? Ou neste caso, e porque, segundo a doutrina geralmente aceite, a isenção com progressividade significa que os rendimentos isentos apenas são considerados para efeitos de aplicação das taxas aos rendimentos sujeitos, o agregado beneficia mesmo do “regime mais favorável”?

Como parece evidente – e aceitamos que a discriminação favorável até pudesse ser constitucional, designadamente à luz dos argumentos do Professor Teixeira Ribeiro – o legislador, quando “escreveu” a cláusula, pensou, se não exclusivamente, pelo menos predominantemente, nos rendimentos do trabalho dependente. Mas, se assim pensou, não legislou em conformidade com esse pensamento e tão impressionantes são, das expressões utilizadas, os conceitos que delas se retiram, que não se vê como, sem uma qualquer modificação legislativa, possam ser solucionados os problemas equacionados. No limite, irão os contribuintes ver a sua situação tributária relativa ao ano de 1999 exclusivamente determinada por uma interpretação da Administração Fiscal que, pelo menos, se espera seja tornada pública com alguma antecedência¹⁰. Em nome da transparência.

(ii) O conceito de “agregado familiar”

Para encontrar o sentido normativo da expressão “agregado familiar” poderá recorrer-se a muitas fontes. No entanto, porque a norma se destina a ter aplicação apenas ao nível do IRS, é ao Código do IRS que, segundo cremos, se deve ir buscar esse sentido. Só uma eventual insuficiência do conceito de agregado familiar ali consagrado permitiria, afigura-se-nos, outro tipo de indagações e de extrapolações.

Ora, do ponto de vista conceptual e de acordo com o disposto no art. 14º do Código do IRS, o agregado familiar relevante para efeitos de IRS é o constituído, nos termos do nº 3 do preceito citado, segundo uma das seguintes modalidades:

- Pelos cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens e, sendo caso disso, os dependentes a seu cargo;
- Por cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respectivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento e os dependentes a seu cargo;
- Pelo pai ou pela mãe solteiros e os dependentes a seu cargo;

¹⁰ Infelizmente é possível constatar, à data em que o presente trabalho se prepara para publicação, que a Administração Fiscal não divulgou publicamente qualquer entendimento sobre o modo como iria aplicar (aplicou) a dita cláusula de salvaguarda. E, dizem alguns, vivemos num sistema hiper-garantístico!

- Pelo adoptante solteiro e os dependentes a seu cargo

Extensivamente, considerar-se-á ainda existir agregado familiar para efeitos de IRS quando um menor estiver sob tutela e não auferir quaisquer rendimentos, uma vez que integra o agregado do tutor enquanto dependente, característica que lhe é conferida pela al. d) do n.º 4 da mesma norma.

Logo, a cláusula de salvaguarda, nos seus exactos termos, parece não ser aplicável às pessoas solteiras, viúvas, divorciadas ou separadas que não tenham dependentes a seu cargo, porque elas não constituem, nos termos do art. 14.º do Código do IRS, qualquer modalidade de “agregado familiar”.

Admitir que uma pessoa sozinha, titular de rendimentos tributáveis em IRS, constitua um agregado “singular”, por oposição ao agregado familiar que, necessariamente, nos termos legais acabados de referir, é um agregado “plural” é um excelente e criativo exercício de interpretação, eventualmente sustentado num “fenómeno de contextualidade”. Mas não convence. Agregar, do latim *aggregare*, significa, segundo o Grande Dicionário da Língua Portuguesa, ed. do Círculo de Leitores, “*arrebancar, juntar muitas cabeças em um rebanho, receber na família, corporação, colégio, etc., amontoar*”. E agregado, como adjetivo, significa *anexo, adjunto, reunido*. Assim, e se agregar, agregado ou agregação implicam uma ideia de reunião, junção ou conjunto, não se vê bem como possa constituir “agregado” e mais, um agregado familiar, na acepção legal, uma pessoa só. É certo que conhecemos a palavra agregado, por exemplo, no meio universitário para qualificar a situação profissional de um professor. Eram também conhecidos por “agregados” os homens que o rei queria favorecer e que serviam no exército pagos como oficiais, sem pertencerem a um regimento. Mas não eram estas, por certo, as situações visadas pelo legislador.

Será, pois, assaz benevolente a interpretação segundo a qual, para efeitos de aplicação da cláusula de salvaguarda, uma pessoa só constitua um agregado familiar em IRS. Mas, se assim vier a ser entendido, então julgamos existirem razões bastante fortes para que os agregados familiares na acepção do Código do IRS, designadamente quando o critério de aferição for o de “sujeito passivo”, reivindicuem que, existindo dois sujeitos passivos, solidariamente responsáveis pela dívida de IRS, o limite quantitativo do rendimento para aplicação da cláusula de salvaguarda se deva elevar para 19.600 contos. De outro modo, não se poderá aprioristicamente condenar aqueles que, sendo casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, equacionam, desde já, a hipótese de, no ano 2000, apresentarem as suas declarações como “separados de facto”, se, não obstante os condicionalismos que para esta tributação resultam do disposto no art. 59.º do Código, ainda assim a puderem obter, com aplicação da cláusula, uma liquidação mais favorável.

Porém, para além desta rudimentar forma de planeamento fiscal, sobressai e tem de ser sublinhado, o imperativo constitucional de protecção da família legalmente constituída. Se para os cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens for considerado o mesmo limite quantitativo que para uma pessoa só, julgamos poder afirmar que aquele princípio sai beliscado. De resto, foi, e continua a ser, preocupação do legislador, em sede de IRS, atribuir aos cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, no que diz respeito aos abatimentos e benefícios fiscais de montantes limitados, a possibilidade de beneficiarem de limites que, em regra, são o dobro daqueles que são atribuídos aos sujeitos passivos não casados. Porque não no caso da cláusula?

(iii) A coexistência de dois regimes de liquidação num mesmo ano fiscal

Uma terceira questão julgamos poder ser suscitada pelo confronto da coexistência de dois regimes gerais de tributação em IRS com o princípio da igualdade. Não se ignora deste a formulação negativa, ou seja, a de que o princípio da igualdade não é violado quando realidades diferentes são tratadas de modo diferente. Mas onde

está, nesta solução, o tratamento homogéneo do rendimento tributável dos contribuintes, com reflexos e óbvios à determinação da sua capacidade contributiva – outro princípio que me parece violado de modo grosseiro pela miraculosa cláusula – para que o princípio da igualdade não seja posto em causa? Digamos que, face à, em rigor inexistente com efeitos visíveis, salvaguarda de um mínimo de existência, uns contribuintes verão a sua capacidade contributiva determinada pelo rendimento líquido objectivo (os que não beneficiam da cláusula de salvaguarda) e outros pelo rendimento líquido subjectivo (os que beneficiam da cláusula de salvaguarda). Para os primeiros, a tabela de taxas gerais progressivas será aplicada, tendencialmente, ao rendimento líquido global, para os segundos, a mesma tabela será aplicada à matéria colectável determinada nos moldes antigos. E a "substituição" operada pela transformação dos abatimentos e deduções ao rendimento em deduções à colecta é claramente penalizante precisamente para o universo de contribuintes não abrangidos pela cláusula e claramente benéfica para os que por ela são abrangidos

Acresce o facto, antes indiciado, de que não serão de difícil determinação situações em que, injustamente, o regime mais favorável vai ser aplicado e outras em que, também injustamente, não vai ser aplicado. Trata-se, assim, de razões que nos levam seriamente a pensar que estamos perante um **regime de regimes** cuja constitucionalidade não pode deixar de suscitar fundadas dúvidas.

(iv) O “regime mais favorável” é um regime de opção?

Situando-nos apenas nos potenciais beneficiários do regime mais favorável, parecendo existir uma opção, ela, na verdade, supomos não existir. De facto, nos termos legais, “a Administração fiscal enviará aos contribuintes a nota demonstrativa da liquidação mais favorável que resultar da aplicação do disposto nos números anteriores” - assim reza o disposto no nº 8 do art. 29º da Lei do OE para 1999.

Por um lado tranquilizadora, ou, se se preferir, anestésiante, esta norma, porque evita ao contribuinte o incómodo de fazer contas para, em consciência, poder optar, por outro lado ela “deixa” manifestamente nas mãos da administração fiscal uma quase total discricionariedade sobre o modo ou modos como vai aplicar a cláusula de salvaguarda. O mínimo que se poderia esperar seria que, como antes referimos, a Administração Fiscal divulgasse o entendimento sobre a interpretação e aplicação das normas em causa, a fim de que os potenciais visados pudessem adoptar as necessárias providências. O princípio da transparência da actividade administrativa, ultimamente tão em voga, assim o impõe. Infelizmente tal não sucedeu, e isso nem sequer nos espanta, porque não podemos ignorar que, não obstante todos os princípios apontados, não vem sendo propriamente vocação, para este efeito, da Administração Fiscal, como diria o poeta - cantor, “...avisar toda agente, dar notícia, informar, prevenir ...”.

Sublinhe-se porém, que, cabendo-lhe em última instância o papel de “má da fita” nesta novela, a Administração Fiscal é, porventura, nesta complexa situação como noutras que nós, do "lado de dentro" também vivemos, quem menores responsabilidades tem: uma vez mais lhe terão deixado à porta de casa, enjeitado, um menino acabado de nascer, de paternidade não só desconhecida, mas também rejeitada categoricamente por todos os potenciais progenitores, para que o alimente e trate, de modo a vir, ou a poder vir, a ser alguém ... Mas também diz o povo, na sua secular sabedoria, que "o que nasce torto, tarde ou nunca se endireita".

(v) A determinabilidade do momento da comparação

Parece, pois, fundamentadamente sustentar-se que pode ser tudo, menos pacífica, esta aparentemente tranquilizadora norma de salvaguarda. Sendo porventura a expressão perfeita de uma solução política para um problema que razões de oportunidade e conveniência política criaram, por aquilo que tem ou teve de efeito mediático, de “antecipação” que deixou sem resposta consistente os adversários políticos e de solução idealmente justa, ela é também, tem de dizer-se, e de modo inequívoco, a expressão mais que imperfeita de uma solução jurídica para um problema agora concreto, por aquilo que encerra de incerteza, de insegurança e de possibilidade de actuações administrativas susceptíveis de serem discricionárias, em matérias que razões de certeza e segurança aconselhavam, se não mesmo obrigavam, ao respeito pela vinculação em termos de estrita ilegalidade.

Para o demonstrar, e não esquecendo tudo quanto já foi referido sobre o próprio quadro “quantitativo” de aplicação, basta recordar que a liquidação do IRS, enquanto acto definitivo e executório de um imposto, está enquadrada num procedimento próprio, cujas fases são perfeitamente distintas, tanto ao nível conceptual, como ao nível administrativo: inicia-se em regra com a apresentação da declaração de rendimentos pelos sujeitos passivos, e prossegue com a determinação do rendimento englobado, a determinação do rendimento líquido total, a determinação do rendimento colectável, a determinação da matéria colectável e a liquidação em sentido estrito, com o subsequente “acerto de contas”.

Perante a coexistência, para um mesmo ano fiscal, de dois regimes distintos, a questão que se coloca, dada a independência de cada uma destas fases e, dentro delas, dos correspondentes actos, é a de saber se a opção pode ser feita “fase por fase” ou, até, “procedimento por procedimento”, ou se é uma opção global. Queremos com isto levantar, porque a julgamos pertinente, a questão de saber se, por exemplo, pode um contribuinte “optar” pela nova dedução da categoria A, mas manter as despesas de saúde nos abatimentos antigos, optar pela dedução à colecta quanto a um PPR efectuado, mas pretender que lhe seja aplicada a nova tabela de taxas gerais do art. 71º do Código do IRS ...

E a dúvida legitima-se no facto de a lei falar em aplicação de normas e não em aplicação de regimes. Como poderá então o contribuinte expressar a sua opção pela aplicação de normas, se aplicação de normas distintas e independentes umas das outras se trata? Como fará a administração as liquidações a que tem de proceder, para depois mandar ao contribuinte a “mais favorável”: De *motu próprio* ou perante as concretas opções dos contribuintes?

E, neste contexto de dúvida metódica, uma outra não pode deixar de colocar-se: o que se entende por **liquidação mais favorável**?

- Aquela que tem como resultado maior imposto a receber ou aquela de que resultar menor imposto a pagar? É óbvio que, num imposto como o IRS, a comparação não pode ser feita ao nível do resultado, pelo menos ao nível deste resultado concreto, influenciado, como se sabe, pelo montante das retenções e dos pagamentos por conta efectuados;
- A efectuada segundo o regime antigo, “isolada” no momento seguinte ao das deduções pessoais à colecta previstas no nº 1 do art. 80º, ou a efectuada segundo o regime novo “isolada” no mesmo momento? Certamente que não, porque esta terá na generalidade dos casos, naquela fase, um resultado superior ao da primeira;
- A efectuada segundo o regime antigo, “isolada” no momento seguinte ao das deduções pessoais à colecta, ou a efectuada segundo o regime novo, mas depois de efectuadas as deduções à colecta correspondentes aos anteriores abatimentos e dedução por benefícios fiscais? Julgamos ser esta, de

facto, a fase mais adequada para se fazer a comparação e considerar mais favorável aquela liquidação de que tiver resultado menor imposto liquidado.

Suponhamos as seguintes situações:

Situação A:

A e B (agregado) auferem em 1999 exclusivamente rendimentos da categoria A. A auferem um salário de 300 contos por mês ou seja, 5.200 contos/ano. B. auferem 200 contos/mês, ou seja, 2.800 contos ano. Efectuaram os descontos normais para a segurança social. A B. a entidade patronal nada reteve a título de IRS; a A. a entidade patronal reteve 1 118 contos de imposto. Este casal tem 800 contos de despesa de saúde (grau 1¹¹) e efectuou dois PPR, tendo aplicado em cada um 450 contos;

Situação B:

Em tudo idêntica à situação A, excepto no facto do agregados não ter despesas de saúde, PPR ou quaisquer outros abatimentos.

Situação C:

Em tudo idêntica à situação A, excepto no facto de o agregado passar a ter 908 contos de despesas de saúde (grau 1) e não ter efectuado PPR

Demonstração da Liquidação

Situação A

Liquidação "velha"		Liquidação "nova"	
Rendimento líquido		Rendimento líquido	
A	B	A	B
Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$
Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$
R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$
RLT =	6 908 000\$	RLT =	6 906 000\$
Abatimentos:			
D. Saúde	800.000\$	D. Saúde	0\$
R.C. =	6 108 000\$	R.C. =	6 906 000\$
Deduções ao RC			
PPR =	852 720\$	PPR =	0\$
M.C. =	5 255 280\$	M.C. =	6 906 000\$
/2 (QC) 2 627 640\$		/2 (QC) 3 453 000\$	
Imposto Liquidado (1):	1 109 028\$	Imposto Liquidado (2):	1 632 102\$
Deduções à colecta:		Deduções à colecta:	
	Cônjuges: 71 808\$		Cônjuges: 72 000\$
			D.Saúde: 240 000\$
			PPR: 214 000\$
Imposto Liquidado (2):	1 037 220\$	Imposto Liquidado (2):	1 106 102\$
Retenções efectuadas.:	1 118 000\$	Retenções efectuadas.:	1 118 000\$
Imposto a receber:	80 080\$	Imposto a receber:	11 898\$

Conclusão:

¹¹ Ou seja, sujeitas a IVA à taxa de 5%, sendo certo, porém, que antes da alteração, o artigo 55º não fazia qualquer distinção deste tipo.

Quer a comparação se efectue ao nível do imposto liquidado 1, do imposto liquidado 2 ou do resultado, é sempre mais favorável, a “liquidação velha”



Demonstração da Liquidação Situação B

<i>Liquidação “velha”</i>		<i>Liquidação “nova”</i>	
<i>Rendimento líquido</i>		<i>Rendimento líquido</i>	
A	B	A	B
Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$
Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$
R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$
RLT =	6 908 000\$	RLT =	6 906 000\$
M.C. =	6 908 000\$	M.C. =	6 906 000\$
/2 (QC) 3 454 000\$		/2 (QC) 3 453 000\$	
Imposto liquidado (1):	1 687 480\$	Imposto Liquidado (2):	1 632 102\$
Deduções à colecta:			
	Cônjuges: 71 808\$		Cônjuges: 72 000\$
Imposto liquidado (2):	1 615 672\$	Imposto Liquidado (2):	1 560 102\$
Retenções efectuadas:	1 118 000\$	Retenções efectuadas:	1 118 000\$
Imposto a pagar:	497 672\$	Imposto a pagar:	442 102\$

Conclusão:

Quer a comparação se efectue ao nível do imposto liquidado 1, do imposto liquidado 2 ou do resultado, é sempre mais favorável, a “liquidação nova”

Demonstração da Liquidação Situação C

<i>Liquidação “velha”</i>		<i>Liquidação “nova”</i>	
<i>Rendimento líquido</i>		<i>Rendimento líquido</i>	
A	B	A	B
Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$	Rend. = 5 200 000\$
Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$	Ded. = 572 000\$
R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$	R. Líq. = 4 628 000\$
RLT =	6 908 000\$	RLT =	6 906 000\$
Abatimentos			
	D. Saúde 908.000\$		D. Saúde 0\$
R.C./M.C. =	6 000 000\$	R.C. /M. C. =	6 906 000\$
/2 (QC) 3 000 000\$		/2 (QC) 3 453 000\$	
Imposto Liquidado (1):	1 369 680\$	Imposto liquidado (1):	1 632 102\$
Deduções à colecta:			
	Cônjuges: 71 808\$		Cônjuges: 72 000\$ D.Saúde: 272 400\$
Imposto liquidado (2):	1 298 872\$	Imposto Liquidado (2):	1 285 702\$
Retenções efectuadas.: 1 118 000\$		Retenções efectuadas: 1 118 000\$	
Imposto a pagar:	180 872\$	Imposto a pagar:	167 702\$

Conclusão:

Se a comparação se efectuar ao nível do imposto liquidado 1, é mais favorável a “liquidação velha”, mas se a comparação for efectuada ao nível do imposto liquidado 2 e ao nível do resultado, é mais favorável a “liquidação nova”

A diversidade constatada com três meros exemplos em que apenas se compararam soluções decorrentes regimes integrais e não de normas individualmente consideradas, demonstra desde logo que não vai ser fácil, à própria Administração Fiscal, interpretar e aplicar esta cláusula de salvaguarda.

E se os mais arrojados, ou, noutra expressão, os mais “chatos” entenderem que o que está em causa, na opção, não são regimes, mas normas, imagine-se, por exemplo, o que não sucederia se as despesas de saúde referidas nos exemplos dados não fossem de “grau 1”, mas de “grau 2” (limitadas no novo regime), caso em que assistiria, literalmente, ao contribuinte a faculdade de optar pelas despesas de saúde em sede de abatimentos, podendo, por exemplo, convir-lhe que a aplicação em PPR fosse considerada em deduções à colecta!

(vi) Conclusão

Estes são, na perspectiva em que nos colocámos, e certamente sem serem exaustivos, alguns dos mais interessantes, e porventura complexos, problemas que, do ponto de vista técnico-administrativo, a “nossa” cláusula de salvaguarda levanta. Esperemos, e temos razões para isso, que o bom senso e algum pragmatismo ajudem a tornar o período compreendido entre Maio e Setembro de 2000 pouco fértil em títulos bombásticos nos meios de comunicação social. Ninguém, nessa altura, terá já a lucrar com isso. Quem se sentir prejudicado recorrerá às instâncias próprias, mormente as judiciais. Mas aí todos sabemos como a lentidão é regra e quando a solução definitiva chegar até pode já nem haver IRS !

3. ALTERAÇÕES MAIS RELEVANTES AO CÓDIGO DO IRS

Cumpra agora assinalar, ao Código do IRS, as que consideramos serem as alterações mais relevantes introduzidas pela Lei do OE/99 e definir-lhes os respectivos contornos.

3.1 Modificação da dedução específica da categoria A (art. 25º)

As alterações à dedução específica da categoria A, analisam-se em duas vertentes: uma, que já era tempo de ter sido corrigida, diz respeito ao facto de a excepção, na determinação de dedução “garantida”, continuar a ser a regra, se, como foi anunciado, o valor do salário mínimo nacional mais elevado vier a ser fixado em 61 3000\$00; a outra, indicia que o legislador “abriu” a esta categoria a possibilidade de, efectiva e finalmente, também nela poder aplicar-se integralmente o princípio da tributação do rendimento líquido, isto é, a tributação do rendimento bruto, depois de deduzidos todos os encargos suportados e conexos com a sua obtenção. Pena é que, certamente por razões decorrentes de constrangimentos orçamentais, não tenha ido mais longe. E, sobretudo, não tenha assegurado que também naqueles casos em que os descontos obrigatórios para regimes de segurança social sejam superiores a 75% de 12 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, não sejam dedutíveis aqueles encargos que passou a ser possível deduzir, mas nos estritos termos dos n.ºs 3 e 4.

De facto, dispõe a lei que, limitados por um lado a 50.000\$00 (n.º 4), tais encargos, com maior afinidade com o verdadeiro sentido de dedução específica, sofram um primeiro constrangimento resultante do facto de a dedução prevista na alínea a) do n.º 1 poder ser elevada até 75% de 12 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, se a diferença resultar de tais encargos, a saber:

- Quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio sujeito passivo e indispensáveis ao exercício da respectiva actividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem;

- Importâncias comprovadamente pagas e não reembolsadas referentes a despesas de formação profissional, desde que a entidade formadora seja reconhecida como tendo competência no domínio da formação profissional pelo Ministério competente.

Um exemplo ajudará a compreender melhor a nossa insatisfação perante o que foi legislado. Se alguém auferir 10.000 contos de rendimento de trabalho dependente e suportar segurança social de 11%, já não pode efectuar a dedução dos encargos mencionados, mesmo que os tenha suportado efectivamente. Se tiver auferido 5.000 contos, então a sua segurança social, sendo de 550 contos, já lhe permite uma pequena "folga", resultante da diferença entre 551,7 contos (75% de 12 vezes o salário mínimo nacional mais elevado) e 550 contos: ou seja, pode deduzir a título dos encargos mencionados o significativo valor de 1.700\$00! Outra mão cheia de nada ...

3.2 Opção entre tributação na categoria B e na categoria A

Vem agora consagrada, no nº 10 do art. 26º, em moldes de que discordamos desde há muito¹², a possibilidade de um titular de rendimentos da categoria B, desde que apenas os aufera de uma única entidade, ser tributado segundo o regime da categoria A. Esta opção que, segundo entendemos, só pode ser feita no final do ano, não retira ao "optante" a sua qualidade de titular de rendimentos da categoria B, designadamente para efeitos de retenção na fonte e, sobretudo, para efeitos de IVA, e não pode subsistir, não obstante a letra da lei (e diz a lei que a opção tem de ser mantida durante pelo menos três anos), se, no ano seguinte àquele para o qual fez a opção, o titular de rendimentos passar a auferi-los de mais do que uma entidade. Note-se que, tal como está redigida, a opção é permitida tanto a quem aufera 700 contos, como a quem aufera 7.000! Coloca, ainda, interessantes questões no domínio do reporte de perdas eventualmente apuradas em anos anteriores. Nomeadamente porque, face ao disposto no art. 54º, as perdas apuradas na categoria B não podem ser deduzidas a rendimento líquido positivo da categoria A, como é sabido.

3.3 Modificações nas regras de determinação do rendimento líquido da categoria G

As modificações, tímidas, introduzidas nas regras de determinação do rendimento líquido da categoria G em relação às acções, reconduziram-se à alteração do método de determinação da data de aquisição (do FIFO para o LIFO), mas não resolvem alguns problemas, nomeadamente os que decorrem dos normativos legais que fazem retroagir a data da aquisição das novas acções à data de aquisição das acções ou quotas que lhes deram origem, como sucede na incorporação de reservas ou na transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas. Pensamos que, nestes casos, deve prevalecer esse efeito de atracção e não haver penalizações para quem aliene acções de um lote que inclui títulos com mais de doze meses e títulos adquiridos por algum dos mencionados modos durante o ano de 1999¹³

Mas deve assinalar-se a positiva modificação introduzida no art. 48º do Código do IRS, que vem permitir que ao valor de aquisição de direitos reais sobre bens imóveis sejam acrescidas, para efeitos de determinação das mais-valias geradas na respectiva alienação, as despesas de aquisição efectivamente suportadas, nas quais por

¹² Se o que está em causa é garantir que um "falso recibo verde", com rendimento igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, bastaria, para o efeito, mandar aplicar-lhe a dedução prevista para os rendimentos da categoria A, sempre que da aplicação do art. 26º resultasse uma dedução inferior. Simples, eficaz, e sem problemas colaterais.

¹³ Ao tempo em que actualizamos o texto para efeitos de publicação, temos já conhecimento de que foi criado o anexo G1, destinado a dar cumprimento a uma outra norma inexplicável, ou seja, ao nº 11 do art. 10º do Código do IRS, que obriga à declaração de acções alienadas detidas há mais de doze meses. Será que quem não pode caçar com o cão caça com o gato?

certo se incluirão a sisa e as despesas de escrituras públicas e de registos notariais, incluindo as relativas a registos de hipotecas por empréstimos contraídos para a respectiva aquisição.

3.4 Modificação dos abatimentos e deduções ao rendimento em deduções à colecta

Consagrou-se, depois de muito alarido mas pouca discussão de conteúdo, a transformação genérica dos abatimentos ao rendimento líquido global e das deduções ao rendimento colectável por benefícios fiscais, em deduções à colecta, com os efeitos já vistos no que toca à necessidade de ser proclamada uma cláusula de salvaguarda.

Pessoalmente, consideramos essa transformação, sobretudo no que diz respeito aos abatimentos por encargos de natureza subjectivizante (despesas com a saúde, despesas com a educação, despesas com a habitação) um retrocesso em relação à caracterização de um imposto que, além de pessoal, é subjectivo. O IRS é um imposto sobre o rendimento e, à luz das teorias doutrinárias mais representativas, com génese na teoria das faculdades ou das posses, dos autores da primeira metade deste século e hoje retomado com vigor como "leit motiv" de outras reformas¹⁴, um imposto sobre o rendimento disponível¹⁵, ou seja, sobre o rendimento bruto depois de efectuadas as deduções relativas aos encargos necessários para o obter e o abatimento das despesas eleitas pelo legislador como elementos de subjectivização do imposto, no sentido da disponibilidade de bens e rendimentos que lhe permitam ter uma existência digna¹⁶.

A transformação dos abatimentos em deduções à colecta, com fundamento em pretensas razões de justiça e de igualdade, só vem evidenciar, então, que o imposto progressivo é injusto e iníquo na sua própria génese. Ou os efeitos da progressividade do imposto só são "bons" num sentido e são "maus" noutro? Admitia-se que os benefícios fiscais - esses porque são assumidamente benefícios - pudessem, quanto ao efeito, ser iguais para todos os contribuintes, mediante a sua transformação em dedução à colecta. Mas, mesmo aí, questiona-se se, do ponto de vista material, o princípio da igualdade impõe que um pague menos 100, porque uma dedução de 400 ao rendimento colectável foi convertida em dedução à colecta pelo factor de 25%, quando a sua taxa marginal é de 35% (e teria, portando, direito a um alívio de 140), e a outro nada se lhe exija e ainda se lhe dê 20, porque a sua taxa marginal é de 20%!

Depois, assistimos ao desvirtuamento integral das normas, umas com natureza meramente programática, outras que chegaram a ter a forma de autorização legislativa, que apontavam para a conversão segundo "taxas médias". Chegámos a demonstrar, na altura, que, como jurista, conseguimos "determinar" 3 taxas médias para efeitos de conversão. Admitimos então que os economistas conseguiriam muitas mais. Mas, afinal, o legislador escusava de se ter preocupado com isso, porque, como é conhecido, os "factores de conversão", resultaram de pura negociação política e assim temos taxas de conversão que variam entre 5% e 30%, conforme os casos, sem um critério aparentemente consistente. Já agora, também aqui se podiam ter adoptado medidas de "mecenato fiscal", que, para um ou outro tipo de encargos, permitissem que se deduzissem à colecta 110% ou 120%!

3.5 A nova tabela de taxas gerais (art. 71º)

¹⁴ É o caso, recentíssimo, da Espanha. Vide art. 2º nº 2 del Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas e o Comentário de GABRIEL CASADO OLERO, in Los Nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas e sobre la Renta de no Residentes, McGraw Hill/ INTERAMERICANA DE ESPAÑA, S.A.U., Madrid, 199, pág. 19/30.

¹⁵ Com, admitimos, a utilização de outro modelo, como o da consagração de um mínimo de existência efectivo e válido para todos os contribuintes ou o da consagração de uma taxa zero para a matéria colectável até um determinado montante.

¹⁶ Diz, com efeito, a alínea a) do nº 1 do art. 6º da Lei Geral Tributária que "A tributação directa tem em conta a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna".

A quinta modificação relevante diz respeito à nova tabela de taxas gerais que, de quatro, regressou a cinco escalões, mas sem alteração ao nível dos limiares dos escalões superiores do imposto.

Segundo um estudo do Professor *Juan Francisco Corona Ramón*, professor catedrático de Economia Aplicada da Universidade Internacional da Catalunha¹⁷:

- a) Entre 1976 e 1996, as taxas marginais superiores do IRS em 16 países da OCDE baixaram, em média não ponderada, 20,5 pontos e a média não ponderada de escalões foi de 5, variando, as primeiras, em 1996, entre 14% (a mais baixa – verificada na Noruega) e 57% (a mais elevada, verificada em França) e os segundos entre 2 (em países como a Suécia, a Noruega, a Nova Zelândia e a Irlanda) e 16 (na Espanha);
- b) Nos Estados da UEM, e numa base harmonizada em pesetas, as taxas marginais mais elevadas aplicavam-se a rendimentos que se situavam entre 1 907 000 pesetas na Irlanda e as 56 331 000 de pesetas na Bélgica. Portugal, com a taxa marginal superior a aplicar-se a partir de um rendimento correspondente a 4 940 000 pesetas, encontrava-se, em 1996, em 3º lugar no “ranking” dos países que começavam a aplicar a taxa marginal superior a um rendimento mais baixo. Porém, essa situação não poderia deixar de ser confrontada com o facto de a taxa marginal superior ser de 40% em Portugal e de, por exemplo na Holanda, 60%, neste caso aplicável ao rendimento superior a 6 850 000 pesetas!

Podemos, assim, dizer que também não estávamos, nem ficamos, tão mal quanto isso, face às tendências internacionais, que em regra produzem o efeito mimético, neste domínio específico. A questão mais preocupante diz respeito, sem dúvida, ao abaixamento da taxa normal de IRC a que vimos assistindo e à criação de taxas menores para micro e pequenas empresas, sem a concomitante “mexida” nas taxas do IRS. A desejada neutralidade perde-se. E, por outro lado, uma de duas: ou as empresas são “sérias” e, sendo-o, distribuirão resultados aos sócios que os verão tributados à taxa de 40%; ou não são “sérias” e inventarão mais uns artifícios para distribuírem lucros ocultamente ... e assim permitirem que os sócios escapem à tributação. Afinal, talvez possamos dizer que esta diferenciação de regimes é uma “mão cheia de nada”.

E porque tem a ver com taxas, assinale-se, neste capítulo, a descida de 20% para 15% da taxa de retenção sobre rendimentos da propriedade intelectual auferidos por titulares originários que, como se sabe, são rendimentos da categoria B.

3.6 Eliminação da dispensa de apresentação da declaração de rendimentos

A sexta alteração de fundo diz respeito à eliminação, a partir de 31 de Dezembro de 1999, do art. 58º do Código do IRS, ou seja, do artigo que dispensava, em certas circunstâncias, a obrigatoriedade de apresentação da declaração de rendimentos.

De facto, não faz grande sentido que num imposto de base declarativa, haja dispensas de apresentação da declaração de rendimentos. A questão não pode, nem deve, neste caso ser analisada exclusivamente à luz de critérios de simplificação, de burocracia ou de custo-benefício. Simplificação não é simplismo, desburocratizar não é apenas eliminar papeis e o critério do custo-benefício é um critério essencialmente economicista que não

¹⁷ Luiz Manuel Alonso González e Juan Francisco Corona Ramón, Informes - El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1998, pag. 102/105.

pode sobrepor-se às exigências da justiça, que, em matéria fiscal, não é possível se não houver possibilidade de controlo. A declaração de rendimentos, muitos ou poucos, é um elemento cadastral essencial para serem conhecidos os “clientes” da Administração Fiscal. Dispensá-la é, nesta perspectiva, um erro a que agora se põe, espero que definitivamente, cobro.

Mas também rejeitamos interpretações peregrinas, entretanto postas a circular, segundo as quais esta medida levará, subrepticamente, à obrigatoriedade de declaração da totalidade dos rendimentos auferidos, incluindo os sujeitos a tributações liberatórias. Ora, por natureza, uma tributação liberatória esgota nela o poder de tributação do Estado. Não faria, pois, qualquer sentido que os rendimentos sujeitos a tributações liberatórias, por não haver dispensas de apresentação da declaração, passassem, *ipso facto*, a ter de ser declarados. Importa que, rapidamente, a Administração Fiscal esclareça o assunto, para que as dúvidas não continuem a pairar ... e aconteça já aquilo que os mais pessimistas só julgam possível quando o sigilo bancário for, para efeitos fiscais, eliminado! Segundo entendemos, para que rendimentos sujeitos a tributações liberatórias por retenção na fonte tivessem de ser declarados, deveria existir norma específica a prescrever a declaração¹⁸.

4. A EVOLUÇÃO DO IRS

A Comissão de Revisão do Código do IRS, nas propostas que apresentou na sequência do mandato de que foi incumbida, deixa antever no seu Relatório¹⁹ que achava mais conformes com princípios de justiça, equidade e equilíbrio do sistema, medidas de natureza diferente daquelas que no OE/99 foram adoptadas. Designadamente:

- a) Propende para a redução da vertente analítica do IRS, mediante a “fusão” de algumas categorias;
- b) Propende para a introdução de métodos objectivos e simplificados de determinação do rendimento em certas categorias, como única forma possível de colocar muitos contribuintes nos níveis de tributação em que, segundo todos reconhecem, deveriam estar e não estão e, simultaneamente, para a consagração de determinadas presunções de rendimento mínimo, com o mesmo objectivo;
- c) Propende para a compreensividade da declaração de IRS, no sentido de ela dever conter a totalidade dos rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos e não apenas os rendimentos sujeitos a englobamento;
- d) Propende para um tratamento mais homogéneo, ainda que gradual, das mais-valias, independentemente dos bens ou direitos de que resultem, apenas admitindo privilegiar, dada a sua não recorrência, as mais-valias manifestamente não especulativas;
- e) Em qualquer caso, anualmente, à totalidade dos rendimentos obtidos e que, pelo menos para esse efeito, constariam da declaração de rendimentos, deveriam ser imputados os encargos de natureza subjectivizante suportados pelo sujeito passivo;

¹⁸ Mas também aqui o carro andou à frente ... Uma peregrina Circular (20/99) de finais de Dezembro de 1999 veio veicular o entendimento, que reputamos de ilegal, de que a obrigatoriedade de apresentação de declaração, nos casos de anterior dispensa só seria aplicável aos rendimentos de 2000!

¹⁹ Relatório da Comissão de Revisão do IRS, Direcção Geral dos Impostos, Lisboa, 1998

- f) Propende para a criação de uma categoria autónoma de variações patrimoniais negativas e positivas, como forma de tributação de rendimentos não incluídos, seja qual for a razão, nas categorias actualmente existentes e aqui poderia residir, por exemplo, a chave para a tributação “normal” dos denominados rendimentos ilícitos, ou se calhar melhor dito, dos rendimentos provenientes de actividades consideradas ilícitas, já que, segundo diz o povo, o “dinheiro não tem cheiro”;
- g) Propende para a reformulação dos limiares dos escalões e para a redução da taxa marginal superior para o nível da taxa geral actualmente estabelecida para o IRC.

Pessoalmente tememos que essa estratégia, ínsita no conjunto das propostas efectuadas, tenha sido afectada, designadamente pela transformação dos abatimentos em deduções à colecta. Mas não foi, por certo, irremediavelmente tornada inaplicável. Veremos se, em próxima legislatura, ultrapassados alguns constrangimentos políticos e constatada a eficiência (ou não eficiência) financeira das alterações agora introduzidas, se retoma um caminho tendente a possibilitar de facto o alívio dos rendimentos do trabalho por conta de outrem, sem necessidade de, por razões conjunturais ou até estruturais, modificar significativamente a actual tributação dos rendimentos de capitais. De facto, nesta matéria, se os princípios apontam, agora como dantes, num sentido há muito afirmado e cuja bondade ninguém ousa questionar, é preciso ter-se consciência de que a concretização desse sentido poderia transformar-se num “suicídio económico e financeiro”, tanto na perspectiva da deslocalização dos capitais, como na perspectiva das receitas orçamentais²⁰.

5. ASPECTOS PRÁTICOS RELATIVOS AO IRS COM APLICAÇÃO EM 1999

5.1 A “nova” declaração de rendimentos

A Portaria nº 19/99, de 14 de Janeiro, veio consagrar uma única declaração – a declaração mod. 3 – de rendimentos para efeitos de IRS. No entanto, deve ter-se presente o seguinte:

- a) Quem, exclusivamente, tenha auferido em 1998 rendimentos do trabalho dependente e ou pensões e não estiver dispensado de apresentá-la, entregará a declaração mod. 3 no prazo anteriormente previsto para a declaração mod. 1, ou seja, entre 1 de Fevereiro e 15 de Março de 1999;
- b) Nas restantes situações, será apresentada a declaração mod. 3 acompanhada dos anexos necessários, no prazo antes previsto para a declaração mod. nº 2.

5.2 O envio pelo CTT das declarações de rendimentos

Com a nova redacção dada ao art. 138º do Código do IRS, o envio através dos serviços postais da declaração de rendimento pode passar a ser feito até ao último dia do prazo legal de apresentação, sendo a data comprovada pela aposição do carimbo dos CTT nos sobrescritos de remessa.

²⁰ Muito embora tenhamos para nós que tudo quanto se tem dito sobre os malefícios da abolição do sigilo bancário para efeitos fiscais tenha mais da fantasioso do que de conformidade com a realidade. A demonstrá-lo aí está a previsão de receitas de IRS para 2000, na qual se incluem, em 1,292,7 milhões de contos, 135,7 milhões de contos de taxas liberatórias. Se considerarmos que a receita proveniente de taxas liberatórias inclui a relativa a rendimentos, não apenas de capitais, pagos a não residentes, bem como a receita fiscal da dívida pública, designadamente certificados de aforro, a pergunta é óbvia: que importância quantitativa teria a eliminação do sigilo bancário em termos orçamentais?

5.3 Apresentação das declarações com valores denominados em escudos

As declarações de IRS são, naturalmente, apresentadas em escudos, uma vez que o Euro só “nasceu” em 1 de Janeiro de 1999. Para o ano, porém, já deverá ser possível apresentar as declarações de IRS em euros²¹.

5.4 Novas guias de pagamento – O pagamento em euros

Os pagamentos, esses sim, podem passar a ser efectuados em euros ou em escudos. Para o efeito, a Portaria nº 18/99, de 14 de Janeiro, criou novos documentos de cobrança:

- a) Para as **liquidações prévias**, isto é, as liquidações emitidas pelos serviços de administração do IRS/IRC, a nota de cobrança mod. 20, embora emitida em escudos, permite o pagamento em euros, contendo para o efeito a necessária equivalência;
- b) Para as **liquidações não prévias**, isto é, para as entregas de imposto retido ou dos pagamentos por conta, as Guias mod. 41 a 44 passam a ter duas versões cada uma: a versão para pagamento em escudos e a versão para pagamento em euros. Caberá ao contribuinte escolher o modelo e a versão pretendidos.

Não obstante, manter-se-ão em vigor, até 30 de Agosto de 1999, as actuais guias mod. 41 a 44.

5.5 A declaração mod. 130

Para cumprimento do disposto no nº 6 do art. 114º do Código do IRS, aditado pelo Decreto-Lei nº 45/98, de 3 de Março, a Portaria nº 7/99, de 7 de Janeiro, aprovou a declaração mod. 130, já aplicável aos rendimentos denominados em escudos²², pagos ou colocados à disposição de entidades não residentes em 1998, mesmo que sobre eles não tenha incidido retenção na fonte por via da existência de convenção de dupla tributação com o país da residência. Esta declaração deve ser apresentada até 31 de Maio. Note-se que, nos termos das instruções de preenchimento aprovadas pela mesma Portaria:

- a) A declaração deve ser preenchida por ordem alfabética dos titulares dos rendimentos;
- b) Deve ser atribuído um número de ordem;
- c) A identificação tem de ser completa, incluindo a morada e o Código do País de residência, que para o efeito consta das mesmas instruções;
- d) Naturalmente, não é exigido o Número de Identificação Fiscal português destas entidades não residentes²³

II HARMONIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRECTA NA UE DESENVOLVIMENTOS RECENTES

²¹ Não obstante, pela Portaria nº 35/2000, de 28 de Janeiro, que aprovou a declaração e anexos previstos no art. 57º do Código, apenas o anexo C, destinado a contribuintes que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, se apresenta também na variante em euros

²² A declaração mod. 130 para rendimentos denominados em euros veio a ser aprovada pela Portaria 14/2000, de 15 de Janeiro

²³ Embora entendamos que, pedagogicamente, e não só ... porque a lei do número de contribuinte a isso obriga, todos os não residentes que aqui obtenham rendimentos, mesmo se sujeitos a tributação liberatória por retenção na fonte, devam possuir número de identificação nacional. Esta teria sido uma boa oportunidade para caminhar nesse sentido.

Ao apresentar, em Novembro de 1998, o primeiro relatório da Comissão Europeia sobre o estado dos trabalhos comunitários em matéria de fiscalidade directa, o Comissário Mário Monti sublinhou que a fiscalidade se encontra hoje no centro da agenda política europeia:

“Há dois anos, a maior parte dos Estados membros nem queriam ouvir falar no nível comunitário; há um ano, o Conselho adoptava um primeiro pacote de coordenação; agora, que o euro está quase a nascer, todos os governos admitem o papel central da coordenação fiscal e alguns Estados membros desejam mesmo ir mais longe do que a Comissão propõe. Isto faz, naturalmente, aparecer algumas divergências, mas estas não significam a existência de uma oposição de princípio a prosseguir, antes provam que os 15 reentraram na negociação”.

E, na ocasião, M. Monti sublinhou também o espírito que anima a Comissão e os objectivos que ela se propõe atingir neste domínio:

- Ela não procura uma harmonização de taxas, mas uma coordenação mediante a qual seja possível eliminar a concorrência fiscal entre os Estados;
- Não tem por objectivo aumentar a pressão fiscal, mas antes diminui-la, a fim de melhorar as condições de competitividade e de emprego na Europa, mas isto implica a eliminação dos “paraísos fiscais”.

Acrescentou ainda que a Comissão não propõe uma taxa mínima para o imposto sobre as sociedades por três razões:

- Uma tal medida limitaria a concorrência fiscal saudável entre os Estados membros (a Comissão apenas pretende eliminar a concorrência fiscal indesejável ou perniciososa);
- É prematura qualquer medida nesse sentido no estágio actual, sendo prioritário eliminar as disposições de um estado membro prejudiciais aos outros Estados membros;
- A base técnica indispensável, designadamente uma definição comum de base tributável, está ainda por encontrar.

O Comissário Monti entende que uma iniciativa neste domínio poderia desestabilizar o notável consenso sobre o código de conduta entretanto alcançado, que deve primeiro produzir os seus frutos. *“Depois se verá se não serão porventura os próprios Estados membros a quererem ir mais longe”*, referiu.

Na mesma altura, os 11 ministros das finanças de tendência socialista que actualmente integram governos da UEM, reunidos em Bruxelas, afirmaram igualmente a necessidade da coordenação das políticas fiscais, incluindo as relativas à aplicação do Código de Conduta, à harmonização da tributação da poupança e à tributação dos produtos energéticos (fiscalidade ambiental ou ecológica). E sugeriram que os esforços de coordenação das políticas fiscais deveriam estender-se a territórios distintos do território da UEM, nomeadamente aos países da OCDE

Abordaremos aqui, resumidamente, seis questões com actualidade no domínio da tributação directa ao nível da União Europeia: 1) A regra da unanimidade, *versus* regra da maioria qualificada nas decisões sobre questões fiscais; 2) As ajudas de Estado; 3) O Código de Conduta; 4) O regime fiscal de juros e royalties entre sociedades de Estados diferentes; 5) A tributação da poupança; 6) A cooperação administrativa na cobrança de dívidas fiscais.

1. Regra da unanimidade para as questões fiscais

O primeiro ministro espanhol, José Maria Aznar, disse em Dezembro último (1998), que “*seria ilógico pretender alterar um Tratado (o Tratado de Amsterdão) que nem sequer ainda entrou em vigor, quando, durante as negociações que conduziram à sua assinatura, a Comissão propôs, como regra – e não apenas para as questões fiscais – a regra da maioria qualificada*”.

Entretanto, num artigo assinado por ambos e publicado em simultâneo na Alemanha e em França, os ministros das finanças daqueles dois Estados defenderam a alteração da regra da unanimidade por razões de dinamismo económico e de justiça social na coordenação das políticas fiscais dos Estados membros, escrevendo, nomeadamente, que :

“Com o progresso da integração europeia, é perfeitamente natural que um número crescente de decisões sejam tomadas por maioria qualificada, designadamente sobre certas questões fiscais”.

Esta afirmação insere-se num artigo intitulado “***Tirar o melhor partido do Euro***”, no qual aqueles ministros defendem avanços rápidos na coordenação das políticas fiscais ao nível europeu, denunciam a concorrência entre os Estados membros que conduziu à existência de regimes fiscais muito desfavoráveis ao emprego e preconizam a passagem à maioria qualificada para a votação das questões fiscais no seio do Conselho de Ministros da UE. Além disso, a breve prazo, os dois ministros aspiram a um entendimento sobre a fiscalidade das empresas e da poupança – os dois principais pacotes de medidas fiscais adoptados em Dezembro de 1997.

É necessário ao dinamismo da economia e da justiça coordenar as políticas fiscais na Europa, afirmam os ministros no texto. O objectivo não é o de uniformizar os sistemas fiscais nacionais, nem de abandonar o princípio da soberania dos Estados em matéria de fiscalidade. Todavia, é inaceitável que certos factores de produção, como o trabalho, sejam sobretributados para compensar a mobilidade de outros factores (como o capital) que os governos europeus não possam fazer face às suas responsabilidades porque eles concorrem entre si para fixar as mais baixas taxas de tributação, ou que os poderes públicos percam dezenas de milhões de euros por causa das lacunas da fiscalidade internacional. Há pois que chegar a acordo quanto a uma tributação mínima sobre os rendimentos do capital e progredir no dossier da aproximação das taxas de tributação das sociedades. A mais longo prazo, convém igualmente que a Europa alargada conserve a sua capacidade de agir em caso de blocagem. Com o progresso da integração europeia, é perfeitamente natural que um número crescente de decisões sejam tomadas por maioria qualificada, designadamente sobre certas questões fiscais²⁴.

Julga-se, pois, estar em aberto a discussão sobre a regra da unanimidade em decisões sobre questões fiscais, e ser previsível para um futuro mais ou menos próximo, a sua discussão e, muito provavelmente, a sua alteração.

2. Os auxílios de Estado

Nas conclusões adoptadas em 1 de Dezembro de 1997 pelo Conselho, em matéria de política fiscal, os 15 relevavam que um conjunto de medidas fiscais cobertas pelo código de conduta sobre a fiscalidade das empresas é susceptível de incluir-se no campo de aplicação das disposições do Tratado relativas às ajudas de

⁽²⁴⁾ Oskar Lafontaine e Dominique Strauss-Kahn, em artigo em co-autoria publicado num jornal alemão em 14 de Janeiro de 1999 e num jornal francês a 15 do mesmo mês

Estado. Um projecto de princípios directores para aplicação das regras relativas às ajudas de Estado às medidas que relevam da fiscalidade das empresas deve ser apresentado pela Comissão.

A Comissão, em Julho de 1998, declarou pretender adoptar, antes do mês de Dezembro, as linhas orientadoras que devem reger a avaliação dos auxílios de Estado de carácter fiscal a título de regras de concorrência. Karel Van Miert, comissário da Concorrência, anunciou ao grupo de política fiscal, presidido por Monti, que um primeiro projecto de linhas orientadoras seria transmitido aos governos da UE na primeira quinzena de Setembro. Elas seriam debatidas numa reunião de peritos prevista para 19 de Outubro a fim de serem adoptadas antes de 1 de Dezembro. Essas linhas orientadoras visarão melhorar a transparência da política da Comissão sobre a apreciação das ajudas fiscais e a tornar as decisões mais previsíveis. Segundo Van Miert, o artigo 92º, 1º do Tratado da União não deixa dúvidas de que as ajudas fiscais devem ser consideradas como ajudas de Estado, se quatro condições estiverem reunidas:

- Se o tratamento fiscal comportar uma vantagem fiscal para os seus beneficiários;
- Se este tratamento favorável for concedido pelo Estado, ou for proveniente dos recursos estatais;
- Se o tratamento fiscal afectar a concorrência e o comércio entre os Estados membros;
- E se o tratamento beneficiar apenas certas empresas ou certas produções.

Na sequência, em 10 de Dezembro último (1998), a Comissão efectuou uma Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (98/C 384/03). Aí se abordam os meios de acção comunitários para eliminar os diferentes tipos de distorções que impedem o funcionamento adequado do mercado comum; a aplicabilidade do artº 92º/2 do Tratado às medidas fiscais que sejam consideradas como incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados membros, como, por exemplo, as medidas tendentes à redução da carga fiscal; as que sejam concedidas pelo Estado ou através de recursos estatais, pois uma perda de receitas fiscais é equivalente ao consumo de recursos fiscais na forma de despesas fiscais; as que afectem a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados membros, considerando-se este requisito verificado sempre que a entidade beneficiária, não importa qual seja o seu estatuto jurídico, exerça uma actividade económica que seja objecto de trocas comerciais entre os Estados membros; as que sejam selectivas, isto é, que favoreçam certas empresas ou certas produções, podendo resultar tanto de uma excepção às disposições de natureza legislativa, regulamentar ou administrativa, como de uma prática discricionária da administração fiscal. Admite-se, no entanto, que algumas formas de auxílios estatais concedidos sob a forma de medidas fiscais possam beneficiar de derrogação do princípio da incompatibilidade com o mercado comum.

Tal como era de há muito requerido, torna-se, assim, hoje mais previsível, face a essa Comunicação, quais serão as decisões a tomar sempre que, nos termos dos procedimentos preconizados, os Estados tenham que notificar à Comissão as medidas de carácter fiscal susceptíveis de se configurarem como auxílios de Estado no sentido relevante.

3. O Código de Conduta

Em 1 de Dezembro de 1997, o Conselho e os representantes dos Governos dos Estados- membros reunidos no Conselho, integrado no denominado “pacote fiscal”, aprovaram uma resolução relativa a um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas.

Este Código:

- Tem como objectivo lutar contra a concorrência fiscal prejudicial, visando as medidas que tenham ou sejam susceptíveis de ter uma incidência sensível na localização das actividades económicas na Comunidade, quer por grupos de sociedades, quer por sociedades distintas;
- Tem a natureza peculiar de uma Resolução, não sendo por isso um instrumento juridicamente vinculativo, mas assentando essencialmente num compromisso político que não afecta os direitos e as obrigações dos Estados membros, as suas competências ou as competências da Comunidade;
- Tem um âmbito desdobrável em duas vertentes: os impostos e as medidas fiscais incluídas, vertente em que se acentua o facto de se restringir à fiscalidade das empresas, bem como nela se incluem quaisquer medidas fiscais que, pelas vantagens que concedem, afectem a localização das actividades económicas e possam ser consideradas potencialmente prejudiciais, tais como a taxa zero, a tributação inferior à normalmente praticada no Estado considerado, um processo de determinação da matéria colectável, uma isenção ou uma dedução à colecta. E a vertente geográfica, na qual se acentua o facto de o Código se restringir ao espaço territorial comunitário, sem prejuízo de que os princípios sobre as medidas fiscais prejudiciais possam ser adoptados por outros territórios ou por países terceiros. Esta vertente coloca o enfoque na união de esforços com outras organizações internacionais, nomeadamente a OCDE, no sentido da adopção o mais ampla possível de tais princípios;
- Enquanto compromisso que é, tem o seu núcleo central nas disposições relativas ao congelamento e ao desmantelamento e que exigem uma aplicação equilibrada. Por um lado, os Estados comprometem-se a não introduzir novas medidas que possam ser qualificadas como prejudiciais. E, após identificadas as medidas existentes que sejam qualificadas como prejudiciais, devem estas ser eliminadas o mais rapidamente possível, admitindo-se que essa eliminação ocorra, salvo qualquer excepção justificada por circunstâncias excepcionais, em 31 de Dezembro de 2002.

O Grupo criado em 9 de Março de 1998 pelos Ministros das Finanças da UE, foi encarregado de avaliar as medidas fiscais que possam incluir-se no campo de aplicação do Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas à luz dos seus efeitos prejudiciais no interior da União. Na sua primeira reunião, em 8 de Maio de 1998, o Grupo elegeu como presidente a britânica Mme Dawn Primarolo.

Os Estados haviam-se então comprometido a transmitir à Comissão, antes de 19 de Junho, informações sobre as medidas fiscais que no seio da sua jurisdição poderia incluir-se no campo de aplicação do Código. Nesta base, a Comissão apresentaria ao Grupo, até 16 de Julho, uma lista dos regimes que lhe tivessem sido comunicados. Estes regimes seriam então examinados um a um pelo grupo, que decidiria sobre o modo como poderão ser reagrupados por categorias. Neste contexto, para o exame específico desta ou daquela medida, podem ser criados sub-grupos. Um Relatório sobre o primeiro conjunto de medidas que deverão ser analisadas seria apresentado ao ECOFIN de Dezembro de 1998

A Comissão, no calendário previsto, entregou ao Grupo Primarolo foi entregue uma primeira lista de medidas fiscais potencialmente prejudiciais. A Comissão preparou uma primeira lista indicativa das medidas que podem incluir-se no campo de aplicação do código e que devem ser examinadas. Baseou-se em três fontes:

- As indicações fornecidas, em finais de Junho, por cada um dos Estados membros sobre os regimes fiscais que, no seio das suas jurisdições, são susceptíveis de ter um incidência sensível sobre a localização das actividades económicas no interior da Comunidade ou que estabelecem um nível de tributação notoriamente inferior aos que se aplicam normalmente no estado membro considerado;

- Os regimes mencionados no âmbito dos trabalhos do Grupo Monti, em 1997 (ou seja, antes da redacção do código de conduta e da formulação de uma definição do carácter “prejudicial”;
- As informações disponíveis publicamente, designadamente através da imprensa. Esta lista não prejudica em nada o carácter prejudicial das práticas enumeradas e outras poderão ser-lhes acrescentadas.

A Comissão propôs desde logo uma classificação destes regimes, agrupados sob cinco tópicos:

- 1) Os serviços intragrupos, que abrangem, por exemplo, os “centros de coordenação” belgas, os centros de serviços em Itália, bem como os regimes próprios das holdings que existem no Luxemburgo, Holanda e País Basco na Espanha;
- 2) Os serviços financeiros e de seguros e as companhias off shore, respeitam a certas regulamentações no Luxemburgo (companhias financeiras e de resseguro), na Suécia (companhias de seguros estrangeiras), na Grécia (companhias of shore), em Itália (em Trieste), em Portugal (Madeira e Santa Maria), na Finlândia (Ilha Aland) e no reino Unido (Gibraltar);
- 3) Outros regimes específicos em certos sectores tais como os transportes marítimos (incentivos fiscais na Grécia, Itália, Reino Unido, Holanda e Portugal)), a aviação (Gibraltar) e a indústria do cinema (regimes privilegiados no Reino Unido e no Luxemburgo); o regime irlandês de tributação das empresas a 10% figura igualmente nesta categoria;
- 4) As medidas incentivadoras regionais, em vigor designadamente em França, para a Córsega, os departamentos d’Outre-mer, Nord-Pas-de-Calais e inúmeras zonas francas, na Alemanha para a ex-RDA e o ex-Berlim-Est, na Irlanda o aeroporto de Shannon, na Espanha para as Ilhas Canárias e o País Basco, bem como no Reino Unido para a Irlanda do Norte;
- 5) As outras actividades, tais como certas vantagens fiscais concedidas a pequenas e médias empresas na Alemanha, às micro e pequenas empresas, assim como aos grandes projectos de investimento em Portugal, às empresas novas criadas em França, ou em favor de certas zonas geográficas (as pequenas cidades na Grécia, St. Martin e St. Barthélémy na França, etc.

Logo em seguida o Grupo Primarolo confirmou a classificação em cinco categorias dos regimes a examinar: os serviços intra-grupos; os serviços financeiros e as companhias of shore, os outros regimes específicos em certos sectores (transporte marítimo, aviação e indústria do cinema), as medidas incentivadoras regionais e as “outras actividades”. Foram constituídos dois sub-grupos que de momento limitarão a sua análise a duas categorias de regimes: os serviços intra grupo e os serviços financeiros e as companhias of shore.

Previsto para Junho de 1999, o relatório final do Grupo que acompanha o código de conduta sobre a fiscalidade das empresas não deverá ainda estar disponível nessa data, mas diversos Estados, entre os quais a França, a Alemanha e a Itália, apelaram para uma aceleração dos trabalhos, o que outros consideraram irrealista.

Para já, o calendário fixado pelo “Grupo Primarolo” foi confirmado – segundo relatório intercalar em Maio de 1999 e relatório final em Novembro de 1999 – e o Ministros aceitaram a realização de dois estudos específicos complementares:

- Breve análise factual sobre a fiscalidade das actividades das sociedades holding e dos serviços intra-grupos em cada Estado membro, que seria realizado pela Comissão;

- Análise das práticas administrativas relativas aos regimes fiscais nacionais examinados, que seria efectuado por consultores externos.

Os 15 pediram, por outro lado, à Comissão um estudo global sobre a tributação das empresas na União Europeia, a fim de analisarem os níveis efectivos de tributação das empresas em cada um dos Estados membros e determinarem os obstáculos fiscais às actividades transfronteiras no seio do mercado único.

Após o estabelecimento de uma lista de 85 medidas fiscais preferenciais nacionais que podem apresentar um carácter prejudicial para os outros Estados membros da UE, o Grupo Primarolo procedeu a um exame preliminar de dois tipos de regimes, versando sobre os serviços intra-grupos bem como sobre os serviços financeiros e as sociedades of shore. 30 regimes no total, em vigor em 12 Estados membros (todos, excepto a Áustria, Alemanha e Dinamarca) que foram reconhecidos como potencialmente prejudiciais face ao Código de Conduta, serão incluídos na etapa seguinte do procedimento de avaliação, que deverá decorrer até Março. O debate de fundo sobre o impacto real destas medidas avaliará em particular os seus efeitos nos outros Estados membros, segundo o critério do nível de tributação efectuada das actividades consideradas no resto da Comunidade. Terá igualmente em conta quando estas medidas são utilizadas para sustentar o desenvolvimento económico das regiões ultra-periféricas e as pequenas ilhas, designadamente se são objectivas e proporcionadas, em função dos objectivos visados. Antes de se pronunciar definitivamente, o Grupo aguardará o resultado de dois estudos pedidos à Comissão, sobre as práticas administrativas decorrentes destes regimes e sobre os efeitos transfronteiras dos tratamentos nacionais das holdings.

Ao mesmo tempo o Grupo abordará as três outras categorias de regimes: os regimes específicos de certos sectores, como os transportes marítimos, a aviação e a industria do cinema (15 medidas, entre as quais os regimes aplicáveis aos navios na Grécia, Itália, Holanda e Portugal); Os incentivos regionais /17 medidas, entre as quais os prémios de investimentos nos lander este alemães, as zonas francas urbanas em França e o aeroporto Shannon na Irlanda); outras medidas (23, entre as quais a prática do “ruling” na Holanda e as diversas formas de incentivos ao investimento ou de ajudas à criação de empresas)

De salientar, por exemplo, que a Comissão já solicitou à Irlanda que acabe, até ao fim de 2005, com o regime preferencial aplicável no Centro Internacional de Serviços Financeiros e na Zona Franca aeroportuária de Shannon, bem como com a taxa de 10% de tributação das empresas. A Irlanda “respondeu” com a intenção de eliminar, até ao fim de 2002, a taxa preferencial de 10%, mas ao mesmo tempo anunciou que a partir de 1 de Janeiro de 1003 todas as sociedades localizadas na Irlanda passariam a ter uma taxa de imposto sobre os lucros de 12,5%.

4. O regime fiscal de juros e royalties entre sociedades associadas de Estados diferentes

A proposta de Directiva do Conselho relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e de royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados membros diferentes, integrada no já referido “pacote fiscal” de 1 de Dezembro de 1997, foi apresentada pela Comissão em 06-03-98 (JO C 123, de 22.04.98).

Esta Directiva, que visa, no fundo, sujeitar a uma só tributação - ou melhor - à tributação no Estado membro da percepção os juros e royalties devidos por uma sociedade ou estabelecimento estável de um Estado a uma sociedade ou a um estabelecimento estável de um outro Estado membro, quando sejam os titulares beneficiários desses pagamentos. Está, pois, em causa, a eliminação integral da tributação no Estado da fonte e a atribuição do poder de tributar apenas ao Estado da “residência”.

O Comité Económico e Social prestou o seu parecer em 1 de Julho de 1998, sugerindo algumas modificações ao texto da proposta de directiva (JO C 284, de 14-09-98).

Por sua vez, o Parlamento Europeu, em Setembro passado, aprovou a directiva, com uma emenda no sentido da sua não aplicabilidade às situações de utilização exclusivamente com fins de fraude ou de evasão fiscal.

A Directiva está agora sobre a mesa do Conselho, para decisão. Recorde-se que Portugal foi um dos Estados membros que, em 1994, levou a que a Comissão retirasse uma proposta de directiva semelhante à que agora se pretende aprovar, sendo que entre uma parte importante da doutrina continua a defender que Portugal não deve apoiar esta Directiva²⁵

5. A tributação dos rendimentos da poupança

A proposta de Directiva do Conselho destinada a assegurar um nível mínimo de tributação efectiva dos rendimentos da poupança sob a forma de juros no interior da Comunidade, a terceira das medidas que integravam o pacote fiscal de 1 de Dezembro de 1997, foi também apresentada pela Comissão em 06-03-98

Trata-se de uma proposta que visa instituir, no âmbito de um regime de coexistência no âmbito do qual cada Estado aplicará uma retenção na fonte mínima e ou fornecerá ao Estado membro da residência do titular de rendimentos informação sobre estes. Deve, no entanto, sublinhar-se que, tanto por motivos de teoria fiscal, como por motivos de eficiência económica e preservação das receitas fiscais dos países importadores de capitais, a retenção deve sempre reverter a favor do Estado da fonte e não ser transferida, uma vez cobrada, como parece já ter sido defendido, para o Estado da residência.

“A retenção a favor do Estado da fonte constitui, com efeito, no plano teórico, a aplicação dos princípios gerais de tributação à repartição do poder de tributar entre diferentes jurisdições; em termos de equidade, o princípio da fonte parece ser uma forma justa de repartição internacional das bases de tributação do imposto sobre rendimentos de capitais; e em termos de neutralidade, sendo necessário optar, a NIC (neutralidade na importação de capitais) é, em muitos casos, preferível à NEC (neutralidade à exportação de capitais)”²⁶ (M. H de Freitas Pereira, op. cit).

Há, no entanto, algumas resistências à aprovação desta Directiva, que está já também sobre a mesa do Conselho, nomeadamente por parte do Reino Unido, Luxemburgo e Holanda. Por outro lado, a pretendida passagem da responsabilidade integral da retenção para o “agente pagador” parece colocar delicados problemas face a mobilidade das pessoas e dos capitais no interior da UEM, quer em termos de garantia dos mencionados princípios de equidade e de neutralidade, quer no plano da efectivação da responsabilidade por substituição tributária.

Entretanto, a Comissão propôs que fossem iniciados contactos exploratórios sobre a tributação da poupança de não residentes com os países vizinhos da União e, para o efeito, recebeu luz verde do ECOFIN. Sem que se trate propriamente de negociações, as discussões deverão começar já no princípio do ano, prioritariamente com a Suíça, Liechtenstein, Andorra, Mónaco e São Marinho. Prevêem-se igualmente contactos com os Estados

²⁵ Cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia, in CTF nº 390, ABR-JUN/1998).

²⁶ Manuel Henrique de Freitas Pereira, op. cit.

Unidos e o Japão. O objectivo seria o de conseguir que, com a imposição mínima no território da União, medidas semelhantes fossem adoptadas pelos países terceiros.

O Ministro Alemão das Finanças, Oskar Lafontaine, referiu que estes contactos não podem justificar ou ser pretexto para que internamente não se avance. É intenção da presidência alemã apresentar resultados concretos até ao final de Julho de 1999 quer sobre a fiscalidade da poupança, quer sobre a tributação das empresas (código de conduta)

6. Reforço na actualização da directiva que impede os contribuintes de escaparem às dívidas fiscais num Estado Membro deslocando-se para outro Estado membro

Por iniciativa do Comissário Monti, a Comissão Europeia propôs, em Julho passado, ao Conselho a revisão da directiva de 1976 que deveria ter criado entre os estados Membros um sistema de cooperação na cobrança de créditos fiscais.

Esta directiva deveria impedir que um contribuinte se escapasse a uma dívida fiscal num Estado membro pura e simplesmente instalando-se noutra Estado membro ou deslocalizando para este os seus activos. Na realidade, reconhece a Comissão, essa legislação não é aplicada ou é em larga medida ineficaz.

Tratar-se-ia, assim de uma matéria importante, tanto para as receitas nacionais, como para os recursos próprios comunitários. Para o efeito deveria garantir-se o reconhecimento mútuo e uma aplicação mais eficaz dos instrumentos jurídicos nacionais que permitem a cobrança dos créditos fiscais. Por outro lado, no que diz respeito aos impostos que contribuem para a constituição dos recursos próprios tradicionais da Comunidade, o campo de aplicação da directiva seria alargado aos impostos directos, bem como às coimas e sanções imposta ao nível nacional.

“A presente proposta constitui, depois do programa *Fiscalis*, a segunda etapa da nossa estratégia para a melhoria da eficácia dos sistemas fiscais europeus, qualificada há pouco como objectivo prioritário pelos Ministros das Finanças”, comentou o Comissário Monti.

Por outro lado, a Comissão pensa que “à medida que o mercado único se desenvolve, nós devemos assegurar-nos de que ele não se torna no mercado único da fraude fiscal. Uma cooperação reforçada entre as administrações fiscais nacionais é a única solução para o problema. Neste momento, as administrações fiscais não têm, na verdade, qualquer competência para recuperarem os seus créditos for a do território do seu estado, razão pela qual as pessoas e os activos financeiros beneficiam de uma mobilidade crescente. Toda a exploração abusiva desta mobilidade para escapar ao imposto compromete a eficácia e a neutralidade fiscal dos sistemas fiscais da UE, bem como a justiça social, uma vez que as possibilidades de fraude são maiores para aqueles que têm meios de deslocalizar os seus activos”²⁷.

99-02-04
Manuel Faustino
Docente no ISG

E. T.

Os desenvolvimentos políticos entretanto verificados ao nível da União Europeia, com a queda do ministro alemão das Finanças, Oskar Lafontaine, e com a queda da Comissão, nela se incluindo assim a queda de Mário Monti, o

²⁷ A principal fonte de recolha dos elementos que permitiram a redacção deste capítulo foi constituída pelo Jornal EUROPE, edição electrónica.

Comissário para os Assuntos Fiscais, reconhecidamente o primeiro um apoiante indefectível da adopção das medidas referidas e, o segundo, um notável entusiasta das questões relativas à harmonização da tributação no espaço da União, podem conduzir, uma vez mais, face às reticências que algumas das medidas suscitam a alguns países, a um prejudicial compasso de espera. Posteriormente, caiu também o Ministro das Finanças francês, que, como se viu, fazia "dupla" pelo menos nesta matéria - num curioso eixo Paris-Bona - com Oskar Lafontaine.

Outros desenvolvimentos entretanto ocorreram, o Relatório Primarolo sobre as medidas prejudiciais detectadas ao nível dos diferentes Estados Membros da UE só agora (Março de 2000), foi de algum modo publicamente conhecido (divulgação na internet, - <http://ue.eu.int/newsroom>, na rubrica "Diversos") e acentuaram-se as posições irredutíveis do Reino Unido, silenciosamente secundadas pelo Luxemburgo, no que se refere aos euro bonds. Neste quadro, a descrição efectuada no capítulo que antecede tem carácter meramente histórico e é nesse contexto, ou seja, um contexto meramente informativo, que, para já, deve ser entendida.

