



Provedor de Justiça



O PROVIDOR DE JUSTIÇA E OS DIREITOS DOS CONTRIBUINTE

(1996 – 2011)





Provedor de Justiça



O PROVIDOR DE JUSTIÇA E OS DIREITOS DOS CONTRIBUINTE

(1996 – 2011)



LISBOA
2012

Recolha e seleção dos textos:

Elsa Dias

Autoria dos textos:

Ana Cruz

André Barata

António Gomes da Silva

António Magalhães

Eduarda Ferraz

Elsa Dias

Mariana Vargas

Miguel Coelho

Título: O Provedor de Justiça e os Direitos dos Contribuintes (1996-2011)

Edição: Provedor de Justiça – Divisão de Documentação

Design: Pedro Lages

Impressão: Cromotema

Tiragem: 200 exemplares

Depósito legal: 346039/12

ISBN: 978-972-8879-08-2

Como contactar o Provedor de Justiça

Rua do Pau de Bandeira, 7-9

1249-088 Lisboa

Telefone: 213 92 66 00 – Fax: 213 96 12 43

provedor@provedor-jus.pt

<http://www.provedor-jus.pt>

ÍNDICE

5 Nota de apresentação

9 1. A tributação do rendimento

139 2. A tributação do património

151 3. Execuções fiscais

209 4. Outros assuntos

241 5. Índice remissivo

NOTA DE APRESENTAÇÃO

Ao longo do meu mandato como Provedor de Justiça tenho tido oportunidade de constatar que no âmbito da instrução de processos tendentes, na sua larga maioria, a resolver os problemas concretos dos cidadãos que recorrem a este órgão do Estado, são com alguma frequência elaborados pareceres, informações e outras peças processuais cujo interesse vai, estou certo, muito além do caso concreto cuja resolução os motivou.

Dir-se-ia que, estando o Provedor de Justiça vocacionado, essencialmente, para intervir de modo célere e informal, os estudos de fundo das temáticas que aborda nas suas intervenções seriam pouco frequentes. Puro engano, já que a celeridade e informalidade impostas pelo seu Estatuto não se revelam incompatíveis com exigentes objetivos de eficácia na sua intervenção.

Com efeito, o caráter não vinculativo das suas tomadas de posição, mormente das Recomendações, impõe ao Provedor de Justiça especiais cuidados em matéria de fundamentação das suas conclusões. Uma sugestão, um reparo ou uma Recomendação que, por natureza, se não podem impor ao respetivo destinatário, apenas merecerão acolhimento se estribados em fortes razões de justiça e em sólidos argumentos jurídicos. Só por essa via o Provedor de Justiça poderá ter uma intervenção eficaz, contribuindo para uma maior justiça no exercício da atividade administrativa.

Foi desta necessidade constante de solidez na argumentação que nasceram os textos que se seguem. Textos elaborados, todos eles, no âmbito de processos instruídos no Provedor de Justiça sobre um tema comum: os direitos dos contribuintes.

A recolha de textos reportou-se a um período de 15 anos (1996 a 2011), que reputo suficiente para uma amostra do que nesta área se fez ao longo de mandatos de três diferentes Provedores de Justiça¹. Tendo sido elaborados ao longo de um período relativamente alargado, os textos que se seguem converteram-se, com o passar do tempo, em testemunhos históricos do modo como várias reformas se fizeram em matéria de fiscalidade.

Desde logo reformas legislativas: em 1996 haviam passado ainda poucos anos desde a grande reforma da tributação do rendimento que criou o imposto único e a década de 90 foi muito caracterizada pela definição de conceitos e aperfeiçoamento de sistemas de trabalho introduzidos por essa reforma.

¹ Conselheiro José Manuel Menéres Sampaio Pimentel (1992/2000); Dr. Henrique Alberto Freitas do Nascimento Rodrigues (2000/2009); Conselheiro Alfredo José de Sousa (2009/).

Pouco tempo depois da entrada no novo milénio, nova reforma, desta vez na tributação do património. Ainda que menos fraturante do que a reforma do rendimento (muitas são as semelhanças entre contribuição autárquica e IML, imposto municipal de sisa e IMT), trouxe o início da muito aguardada alteração no modelo de avaliação de imóveis.

Tal como ocorrera com a reforma da tributação do rendimento, com a nova legislação sobrevieram novos procedimentos administrativos, novos métodos de trabalho e novos sistemas informáticos, de todas estas novidades resultando maior número de queixas dirigidas ao Provedor de Justiça, seja porque os novos conceitos e procedimentos não são, de início, totalmente dominados pela administração fiscal, seja porque o cidadão contribuinte não compreende, desde logo, grande parte das mudanças em curso. Terreno fértil, portanto, para a intervenção do Provedor de Justiça, seja procurando contribuir para a melhoria do funcionamento da administração, seja esclarecendo e elucidando o cidadão mesmo quando (ou especialmente quando) as suas queixas carecem de fundamento.

A partir de 2006 nova «reforma» gerou novo afluxo de queixas e a necessidade de novos estudos. Não se tratou, neste caso, de uma reforma legislativa mas de uma alteração de procedimentos – nomeadamente informáticos – no exercício, pela administração fiscal, dos poderes que a lei lhe confere em matéria de cobrança coerciva de tributos.

Mas não se julgue que apenas as grandes alterações – legislativas ou administrativas – estão na base dos textos recolhidos. Pelo contrário, eles procuram desvendar um pouco da realidade vivida pelo Provedor de Justiça enquanto recetor das queixas e preocupações que, diariamente, os cidadãos contribuintes lhe fazem chegar.

Uma derradeira palavra de apreço aos autores dos textos, colaboradores do Provedor de Justiça cujo meritório trabalho em muito contribui para o pleno exercício das atribuições deste órgão do Estado.

Resta-me esperar que o leitor – leigo, jurista, curioso, estudante, técnico – encontre nestas páginas contributos úteis, qualquer que seja o objetivo com que as lê.

O Provedor de Justiça



Alfredo José de Sousa

Informação ao leitor

Os textos que se seguem – elaborados entre 1996 e 2001 – foram revistos e anotados em dezembro de 2011. Encontram-se agrupados em 5 capítulos (tributação do rendimento, tributação do património, tributação do consumo, execuções fiscais e outros assuntos) e ordenados, dentro de cada capítulo, por ordem cronológica, exceto nos casos em que se considerou que a respetiva leitura beneficiava de outra apresentação.²

A fim de respeitar o conteúdo original dos textos, estes foram transcritos na íntegra, sem alterações. À versão original de cada um dos textos, e porque se impunha permitir uma leitura atual dos mesmos, acrescentou-se:

um cabeçalho contendo informação sobre o número do processo, o tipo de documento³ o ano de elaboração, o destinatário⁴ e o assunto;

um conjunto de notas finais condensando todas as observações destinadas à atualização do texto, nomeadamente referência às alterações legislativas mais relevantes⁵⁻⁶, à jurisprudência que veio a debruçar-se sobre o assunto e ao seguimento que o mesmo veio a ter (por ex., recomendação acatada ou não).

TODAS AS OBSERVAÇÕES RELATIVAS A ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS E AO ESTADO DOS PROCESSOS PENDENTES DEVEM TER-SE POR FEITAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2011.

² Por exemplo, num caso em que foram formuladas duas recomendações sobre o mesmo caso concreto, a primeira não acatada e a segunda reiterando a primeira, levando ao acatamento de ambas, a final: nesse caso ambas as recomendações são exibidas sucessivamente.

³ Recomendação, parecer ou ofício.

⁴ Quando se justifica.

⁵ V.g.: «O artigo x corresponde atualmente ao artigo y»; «o regime a que se refere o texto consta, atualmente, do decreto-lei n.º...», etc.

⁶ Exceto quando tal se revele essencial à compreensão ou ao interesse atual do texto, não se faz referência às alterações legislativas que apenas alteraram a redação dos preceitos sem alterar a sua numeração e/ou sistematização, por se ter considerado que a referência exaustiva a todas as alterações sofridas por cada norma ao longo dos últimos 15 anos tornaria o texto das anotações demasiado denso.

1

A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Processo: 0965/95

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 1996

Destinatário: Diretor-Geral das Contribuições e Impostos

Assunto: IRS. Despesas de saúde. Regiões Autónomas. Despesas de deslocação.

Recomendação n.º 51/A/96, de 30.05.1996

Na sequência de pedido de esclarecimentos formulado no âmbito de processo aqui pendente, foi remetido a este órgão do Estado o ofício, de 96.01.02, processo 4244/95, da Direção de Serviços do IRS, o qual dá conta do entendimento constante do despacho de 14 de julho de 1995 do Exm.º Senhor Subdiretor-Geral, que considera despesas de saúde, para efeitos de IRS, «os encargos com a deslocação e estada do sujeito passivo ou acompanhante, originadas pela necessidade comprovada de o tratamento que lhes deu origem ser efetuado fora da ilha onde residem».

A questão havia sido colocada a V. Ex.ª precisamente na sequência de queixa de contribuinte residente na Região Autónoma dos Açores, o qual, à data da apresentação da declaração de IRS referente a 1994, foi informado da não qualificação como despesas de saúde dos encargos suportados com deslocações e estada de sua esposa na Ilha de S. Miguel para efeitos de consulta médica.

Esta informação, que lhe foi facultada pelo Exm.º Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Santa Cruz das Flores, baseou-se precisamente no conteúdo de Circular da DGCI que não previa nem regulava a situação muito particular em que se encontram os contribuintes das Regiões Autónomas em matéria de necessidade de deslocação para efeitos de tratamentos e consultas médicas de especialidade.

O supramencionado despacho do Exm.º Senhor Subdiretor-Geral veio, pois, colmatar esta lacuna na interpretação que, até há pouco tempo, a administração fiscal divulgara pelos respetivos serviços locais acerca do conceito legal de «despesas de saúde».

Permito-me realçar que tal lacuna era meramente interpretativa e não legal, uma vez que a redação do artigo 55.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS sempre permitiu a interpretação correta que a administração fiscal agora divulgou, no sentido expresso no despacho de 14 de julho de 1995, ao qual venho fazendo referência.

Não posso, pois, deixar de concluir que a informação facultada ao Reclamante no sentido da impossibilidade de abater ao rendimento líquido total as despesas

suportadas com as deslocações e estada de sua mulher na Ilha de S. Miguel, para efeitos de consulta médica, resultou de um erro da administração fiscal na interpretação e aplicação da supracitada disposição do Código do IRS.

Por força da informação prestada pelo Exm.º Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Santa Cruz das Flores – com base nas instruções veiculadas pelos serviços centrais da DGCI –, o Reclamante deixou de inscrever no campo próprio da sua declaração de IRS de 1994 um montante que aí poderia ter inscrito a título de abatimento.

De tal facto resultou, inevitavelmente, o apuramento de um montante de imposto a pagar superior ao devido ou de um reembolso a haver em montante inferior ao efetivamente devido, consoante tenha sido o caso.

Assim, e embora louvando o esclarecimento entretanto efetuado pela DGCI, no sentido de as referidas despesas passarem a ser aceites como despesas de saúde, não posso deixar de considerar que a situação concreta do Reclamante é merecedora de tutela e deve ser revista ao abrigo do disposto no artigo 85.º do Código do IRS, o qual impõe à administração fiscal a revogação da liquidação «sempre que, por motivos imputáveis aos serviços (...), da liquidação tenha resultado imposto superior ao devido...», pelo que

Recomendo

Que, ao abrigo do disposto no artigo 85.º, n.º 1, do Código do IRS, a liquidação de IRS de 1994 do Reclamante seja revogada e substituída por outra que leve em consideração as despesas de saúde que aquele só não inscreveu na declaração de IRS oportunamente apresentada por força da informação incorreta que lhe foi facultada pelos serviços da administração fiscal.

A fim de permitir o cálculo correto do imposto a pagar ou a receber, deverá o contribuinte ser notificado para fazer prova do montante exato de tais despesas.

Notas:

Recomendação não acatada num primeiro momento, o que motivou a sua reiteiração, através da Recomendação n.º 80/A/96, de 18 de outubro (v. infra), após o que ambas viriam, então, a merecer decisão de acatamento.

O artigo 55.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS (CIRS), mencionado no texto, equivale, atualmente, ao artigo 82.º do mesmo Código.

O regime que, à data da elaboração do texto original, constava do artigo 85.º do Código do CIRS consta, atualmente, do artigo 93.º do mesmo CIRS e do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Processo: 0965/95

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 1996

Destinatário: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Assunto: IRS. Despesas de saúde. Regiões Autónomas. Despesas de deslocação. Reiteração da Recomendação n.º 51/A/96, de 30.05.1996.

Recomendação n.º 80/A/96, de 18 de outubro de 1996

Dirijo-me a Vossa Excelência com a finalidade de obter a reposição da justiça e da legalidade num caso cuja apreciação solicitei, previamente, ao Exm.º Senhor Diretor-Geral das Contribuições e Impostos mas ao qual não foi, ainda, dispensado o tratamento que me parece mais adequado.

Trata-se do caso de um contribuinte – Sr..., NIF...-, residente na ilha açoriana das Flores, cuja esposa efetuou, em 1994, despesas com deslocações e estadia na ilha de S. Miguel, onde se deslocou para efeitos de consulta médica.

A necessidade de deslocações por via marítima ou aérea a outras ilhas, quando não ao continente, por motivos de saúde, embora frequente nas Regiões Autónomas, não havia sido expressamente prevista na Circular n.º 26/91, de 30 de dezembro, que a Direção-Geral das Contribuições e Impostos divulgou pelos respetivos serviços locais para efeitos de definição do conceito de despesas de saúde, pelo que o contribuinte foi informado, na Repartição de Finanças de Santa Cruz das Flores, que aquelas despesas não seriam aceites como tal.

Posteriormente, veio a Direção-Geral das Contribuições e Impostos a rever tal posição, tendo a esse propósito sido esclarecido, em ofício remetido a este órgão do Estado pela Direção de Serviços do IRS (proc.º 4244/95), que:

«... os sujeitos passivos de IRS, residentes nas Regiões Autónomas, veem-se obrigados a deslocarem-se a outras ilhas e até ao Continente, para a prestação de cuidados de saúde.

E essa deslocação tem de ser feita necessariamente por via marítima ou aérea. Dessa realidade se apercebeu esta Direção-Geral, pelo que por despacho de 14 de julho de 1995, do Senhor Subdiretor-Geral foi entendido serem consideradas despesas de saúde a deduzir nos termos do artigo 55.º do CIRS, os encargos com a deslocação e estada do sujeito passivo ou acompanhante, originadas pela necessidade comprovada de o tratamento que lhes deu origem ser efetuado fora da ilha onde residem...»

Face a esta comunicação, entendi formular a Recomendação n.º 51/A/96, de 30 de maio, para cujo teor me permito remeter Vossa Excelência.

Conforme resulta daquele texto, o objetivo da minha intervenção foi, tão só, o de reparar o prejuízo causado ao contribuinte pela aplicação rígida ao seu caso de instruções que, manifestamente, não haviam tido em conta as especificidades da sua situação particular.

Tal Recomendação viria a merecer a resposta constante do ofício, de 11 de julho último, que se anexa, para total esclarecimento de Vossa Excelência.

Daquela comunicação resulta, em suma, que a Direção-Geral das Contribuições e Impostos, não obstante já tenha reconhecido o caráter demasiado restritivo das instruções veiculadas à data da entrega da declaração de IRS/94 do Reclamante – motivo pelo qual, louvavelmente, as alterou, alargando o respetivo âmbito –, considera impossível acatar a Recomendação em apreço por não estar em causa a prática de um erro imputável aos serviços.

Compreende Vossa Excelência, certamente, que não possa aceitar tal justificação.

Por um lado, porque todo o percurso interpretativo do conceito de despesas de saúde prova que existiu um erro inicial na definição dos encargos que como tal deveriam ser aceites: a Circular n.º 26/91, de 30 de dezembro, não consagrou este tipo de encargos quando o deveria ter feito.

O erro, apesar de desculpável e de, entretanto, ter sido corrigido, não pode imputar-se a outrem que não aos serviços da administração fiscal, no caso aos serviços centrais que divulgaram tais instruções.

Por outro lado, também a definição de erro imputável aos serviços constante do ofício-circulado n.º 15/91, citado na resposta da Direção-Geral das Contribuições e Impostos à minha Recomendação, é claramente restritiva das garantias dos contribuintes.

Também aqui a administração fiscal se vê obrigada a concretizar uma noção legal demasiado genérica mas de importância indiscutível: da qualificação de um erro como sendo imputável aos serviços depende, desde logo, a possibilidade de revisão oficiosa da liquidação quando tal revisão seja a favor do contribuinte (artigos 85.º do Código do IRS e 93.º e 94.º do Código de Processo Tributário), como é o caso em apreço.

Reconduzir taxativamente a referida noção legal aos casos de erros praticados na recolha e aos de errada indicação dos números fiscais é limitar ao mínimo possível a assunção de erros pela administração fiscal.

Em minha opinião, a desresponsabilização dos serviços por qualquer tipo de erros que não os supracitados em nada contribui para o seu autoaperfeiçoamento e representa, em larga medida, um injustificado e extremamente penoso acréscimo de responsabilidade para os contribuintes.

Tome-se o exemplo do caso em apreço: deveria o Reclamante – a cujos argumentos a Direção-Geral das Contribuições e Impostos já reconheceu razão – ter inscrito na respetiva declaração um encargo que, à data, era aconselhado, pela sua Repartição de Finanças, seguindo instruções superiores, a não declarar?

Não poderão os casos como o que aqui se aprecia contribuir para uma maior insegurança dos cidadãos no cumprimento das respetivas obrigações fiscais?

Creio que a complexidade do ordenamento jurídico-fiscal e a necessidade da sua rápida adaptação à evolução da vida económica e social não é compatível com definições rígidas nem com verdades absolutas.

Sem querer, evidentemente, cair no extremo inverso, de defesa da absoluta permissividade, pois tal geraria, inevitavelmente, o mesmo sentimento de insegurança de que falei acima, é minha convicção que também a noção de erro imputável aos serviços haverá que ser adaptada à medida que surgem novas situações concretas.

Aliás, o supracitado ofício-circulado n.º 15/91, de 5 de junho de 1991, já previa, de algum modo, como não podia deixar de ser, a existência de dúvidas quanto à qualificação dos erros. Veja-se o disposto na parte II, ponto 1. de tal ofício-circulado, acerca da possibilidade de análise e de decisão casuísticas de situações duvidosas quanto à qualificação do tipo de erro em causa.

Concluo, pois, que não existe impedimento legal a que a revisão oficiosa da liquidação de IRS/94 do Reclamante se efetue nos termos já recomendados.

Caso a Direção-Geral das Contribuições e Impostos veja no citado ofício-circulado n.º 15/91, de 5 de junho, impedimento absoluto a tal revisão oficiosa – impedimento que, a meu ver, é ultrapassável pela possibilidade que o próprio ofício-circulado avança de apreciação e decisão casuísticas, em caso de dúvidas –, não restará outra alternativa que não a revogação das instruções constantes de tal ofício-circulado.

Com efeito, a pretendida recondução de todos os erros praticados pelos serviços da administração fiscal aos descritos na sua parte I, ponto 1., sem exceções, não pode aceitar-se, por nada na lei basear tal interpretação restritiva do conceito.

Pelo exposto na presente Recomendação e naquela cujo teor reafirma,

Recomendo

Que seja reapreciada a situação objeto da Recomendação n.º 51/A/96, de 30 de maio, e, conseqüentemente, ordenada a revisão oficiosa da liquidação de IRS/94 do Reclamante, nos termos constantes da mencionada Recomendação e com base

no disposto nos artigos 85.º do Código do IRS e 93.º e 94.º do Código de Processo Tributário, provada que está a imputabilidade à administração fiscal do erro que levou à divulgação, pelos respetivos serviços locais, de instruções que conduziram à não aceitação, como despesas de saúde, de encargos suportados pelo interessado e que revestem efetivamente essa natureza.

Conforme já se afirmou na supracitada Recomendação, deverá o contribuinte ser notificado para fazer prova do montante exato de tais despesas.

Notas:

Recomendação acatada.

O regime que, à data da elaboração do texto original, constava do artigo 85.º do Código do CIRS (CIRS) e dos artigos 93.º e 94.º do Código de Processo Tributário consta, atualmente, do artigo 93.º do mesmo CIRS e do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Processo: 1480/91

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 1998

Destinatário: Diretor-Geral dos Impostos

Assunto: IRS. Despesas de saúde. Quotizações para organização prestadora de serviços médicos.

Recomendação n.º 2/A/98, de 28.01.1998

No âmbito de processo aberto no Provedor de Justiça com base em queixa de um cidadão versando sobre o tema em epígrafe, foram comunicados a este órgão do Estado os fundamentos da posição adotada pela DGCI quanto aos encargos suportados com quotizações para organizações que prestam serviços médicos aos respetivos associados.

No caso em apreço, tratava-se da organização designada «Anjos da Noite – Serviços médico-noturnos, Lda.», tendo sido remetida ao Provedor de Justiça, a este respeito, a informação n.º IRS-1137/95, proc.º 402/91, da DSIRS.

Na douta informação em apreço, a recusa de aceitação, como despesas de saúde, dos encargos suportados com as quotizações para aquela instituição, é

justificada pelo facto de tais quotizações não consubstanciarem nem um ato curativo, nem uma medida destinada a prevenir uma doença nem, por último, um serviço de reabilitação.

Distinguindo entre o pagamento da quota e o pagamento da prestação do serviço médico que aquela instituição efetua quando para tal é solicitada pelos respetivos associados ou por terceiros, tem a administração fiscal vindo a considerar que apenas a segunda (a contraprestação de um serviço médico concreto) é suscetível de abatimento ao rendimento do agregado familiar como despesa de saúde, ao abrigo do disposto no artigo 55.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, enquanto o pagamento da quota, por não ter subjacente qualquer ato médico curativo, preventivo ou de reabilitação, ficaria de fora da previsão legal constante da mesma disposição legal (cfr. pontos 14. A 17. da informação IRS-1137/95, supramencionada).

Ocorre que, no caso concreto da sociedade «Anjos da Noite – Serviços médico-noturnos, Lda., o pagamento da quota (atualmente no valor de 1300\$00 mensais) dispensa o associado do pagamento de qualquer outro valor a título de contraprestação pelo serviço médico que lhe seja prestado pelos respetivos médicos, quer tal serviço seja prestado ao domicílio, quer seja prestado nas instalações da referida instituição.

Pelo contrário, se os mesmos serviços médicos forem prestados a não sócios, será cobrada uma contraprestação pela prestação de tais serviços, de valor que atualmente se situa nos 8000\$00, para serviços prestados até à meia-noite, e nos 10 000\$00, para serviços prestados a partir daquela hora.

Temos, pois, que da aplicação da doutrina até agora perfilhada pela DGCI acerca deste assunto resulta que o cidadão que efetua o pagamento da quota mensal para a organização «Anjos da Noite – Serviços médico-noturnos, Lda.», ainda que seja assistido pelos respetivos médicos várias vezes por ano, não poderá nunca apresentar qualquer valor a título de despesas de saúde relacionadas com tal assistência, enquanto o cidadão não associado – obrigado, por isso, a efetuar o pagamento das consultas à medida que vai recorrendo aos serviços dos médicos daquela instituição – poderá inscrever na sua declaração de IRS, a título de despesas de saúde, o valor despendido como contrapartida da prestação dos mesmos serviços e com o objetivo de proteção do mesmo bem: a saúde.

É por crer que as desigualdades e injustiças decorrentes desta interpretação e aplicação do conceito de despesas de saúde podem ser evitadas, que me dirijo agora a V. Ex.^a.

No caso da instituição acima mencionada, o pagamento da quota apresenta-se como um encargo diretamente ligado à prestação de serviços médicos concretos,

já que dispensa o associado do pagamento de qualquer outra contraprestação relativamente aos atos médicos de que venha a beneficiar.

Por outro lado, o principal – senão único – objetivo subjacente ao pagamento da quota, é assegurar a prestação de serviços médicos por um preço fixo, sem que do seu pagamento advenham quaisquer outros benefícios ou vantagens.

Não pode, pois, deixar de concluir-se que, ao efetuar o pagamento da quota, o associado da organização «Anjos da Noite – Serviços médico-noturnos, Lda.», está, no fundo, a efetuar o pagamento de um ato médico, ao qual não corresponderá qualquer outra contraprestação para além da realizada mediante o pagamento da quota. O mesmo é dizer que, ao receber do associado o valor da quota, a referida organização mais não faz do que cobrar um valor fixo pela realização – ainda que eventual – de um ou mais atos médicos.

Mas é ainda possível ir um pouco mais longe. Conforme já foi sobejamente afirmado, no caso concreto da associação «Anjos da Noite – Serviços médicos noturnos, Lda.», o pagamento da quota dispensa o associado do pagamento de qualquer outro valor a título de contrapartida pela prestação de cuidados médicos.

Porém, ainda que assim não seja (isto é, mesmo que, para além da quota, o associado seja obrigado a efetuar o pagamento – total ou parcial – de cada ato médico de que venha a beneficiar), desde que o pagamento da quota se apresente como condição essencial à obtenção dos serviços prestados pela instituição que a cobra, sempre será inegável a estreita conexão entre o pagamento dessa quota e a obtenção dos cuidados médicos que o associado quer garantir, pelo que também os encargos com o pagamento deste tipo de quotas devem ser considerados despesas de saúde.

Pela estreita ligação a este último caso, cabe aqui mencionar algumas considerações tecidas numa outra informação da Direção de Serviços do IRS, à qual foi atribuído o n.º IRS-787/91, proc. n.º 402, E.G. n.º 8324/91 e que foi sancionada por despacho de 91.10.11, do Exm.º Subdiretor-Geral.

Muito embora tal informação tenha sido elaborada com o objetivo de apreciar os exatos termos em que os encargos com tratamentos ministrados em estabelecimentos termais seriam de considerar despesas de saúde para efeitos de IRS, as conclusões alcançadas acerca do assunto partiram de uma análise prévia do conceito de «despesas de saúde», relevante para o caso vertente. Aí se afirma que:

« ... o conceito indeterminado de «despesas de saúde» abarca todas as importâncias diretamente decorrentes da obtenção de cuidados no âmbito da medicina preventiva, curativa e de reabilitação, bem assim como as resultantes de atos conexos que se revelem indissociáveis da fruição desses benefícios.»

É este mesmo critério de conexão e indissociabilidade que permite – e bem – que os encargos com deslocações, por exemplo, sejam também considerados, em determinados casos, despesas de saúde.

Da aplicação do mesmo critério ao caso em apreço, resulta que o pagamento de quotas não pode deixar de ser considerado despesa de saúde sempre que essas quotas sejam condição essencial à obtenção dos cuidados médicos que o associado quer garantir, por ser manifesta, neste caso, a conexão existente entre o pagamento da quota e a obtenção dos cuidados de saúde prestados pelos profissionais da associação que recebe o valor da quota.

Dito de outra forma, e recorrendo à terminologia da informação supracitada, parece-me não haver dúvidas quanto ao facto de o pagamento da quota consubstanciar um ato conexo e indissociável da fruição dos cuidados médicos que o cidadão quer assegurar.

A não aceitação destes encargos como despesas de saúde não poderá, tão pouco, ser fundamentada por preocupações de prevenção e combate da evasão fiscal.

Concordo, evidentemente, com a importância de prevenir e combater a evasão fiscal, conhecidos que são os seus efeitos em termos de decréscimo da confiança dos cidadãos no sistema fiscal e de criação de situações de desigualdade entre os contribuintes.

Creio, porém, que a prossecução de tal objetivo não pode ser sinónimo de interpretação restritiva de normas como a agora em apreço, nem, tão pouco, de excessiva rigidez na definição de conceitos legais.

A prevenção e o combate de situações de evasão fiscal concretizar-se-ão com menor risco de criação de desigualdades e injustiças, se forem antes privilegiadas as ações de fiscalização destinadas a apurar se as despesas declaradas pelos contribuintes decorreram, efetivamente, da satisfação de necessidades do tipo das que o legislador considerou merecedoras de proteção.

Essencial será, no caso em apreço, apurar se o abatimento das despesas decorrentes do pagamento de quotas para instituições que prestam serviços médicos consubstancia, ou não, um aproveitamento indevido ou abusivo da norma que prevê a possibilidade de abatimento das despesas de saúde do sujeito passivo e do seu agregado familiar. Ou seja, importa aferir se o abatimento destas despesas desvirtua, de alguma forma, o espírito da norma constante do artigo 55.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

A resposta não pode deixar de ser negativa, já que o bem protegido através da realização de tais despesas – a saúde – é indiscutivelmente aquele cuja proteção

levou a que fosse introduzida, no Código do IRS, a norma constante do seu artigo 55.º, n.º 1, alínea a).

Pelo exposto,

Recomendo

Que as quotas pagas a organizações que prestam serviços médicos aos seus associados sejam consideradas despesas de saúde, nos termos e com base nos fundamentos que seguidamente se resumem:

1. Nos casos em que o pagamento de quotas dispensa o sócio do pagamento de qualquer outra contraprestação relativamente aos atos médicos de que venha a beneficiar (como acontece no âmbito da organização «Anjos da Noite – Serviços médico-noturnos, Lda.»), porque o pagamento de tais quotas consubstancia o pagamento do próprio ato médico, pelo que a sua relevância para efeitos fiscais deve ser equiparada à dos encargos suportados com o pagamento de qualquer outro ato médico concreto.

2. Nos casos em que o pagamento de quotas é condição essencial à obtenção dos cuidados médicos que o associado quer garantir (e ainda que, para além da quota, o associado seja obrigado a efetuar o pagamento – total ou parcial – de cada ato médico de que venha a beneficiar), porque a conexão e indissociabilidade entre o pagamento de tais quotas e a obtenção deste tipo de cuidados são manifestas, tendo plena aplicação o princípio, pacificamente aceite pela administração fiscal, de que as despesas resultantes de atos conexos que se revelem indissociáveis da fruição de benefícios do foro médico deverão ser consideradas despesas de saúde.

Notas:

Recomendação acatada.

O artigo 55.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS (CIRS), mencionado no texto, equivale, atualmente, ao artigo 82.º do mesmo Código.

Processo: 4868/96

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 1999

Destinatário: Diretor Distrital de Finanças do Porto

Assunto: IRS. Pensão de alimentos.

Recomendação n.º 13/A/99, de 19.02.1999

Na sequência de exposição dirigida ao Provedor de Justiça pelo contribuinte supra identificado, apreciou este órgão do Estado o caso que agora trago junto de V. Ex.^a, a quem solicito a melhor colaboração no sentido de concretizar aquela que me parece ser a solução mais justa.

Sobre este assunto foram, aliás, oportunamente solicitados esclarecimentos a V. Ex.^a, os quais foram prestados através do v/ ofício, de 97.02.03, que muito agradeço. Desde então, e após contactos vários com o Reclamante e, ainda, com o Tribunal de Família do Porto e com o Arquivo Geral do Palácio da Justiça dessa mesma cidade, foram carreados para o processo aberto no Provedor de Justiça todos os elementos com base nos quais me foi agora possível tomar posição sobre o assunto.

Permito-me recordar a V. Ex.^a, muito sinteticamente, os factos mais relevantes:

1. Por exposição dirigida ao Exm.º Diretor-Geral dos Impostos, o contribuinte em referência queixou-se do facto de não ter sido incluído, na sua liquidação de IRS/95, o valor pago a título de pensão de alimentos, no valor de 14 315\$00/mês, num total de 171 780\$00.

2. Apreciada a questão pelos serviços que V. Ex.^a dirige, foi elaborada pela Divisão dos Impostos sobre o Rendimento dessa Direção Distrital de Finanças, a Informação n.º 653/96, 20 de agosto, sobre a qual recaiu despacho datado de 96.08.27.

3. Aí se esclarece que a não consideração do valor da pensão na liquidação de IRS se teria devido ao facto de o mesmo se encontrar rasurado na declaração de rendimentos entregue pelo interessado, motivo pelo qual o valor da pensão não fora recolhido. Aceitava-se, porém, rever esta posição, desde que o interessado fizesse prova do pagamento da pensão e da existência de documento judicial que obrigasse àquele pagamento.

4. Em execução de tal despacho, foi o contribuinte supra identificado notificado para «apresentar ou remeter a essa Direção Distrital de Finanças fotocópia dos

recibos e documento judicial comprovativos do pagamento da pensão, com a cominação de, não o fazendo, ser considerada correta a liquidação e arquivada a carta.»

5. Em resposta, viria o Reclamante a juntar, apenas, cópia de um aviso do Tribunal de Família do Porto, notificando-o da marcação da data para a segunda conferência no seu processo de divórcio.

6. Não obstante novo pedido de envio de certidão da sentença, nada mais viria a ser junto pelo Reclamante, pelo que a liquidação se manteve inalterada, isto é, não chegou a ser satisfeita a pretensão do interessado de ver abatido ao seu rendimento líquido total o valor da pensão de alimentos por si paga em execução do acordo de regulação do poder paternal oportunamente homologado.

Não discordo, nem tenho motivo para o fazer, do tratamento então dispensado ao assunto pela Direção Distrital de Finanças do Porto que, por mais de uma vez, solicitou ao interessado os elementos sem os quais a satisfação da sua pretensão não seria possível.

Ciente, porém, das dificuldades com que se debatem, no seu dia a dia, os cidadãos que, sem conhecimentos – nomeadamente do foro jurídico – que lhes permitam entender, com rigor, o exato valor e significado, em termos de prova, de determinados documentos, procurei que, através do Provedor de Justiça, fossem obtidos os elementos em falta a fim de, na posse dos mesmos, poder solicitar a colaboração de V. Ex.^a para a resolução deste caso.

É que, a existir uma obrigação de pagamento desta pensão e a ter sido a mesma efetivamente paga, todos os esforços se justificam com o objetivo de repor a real situação tributária deste contribuinte.

Dir-se-á que o próprio deveria ter diligenciado no sentido da obtenção destes elementos e do seu envio aos serviços que V. Ex.^a dirige. Certamente que sim. Mas repito o que já ficou dito: algum desconhecimento (nomeadamente do exato valor do tipo de documentos em causa) e a dificuldade na obtenção de determinado tipo de documentos oficiais leva, por vezes, a que os cidadãos sejam injustamente penalizados por omissões que, de outro modo, se não verificariam.

Aliás, a comprovar a existência de alguma complexidade no processo de obtenção dos documentos em causa, está o facto de o Provedor de Justiça ter necessitado, para obter todos os documentos que seguem anexos à presente Recomendação, não só de diversos contactos escritos e telefónicos com o reclamante, como ainda da colaboração do Tribunal de Família e do Arquivo Geral do Palácio da Justiça do Porto (segundo se apurou, o interessado não dispunha de cópia do acordo de regulação do poder paternal, pelo que se tornou necessário obter este documento).

Os elementos assim carreados para o processo provam que se encontram reunidos os requisitos essenciais para a revisão da posição inicialmente assumida pela administração fiscal: se é certo que à data da decisão de arquivamento do v/ processo não existiam elementos que permitissem concluir pela obrigatoriedade, ou não, do pagamento da pensão de alimentos, os documentos que anexo à presente Recomendação permitirão, certamente, retomar a análise do assunto e aceitar o abatimento do valor da referida pensão de alimentos ao rendimento líquido total do Reclamante referente ao ano de 1995. Junto, pois:

- a) Cópia do acordo de regulação do poder paternal judicialmente homologado, comprovativo da obrigatoriedade de pagamento da quantia mensal de 10 000\$00, atualizada na percentagem da atualização do ordenado do Reclamante, nos termos fixados no ACTV para o setor bancário (anexo I);
- b) Cópia dos comprovativos de pagamento do valor mensal de 14 315\$00 (anexo II), obtidos junto do Reclamante, a quem procurarei sensibilizar para a importância de prestar todos os esclarecimentos adicionais que, acerca deste assunto, lhe venham, eventualmente, a ser solicitados pela administração fiscal.

Face ao exposto,

Recomendo

Que seja reaberto o processo arquivado nessa Direção Distrital de Finanças relativamente à situação tributária, em sede de IRS/95, do contribuinte em referência, devendo ser revista a liquidação e considerados suscetíveis de abatimento, ao seu rendimento líquido total, os montantes pagos a título de pensão de alimentos em cumprimento de acordo de regulação do poder paternal judicialmente homologado.

Notas:

Recomendação acatada.

Os montantes pagos a título de pensão de alimentos eram, à data da elaboração do texto original, um abatimento ao rendimento líquido total do sujeito passivo (constavam, então, do artigo 55.º, n.º 1, alínea g), do Código do IRS). Atualmente são suscetíveis de dedução à coleta – artigo 83.º-A do mesmo diploma.

Processo: 0650/98

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 1999

Destinatário: Ministro das Finanças

Assunto: Benefícios fiscais. IRS. Missões diplomáticas e consulares.

Recomendação n.º 82/A/99, de 18.11.1999

1. Foi solicitada a minha intervenção relativamente ao regime tributário aplicável aos trabalhadores portugueses ao serviço das missões diplomáticas e dos postos consulares acreditados em Portugal, assunto que já é do conhecimento desse Ministério, e que julgo poder ser resolvido pela administração fiscal de forma a definir rapidamente a situação daqueles contribuintes.

2. De acordo com o teor das reclamações aqui apresentadas e com os elementos coligidos nos respetivos processos, desde que entrou em vigor o Código do IRS tem sido uniforme o entendimento da administração fiscal quanto à não incidência do IRS relativamente aos rendimentos de trabalho dependente daqueles trabalhadores.

Ilustra este procedimento o facto de os funcionários locais das missões diplomáticas e dos postos consulares apresentarem normalmente a sua declaração de rendimentos através do Mod. H, invocando, supostamente de boa-fé, o benefício fiscal automático estabelecido no artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, sendo certo que ao longo desta década não foi levantada qualquer objeção pelos serviços recetores a este respeito, nem fiscalizada esta área de tributação durante nove anos.

Por outro lado, algumas instruções genéricas da administração fiscal a este respeito não foram totalmente esclarecedoras, como, por exemplo, o Despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 21/02/89, exarado na Inf. n.º 246/89 (cfr. anotação ao artigo. 42.º. do *Estatuto dos Benefícios Fiscais*, F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos, pág. 266, Rei dos Livros, 2.ª Edição, 1993), ou a Circular n.º 5/89, de 13 de março, o que permitiu a consolidação daquele entendimento.

Acresce que, em resposta a pedidos de esclarecimento efetuados por contribuintes, individualmente, sobre este assunto, a posição da administração fiscal sobre esta matéria foi, expressamente, no sentido de os rendimentos auferidos

pelos trabalhadores das missões diplomáticas e postos consulares não serem suscetíveis de tributação em IRS (cfr. Inf. n.º IRS-2295/89, P.º 2482, E.G.1810/89, sancionada por despacho de 89/10/09 do então Subdiretor-Geral das Contribuições e Impostos).

Estas decisões, para além da sua repercussão na definição da situação concreta do contribuinte que as motivou, tiveram também como efeito – aliás lógico e compreensível – o reforço da tese de que tais rendimentos não estavam, em geral, sujeitos a tributação.

Contribuí para esta convicção generalizada o facto de o universo dos contribuintes diretamente interessados nesta questão ser relativamente diminuto, pelo que a informação disponível era rapidamente difundida.

Apenas mais recentemente, na sequência da análise efetuada a declarações periódicas de sujeitos passivos de IRS que invocaram as isenções previstas nos artigos 42.º e 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, é que a Administração Fiscal considerou que alguns daqueles benefícios vinham sendo usufruídos indevidamente, e produziu o ofício-circulado n.º 5/97, de 2/4, da Direção de Serviços do IRS.

Todavia, certamente pela complexidade da verificação dos requisitos que estão em causa para que a isenção possa ser concedida, houve necessidade de esclarecer os serviços da administração fiscal sobre esta matéria, tendo sido elaborado o ofício-circulado n.º 12/97, de 12/12, da Direção de Serviços dos Benefícios Fiscais, que finalmente clarificou o regime jurídico-tributário aplicável a esta situação.

3. O enquadramento jurídico da situação é dado, numa primeira análise, pelo disposto no artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, o qual consagra a isenção, em sede de IRS, para o pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade, nos termos do direito internacional aplicável ou desde que haja reciprocidade.

Decorre, assim, daquela disposição que, para averiguar da existência do benefício fiscal em questão, é necessário que o mesmo esteja previsto em instrumento de direito internacional ou que exista aplicação do princípio da reciprocidade, relativamente à isenção da tributação dos rendimentos de trabalho.

No primeiro caso, quanto aos trabalhadores ao serviço das missões diplomáticas e dos postos consulares estrangeiros, quer no que diz respeito ao pessoal administrativo e técnico, quer no que diz respeito ao pessoal do serviço doméstico, é estabelecido nos artigos 1.º, 34.º e 37.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, aprovada para adesão pelo Decreto-Lei n.º 48 295, de 27 de março de 1968, e nos artigos 1.º, 49.º, 66.º e 71.º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares, aprovada para adesão pelo Decreto-Lei n.º 183/72, de 30 de

maio, que apenas beneficiarão da isenção de impostos os trabalhadores que não sejam nacionais do Estado acreditador ou recetor, nem nele tenham residência permanente.

Nesta perspetiva, portanto, aqueles trabalhadores gozam apenas dos privilégios que lhes sejam reconhecidos pelo próprio Estado, que no caso do imposto sobre o rendimento de trabalhadores portugueses ao serviço de missões diplomáticas e postos consulares estrangeiros em Portugal, não são nenhuns.

Diferente será o entendimento quanto aos trabalhadores portugueses que prestem a sua atividade em missões diplomáticas ou postos consulares de Estados acreditantes em que releve o princípio da reciprocidade relativamente à isenção de impostos sobre o rendimento de trabalho, dado que neste caso estão preenchidos os requisitos da concessão do benefício fiscal, previstos no n.º 1 do artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 15 de julho.

Como decorre do referido, não está posta em causa, genericamente, a tributação destes rendimentos em sede de IRS. A questão reside apenas no tratamento a dar às situações anteriores a 1998.

4. Tal como já foi referido, o ofício-circulado n.º 5/97 continha instruções aos serviços da administração fiscal no sentido de serem confirmadas as isenções invocadas ao abrigo do artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e na sua sequência tem vindo a ser exigido àqueles contribuintes, tendo em consideração o prazo de caducidade do direito à liquidação, o pagamento de impostos com efeitos retroativos a 1992.

Esta exigência consubstancia, para os trabalhadores e suas famílias que efetuem o pagamento do imposto relativo a cinco anos de rendimento de trabalho num curto espaço de tempo, um encargo bastante penoso, e para mais inesperado, face aos antecedentes supramencionados do enquadramento jurídico-fiscal destes rendimentos.

5. Convém também salientar que, no contexto descrito, é inegável que o conteúdo das relações jurídico-tributárias em causa assume particular relevância na definição das relações laborais estabelecidas entre os trabalhadores e as embaixadas ou consulados acreditados em Portugal, nomeadamente na retribuição acordada nos respetivos contratos de trabalho, uma vez que o respetivo montante, como resulta do que ficou exposto, tinha necessariamente como pressuposto a sua liquidez.

Ou seja, por força da atuação da administração fiscal criou-se a legítima convicção de que os rendimentos em causa não eram tributáveis, o que levou a que a sua fixação contratual fosse feita, de boa-fé, tendo em conta essa convicção.

Estamos, pois, perante um caso – diferente da generalidade dos outros casos em que benefícios fiscais são usufruídos de forma eventualmente ilegal – em que a própria administração fiscal reconheceu a existência do benefício e em que esse reconhecimento produziu efeitos de monta fora da relação entre o fisco e o contribuinte.

Há, pois, que ter particular atenção às legítimas expectativas dos trabalhadores em manter o nível de retribuição inicialmente contratado.

6. A considerações desta índole não foi alheia a administração fiscal, como decorre de Despacho de Sua Excelência o Ministro das Finanças de 98.01.29, exarado na Informação n.º 35/98, da Direção-Geral dos Impostos, cujas alíneas a) e b) propunham:

«a suspensão imediata das ações entretanto encetadas neste domínio pela administração fiscal (cancelamento de reembolsos, notificações, etc.);
a necessidade de um levantamento a nível nacional de todas as situações enquadráveis, nomeadamente pela identificação dos funcionários locais, sua nacionalidade e qualidade de funcionário;»

Neste contexto, corroboro o que a própria administração fiscal reconheceu quanto às dúvidas e hesitações que ao longo destes anos demonstrou sobre esta matéria, pressupondo a boa-fé dos contribuintes, que foram, inclusivamente, procurando esclarecimentos sobre a sua situação fiscal, sem que da parte da administração alguma coisa fizesse supor que a mesma estaria irregular, pelo menos, clara e inequivocamente, até dezembro de 1997 (cfr. ofício – circulado n.º 12/97, de 12 de dezembro).

7. Creio, no entanto, que a administração fiscal deveria ter ido um pouco mais longe quanto ao reconhecimento da situação que se verificou durante anos nesta matéria.

De facto, e atendendo também à morosidade dos procedimentos administrativos entretanto encetados, tendentes a efetuar o levantamento a nível nacional das situações enquadráveis na previsão do artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não me parece suficiente a mera suspensão das diligências em curso relativamente ao IRS dos anos em que se verificava a já sobejamente referida situação quanto ao enquadramento jurídico-tributário destes rendimentos, isto é, até 1997 inclusive.

Impõe-se que a administração fiscal reconheça que foi a causadora da situação de não tributação verificada e que essa situação teve reflexos consideráveis e já irreversíveis fora do âmbito da relação jurídico-tributária, e que, em consequên-

cia, atue de forma a salvaguardar as legítimas expectativas que criou aos contribuintes em causa.

8. Pelo exposto, e relativamente aos rendimentos auferidos, nessa qualidade, pelos trabalhadores portugueses ao serviço das missões diplomáticas e dos postos consulares acreditados em Portugal,

Recomendo

I. Que não sejam efetuadas quaisquer liquidações em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, relativamente a anos anteriores a 1997, inclusive;

II. Que sejam oficiosamente anuladas as liquidações relativas àqueles anos que tenham sido entretanto efetuadas;

III. Que sejam declarados extintos todos os processos de execução fiscal entretanto instaurados para cobrança coerciva de dívidas resultantes de liquidações deste imposto referentes a anos anteriores a 1997, inclusive.

Notas:

Recomendação acatada.

Os artigos 42.º e 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais mencionados no texto correspondem aos atuais artigos 37.º e 39.º, respetivamente, do mesmo Estatuto.

Processo: 1514/98 e apensos; 2544/01

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 2002

Destinatário: Ministra de Estado e das Finanças

Assunto: IRS. Benefícios fiscais. Princípio da reciprocidade.

Recomendação n.º 11/A/2002, de 28.11.2002

Os processos em referência foram abertos no Provedor de Justiça com o objetivo de apreciar o âmbito de aplicação do artigo 35.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), em especial no que concerne à interpretação e aplicação do conceito de «*reciprocidade*» constante do n.º 1 da referida disposição legal.

Para facilidade de exposição e melhor enquadramento da questão, começo por transcrever a parte relevante do atual artigo 35.º do EBF:

« 1 – Ficam isentos de IRS, nos termos do direito internacional aplicável ou desde que haja reciprocidade:

a) O pessoal das missões diplomáticas e consulares quanto às remunerações auferidas nessa qualidade;»

Da letra do preceito resultam desde logo claros quais os dois requisitos – não cumulativos – necessários ao reconhecimento da isenção de IRS destes trabalhadores: é necessário que a isenção resulte do direito internacional aplicável *ou* que haja reciprocidade.

I

A situação concreta dos reclamantes

Alega o reclamante no processo R-1514/98 – cidadão de nacionalidade portuguesa, a prestar serviço na Embaixada da Suécia em Portugal – que a isenção de IRS consagrada na citada disposição legal lhe é aplicável relativamente aos rendimentos que auferia naquela qualidade, uma vez que no seu caso se verifica a existência de reciprocidade.

A fim de fundamentar esta sua afirmação, invoca a circunstância de os trabalhadores suecos e estrangeiros (nomeadamente portugueses) residentes na Suécia, que aí se encontrem ao serviço de embaixadas de outros países (nomeadamente da portuguesa), se encontrarem isentos de impostos sobre os seus rendimentos do trabalho. Esta situação de reciprocidade permitir-lhe-ia, pois, beneficiar da isenção de IRS consagrada no artigo 35.º do EBF relativamente aos rendimentos que auferia ao serviço da Embaixada da Suécia em Portugal.

Diligenciou ainda o reclamante no sentido de fazer prova do alegado quanto ao regime vigente na Suécia, pelo que juntou à sua queixa documento comprovativo (telex e respetiva tradução, datados de 26.11.1997).

Este mesmo documento já havia sido junto a exposição que o interessado, conjuntamente com outros cidadãos em situação idêntica à sua, dirigiu ao então Ministro das Finanças em 11 de março de 1998.

Quanto ao reclamante no processo R-2544/01 – trabalhador da Embaixada Britânica em Portugal – entende igualmente que a isenção prevista no atual artigo 35.º do EBF lhe é aplicável, fundamentando tal afirmação, nomeadamente, no teor do documento, cujo último parágrafo refere a existência, também neste caso, de uma situação de reciprocidade.

Este documento foi também enviado pelo interessado, em 30.05.2001, à Direção de Finanças de Viseu (com conhecimento ao Gabinete do então Ministro das Finanças), no âmbito do processo..., daquela Direção de Finanças.

II

As diligências instrutórias desenvolvidas pelo Provedor de Justiça

Após uma apreciação preliminar do assunto, e em cumprimento do dever de audição da entidade visada nas queixas que me são apresentadas, solicitei esclarecimentos ao então Ministro das Finanças, através de ofício datado de 16 de outubro de 2000.

A resposta que me foi enviada através do Gabinete do Exm.º Subdiretor-Geral dos Impostos (ofício de 04.12.2000) foi desde logo reveladora de que a administração tributária fazia depender o reconhecimento do benefício fiscal reclamado pelos interessados da existência de «qualquer acordo de reciprocidade, aceite pelo Estado português, no que se refere a benefícios fiscais», facto que, à data daquela primeira resposta da Administração Tributária ao Provedor de Justiça, ainda não fora possível apurar com certeza, aguardando-se, então, esclarecimentos solicitados ao Ministério dos Negócios Estrangeiros (MNE).

Porque a questão se arrastava há já algum tempo, e após algumas diligências diretamente desenvolvidas pelo Provedor de Justiça junto do MNE, foi novamente por nós questionada a Administração Tributária, através do ofício de 21.08.2001, no qual era expressamente colocada a questão de saber se para o reconhecimento do benefício a que se refere o atual artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do EBF não seria suficiente a constatação da existência de uma situação de reciprocidade, independentemente da existência, ou não, de qualquer acordo de reciprocidade.

III

A resposta da Administração Tributária e o teor da Circular n.º 22, de 30.09.2002, da Direção de Serviços dos Benefícios Fiscais

Em 26.10.2001, através de ofício, veio o Exm.º Subdiretor-Geral dos Impostos a remeter ao Provedor de Justiça o Parecer n.º 1595/01, da Direção de Serviços dos Benefícios Fiscais (DSBF), sobre o qual aquele dirigente exarou despacho de concordância datado de 25.10.2001.

Mais adiante se procederá à apreciação mais detalhada deste Parecer, uma vez que é nele que a Administração Tributária fundamenta a conclusão de que a isenção prevista no artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do EBF só pode ser reconhecida caso exista um acordo de reciprocidade celebrado entre Portugal e outro Estado, entendendo, por isso, que não basta a existência de uma mera situação de reci-

procidade. Procurarei demonstrar a Vossa Excelência que tal conclusão e os pressupostos em que se fundamenta não são corretos.

Mais recentemente, através da Circular n.º 22, de 30.09.2002, da DSBF, foram divulgadas instruções acerca da questão em apreço. Tais instruções surgem na sequência de despacho proferido, em 02.04.2002, pelo antecessor de Vossa Excelência, despacho que, pese embora tenha subjacente a louvável intenção de clarificar e uniformizar a interpretação e aplicação do artigo 35.º do EBF, acaba por adotar uma das conclusões do Parecer n.º 1595/01, da DSBF que se revela menos correta: a tese, já referida, de que só existe reciprocidade se existir um acordo formal de reciprocidade.

Com efeito, dispõe o ponto 1. da referida Circular n.º 22:

«A isenção prevista no artigo 35.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais só é aplicável se existir norma de direito internacional que preveja essa isenção ou por aplicação do princípio da reciprocidade acordado entre Estados, e reporta-se apenas aos rendimentos do trabalho.»

Importa, pois, passar à análise do parecer da DSBF que desenvolve, entre outras questões, os pressupostos desta conclusão.

IV

Diferenças entre normas para evitar a dupla tributação internacional e normas que consagram benefícios fiscais

Disse acima que o parecer da DSBF sancionado por Despacho de 25.10.2001, do Exm.º Subdiretor-Geral dos Impostos, se fundamenta em pressupostos que não se me afiguram corretos. O principal pressuposto relativamente ao qual não posso deixar de manifestar absoluta discordância é o de que a questão da reciprocidade a que se refere o artigo 35.º, n.º 1, do EBF se encontra relacionada com a dupla tributação internacional, figura jurídica totalmente diferente e em nada conexas com a que aqui está em apreço.

O que se diz no ponto 13. do citado parecer é indiscutível mas nada tem a ver com a situação em apreço e em nada contribui para esclarecer qual era a intenção do legislador fiscal ao fazer depender a concessão do benefício fiscal constante do artigo 35.º, n.º 1, do EBF da existência de reciprocidade: que a dupla tributação surge «devido ao facto de dois ou mais Estados se arrogarem o direito de tributar determinados factos passíveis de gerarem imposto» é afirmação pacífica, que não merece contestação. O que não se vislumbra é em que possa ajudar a interpretar ou a definir o âmbito de aplicação do artigo 35.º, n.º 1, do EBF.

Com o objetivo de demonstrar a Vossa Excelência o quanto a questão da dupla tributação se afasta da que aqui está em apreço, recorro à definição de *dupla tributação internacional* constante do ponto 1. da Introdução do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património aprovado pela OCDE⁷ nos termos da qual:

«A dupla tributação jurídica internacional pode ser definida, em termos gerais, como a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos.»

Evidente se torna, pois, que não será pelo recurso à figura da dupla tributação internacional que chegará a esclarecer-se o âmbito e o sentido da isenção constante do artigo 35.º, n.º 1, do EBF, já que esta norma não tem subjacente:

a) *qualquer situação de eventual aplicação de dois impostos, pois é manifesto que versa única e exclusivamente sobre o âmbito de incidência e isenção do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;*

b) *qualquer situação em que dois Estados se arroguem o poder de tributar o mesmo contribuinte, no mesmo período temporal, pois nenhum Estado para além do português pode tributar os rendimentos auferidos pelos reclamantes enquanto trabalhadores portugueses ao serviço das Embaixada da Suécia e da Embaixada Britânica em Portugal.*

Com efeito, no caso em apreço pode apenas ocorrer uma de duas situações: ou se verificam os requisitos de isenção previstos no artigo 35.º, n.º 1, do EBF e os reclamantes encontram-se isentos de IRS quanto às remunerações auferidas ao serviço das embaixadas supramencionadas, ou não se verificam tais requisitos e os reclamantes ficam sujeitos ao pagamento de IRS.

Nenhuma possibilidade existe de qualquer outro Estado – para além do português – se arrogar o direito de tributar os rendimentos em causa.

Dito de outro modo, inexistente qualquer vínculo ou elemento de conexão com outro (s) Estado (s) que permita a conclusão de que uma eventual isenção concedida ao abrigo do artigo 35.º do EBF tem por fundamento impedir que as mesmas remunerações sejam tributadas, cumulativamente, em Portugal ou nesse outro (s) Estado (s).

Para concluir estes breves considerandos sobre a diferença entre as normas que atribuem benefícios fiscais e as que visam evitar situações de dupla tributação internacional, permito-me apontar a principal diferença entre ambas, para que então se possa concluir, com certeza, qual o tipo de norma que se encontra ver-

⁷ In *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 172, Lisboa, 1995, pág. 9.

tido no artigo 35.º do EBF: as normas que visam evitar a dupla tributação internacional em matéria de impostos sobre o rendimento constam, regra geral, de convenções bilaterais celebradas entre Estados – que, conforme se diz no ponto 15. do Parecer da DSBF supramencionado, tomam geralmente por base o Modelo de Convenção da OCDE, também já acima referido – e visam evitar que o mesmo indivíduo pague, em dois (ou mais) Estados diferentes, impostos semelhantes sobre um mesmo rendimento. Já as normas que consagram benefícios fiscais constam da legislação interna de cada Estado e podem ter, à partida, objetivos da mais diversa natureza, não raro relacionados com objetivos de política sócio-económica que cada Estado julga pertinente alcançar em determinado momento, tendo sobretudo como efeito dispensar – total ou parcialmente – do pagamento do imposto aquele que, se não fosse a norma de isenção, se encontrava obrigado a tal pagamento.

Simplificando: enquanto as normas que visam evitar a dupla tributação internacional têm por objetivo evitar que o sujeito passivo seja penalizado com o pagamento de imposto em duplicado, as normas que consagram benefícios fiscais dispensam o sujeito passivo do pagamento do único imposto que lhe seria aplicável caso tal benefício fiscal não existisse.⁸

Queira perdoar, Senhora Ministra, esta sumária referência a alguns conceitos teóricos subjacentes à problemática deste processo. Embora sabendo que, por Vossa Excelência, tal referência é manifestamente desnecessária, não pude deixar de aqui a introduzir, atento o teor da resposta que me foi dada pela administração tributária quando por mim questionada quanto ao âmbito de aplicação do artigo 35.º do EBF. É precisamente a este assunto que voltarei de seguida, até porque é esse o motivo pelo qual dirijo a Vossa Excelência a presente Recomendação.

V

O artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do EBF. O direito internacional aplicável

Conforme já tive oportunidade de referir, da letra do artigo 35.º, n.º 1, do EBF, resultam desde logo claros quais os dois requisitos – não cumulativos – necessários ao reconhecimento da isenção de IRS destes trabalhadores: é necessário que a isenção resulte do direito internacional aplicável ou que haja reciprocidade.

⁸ Nem todos os benefícios fiscais se traduzem na dispensa do pagamento do imposto mas é esse o único tipo de benefício fiscal que está em causa nesta comparação entre normas que consagram benefícios fiscais e normas que evitam a dupla tributação internacional.

O âmbito de aplicação desta isenção começa, pois, por estar dependente de uma questão prévia: a de saber a que instrumentos normativos o legislador quis fazer referência quando utilizou a expressão «direito internacional aplicável». Dito de outro modo, importa apurar quais são as fontes de direito internacional público, pois aí estarão contidas as normas de direito internacional a que o legislador faz referência.

Falar de fontes de direito internacional passa, necessariamente por uma referência, ainda que breve, ao disposto no artigo 38.º do Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça (ETIJ). Aliás, os quatro autores nacionais que consultei acerca deste assunto tomam igualmente aquela norma do ETIJ como ponto de partida para os seus estudos sobre as fontes do direito internacional público.⁹

Decorre do citado artigo 38.º do ETIJ, que as principais normas de direito internacional são:

«As convenções internacionais, gerais ou especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados em litígio» (artigo 38.º, n.º 1, alínea a)); «o costume internacional, como prova duma prática geral aceite como sendo de Direito» (artigo 38.º, n.º 1, alínea b)); «os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas» (artigo 38.º, n.º 1, alínea c)).

A alínea d) do mesmo artigo faz ainda referência ao papel da jurisprudência e da doutrina dos publicistas das várias nações como fontes de direito internacional público.

A doutrina é pacífica quanto ao reconhecimento de cada uma destas fontes de direito internacional. As principais divergências doutrinárias a este respeito surgem, não quanto ao reconhecimento destas normas, mas antes quanto à forma como se hierarquizam entre si, questão absolutamente irrelevante para o caso vertente.

De entre as fontes de direito internacional acima enunciadas, importa analisar com especial atenção a norma referida em primeiro lugar – as convenções internacionais – já que a conclusão a alcançar terá a maior relevância na concretização do âmbito de aplicação do artigo 35.º do EBF.

Da definição do que sejam «convenções internacionais» se ocupa também a doutrina supramencionada, nas obras citadas (cf. nota de rodapé 4, supra). Sem querer alongar-me demasiado, permito-me citar aqui esses autores:

⁹ André Gonçalves Pereira e Fausto Quadros in *Manual de Direito Internacional Público*, Almedina, 3.ª edição, 1993, págs. 151 e sgts; Jorge Miranda in *Direito Internacional Público – I*, Lisboa, 1995, págs. 55 e sgts e Eduardo Correia Batista in *Direito Internacional Público – Conceito e Fontes*, Vol. I, Lex, Lisboa, 1998, págs. 65 e sgts.

Para Jorge Miranda «por tratado ou convenção internacional entende-se um acordo de vontades entre sujeitos de Direito internacional constitutivo de direitos e deveres ou de outros efeitos nas relações entre eles» (ob. cit., págs. 75).

No mesmo sentido, André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros definem a convenção ou tratado como «um acordo de vontades, em forma escrita, entre sujeitos de Direito Internacional, agindo nessa qualidade, de que resulta a produção de efeitos jurídicos.» (ob. cit. págs.173).

Por fim, e de forma ainda mais simples, Eduardo Correia Batista define tratado como «todo o acordo fundado no DIP», esclarecendo ainda que «na prática internacional, o Tratado surge sob várias designações, além de tratado, como convenção, acordo...» (ob. cit., págs. 151 e 153, respetivamente). Assentes estas questões terminológicas, retomemos a questão de saber quais as normas de «direito internacional aplicável» a que o legislador terá querido referir-se no artigo 35.º do EBF.

Estando em causa, como está, a definição do regime aplicável aos trabalhadores de missões diplomáticas e postos consulares, o legislador terá querido referir-se, desde logo, às normas constantes das Convenções de Viena sobre Relações Diplomáticas e sobre Relações Consulares, aprovadas para adesão, respetivamente, pelo Decreto-Lei n.º 48 295, de 27.03.1968 e pelo Decreto-Lei n.º 183/72, de 30 de maio.

Ora, da análise do disposto nas referidas Convenções em matéria de fiscalidade, resulta que as mesmas conferem isenções, essencialmente, a agentes diplomáticos e seus familiares, bem como a membros dos postos consulares que não sejam nacionais nem residentes permanentes do Estado recetor – cf. artigos 1.º, 34.º e 37.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas e artigos 1.º, 49.º, 66.º e 71.º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares.

Quanto aos trabalhadores ao serviço das missões diplomáticas e dos postos consulares estrangeiros, – aí incluído o respetivo pessoal administrativo e técnico, bem como o pessoal do serviço doméstico –, apenas beneficiarão de isenção de impostos (nomeadamente sobre o rendimento) aqueles trabalhadores que não sejam nacionais do Estado acreditador ou recetor, nem nele tenham residência permanente.

É precisamente porque das citadas Convenções de Viena não resultam, diretamente, quaisquer isenções de tributação em impostos sobre o rendimento para os trabalhadores ao serviço das missões diplomáticas e postos consulares estrangeiros que sejam residentes e nacionais do Estado acreditador ou recetor, que a isenção de IRS pretendida pelos reclamantes lhes vem sendo recusada. Por isso e porque a administração tributária entende, por um lado, que o «direito internacional aplicável» referido no artigo 35.º do EBF se esgota nestas Convenções e, por outro lado, que só a existência de um acordo formal de reciprocidade permite

considerar preenchido o segundo requisito constante do citado artigo 35.º: a existência de reciprocidade.

Creio que o que acima ficou dito acerca das fontes de direito internacional e acerca das noções de acordo, tratado ou convenção revela já um primeiro aspeto da incorreção desta posição da Administração Tributária.

Com efeito, caso Portugal tivesse celebrado um acordo de reciprocidade com a Suécia ou com o Reino Unido, do qual resultasse que o pessoal das respetivas missões diplomáticas e consulares que fosse nacional e residente de cada um dos Estados estaria isento de imposto sobre o rendimento relativamente às remunerações auferidas nessa qualidade, não estariam os reclamantes isentos de IRS por força do direito internacional aplicável? Evidentemente que sim, dado que as normas de tais acordos consubstanciariam, sem margem para dúvidas, normas de direito internacional.

Da importância desta conclusão se aferirá melhor na parte seguinte da presente Recomendação.

VI

O artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do EBF.

Situação de reciprocidade e acordo de reciprocidade

Analisada a primeira parte da norma contida no n.º 1 do artigo 35.º do EBF e a sua expressão «nos termos do direito internacional aplicável», apreciar-se-á agora a segunda parte da mesma norma e a expressão «ou desde que haja reciprocidade».

No Parecer da DSBF a que acima fiz referência, a interpretação que é feita desta última expressão é no sentido de que, repete-se, para que tal reciprocidade seja considerada, é essencial a existência de um acordo de reciprocidade, ou seja, e nos termos utilizados no referido parecer, é essencial a existência de um «acordo internacional celebrado entre Portugal e outro (s) Estado (s)».

Uma dúvida me suscita, desde logo, este entendimento: dizer-se que a expressão «desde que haja reciprocidade» tem subjacente a exigência de um acordo formal de reciprocidade celebrado entre Portugal e outro (s) Estado (s), não fará deste segundo requisito constante do artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do EBF, uma repetição parcial do primeiro requisito?

Face ao que ficou dito na parte V da presente Recomendação, e à conclusão de que tal acordo internacional mais não é do que parte do «direito internacional aplicável», a resposta pode apenas ser positiva.

Com efeito, perante a existência de tal acordo formal de reciprocidade, a situação de isenção estaria garantida à luz da primeira parte do artigo 35.º, n.º 1, alínea a). Suponhamos, por exemplo, uma eventual alteração legislativa que suprima o

requisito constante da segunda parte do artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do EBF, isto é, que suprima a expressão «ou desde que haja reciprocidade». Tal alteração não afetaria a isenção de que beneficiasse o pessoal de missões diplomáticas ou consulares abrangido por acordos de reciprocidade formais.

Assim sendo, cumpre questionar a utilidade da consagração, pelo legislador fiscal, de um segundo requisito que, por si só – isto é, de forma não cumulativa com o requisito anterior – seja suscetível de fundamentar a isenção de IRS dos trabalhadores das missões diplomáticas e consulares. A única resposta que encontro é a de que o legislador quis isentar de IRS os trabalhadores que, embora não sejam abrangidos por qualquer norma de direito internacional que consagre tal isenção, prestam serviço em missões diplomáticas ou postos consulares de Estados acreditantes que, no seu ordenamento jurídico interno, consideram isentas de tributação em imposto sobre o rendimento as remunerações auferidas por trabalhadores em situação idêntica à sua.

Aproximando novamente esta conclusão ao caso em apreço: uma vez que já se concluiu que os trabalhadores das missões diplomáticas e postos consulares acreditados em Portugal que sejam portugueses e residam permanentemente em Portugal não beneficiam de qualquer isenção de IRS, nem ao abrigo das Convenções de Viena sobre Relações Consulares e Diplomáticas, nem ao abrigo de qualquer acordo de reciprocidade celebrado pelo Estado português, resta aos interessados fazer prova de que as normas de direito interno dos países em cuja Embaixada exercem funções consagram isenção de imposto sobre o rendimento relativamente às remunerações auferidas pelos trabalhadores de missões diplomáticas e postos consulares acreditados nesse mesmo Estado, que sejam seus nacionais e residentes permanentes.

Foi com esse objetivo, precisamente, que os reclamantes diligenciaram – e bem – pela obtenção dos documentos comprovativos.

Permita-me ainda Vossa Excelência que saliente o facto de a relevância que o legislador fiscal atribuiu, no artigo 35.º do EBF, à reciprocidade como situação de facto (por oposição à reciprocidade consagrada em qualquer acordo formal entre Estados), não ser, sequer, inovadora no nosso ordenamento jurídico.

Veja-se, por exemplo, a norma constante do artigo 14.º, n.º 2, do Código Civil¹⁰, que faz depender do tratamento concedido aos portugueses noutros Estados

¹⁰ Nos termos do qual: «Não são, porém, reconhecidos aos estrangeiros os direitos que, sendo atribuídos pelo respetivo Estado aos seus nacionais, o não sejam aos portugueses em igualdade de circunstâncias».

pelo respetivo direito interno, o tratamento que os nacionais desses Estados receberão em Portugal.

Veja-se, ainda, o artigo 15.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), em cujos n.ºs 3, 4 e 5 é admitida a atribuição de direitos adicionais a estrangeiros, desde que tal atribuição seja efetuada por lei e em condições de reciprocidade.

Que a própria Lei Fundamental não quis sujeitar esta concessão de direitos adicionais à prévia celebração de qualquer acordo de reciprocidade com outros Estados mas apenas fazê-la depender da vontade do legislador nacional e da existência de uma situação de facto de reciprocidade, provam-no, para além da clareza da letra da lei, a comparação da redação atual desta norma com a redação que veio substituir e que constava da Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de setembro.

Com efeito, embora os n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 15.º da CRP, na redação anterior à atualmente vigente também fizessem depender a atribuição de direitos adicionais a alguns estrangeiros, da reciprocidade, faziam-no sob duas formas distintas: nos n.ºs 4 e 5 do referido artigo 15.º, o mecanismo utilizado era o que hoje também vigora, isto é, a lei podia consagrar tais direitos, desde que em condições de reciprocidade. Porém, no caso previsto no n.º 3 do mesmo artigo, já se exigia que a atribuição de direitos adicionais a determinados estrangeiros fosse consagrada em convenção internacional e em condições de reciprocidade. Aqui sim, não bastaria a mera vontade do legislador nacional para atribuir tais direitos, ainda que aliada a uma situação de facto de reciprocidade: neste caso era expressamente exigida uma convenção internacional que consagrasse tais direitos e que os mesmos fossem também garantidos pelo outro Estado contratante aos cidadãos portugueses nas mesmas condições.

Veja-se, por último, o regime constante do Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de junho, relativo aos condicionalismos a que está submetida a isenção de IVA concedida às representações diplomáticas e consulares de carreira e ao seu pessoal não nacional. Os n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º-A do referido diploma, na redação que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 296/2001, de 21 de novembro, consagram os requisitos essenciais à concessão de isenção de IVA na aquisição ou importação de veículos automóveis, dispondo o n.º 5 do mesmo artigo que «o disposto nos n.ºs 1 e 2 poderá ser condicionado à verificação de condições de reciprocidade entre Portugal e o país a que pertence a respetiva representação diplomática ou consular».

Em nenhum momento o normativo citado impõe qualquer exigência de «acordo formal de reciprocidade», bastando-se com a exigência de «condições de reciprocidade». Daí que, ao que julgo saber, não vem aquele «acordo formal» sendo

exigido pela Administração Tributária como requisito de aplicação da isenção de IVA nos casos abrangidos pelo diploma em causa.

Queira Vossa Excelência relevar algum afastamento relativamente à questão essencial. Fi-lo apenas para melhor demonstrar que a conclusão a que cheguei foi fundamentada, não só na análise cuidadosa das disposições legais aplicáveis, como ainda na melhor doutrina, tendo tido igualmente subjacentes preocupações de coerência com as restantes normas do nosso ordenamento jurídico e com a tradição legislativa nacional.

VII Conclusões

Não posso, pois, deixar de manifestar total discordância quanto ao entendimento consagrado no Parecer n.º 1595/01, da DSBF, sancionado por Despacho de 25.10.2001, do Exm.º Subdiretor-Geral dos Impostos, e posteriormente adotado na Circular n.º 22, de 30.09.2002, da DSBF, relativamente à interpretação da expressão «desde que haja reciprocidade», constante do artigo 35.º do EBF.

A conclusão a que chego – e que, estou certo, Vossa Excelência não deixará de acompanhar – é a de que o legislador quis isentar de IRS os trabalhadores que, embora não sejam abrangidos por qualquer norma de direito internacional que consagre tal isenção, prestam serviço em missões diplomáticas ou postos consulares de Estados acreditantes que, no seu ordenamento jurídico interno, consideram isentas de tributação em imposto sobre o rendimento as remunerações auferidas por trabalhadores em situação idêntica à sua. Só assim ganha sentido útil a autonomização da reciprocidade como requisito para, por si só, independentemente do direito internacional aplicável (nomeadamente daquele que resulte de acordos bilaterais entre os Estados), fundamentar a isenção de IRS consagrada no artigo 35.º do EBF.

É certo que a referida reciprocidade terá de ser aferida caso a caso, Estado a Estado, ano a ano, pela própria Administração Tributária nacional, quer através da solicitação, aos interessados, de meios de prova da reciprocidade que alegam, quer através da solicitação da colaboração de administrações tributárias estrangeiras, mas este processo não se revela de execução mais difícil do que o processo de constatação e prova das situações de reciprocidade a que fiz referência na parte VI da presente Recomendação, vigentes desde há muito no nosso ordenamento jurídico.

Não posso, por último, deixar de fazer uma breve referência a um outro aspeto prático que a resolução desta questão acarreta, já não relacionado com a aplicação, para futuro, da isenção consagrada no artigo 35.º do EBF, mas sim com a sua

aplicação aos casos concretos dos dois contribuintes identificados na parte I do presente texto, relativamente aos anos de 1998 a 2001.

Não desconheço os esforços que vêm sendo desenvolvidos, nomeadamente pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, no sentido de clarificar e uniformizar definitivamente o regime tributário do pessoal local das missões diplomáticas e consulares.

Nesse sentido, e ao que julgo saber, têm vindo a ser divulgadas instruções aos serviços da Direção-Geral dos Impostos para que se concretizem as medidas preconizadas pelos Despachos n.ºs 180/2002 e 693/2002, proferidos pelo anterior Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 11 de janeiro e 28 de março do corrente ano, respetivamente.

Com base em tais despachos e, ainda, em despacho proferido pelo antecessor de Vossa Excelência em 2 de abril do corrente ano, aguarda o pessoal local das missões diplomáticas e consulares a revisão oficiosa dos atos de liquidação de IRS que tenham incidido sobre os seus rendimentos dos anos de 1998 a 2001, desde que as declarações entregues pelos contribuintes nos anos em causa tenham obedecido a determinados requisitos, devidamente elencados naqueles despachos. Quer isto dizer que, por esta via – mais simples e mais abrangente do que a via do reconhecimento da situação de reciprocidade prevista no artigo 35.º do EBF – os dois cidadãos a que venho fazendo referência poderão ver revistas as suas liquidações de IRS dos anos de 1998 a 2001. Se assim for, importa garantir que a esperada decisão de acatamento da presente Recomendação em nada prejudique (nomeadamente que não torne mais morosa) a revisão das liquidações officiosas de IRS destes dois cidadãos.

Pelas motivações expostas, devo exercer o poder que me é conferido pela disposição compreendida no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 9/91, de 9 de abril, e, como tal,

Recomendo

a Vossa Excelência:

1. Que sejam veiculadas instruções – eventualmente através da alteração da Circular n.º 22, de 30.09.2002, da Direção de Serviços dos Benefícios Fiscais – no sentido de a isenção consagrada no artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do EBF, ser aplicada sempre que se verifique uma situação de reciprocidade, entendida esta nos termos da presente Recomendação, isto é, com uma reciprocidade de facto, sem dependência da existência de qualquer acordo bilateral entre Estados que consagre ou reconheça tal reciprocidade.

2. Que, relativamente aos casos concretos dos dois cidadãos identificados na parte I da presente Recomendação:

2.1. Seja ordenada a revisão oficiosa das respetivas liquidações de IRS dos anos de 1998 a 2001, a fim de as mesmas passarem a refletir a aplicação da norma de isenção em causa.

Tal revisão oficiosa deverá ter por base o disposto no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, sem prejuízo da prévia realização das diligências adicionais que a Administração Tributária entenda levar a efeito para confirmar – nomeadamente junto das administrações tributárias sueca e britânica – a existência das situações de reciprocidade de facto alegadas pelos interessados.

2.2. Atendendo a que está em curso um processo global de revisão oficiosa dos atos de liquidação de IRS do pessoal local das missões diplomáticas e consulares acreditadas em Portugal – processo esse que poderá também abranger as liquidações de IRS/1998 a 2001 dos dois contribuintes a que me venho referindo – o recomendado no ponto 2.1., supra, deverá ceder caso se conclua que o mesmo objetivo pode ser alcançado de forma mais expedita no âmbito do referido processo global de revisão oficiosa das liquidações de IRS/1998 a 2001.

Queira Vossa Excelência, em cumprimento do dever consagrado no artigo 38.º, n.º 2, do Estatuto aprovado pela Lei n.º 9/91, de 9 de abril, dignar-se informar-me sobre a sequência que o assunto venha a merecer.

Notas:

Recomendação acatada.

O artigo 35.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, mencionado no texto, corresponde, atualmente, ao artigo 37.º do mesmo Estatuto.

Processo: 4815/01

Tipo de documento: Parecer

Ano de elaboração: 2003

Assunto: IRS. Execução fiscal. Dívidas dos cônjuges.

I

A queixa e as diligências instrutórias

Nenhuma das respostas da Administração Fiscal ao Provedor ou ao Defensor do Contribuinte analisa a questão que é a principal neste processo: saber se a

dívida de IRS/90 da mulher do reclamante é da sua exclusiva responsabilidade ou se é da responsabilidade de ambos os cônjuges. Sendo diferente o regime de responsabilidade dos cônjuges quando estão em causa dívidas só de um deles e quando estão em causa dívidas de ambos, tem necessariamente que começar por se saber de quem é a dívida, para se apurar, depois, que bens podem – e em que termos – responder por ela.

A entidade visada, enquanto na primeira resposta reproduziu ambos os regimes e / não definiu quem considerava ser responsável pela dívida de IRS/90 do cônjuge mulher, na segunda resposta volta a incorrer no erro de achar que o que está em causa é «analisar a questão dos bens que respondem pelas dívidas da responsabilidade de ambos os cônjuges», sem nunca ter demonstrado como e por que motivos entende que a dívida de IRS/90 contraída pela cônjuge mulher antes do casamento é uma dívida de ambos os cônjuges.

Apreciadas estas respostas da Administração Fiscal e também a informação constante de fls. 32-39 do processo R-392/03, concluí que assiste razão ao reclamante quando entende que a dívida de IRS/90 contraída pela sua atual mulher em data anterior ao casamento é uma dívida da exclusiva responsabilidade daquela. Porém, isso não significa que os bens comuns não possam ser chamados a responder pelo respetivo pagamento.

Sem querer antecipar conclusões, exponho de seguida os motivos pelos quais alcancei esta conclusão, as consequências que daí retiro e o que proponho seja diligenciado pelo Provedor, caso a presente informação seja superiormente sancionada.

II

Responsabilidade por dívida de IRS contraída por um dos cônjuges em data anterior a casamento celebrado em regime de comunhão de adquiridos

Atente-se, em primeiro lugar, no regime geral do Código Civil (CC), para depois aferir se existe norma especial de direito fiscal que se lhe sobreponha.

Como já referi anteriormente, dos artigos 1691.º (dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges) e 1692.º (dívidas da responsabilidade de um dos cônjuges), ambos do CC, resulta que a dívida em causa é da exclusiva responsabilidade do cônjuge mulher.

Com efeito, a dívida foi contraída antes do casamento (que só aconteceu 6 anos depois), não parecendo provável que o tenha sido «com o consentimento do outro» ou «para ocorrer aos encargos normais da vida familiar», casos em que, apesar de anterior ao casamento, a dívida poderia responsabilizar ambos (artigo 1691.º, n.º 1, alíneas a) e b), respetivamente). Note-se que o consentimento a que se refere a alínea a) do n.º 1, do artigo 1691.º do CC não pode ser um mero

conhecimento ou uma mera não oposição à contração da dívida: entendem Pires de Lima e Antunes Varela (CC anotado, Volume IV, 2.^a edição, Coimbra Editora, 1992, pág. 327) que nestes casos, para que a dívida seja da responsabilidade de ambos, é essencial que haja sido contraída na expectativa do casamento, o que se vê como muito difícil de ocorrer no caso de uma dívida resultante do não pagamento de IRS.

Afastada assim a possibilidade de aplicação do artigo 1691.º, a situação em apreço cai na previsão do artigo 1692.º, alínea a), que considera serem da exclusiva responsabilidade do cônjuge a que respeitam «as dívidas contraídas, antes ou depois da celebração do casamento, por cada um dos cônjuges sem o consentimento do outro...».

Não existem, no direito fiscal em geral, nem no Código do IRS em especial, normas específicas que contrariem o essencial do supra sumariado regime geral de responsabilidade por dívidas dos cônjuges.

Vale a pena, porém, referir as poucas normas específicas existentes sobre a matéria. Releva, desde logo, o artigo 13.º, n.º 2, do CIRS: «Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direção»¹¹.

Quer isto dizer que, existindo agregado familiar (cuja constituição está definida no n.º 2 do mesmo artigo 13.º do CIRS), ambos os cônjuges são responsáveis pela obrigação de imposto.

Assim sucede, também, no caso da união de facto, se for exercida a opção de tributação segundo o regime de tributação dos sujeitos passivos casados, já que o n.º 3 do artigo 14.º do CIRS dispõe: «No caso de exercício da opção (...) é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 13.º, sendo ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.»

Quer pela entidade visada, quer pelos Serviços do Defensor do Contribuinte, é referida a Circular n.º 6/93,¹² que expressamente (re)afirma que ambos os cônjuges são solidariamente responsáveis pela dívida de IRS. Assim é, de facto, mas este raciocínio e esta conclusão valem apenas quando a dívida foi contraída na vigência da sociedade conjugal – é o que resulta, sem margem para dúvidas, dos três pontos da citada circular, do próprio Parecer do Centro de Estudos Fiscais que esteve na base da sua elaboração e das disposições do CIRS supracitadas.

¹¹ Incumbe a ambos os cônjuges, conforme resulta do artigo 1671.º, n.º 2, do CC.

¹² A Circular n.º 6/93 foi elaborada antes da renumeração do CIRS pelo que a menção que aí é feita ao então artigo 14.º do CIRS deve entender-se feita ao seu atual artigo 13.º.

Não é essa a situação em apreço no presente processo, pelo que de pouco ou nada serve a doutrina da referida circular e do parecer.

Temos, pois, que nenhuma das entidades que até agora se pronunciou sobre esta questão logrou ainda esclarecer por que motivo hão de ter igual tratamento as dívidas de imposto contraídas antes do matrimónio (é esse o regime que aqui nos interessa) e as dívidas de imposto contraídas na constância do mesmo (é a essas que se referem a circular e o parecer, como se disse).

A meu ver esse regime tem necessariamente que ser diferente. Voltando ao caso em apreço: a dívida de IRS/90 da mulher do reclamante reporta-se a um ano em que apenas ela era sujeito passivo de imposto. O facto de a devedora ter posteriormente contraído matrimónio (seis anos depois do ano a que se reporta a dívida!) não torna o seu marido sujeito passivo do imposto que por ela é devido desde 1990. A isso também obsta o disposto no artigo 13.º, n.º 7, do CIRS que estatui: «A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita». Uma vez que em 31.12.1990 o reclamante e a sua atual mulher não constituíam um agregado familiar, não existe fundamento para defender a existência de responsabilidade solidária de ambos no pagamento de dívidas de IRS daquele ano.

Constata-se pois que, por aplicação do regime geral de dívidas dos cônjuges previsto no Código Civil, a dívida de IRS/90 do cônjuge mulher é da sua exclusiva responsabilidade, uma vez que é anterior ao casamento e não foi contraída com o consentimento do atual cônjuge nem para acorrer aos encargos da vida familiar que ambos encetaram apenas a partir de 1996.

As normas especiais constantes do Código do IRS acerca da responsabilidade dos cônjuges por dívidas fiscais aplicam-se apenas a dívidas de IRS referentes a anos em que já vigorava a sociedade conjugal, o que, como se viu, não corresponde ao caso em apreço.

Em conclusão: a dívida de IRS/90 da mulher do reclamante é da exclusiva responsabilidade daquela.

III

Bens que respondem por dívida de IRS da responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges

A questão objeto de queixa não se resolve com a mera definição da titularidade da dívida. Com efeito, aquilo de que o reclamante se queixa é de estarem sendo utilizados bens comuns (os cheques de reembolso a que ambos os cônjuges têm direito por serem resultantes da liquidação de IRS de anos em que já vigorava a

sociedade conjugal – 1996 e 1997) para pagamento de dívida que considera ser só da sua mulher.

Já se viu que quanto à titularidade da dívida, assiste razão ao reclamante: é apenas da sua mulher. Porém, isso não impede que por ela respondam bens comuns.

Uma vez mais convirá atentar no regime geral e nas normas especiais: de acordo com o artigo 1696.º, n.º 1, do CC «pelas dívidas da responsabilidade de um dos cônjuges respondem os bens próprios do cônjuge devedor e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns».

Porém, o artigo 302.º do Código de Processo Tributário (CPT) permite a penhora imediata de bens comuns do casal mesmo quando a dívida é apenas de um deles, impondo,¹³ nesse caso, que o outro cônjuge seja citado para, querendo, requerer a separação judicial de bens.

Embora a letra do artigo 302.º do CPT referisse apenas a possibilidade de penhora de bens comuns do casal quando estivesse em causa a cobrança de coima fiscal da responsabilidade de um dos cônjuges, a doutrina e a jurisprudência vieram a concluir pela sua aplicabilidade também aos casos de dívidas de impostos da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges. Nesse sentido, veja-se o que diz Jorge Lopes de Sousa no CPPT anotado, 3.ª edição, 2002, a págs. 1063, em anotação ao artigo 220.º do atual CPPT, que corresponde ao aqui em análise artigo 302.º do revogado CPT. Aí se lê:

«No artigo 302.º do CPT previa-se tal citação do cônjuge do executado, para requerer a separação judicial de bens em caso de penhora imediata de bem comum para responder por dívida do outro cônjuge apenas nos casos em que a dívida se reportasse a coima fiscal, mas a razão de ser da obrigatoriedade de tal citação, que era propiciar ao cônjuge não responsável requerer a separação de bens, justificava que se fizesse uma interpretação extensiva do referido artigo 302.º, por forma a abranger todos os casos em que tivessem sido penhorados bens comuns por dívida da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges».

No mesmo sentido, e como aliás também é referido nessa anotação, se pronunciou o S.T.A., em Acórdão de 18.02.1998.

¹³ Aplicável à execução fiscal instaurada para cobrança da dívida de IRS/90 em apreço, já que aquela foi instaurada em 1995 e o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário apenas se aplicou aos processos instaurados a partir de 01.01.2000 (cfr. artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26.10, que o aprovou).

Quer isto dizer que, por força da regra geral (artigo 1696.º, n.º 1, do CC), a Administração Fiscal estaria obrigada a liquidar a dívida de IRS/90 do cônjuge mulher através dos seus bens próprios e, apenas se estes se revelassem insuficientes, através da sua meação nos bens comuns do casal. Porém, a norma especial constante do artigo 302.º do CPT (extensivamente interpretada pelos motivos e nos termos supra referidos) sobrepõe-se àquela regra geral e legitima a decisão da Administração Fiscal de penhorar, de imediato, bens comuns do casal para se fazer pagar da dívida de IRS/90 da exclusiva responsabilidade do cônjuge mulher.

No entanto, e como resulta da letra do artigo 302.º do CPT, a penhora de bens comuns para pagamento de dívidas da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges impõe que o cônjuge não devedor seja citado para, querendo, requerer a separação judicial de bens. Se este o não fizer no prazo fixado para o efeito a execução prossegue então sobre os bens comuns, mas a concretização de tal citação é essencial para que o cônjuge não devedor tenha a possibilidade de fazer sair os seus bens da comunhão conjugal e assim obviar a que respondam por dívida da exclusiva responsabilidade do outro cônjuge.

Foi oportunamente pedida cópia do processo de execução fiscal ao Serviço de Finanças do Seixal-2. Da sua análise resulta não ter sido efetuada a citação do cônjuge do devedor para requerer a separação de bens.

A falta de citação do cônjuge do executado, quando possa prejudicar a defesa do interessado, constitui nulidade insanável – cfr. artigo 251.º, n.º 1, alínea a), do CPT então em vigor. O artigo 165.º, n.º 1, alínea a), do atual CPPT manteve esta mesma sanção para a referida falta de citação.

O requisito de que a falta de citação pudesse prejudicar a defesa do interessado parece-me dever dar-se por preenchido, uma vez que a penhora dos cheques foi apenas dada a conhecer à mulher do reclamante e, embora este tenha vindo a revelar conhecer o respetivo teor (daí as suas queixas ao Defensor do Contribuinte e ao Provedor de Justiça), o mesmo não fazia qualquer referência à possibilidade de o cônjuge do executado requerer a separação judicial de bens. Ou seja, mesmo que se reconheça que o reclamante teve conhecimento da penhora dos cheques, não pode considerar-se assim suprida a falta de citação para requerer a separação judicial de bens. Creio, por isso, que estamos perante um caso em que a falta de citação prejudicou efetivamente o interessado, que nunca teve possibilidade de ponderar o direito que lhe assistia de requerer a separação judicial de bens.

De acordo com o regime destas nulidades (idêntico no artigo 251.º do revogado CPT e no atual artigo 165.º do CPPT), as mesmas são de conhecimento oficioso

e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final (n.ºs 4 dos artigos citados do CPT e do CPPT) e a sua consequência é a anulação dos termos subsequentes do processo, com o aproveitamento possível dos atos que tenham entretanto sido praticados (n.ºs 2 dos citados artigos).

Em conclusão: os cheques de reembolso de IRS/96 e 97, enquanto bens comuns do agregado familiar, podiam ter sido penhorados para pagamento da dívida exequenda, apesar de esta não ser comum mas sim apenas da cónjuge mulher. Porém, o reclamante deveria ter sido citado para, querendo, requerer a separação judicial de bens. Não o foi, pelo que os atos praticados após a penhora – e o ato de aplicação dos cheques penhorados no pagamento da dívida exequenda é, necessariamente, um dos atos posteriores à penhora¹⁴ – deverão ser agora dados sem efeito e o processo reiniciado a partir do ato da penhora. Vejamos em que termos:

IV

O prosseguimento da execução fiscal pendente

Após a penhora dos cheques, pouco foi processado no processo de execução fiscal, como se vê da respetiva cópia (mesmo considerando que a aplicação dos cheques teve lugar após a sua penhora, única ordem possível destes atos, apesar do que as datas constantes da guia de pagamento possam indiciar).

O prosseguimento da execução fiscal coloca, desde já, problemas em sede de aplicação da lei no tempo: até agora tem sido sempre dado como assente que à execução fiscal em apreço se aplicava ainda o revogado CPT uma vez que o novo CPPT apenas se aplicou aos processos instaurados a partir da data da sua entrada em vigor (01.01.2000), por força do disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei que aprovou o referido Código (Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro).

Assim foi, de facto, mas apenas até 05.07.2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, cujo artigo 12.º revogou tacitamente o referido artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, ao dispor que «os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário (...) passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos atos já realizados».

Dúvidas não existem, portanto, de que o processo de execução fiscal em apreço está atualmente sujeito à tramitação prevista no CPPT e é com base neste que

¹⁴ Esta ressalva parece-me essencial pois da guia de pagamento constante do processo de execução fiscal constam datas algo contraditórias, que indicariam que os cheques penhorados tinham sido utilizados no pagamento da dívida exequenda em data anterior à da penhora (esta é de 13.11.2000 e a guia de pagamento é de 09.11.2000 e tem como data de pagamento 11.09.2000).

devem ser praticados, agora, os atos subsequentes à penhora dos cheques (o ato de penhora dos cheques praticado em 13.11.2000 pelo Serviço de Finanças do Seixal-2 mantém-se válido).

Para além da aplicação dos cheques no pagamento de parte da dívida exequenda, o único ato praticado depois da penhora foi o envio, à executada, da comunicação. Este ato também deverá ser repetido, pois mesmo aproveitando-se os atos anteriormente praticados na execução fiscal, constata-se que não existem comprovativos no processo de a executada alguma vez ter sido informada sobre a possibilidade e prazo para deduzir oposição ou requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

Com efeito, da cópia – supostamente integral – do processo de execução fiscal enviada ao Provedor de Justiça, não consta qualquer aviso-citação comunicando à executada a instauração do processo e os termos e prazos para o exercício dos seus direitos daí decorrentes. Essa comunicação era essencial à luz dos artigos do CPT então aplicáveis (273.º e 274.º).

Refira-se que, já depois de o Provedor de Justiça ter solicitado cópia do processo de execução fiscal ao SF Seixal-2, deu aqui entrada o processo instaurado no Defensor do Contribuinte com base em queixa análoga do qual consta, também, cópia do processo de execução fiscal. A análise conjunta dos documentos enviados pelo SF Seixal-2 como «cópia integral» do processo a um e outro serviço, revelam que da cópia enviada ao Provedor de Justiça não constam duas folhas que foram remetidas ao Defensor do Contribuinte referentes, precisamente, à citação da executada.

Ainda que a falta destas folhas na cópia «integral» enviada ao Provedor de Justiça possa ter ocorrido por mero lapso, não poderá deixar de se fazer notar esse lapso ao serviço de finanças, o que incluirei em minuta de ofício. Por ora, e mesmo considerando o teor dessas duas folhas, não é possível perceber se foi enviada à executada a citação-tipo que é habitualmente remetida pelos SF e que contém, precisamente, a menção do prazo para oposição à execução e pagamento em prestações ou dação em pagamento.

Mesmo que fosse essa citação-tipo a ter sido remetida através do postal registado – e nesse aspeto dar-se-á ao SF o benefício da dúvida e considerar-se-á que assim foi – certo é que o mesmo foi devolvido ao serviço de finanças pelo que este, embora pudesse ter prosseguido para a penhora de bens (como o fez), deveria também ter dado cumprimento ao disposto no então artigo 277.º, n.º 2, do CPT (o que não foi feito), o qual visa assegurar que, pelo menos por ocasião da penhora, o executado seja informado dos seus direitos de ainda efetuar o pagamento ou de se opor à execução.

Quer isto dizer que, não só o cônjuge do executado nunca foi citado para, querendo, requerer a separação judicial de bens, como a própria executada nunca foi informada dos termos e prazo para, nomeadamente, se opor à execução, se assim o entendesse.

Em conclusão, e porque se entende que o SF Seixal-2 deve praticar agora todos os atos que deveria ter praticado imediatamente após a penhora dos cheques, creio dever ser-lhe sugerido que comece por:

– dar sem efeito o ofício enviado à executada, substituindo-o por outro que, nos termos do artigo 193.º, n.º 2, do CPPT – diploma que agora deve ser aplicado à execução fiscal em apreço, como se viu – não só lhe dê conhecimento da penhora mas também a informe da possibilidade de deduzir oposição e de requerer o pagamento em prestações ¹⁵.

– efetuar a citação do cônjuge da executada para que, pelos motivos acima expostos e nos termos hoje previstos nos artigos 220.º e 239.º do CPPT, requeira a separação judicial de bens em 30 dias, se assim o entender, sob pena de a execução prosseguir sobre os bens comuns penhorados.

Caso nenhum dos interessados – executada e cônjuge – depois de validamente citados como acima se sugere, tome qualquer iniciativa que tenha como efeito suspender a execução fiscal ¹⁶ esta poderá prosseguir, aproveitando-se a penhora já efetuada. Mesmo nesse caso, o SF deverá ser alertado para a necessidade de fazer constar do processo o modo de cálculo dos juros de mora e outros encargos que venham a ser pagos através da aplicação dos cheques penhorados, pois mesmo que este ato de penhora venha a ser aproveitado, a dívida exequenda é de montante superior ao dos bens penhorados e haverá que atentar, com rigor, no apuramento exato dos montantes em dívida, nomeadamente a título de juros de mora, bem como na ordem pela qual serão pagos esses montantes, a fim de evitar novas irregularidades.

V

Proposta de atuação

Das conclusões parcelares que foram ficando registadas no final de cada uma das partes que compõem a presente informação resulta que, em meu entender, deve começar por ser enviado ofício ao SF Seixal-2 apontando as principais irre-

¹⁵ Possível no mesmo prazo da oposição à execução – cfr. artigo 196.º do CPPT.

¹⁶ Iniciativas que suspendam a execução fiscal serão, por exemplo, o requerimento, pelo cônjuge, da separação judicial de bens (caso em que a execução ficará suspensa até à partilha – cfr. artigo 825.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT) ou a oposição à execução com prestação de garantia por parte da executada – artigos 169.º do CPPT e 52.º da LGT.

gularidades no processo de execução fiscal em apreço e sugerindo a sua retificação nos termos acima referidos, começando pelo envio das citações em falta – anexo minuta. Anexo igualmente minuta de ofício ao reclamante dando conta desta diligência. Creio que posteriores consequências da atuação do serviço de finanças – nomeadamente em sede de compensação ao reclamante pela penhora irregular dos seus cheques – serão melhor ponderadas após conhecermos a reação dos serviços à proposta de atuação agora efetuada.

Esclareço que contactei o reclamante há algum tempo a fim de saber se teria aderido ao mais recente regime de regularização de dívidas fiscais (Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de novembro), tendo a resposta sido negativa e o reclamante reafirmado o seu interesse no prosseguimento da instrução.

Notas:

O Serviço de Finanças foi oficiado como proposto no Parecer e, em resposta, comunicou ao Provedor de Justiça a aceitação integral de todas as sugestões que lhe foram dirigidas, dando provas de concretização das mesmas, motivo pelo qual o processo foi arquivado.

Processo: P-13/03

Tipo de documento: Ofício

Ano de elaboração: 2004

Destinatário: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Assunto: Juros indemnizatórios devidos aos contribuintes. Interpretação e aplicação do artigo 43.º, n.º 3, alíneas b) e c) da Lei Geral Tributária.

Ofício n.º 8745, de 18.05.2004

O número de processos instruídos no Provedor de Justiça relativamente ao direito dos contribuintes aos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º, n.º 3, alíneas b) e c), da Lei Geral Tributária (LGT) e a constatação de que, após vários anos de vigência destas normas, a respetiva interpretação e aplicação pelos Serviços da Direção-Geral dos Impostos (DGCI) ainda não é pacífica nem uniforme, levaram-me a abrir processo destinado exclusivamente à apreciação desta questão.

No âmbito da respetiva instrução, começou este órgão do Estado por solicitar a colaboração do Diretor-Geral dos Impostos, nos termos constantes do ofício de 20.08.2003.

Conforme resulta do teor daquele ofício, pretendia o Provedor de Justiça contribuir, por esta via, para abreviar a adoção de medidas, por parte da DGCI, que traduzissem a concretização do direito que assiste aos contribuintes de receber juros indemnizatórios, pagos automaticamente, isto é, sem dependência de pedido prévio, desde que (e sempre que) verificadas as condições claras e objetivas que o legislador enunciou nas alíneas b) e c) do artigo 43.º, n.º 3, da LGT, respetivamente: «em caso de anulação do ato tributário por iniciativa da Administração Tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito» e «quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária».

A resposta enviada ao Provedor de Justiça consta do ofício de 15.12.2003, da Direção de Serviços de Cobrança – Divisão de IR (doravante DSC) e documentos que o acompanham. De tudo anexo cópia, certo de que V. Ex.^a compreenderá que repute tal resposta de insuficiente, a todos os títulos.

Um dos documentos que acompanhou a resposta da DSC é a sua informação de 30.10.2003, que se limita a apreciar as situações previstas na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

O outro documento é o ofício de 28.11.2003, da Direção de Serviços de Justiça Tributária (doravante DSJT), sendo nítido que este ofício da DSJT não consubstancia, manifestamente, a apreciação da questão que o Provedor de Justiça submeteu à consideração do Diretor-Geral dos Impostos. Com efeito, este ofício da DSJT não lança qualquer luz sobre o assunto em análise, nem contribui para o seu estudo, pelo que resta analisar mais detalhadamente o que se diz na já mencionada informação da DSC.

Como já referi, tal informação apenas se reporta à norma constante da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT. Permanece, portanto, sem qualquer resposta a questão de saber por que motivos a Administração Fiscal não procede ao pagamento automático – não dependente de pedido dos interessados – de juros indemnizatórios nos casos previstos na alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, isto é, sempre que, por sua iniciativa, a Administração anula o ato tributário mas não emite a nota de crédito que concretiza tal decisão dentro dos 30 dias posteriores à mesma.

E se quanto à alínea b) do dispositivo legal em apreço a informação da DSC é omissa, já quanto à análise que faz da alínea c) desse mesmo normativo, tal informação é em alguns pontos incompreensível e noutros inaceitável.

Atente-se nas conclusões da referida informação da DSC, constantes do seu ponto 8:

– «Os erros são da responsabilidade do sujeito passivo».

Pretenderá a Administração Fiscal sustentar, com base nesta Informação, que quando o contribuinte solicita a revisão do ato tributário de liquidação para obter a correção de um erro por si cometido não terá direito aos juros previstos no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT? É o que se afirma nesta conclusão e o que parece resultar do último parágrafo do ponto 4. da informação em apreço. Mas com que fundamento se conclui neste sentido se a lei não distingue, de todo, o motivo pelo qual o contribuinte requer a revisão do ato tributário? E se o legislador não distingue, com que base pode o intérprete distinguir?

Sem querer adiantar conclusões sempre se dirá o óbvio: o intérprete não pode efetuar a distinção que a informação em apreço pretende efetuar, sob pena de incorrer numa verdadeira interpretação *contra legem*. O legislador não distinguiu precisamente porque entendeu que, independentemente do motivo pelo qual é solicitada a revisão do ato tributário, a demora superior a um ano na sua concretização gera, automaticamente, o direito a juros indemnizatórios destinados a compensar o contribuinte por tal demora da Administração. Apenas no caso de esta fazer prova de que o atraso não lhe é imputável pode legalmente eximir-se ao pagamento de tais juros (parte final da norma em apreço).

– «Não estamos em presença de uma situação de revisão do ato tributário».

A explicação para esta bizarra conclusão parece residir no penúltimo parágrafo do ponto 4. da informação, que me permito transcrever:

«... o conceito de revisão do ato tributário, quer por iniciativa do sujeito passivo quer por iniciativa da administração fiscal, apenas pode operar nas situações em que pre-exista um ato tributário praticado pela administração fiscal; assim se entende, aliás, a necessidade de a revisão ser levada a cabo pela entidade que o praticou, só fazendo sentido o instituto da revisão se o ato a rever tiver sido da responsabilidade da autoridade tributária».

O artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT visa as situações em que o sujeito passivo toma a iniciativa de pedir a revisão do ato tributário. Tal ato, em praticamente todos os casos que o Provedor de Justiça tem apreciado, é o ato de liquidação e esse é da responsabilidade da autoridade tributária que, por isso, pode revê-lo.

Tomemos o exemplo – bastante comum – do contribuinte que comete um erro de preenchimento da sua declaração anual de IRS e pede depois a revisão da liquidação efetuada com base nessa declaração. Trata-se, evidentemente, de um

pedido de revisão de um ato tributário – o ato de liquidação – dirigido a quem o praticou e que pode, por isso, revê-lo: a Administração Fiscal. Não é o facto de a declaração que esteve na base dessa liquidação ter sido preenchida pelo contribuinte – e de o mesmo ter cometido um erro nesse preenchimento – que altera tal realidade: o ato tributário a rever é o de liquidação, do qual o ato de preenchimento da declaração é um mero ato preparatório ou acessório.

Mesmo nos casos de autoliquidação, em que o ato de liquidação propriamente dito – ou seja, aquele pelo qual se efetua a «determinação do montante da prestação a cargo do sujeito passivo, pela aplicação da taxa à matéria coletável apurada» (In *Conceito e Natureza do Ato Tributário* – Alberto Pinheiro Xavier, Almedina, 1972, págs. 33) – é praticado pelo contribuinte, a Administração Fiscal pode proceder à revisão do ato tributário (ou seja, da liquidação) a pedido do contribuinte, formalizado pela apresentação de reclamação graciosa – cfr. artigo 131.º, n.º 1, do CPPT.

Em suma, nem o facto de o erro que esteve na base de determinada liquidação ter sido praticado pelo contribuinte, nem o facto de os atos materiais de liquidação terem sido praticados pelo próprio contribuinte (nos casos de autoliquidação) impedem que a Administração reveja o ato tributário de liquidação.

– «A reclamação graciosa é a forma adequada à prossecução dos interesses dos sujeitos passivos, o que acaba por ser reconhecido pelos próprios, ao recorrerem em primeira instância, a tal meio de defesa».

Fora do contexto em que foi alcançada, e em abstrato, concordo com esta conclusão. Mas se bem compreendo o seu significado e se bem acompanhei o raciocínio que lhe está subjacente, não posso deixar de discordar veementemente do que se pretende afirmar.

Ao que julgo ter entendido, esta conclusão surge como corolário do afirmado no último parágrafo do ponto 4. da informação e ainda no seu ponto 5. Do aí afirmado conclui-se que, para a Administração Fiscal, sempre que o erro partiu de um ato praticado pelo próprio contribuinte, a Administração não tem competência para proceder à revisão do ato tributário de liquidação e que, nesses casos, o meio adequado para que os sujeitos passivos obtenham tal desiderato é o recurso à reclamação graciosa.

Significará esta conclusão da DSC que o artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT não se aplica quando o contribuinte apresenta uma reclamação graciosa e esta demora mais de um ano a ser decidida? Estará a DSC a fazer aqui uma distinção (mais uma) entre a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte e a apresentação de reclamação graciosa tendente a obter a revisão do ato tributário de liquidação? A não ser esse o sentido da conclusão em apreço, que outro sentido poderá ter? E a ser esse o seu sentido, permita-me V. Ex.^a que, de novo, discorde.

Sem querer alongar-me demasiado, e porque a frase é de extrema clareza, permito-me citar António Lima Guerreiro, a págs. 351 da sua LGT anotada, Rei dos Livros, 2001: «... do ato de liquidação não cabe recurso hierárquico constituindo o único meio de obtenção da sua revisão por via administrativa a reclamação graciosa...»

Dúvidas não existem, portanto, de que a reclamação graciosa apresentada pelo sujeito passivo para obter a revisão de um ato tributário de liquidação consubstancia um pedido de «revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte», logo, e por força do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, se a revisão da liquidação for efetuada mais de um ano após a apresentação desta reclamação, são devidos juros indemnizatórios ao sujeito passivo, independentemente do motivo pelo qual foi pedida a revisão (a revisão por iniciativa do sujeito passivo pode ter por base «qualquer ilegalidade» – cfr. artigo 78.º, n.º 1, da LGT) e independentemente de pedido do interessado, já que nenhum destes requisitos consta do texto legal.

O motivo pelo qual solicito a intervenção de V. Ex.^a neste caso não decorre da especial complexidade do assunto mas antes da circunstância de a interpretação que alguns serviços da DGCI vêm fazendo da norma constante do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), ter complicado desnecessariamente tal assunto.

A situação é tanto mais grave quanto é certo que a tese constante da informação da DSC a que venho fazendo referência prejudicou já milhares de contribuintes, que assim viram a Administração Fiscal fazer letra morta de um direito que a lei lhes conferiu, de forma clara e inquestionável: o direito a serem compensados sempre que a Administração Fiscal demore mais de um ano a atender um pedido de revisão de um ato tributário.

Aceita-se que a Administração queira evitar o pagamento deste tipo de juros: o gasto de verbas públicas para compensar cidadãos pelo lento funcionamento da Administração é, para além de uma despesa sem retorno, um mau indicador do funcionamento e da eficiência dessa mesma Administração. Mas creio que V. Ex.^a não deixará de acompanhar-me na conclusão de que a solução passa por tornar a Administração mais célere, expedita e eficiente e não por penalizar duplamente os contribuintes: por um lado, não lhes disponibilizando um serviço eficiente e, por outro, privando-os ilegalmente da compensação a que têm direito por força de tal ineficiência.

Espero de V. Ex.^a uma resposta pronta e reveladora de que este assunto está em vias de uma breve clarificação, sem perda de direitos para os contribuintes e, de preferência, com melhorias ao nível da eficácia e do rigor na atuação da Administração Tributária.

Permito-me relembrar o que disse no início desta já longa exposição: embora o assunto aqui debatido tenha sido quase exclusivamente o da interpretação e aplicação da norma constante do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, o processo em referência visa também sensibilizar os serviços da DGCI para o caráter automático do pagamento de juros indemnizatórios nos casos previstos na alínea b) da mesma disposição legal.

É sobre ambos os assuntos que solicito a intervenção de V. Ex.^a, a qual me permito ainda solicitar seja encetada com a maior brevidade possível.

Notas:

Como corolário da intervenção do Provedor de Justiça junto da Administração Fiscal, viria a ser sancionado, por Despacho do Senhor Diretor-Geral dos Impostos, de 6 de julho de 2005, exarado sobre o Parecer n.º 54/05 do Centro de Estudos Fiscais, o entendimento desde sempre perfilhado por este órgão do Estado sobre a matéria em apreço.

Contudo, por se entender que o reconhecimento automático de um direito não se traduz, por si só e de imediato, na produção dos seus efeitos factuais, e que, por isso, se não fossem observados procedimentos de execução que permitissem a sua efetivação, a interpretação acolhida veria tolhida a sua eficácia, foram estas novas questões colocadas ao Diretor-Geral dos Impostos, que viria a transmitir ao Provedor de Justiça o teor do Despacho em que foi decidido:

- promover a divulgação, pelos serviços da DGCI, do entendimento sancionado pelo seu anterior Despacho, de 6 de julho de 2005, com indicação de que iria ser estudada e implementada a solução informática para a sua execução;
- transmitir à Direção de Serviços de Cobrança a necessidade do estudo e implementação da referida aplicação informática.

Em face das medidas anunciadas e na convicção de que a sua adoção permitiria uma melhoria substancial nas relações entre a Administração Fiscal e os cidadãos contribuintes, foi comunicado o arquivamento dos autos à entidade visada e responsável pela sua implementação, sem prejuízo do acompanhamento casuístico do Provedor de Justiça relativamente a novas situações concretas de que viesse a ter conhecimento.

Processo: P-13/06

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 2008

Destinatário: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Assunto: IRS. Regime de tributação dos rendimentos produzidos em anos anteriores ao da sua colocação à disposição do sujeito passivo («retroativos»).

Recomendação n.º 7/B/2008, de 26.06.2008

I

Enunciado

1. Com data de 29 de novembro de 2007, remeti ao antecessor de V. Ex.^a o ofício n.º ..., no qual dava conta da minha preocupação quanto aos efeitos iníquos que resultam para os contribuintes do regime de tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores, por força da aplicação dos artigos 74.º e 62.º, ambos do Código do IRS.

2. A minha apreensão firmava-se, como assenta ainda, no teor das queixas que me foram dirigidas ao longo de alguns anos por vários reclamantes profundamente prejudicados por aquele regime de tributação, na medida em que o mesmo se alheia da real capacidade tributária dos sujeitos passivos, tal como tive o cuidado de expor ao antecessor de V. Ex.^a em termos que acreditei serem suficientemente claros.

3. Todavia, aquela exposição não teve, por parte do antecessor de V. Ex.^a, o acolhimento que entendo merecido. O que me surgiu como um convincente conjunto de argumentos aptos a dar origem, se não a adesão ao ali sugerido, pelo menos a uma refutação adequadamente fundamentada, deu lugar, tão só, a uma lacónica resposta, que me foi transmitida pelo Chefe do Gabinete, no sentido de que «não se prevê qualquer alteração ao regime de tributação dos rendimentos de anos anteriores, tal como está estabelecido atualmente no Código do IRS, dado que as circunstâncias que fundamentam esse regime continuam a verificar-se».

4. Como ali enunciei, sempre que, relativamente a contribuintes das categorias A e H de IRS, são corrigidos erros de cálculo geralmente imputáveis à entidade pagadora, ou resolvidos judicialmente rendimentos litigiosos a favor desses contribuintes,¹⁷ esses rendimentos são declaráveis em sede de IRS, apenas no ano em que são colocados à sua disposição.

¹⁷ Artigo 62.º do Código do IRS, cuja Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, procedeu à eliminação do mecanismo de reporte de rendimentos ainda em momento prévio ao da alteração desse regime para os restantes rendimentos.

5. Deste modo, aqueles contribuintes acabam por ser duplamente prejudicados: por um lado, e desde logo, pelo atraso nos pagamentos efetuados muitas vezes vários anos após a data em que seriam devidos e, por outro, atenta a progressividade do imposto, pela alteração de escalão em que normalmente se integrariam – no caso de contribuintes cujo rendimento não seria geralmente tributado, estes passam mesmo a vê-los tributados.

II

Apreciação

6. Tive também ali a oportunidade de esclarecer que à data da alteração do mecanismo de reporte de rendimentos para o novo regime constante do artigo 74.º do Código do IRS, operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho – e que aboliu a norma até aí constante do artigo 24.º do Código do IRS que regulava a tributação dos rendimentos reportáveis – ponderei os custos/benefícios de cada um dos sistemas, na sequência das explicações então avançadas pela Direção de Serviços de IRS de que essa medida se justificava pelos constrangimentos técnicos que o anterior regime de reporte de rendimentos representava para o sistema fiscal.

7. Aceitei, assim, que se tornasse difícil, na prática, recuperar cada anterior declaração de rendimentos e proceder às respetivas liquidações corretivas, por forma a repor integralmente a situação tributária do contribuinte para cada um dos anos anteriores.

8. Do mesmo modo, admiti que o novo sistema instituído pelo artigo 74.º pudesse mitigar os efeitos negativos que a abolição do sistema de reporte de rendimentos provocaria, ao permitir que o valor total dos rendimentos em causa fosse dividido pelo número de anos ou frações a que respeitam, com um máximo de quatro.

9. Antevi que o antecessor de V. Ex.^a compreendesse o que naquela comunicação avancei relativamente à minha atual posição sobre o assunto.

É ela a de que o acelerado incremento de eficácia do sistema informático da DGCI, propiciada pelo desenvolvimento tecnológico verificado nos últimos anos e evidenciada na arrecadação de receitas fiscais cada vez mais avultadas, tende a tornar progressivamente insustentável que o Provedor de Justiça mantenha, em detrimento dos direitos e garantias dos contribuintes bem como de princípios essenciais do direito fiscal, aquele que vinha sendo, ainda que relutantemente, o meu entendimento num estágio consideravelmente menos avançado da informática da administração fiscal no que se refere à eliminação do sistema de reporte de rendimentos.

10. É que V. Ex.^a não deixará de aceitar que entenda não estarem devidamente acautelados os direitos e garantias dos contribuintes em casos como aqueles que, entre os vários recebidos, irei agora resumir:

Exemplo A¹⁸:

Na declaração relativa aos seus rendimentos de 2004, um reclamante, A, cuja pensão mensal se quedava em € 930,16 (abaixo do valor mínimo tributação para deficiente, casado, dois titulares, portanto), viu-se na contingência¹⁹ de ter de declarar, não só rendimentos da categoria H reportados àquele ano, mas também retroativos de pensões devidos entre julho de 1995 e dezembro de 2003 (cerca de oito anos e seis meses, portanto), num total de € 3494,66.

Se ao reclamante tivessem sido disponibilizados mensalmente, ao longo de todos aqueles anos, os valores correspondentes àqueles retroativos, *nunca teria lugar a tributação*.

Todavia, o pagamento daqueles retroativos, juntamente com o valor das pensões referentes a 2004, e ao invés do que aconteceria por força de um regime de reporte de rendimentos que aqui defendo, conduziu a que o conjunto de rendimentos pagos em 2005 acabasse inevitavelmente por ser objeto de tributação, nos termos do artigo 74.º do Código do IRS.

Exemplo B²⁰:

Na declaração de rendimentos reportada ao ano de 2005, o reclamante, B, declarou rendimentos da categoria A que deveriam ter sido disponibilizados entre 1 de dezembro de 1993 e 29 de fevereiro de 2004 (mais de dez anos, portanto), mas que lhe foram entregues apenas em 2005, por força de decisão judicial.

Em razão daquela dilação no pagamento, o reclamante, cuja respetiva remuneração mensal não excedia € 1134,77, viu-se obrigado a, naquele ano, ter de declarar € 167 297,08 referente a retroativos então disponibilizados (acrescidos dos respetivos juros de mora), o que, pelos cálculos do reclamante, terá implicado um prejuízo em sede de IRS de cerca de € 30 000, por comparação com a aplicação de um regime de reporte de rendimentos ou outro com efeitos similares.

¹⁸ O reclamante reporta a sua queixa a questões de taxas de retenção na fonte. Traduzindo-se todavia, a retenção na fonte numa antecipação do imposto a pagar, tomo a liberdade de fazer a abordagem deste caso pelo prisma da tributação efetiva.

¹⁹ Por força do n.º 3 do artigo 11.º do Código do IRS.

²⁰ Também aqui, o reclamante reporta a sua queixa a questões de taxas de retenção na fonte. Pelas razões supra enunciadas (3), a abordagem deste caso faz-se também aqui pelo prisma da tributação efetiva.

Exemplo C:

Na declaração relativa a rendimentos auferidos em 2004, o reclamante C apresentou como rendimentos da categoria H, um valor de € 54 699,01, sendo que apenas € 15 892,69 do referido montante se referiam a pensões relativas ao ano de 2003.

Se vigorasse o regime de reporte de rendimentos teria obtido, relativamente ao ano de 2003, um reembolso de € 2107,64 e, em 2004, um reembolso de € 3158. No conjunto dos dois anos, haveria, portanto, lugar a reembolso da ordem dos € 5265.

Cumprindo-se, todavia, a norma do artigo 74.º do Código do IRS, terá recebido um reembolso de € 432,20, do que resultou para o reclamante um prejuízo efetivo de € 4833,44.

Exemplo D:

Na declaração relativa aos rendimentos auferidos em 2005, o Senhor D apresentou rendimentos da categoria H num valor de € 57 885, sendo que apenas € 21 002 do referido valor se reportavam a pensões relativas ao ano de 2005.

Por aplicação de um mecanismo de reporte de rendimentos relativo ao ano de 2005, aquele valor de € 21 002, daria lugar a um reembolso de € 1780, e de € 559,00, em 2006. No conjunto dos dois anos, haveria, portanto, lugar a um reembolso da ordem dos € 2339. A aplicação da norma ínsita artigo 74.º do Código do IRS deu lugar, ao invés, ao pagamento de imposto no montante de € 4436,00.

11. Através da exposição do presente quadro factual, ainda que meramente exemplificativo, acredito lograr ser mais eficaz na concretização do meu intento de fazer sentir, agora a V. Ex.^a, as razões que justificam que o Provedor de Justiça, por um lado, não se alheie da manutenção no ordenamento jurídico português de um regime de tributação que não tem em conta a real capacidade tributária dos sujeitos passivos e, por outro, que considere absolutamente insatisfatório, tanto mais que desprovido de motivação adequada, o argumento de que «(...) as circunstâncias que fundamentam esse regime continuam a verificar-se» para efeitos de manutenção do atual regime de tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores, em sede de IRS.

12. Espero, assim, ter agora evidenciado suficientemente a exata extensão dos efeitos da abolição do regime de reporte de rendimentos, bem como a dificuldade que sentirão, doravante, este órgão do Estado, mas também a administração tributária, em justificar dentro de uma lógica de Estado de Direito, que à prestação progressivamente conseguida pelo sistema informático da Direção-Geral dos Impostos no âmbito da cobrança fiscal, não corresponda idêntica agilidade infor-

mática quando se trata de assegurar o direito de alguns contribuintes a serem tributados de acordo com a sua real capacidade tributária, quando está em causa a tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores.

13. Assim, de acordo com as motivações acima expostas e nos termos do disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea b) do Estatuto do Provedor de Justiça (Lei n.º 9/91, de 9 de abril e alterações subsequentes),

Recomendo

a V. Ex.ª:

a) Que promova alteração legislativa que permita restabelecer a justiça própria do mecanismo de reporte de rendimentos relativamente à tributação em sede de IRS de rendimentos produzidos em anos anteriores (artigos 74.º, n.º 1 e 2 e 62.º, ambos do Código do IRS), para todos os casos em que ela se verifique.

b) Que, na circunstância de tal se revelar impraticável para todos os casos de pagamentos de retroativos de rendimentos das categorias A e H, seja pelo menos encontrada uma solução naquele sentido aplicável aos contribuintes que auferem menores rendimentos – refiro-me, em particular, àqueles cujo rendimento anual (quando não acrescido de rendimentos produzidos em anos anteriores) se situa abaixo do mínimo de tributação.

Nos termos do disposto no artigo 38.º, n.º 2 do Estatuto do Provedor de Justiça aprovado pela Lei n.º 9/91, de 9 de abril, deverá V. Ex.ª comunicar-me o acatamento desta Recomendação ou, porventura, o fundamento detalhado do seu não acatamento, no prazo de sessenta dias, informando sobre a sequência que o assunto venha a merecer.

Notas:

Recomendação não acatada.

A Recomendação viria a ser reiterada em finais de 2009 por se ter considerado que os argumentos avançados pelo Ministro das Finanças para sustentar a decisão de não acatamento não convenciam. Acresce que as conclusões do Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, produzido no âmbito do Grupo de Trabalho criado por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 08.01.2009 vieram reforçar a posição constante da Recomendação supra.

Após a reiteração, foram introduzidas alterações ao artigo 74.º do Código do IRS (CIRS) pela Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril, que, porém, se limitou a alterar o n.º 1 da mencionada norma no sentido de:

– permitir que o valor dos rendimentos que comprovadamente tenham sido produzidos em anos anteriores àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo possa ser dividido pela soma do número de anos ou fração a que respeitem, no máximo de seis (em lugar dos quatro previstos na redação da lei que não fora alterada desde a entrada em vigor da Lei n.º 85/2001, de 4 de agosto) incluindo o ano do recebimento, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no próprio ano;

– incluir no âmbito da previsão legal constante do referido artigo 74.º do CIRS também os rendimentos da categoria F.

As alterações não foram consideradas suficientes para atingir o objetivo pretendido com a Recomendação, já que se mantiveram inalterados os traços essenciais do regime cuja alteração se defendeu, pelo que à data da elaboração da presente nota estavam em curso novas diligências tendentes a retomar a questão e procurar obter o acatamento da Recomendação.

Processo: 3571/05

Tipo de documento: Sumário de processo

Ano de elaboração: 2006

Assunto: Impossibilidade de entrega de notificação pelos CTT, por facto não imputável ao sujeito passivo. Ilisão da presunção de notificação nos termos do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Foi dirigida uma queixa ao Provedor de Justiça, em que se relatava que o Serviço de Finanças de Almada 3, apesar de ter conhecimento, desde dezembro de 2004, de irregularidades na distribuição de uma notificação de demonstração de liquidação ao Reclamante, pelos CTT, não só não teria promovido nova notificação como ainda teria instaurado processo de execução fiscal, para cobrança de dívida.

Efetivamente, em meados de dezembro de 2004, teria sido emitida a demonstração de uma segunda liquidação de IRS ao Reclamante, na sequência de um erro de digitação da administração tributária. Essa nota de liquidação e respetiva compensação foram remetidas ao Reclamante pelos serviços centrais da administração tributária. Em virtude de a porta do prédio se encontrar encerrada, não fora possível proceder à distribuição da carta, pelo que esta fora devolvida ao Serviço de Finanças de Almada – 3.

Em lugar de promover nova notificação, aquele Serviço de Finanças remetera ao Reclamante, datada de 20.07.2005, uma carta registada com identificação de dívida em cobrança coerciva. Perplexo, o reclamante dirigira-se, em 17.08.2005, ao Serviço de Finanças, onde lhe fora apresentado o envelope do «Aviso/notificação de Cobrança», onde se lê claramente, no verso, escrito pelo carteiro: «Porta do prédio fechada imp. de deixar aviso – 16.12.2004».

Uma vez que o Reclamante não se considerava, assim, notificado da liquidação e respetiva compensação de IRS, o Provedor de Justiça promoveu em 16.09.2005, a audição do Serviço de Finanças de Almada – 3. Pretendia saber se, não tendo sido comprovadamente entregue ao Reclamante o aviso da demonstração de liquidação, a Senhora Chefe do Serviço de Finanças estaria na disponibilidade de considerar encontrar-se ilidida a presunção constante do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, em conformidade com o n.º 2 do artigo 39.º do CPPT.

Em 29.09.2005, respondeu a Senhora Chefe de Finanças, entender devido o valor em falta, no respetivo processo executivo, pois o documento com o qual o contribuinte efetuara já o pagamento no processo de execução fiscal, em agosto, referia que o montante de juros de mora estava calculado ao mês de julho, pelo que deveria pedir nova guia de pagamento.

Em virtude de ofício-resposta não responder à questão colocada, procurou explicar-se de novo o problema e mais uma vez, apurar-se a disponibilidade de o Serviço de Finanças considerar ilidida a presunção de notificação, no 3.º dia posterior ao do registo.

A entidade visada veio, então, informar que no seu sistema informático o registo era dado como entregue. Acrescentava considerar estranho que o carteiro não tivesse entregue a carta, nem deixado aviso na caixa do correio e ainda o facto de a notificação não ter carimbo de devolução por parte dos CTT.

Mais uma vez, os serviços do Provedor de Justiça explicaram que o facto de o carteiro não ter entregue a carta, se devia à circunstância de – como ele próprio escrevera no verso do envelope – a porta do prédio estar fechada. Demonstrou-se, por outro lado, que o *site* dos CTT davam aquele número de registo como «entrega não conseguida – motivo de força maior, devolvido», pelo que a Senhora Chefe de Finanças teria sido induzida em erro pelo sistema informático. E, de novo, se colocava à consideração a hipótese de ser considerada ilidida a presunção de notificação.

A Senhora Chefe de Finanças decidiu, por fim, colocar o assunto à consideração da Direção de Finanças de Setúbal. E a decisão do Senhor Diretor de Finanças foi, finalmente, no sentido preconizado pelos Serviços do Provedor de Justiça. A fundamentação do Despacho do Senhor Diretor de Finanças, de 24.05.2006, foi então

no sentido de que «nos autos é visível com meridiana clareza que a nota de liquidação enviada para o domicílio fiscal do contribuinte – artigo 19.º da LGT – foi devolvida por anomalia na distribuição, como informaram os CTT, pelo que irrefutavelmente ficou ilidida a presunção que constituía ónus para o contribuinte».

Desta forma, uma vez que só após a citação em processo executivo, o sujeito passivo tomara conhecimento da dívida, considerou-se que a citação valeria como notificação. Decidiu-se, assim que, dado que o contribuinte não dera causa à execução fiscal, não era responsável nem pelas custas judiciais nem pelo juro de mora – pelo que, ao ter pago aquelas quantias, tinha o direito à sua restituição, como requerera.

Notas:

Satisfeita a pretensão do Reclamante, foi determinado o arquivamento do processo.

Processo: 0431/06 e P-02/11

Tipo de documento: Ofício

Ano de elaboração: 2008

Destinatário: Diretor-Geral dos Impostos

Assunto: IRS. Irreversibilidade de opções tomadas pelos contribuintes no âmbito do n.º 5, do artigo 13.º, do Código do IRS.

Ofício n.º 5665, de 15 de abril de 2008

A – Dos factos

1. O Reclamante, X, contribuinte n.º ..., dirigiu uma queixa ao Provedor de Justiça, através da qual relatava alguns factos que mereceram a atenção deste órgão do Estado e dos quais foi dado conhecimento ao antecessor de V. Ex.^a, através da Direção de Serviços do IRS.

2. A filha do Reclamante, Z, contribuinte n.º ..., que completara 25 anos, em 12 de maio de 2004, acabara a sua licenciatura em julho de 2004.

3. Nesse mesmo ano de 2004, a sua filha trabalhara temporariamente, tendo auferido um total de € 1365,00 – valor muito inferior, portanto, ao salário mínimo nacional.

4. O respetivo Serviço de Finanças e o centro de atendimento ao contribuinte a que o Reclamante recorreu, prestaram informação no sentido de que, nestas con-

dições, a sua filha estaria obrigada a apresentar uma declaração de rendimentos autónoma para o ano de 2004.

5. Não seguros destas informações, o Reclamante e a sua filha apresentaram declarações de rendimentos em separado, vindo a apresentar, no prazo legal, duas reclamações graciosas em que explicavam as circunstâncias em que teriam feito aquelas declarações, e formulavam pretensões convergentes, no sentido de que lhes fosse permitido apresentar uma única declaração de rendimentos.

6. A pretensão do Reclamante e de sua filha foram indeferidas pelo Serviço de Finanças de Sintra – 4. Estes os fundamentos, que se transcrevem:

- a) A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite e no caso em apreço – 31.12.2004
- b) O artigo 13.º, n.º 3 do Código do IRS dispõe que o agregado familiar é constituído pelos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e seus dependentes;
- c) A alínea b) do n.º 4, do artigo 13.º determina que se consideram filhos dependentes, os filhos maiores que, não tendo mais do que 25 anos, nem auferindo anualmente rendimentos mensais superiores ao salário mínimo nacional mais elevado, tenham frequentado no ano a que respeita o imposto (que no caso em apreço é 2004), o 11.º ou 12.º ano de escolaridade, estabelecimento médio ou superior.
- d) Dispõe o n.º 2 daquele artigo que existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, não obstante o seu n.º 5 determinar que o disposto no n.º 4 não prejudica a tributação autónoma das pessoas nele referidas (que no caso em apreço serão os cônjuges e o dependente);
- e) Que as pessoas referidas anteriormente (cônjuges e dependente) não podem, simultaneamente, fazer parte de mais de um agregado familiar nem, integrando o mesmo agregado familiar, ser considerados sujeitos passivos autónomos (n.º 6 do artigo 13.º).
- f) Assim sendo, verifica-se que a filha, ao apresentar a sua declaração de rendimentos, optou por ser tributada como sujeito passivo autónomo, opção que se verifica ser irreversível por força do disposto no n.º 5 do artigo 13.º do Código do IRS, bem como, do determinado no Ofício-circulado n.º 2785²¹, de 20.01.1998, da Direção de Serviços de IRS.

²¹ Referido pelo Serviço de Finanças de Sintra – 4 como Ofício-circulado n.º 2285, por manifesto lapso de escrita.

B – Da instrução do processo

7. Uma vez que as reclamações do progenitor e da filha eram convergentes no sentido de que lhes fosse permitida, para efeitos de IRS/2004, a tributação conjunta dos rendimentos, procedeu-se à audição da Direção de Serviços de IRS, nomeadamente quanto ao real sentido do, ali invocado, Ofício-circulado n.º 2785, de 20.01.1998.

8. A questão que se pretendia ver esclarecida era, em suma, a seguinte: se é pressuposto do direito à reclamação graciosa, no caso de erro imputável ao contribuinte, tão só o facto de os contribuintes pretenderem obviar às consequências desse erro²², não cuidando o legislador de distinguir os casos em que ela seja objetivamente atendível, o que legitimaria a administração tributária a denegar o direito à correção de um erro que obviasse, precisamente, às suas consequências prejudiciais, apenas porque cometido no âmbito do n.º 5 do artigo 13.º do Código do IRS, *se ambas as partes interessadas manifestassem inequivocamente a intenção de ver essa opção revertida*.

9. Por outras palavras, pretendia-se recolher as motivações da administração tributária para considerar irreversíveis e, conseqüentemente, assim tratar de forma diferenciada, uma situação de divergência entre a «vontade querida» e a «vontade manifestada», apenas por se tratar de uma opção exercida no âmbito do n.º 5 do artigo 13.º do Código do IRS, pese embora as reclamações em causa fossem consonantes quanto ao sentido da sua correção.

10. Esta a razão pela qual foi ouvida a Direção de Serviços de IRS, quanto ao exato sentido e fundamento da aplicação a estes casos do Ofício Circulado n.º 2785, de 20.01.1998, da própria Direção de Serviços de IRS, através da qual foi dada a seguinte orientação aos serviços:

«Com exceção das opções inerentes à situação familiar decorrentes do disposto nos artigos 14.º, n.º 5 (atual artigo 13.º) e 59.º n.º 2 do Código do IRS, as quais, uma vez exercidas são irreversíveis, todas as demais são suscetíveis de alteração subsequente, que poderá ser invocada e atendida como fundamento de reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, ao abrigo do disposto no artigo 131.º».

11. A razão que nos foi ali apontada para justificar aquelas orientações, e que terá sido sufragada pelo antecessor de V. Ex.^a, foi antes de mais, a de que aquela Circular colmataria o *déficit* de prova documental própria dos casos em que

²² Artigo 59.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

houvesse sido exercida opção, nos termos do n.º 5 do artigo 13.º; concluía-se que uma vez que não se encontraria limitada na sua apreciação do pedido «(...) entendeu a administração fiscal distinguir as situações em que a reversibilidade de uma opção exercida na entrega de uma declaração de rendimentos não seria legítima quando as suas consequências extravasam a esfera jurídica do sujeito passivo».

E acrescentava-se ali:

«Por um lado, o elemento que se autonomiza do agregado familiar, vai partilhar ou imputar a outros sujeitos passivos a obrigação de pagamento do imposto correspondente aos rendimentos que auferiu. Por outro lado, não podem os sujeitos passivos, a quem incumbe a direção de um outro agregado alegar o direito a “reintegrar” um elemento a quem a lei permitia a tributação autónoma, que efetivamente ocorreu, com fundamento no direito a um reembolso por conta das despesas com ele suportadas».

C – Apreciação e conclusões

12. Permita-me, V. Ex.^a, antes de mais, a observação de que a construção daquela resposta facultada ao Provedor de Justiça só se compreende se fundada num pressuposto que, de todo, não se verifica no caso vertente – a saber, o de que um único sujeito passivo estaria interessado na reversibilidade da opção tomada.

13. Ora, como já se terá tornado por demais evidente, esse não é o caso na reclamação dirigida ao Provedor de Justiça já que, repete-se, a alteração pretendia por ambos os sujeitos passivos, pai e filha, é em sentido absolutamente consonante de entrega de uma declaração conjunta de rendimentos.

14. Compreenderá V. Ex.^a que considere, assim, manter-se a pertinência da nossa argumentação, a despeito das explicações avançadas pela Direção de Serviços de IRS: as instruções constantes daquele Ofício-Circulado, a aplicarem-se aos casos em que é exercida a opção facultada pela norma ínsita no n.º 5 do artigo 13.º do Código do IRS, haveriam sempre de excecionar a sua reversibilidade nos casos em que esta é requerida por ambas as partes.

15. Com efeito, e antes de mais, ao invés do que ali se defende, tratando-se de pretensões convergentes, não só não se compreende a alegada necessidade de colmatar o déficit documental para efeitos de prova, como também não se alcança a razão de ser da preocupação também ali manifestada, de que as consequências daquela reversibilidade extravasem a esfera jurídica do sujeito passivo, já que elas se refletiriam na esfera jurídica de ambos os sujeitos passivos necessariamente na exata medida das suas pretensões.

16. Do mesmo modo, e mais uma vez, num contexto de reclamações de sentido consonante, não se alcança o sentido da asserção de que

«por um lado, o elemento que se autonomiza do agregado familiar, vai partilhar ou imputar a outros sujeitos passivos a obrigação de pagamento do imposto correspondente ao rendimentos que auferiu. Por outro lado, não podem os sujeitos passivos, a quem incumbe a direção de um outro agregado alegar o direito a “reintegrar” um elemento a quem a lei permitia a tributação autónoma, que efetivamente ocorreu, com fundamento no direito a um reembolso por conta das despesas com ele suportadas».

17. Efetivamente, se ambas as parte interessadas estão de acordo em alterarem a sua opção inicial, o que é que, legalmente, impedirá, no caso, a filha, de «partilhar ou imputar a outros sujeitos passivos a obrigação de pagamento do imposto correspondente ao rendimentos que auferiu», e de, também no caso, o pai, a quem incumbe a direção do agregado de «alegar o direito a “reintegrar” um elemento a quem a lei permitia a tributação autónoma, que efetivamente ocorreu, com fundamento no direito a um reembolso por conta das despesas com ele suportadas»?

18. Procurar-se-á com isto dizer que seria intenção do legislador obviar ao exercício de planeamento fiscal, mesmo nos casos de convergência de pretensões? Não há de ser isso, seguramente. O direito à opção constitui, por si só, o exercício de um direito no âmbito do planeamento fiscal entendido como

«(...)ordenação dos atos do contribuinte em conformidade com a lei tributária, tendente ao não pagamento, ao menor pagamento, ou ao pagamento em tempo mais distante; pressupõe sempre o respeito pela lei e, por isso, não só não há ilegalidade, como também não se verifica imoralidade»²³

e que, no caso, é mesmo «*intralegem*» (isto é querida ou permitida pelo legislador).

19. A ser assim, não se vê como pode a administração fiscal assim impedir, por via administrativa, que contribuintes com interesses convergentes e utilizando ambos as vias legalmente colocadas ao seu dispor para o efeito – o que nunca foi colocado em causa – assegurem o livre exercício da opção que é manifestamente *ratio legis* da norma garantir-lhes, recusando-lhes o direito à correção de um erro que lhes é imputável (admita-se em benefício da exposição, sendo certo que a tal

²³ Prof. Doutor Germano Marques da Silva *in* Comunicação proferida no Ciclo de Conferências da Associação de Direito Fiscal Portuguesa «Ética, imposto e crime ou o Princípio da Moralidade no Direito Penal Tributário», publicado na *Internet*.

foram induzidos pelos serviços) distinguindo assim, arbitrariamente, esta situação de outros casos de erro imputável aos contribuintes que aquela se prestaria a corrigir sem hesitação.

20. Aceitará, assim, V. Ex.^a que se defenda que, a pretender-se afastar a reversibilidade da opção facultada pela norma constante do n.º 5 do artigo 13.º do Código do IRS, esse afastamento se haja de restringir aos casos em que exista uma única reclamação no sentido da correção da opção inicialmente tomada ou, existindo duas, estas não sejam convergentes.

21. Convirá V. Ex.^a que só desta forma, sem colocar em crise a segurança jurídica pela qual cabe à administração fiscal, naturalmente, velar, será possível salvaguardar de forma coerente, a faculdade legalmente conferida aos contribuintes de optarem ou não por declarações autónomas, nos termos da norma constante do n.º 5 do artigo 13.º do Código do IRS.

Assim, de acordo com as motivações acima expostas, permito-me sugerir a V. Ex.^a:

- a) Que permita a apresentação em separado das declarações de rendimentos reportadas ao ano de 2004, para o Reclamante e sua filha;
- b) Que determine a alteração das orientações constantes do Ofício-Circulado n.º 2785, de 20.01.1998, no sentido de salvaguardar que a ali mencionada irreversibilidade da opção tomada no âmbito do n.º 5 do artigo 13.º do Código do IRS, se não aplica sempre que verifique uma convergência de vontades das partes quanto à alteração da opção inicialmente tomada.

Notas:

Em resposta às sugestões do Provedor de Justiça, foi recebida informação, através da Direção de Serviços do IRS, no sentido de que a possibilidade de reversibilidade das opções exercidas pelos contribuintes, a efetuar através de reclamação graciosa, deveria constar de propostas de alterações legislativas a considerar nos trabalhos preparatórios do Orçamento do Estado para o ano de 2010, por determinação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Não obstante se considerasse tal alteração desnecessária à prossecução do objetivo pretendido, entendeu-se deixar ao critério da administração fiscal a adoção do método mais adequado à garantia de reversibilidade das opções em causa.

Porém, tendo-se constatado que tal alteração legislativa não surgiu, nem na Lei do Orçamento de Estado para 2010, nem na Lei do Orçamento de Estado para 2011, foi determinada, em 2011, a abertura de um processo da iniciativa do Provedor de Justiça com vista a retomar o assunto.

Processo: 1266/10

Tipo de documento: Parecer

Ano de elaboração: 2010

Assunto: IRS. Uniões de facto. Domicílio fiscal.

I

Tratamento Fiscal das Uniões de Facto

1. Classificação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), como imposto pessoal. O princípio da capacidade contributiva.
2. A tributação da família. Casamento e união de facto.
3. As normas de incidência pessoal no Código do IRS. Presunções contidas em normas de incidência.
4. Atuação da DGCI na tributação das uniões de facto. Exigibilidade de domicílio fiscal comum. Eficácia da comunicação de alterações ao domicílio fiscal.

II

Referências jurisprudenciais relativas a presunções contidas em normas de incidência (Em sentido lato)

III

Conclusões

1. Classificação do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), como imposto pessoal. O princípio da capacidade contributiva

De entre as diversas classificações atribuídas aos impostos, assinala o Prof. Soares Martinez²⁴ como sendo a mais antiga, posto que já vem dos juriconsultos romanos, a que os distingue entre impostos reais e pessoais, ou objetivos e subjetivos, segundo a terminologia de alguns autores. Os impostos reais ou objetivos visam a tributação da riqueza, de forma objetiva, sem que na tributação se reflitam as condições pessoais do sujeito passivo; ao invés, os impostos pessoais ou subjetivos visam, predominantemente, tributar certos bens da titularidade de determinadas pessoas, cuja capacidade contributiva e outras circunstâncias pessoais são tidas em conta na determinação da prestação tributária.

A capacidade contributiva é um conceito jurídico-económico que se traduz na idoneidade económica para suportar o ónus do tributo e que deve ser levado em

²⁴ MARTINEZ, Soares – *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra – 7.^a ed. Revista e Atualizada, 1993, págs. 52 e ss.

conta na fixação do valor do imposto a pagar por cada pessoa, singular ou coletiva²⁵, constituindo um verdadeiro limite material ao poder de tributar, enquanto corolário dos princípios da generalidade e da igualdade material, com especial densidade no que respeita aos impostos sobre o rendimento²⁶.

Com efeito, no que respeita à tributação do rendimento das pessoas singulares, determina o n.º 1 do artigo 104.º, da Constituição da República, que o imposto será único e progressivo, tendo em conta quer as necessidades, quer os rendimentos do agregado familiar; nessa medida, a maioria dos Autores classifica o IRS como imposto pessoal, em que o princípio da capacidade contributiva se não revela apenas na progressividade das taxas ou nas deduções à coleta²⁷, mas também na «isenção» de certos rendimentos, como, por exemplo, a exclusão da tributação dos ganhos de mais-valias reinvestidos na aquisição de habitação própria (artigo 10.º, n.º 5), a não tributação do mínimo de subsistência (artigo 70.º) ou a ilegitimidade constitucional das presunções absolutas de tributação²⁸.

2. A tributação da família. Casamento e união de facto

De acordo com Casalta Nabais²⁹, a consideração fiscal da família, em sede de tributação do rendimento, é imposta não só pelo n.º 1 do artigo 104.º, da Constituição da República, mas também pelo seu artigo 67.º, n.º 2, alínea f), que consagra o dever estadual de «Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares», implicando a proibição de discriminações desfavoráveis aos contribuintes casados ou com filhos, face aos contribuintes solteiros ou sem filhos e não a imposição ao legislador da utilização de benefícios fiscais para o favorecimento da constituição e desenvolvimento da família. A formulação da proteção constitucional da família, em termos de tributação do rendimento, poderia legitimar a opção pelas sua «personalização», solução que não foi acolhida pelo legislador, apesar das referências a «agregado familiar» e à responsabilidade conjunta das pessoas a quem incumbe a sua direção³⁰.

²⁵ No mesmo sentido, cfr. CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS; Mónica Horta N. L. de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 1997, págs. 130-131.

²⁶ Cfr. NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal* – Almedina, Coimbra, 2000, págs. 154 e ss.

²⁷ Acerca do grau de personalização do imposto e das técnicas para a atingir, ver SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Lex, Lisboa, 1998, pág. 223.

²⁸ Cfr. Casalta Nabais, ob. cit., pág. 157.

²⁹ Cfr. A. cit. e ob. cit., págs. 158-160.

³⁰ Soares Martinez, ob. cit., pág. 225.

O sistema de tributação conjunta³¹ dos rendimentos de todos os membros do agregado familiar poderia levar a uma maior pressão fiscal e, conseqüentemente, a uma discriminação negativa da família, se o legislador não tivesse introduzido alguns mecanismos no sistema de tributação, como, por exemplo, a consagração do «quociente conjugal» (artigo 69.º, do Código do IRS), especialmente favorável àqueles agregados familiares em que apenas um dos membros a quem incumbe a sua direção obtém a totalidade ou a maior parte do rendimento.

O conceito de família inicialmente aceite pelo Código do IRS (artigo 14.º – Sujeito passivo – atual artigo 13.º) é o da família nuclear, constituída pelos progenitores e dependentes a cargo, mas foi, também, predominantemente, o da família fundada no casamento, como decorre da referência a «cônjuges» e a «filhos» ou «enteados», conceito que se foi alargando, no que respeita aos dependentes, pela inclusão de adotados e menores sob tutela e, ainda o da família monoparental, pela referência a «o pai ou a mãe solteiros», apesar de, neste caso, não ter sido consagrado o «quociente familiar» como existe, por exemplo, em França (entre nós, o artigo 79.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, estabeleceu uma majoração à dedução específica a atribuir ao sujeito passivo, nas famílias monoparentais).

Contudo, o conceito de família acolhido pela versão inicial do Código do IRS, deixava de fora outras «modalidades» de família, como a constituída através da união de facto, abrangida quer pelo artigo 36.º, n.º 1, quer pelo artigo 67.º, da Constituição da República, realidade social reveladora de capacidade contributiva em condições semelhantes às do agregado familiar a que se referia o seu artigo 14.º³².

A Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, aditou o artigo 14.º-A do Código do IRS (atual artigo 13.º, com idêntica redação), em concretização do disposto na alínea d) do

³¹ Sobre os diversos modelos de tributação dos rendimentos do agregado familiar nas ordens jurídicas alemã, italiana, espanhola e britânica, assim como o tratamento dado em cada uma delas às uniões de facto, ver LEITÃO, João Menezes, «A Tributação Separada da Família e Relevância das Uniões de Facto nos Sistemas Fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido», in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396 out./dez. 1999, págs. 188 e ss.

O Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, coordenado por António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, em 03/10/2009, propõe como aconselhável a introdução do regime de tributação separada dos casados, motivada «pela atual inconstitucionalidade derivada do diferente tratamento entre pessoas casadas e unidas de facto».

³² Em sentido semelhante, cfr. FAVEIRO, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, págs. 434 e ss.

artigo 3.º, da Lei n.º 135/99, de 28/08, através da qual se adotaram medidas de proteção das uniões de facto entre pessoas de sexo diferente, há mais de dois anos³³⁻³⁴.

3. As normas de incidência pessoal no Código do IRS. Presunções contidas em normas de incidência

Reconhece a doutrina várias categorias de normas tributárias, entre as quais as de incidência, real ou objetiva e pessoal ou subjetiva, referidas aos pressupostos do nascimento da obrigação de imposto, as primeiras aos «tipos» das realidades de facto (factos, atos, coisas, bens, valores ou situações) que integram o âmbito da sujeição e as segundas aos sujeitos em cuja esfera jurídica se projetam os efeitos jurídico-económicos daquelas manifestações de riqueza ou capacidade contributiva³⁵.

Trata-se de normas que regulam as relações entre o Estado e os contribuintes, através das quais se exerce a soberania tributária e que, por respeitarem ao se ou «an» do imposto (o facto, atividade ou situação que dá origem ao imposto – o facto gerador ou facto tributário e aos sujeitos passivos da obrigação de imposto) se encontram subordinadas ao princípio da legalidade fiscal³⁶ que, por seu turno, se desdobra nos subprincípios da reserva de lei (formal), por implicar a intervenção parlamentar, seja a intervenção material na fixação da disciplina própria do imposto, seja a intervenção meramente formal de concessão de autorização legislativa ao Governo³⁷ (artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) e n.ºs 2 e 5, da Constituição da República).

As normas de incidência real do IRS são as que constam dos artigos 1.º a 12.º do Código do IRS, reportadas a factos abstratos que podem ocorrer, em concreto,

³³ Artigo 3.º – Efeitos

As pessoas que vivem em união de facto nas condições previstas na presente lei têm direito a: (...) d) Aplicação do regime do imposto de rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens;(...).

³⁴ A Lei n.º 135/99, de 28/08 foi expressamente revogada pelo artigo 10.º da Lei n.º 7/2001, de 11/05, que «regula a situação jurídica de duas pessoas, independentemente do sexo, que vivam em união de facto há mais de dois anos» (artigo 1.º, n.º 1) e cujo artigo 3.º, alínea d) tem redação idêntica à anteriormente transcrita. Na mesma data, foi publicada a Lei n.º 6/2001, que adotou medidas de proteção às pessoas «que vivam em economia comum, tal como definida no artigo 2.º, há mais de dois anos», a que se atribui o direito à «aplicação do regime do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens, nos termos do disposto no artigo 7.º» (artigo 4.º, n.º 1, alínea c), ou seja, «com as devidas adaptações».

³⁵ Cfr., entre outros, MARTINEZ, Soares – *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra – 7.ª ed. Revista e Atualizada, 1993, págs. 126–127 e FAVEIRO, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, págs. 478–481.

³⁶ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal* – Almedina, Coimbra, 2000, págs. 54–55.

³⁷ Idem, págs. 141 e ss.

na esfera jurídica dos sujeitos passivos, tal como identificados nas normas de incidência pessoal contidas nos artigos 13.º a 21.º do mesmo Código e que, por definição, são as pessoas singulares residentes em território nacional ou as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

O princípio da capacidade contributiva revela-se impeditivo da consagração de presunções absolutas de tributação³⁸, como foi reconhecido pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 348/97 – processo n.º 63/96, que julgou inconstitucional a norma do n.º 2 do artigo 14.º, do Código do Imposto de Capitais – norma de incidência real, em que se consagrava a presunção *juris et de jure* da onerosidade dos contratos de mútuo, com fundamento na violação do princípio da igualdade³⁹⁻⁴⁰.

Com a publicação da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, viria aquela decisão do Tribunal Constitucional a servir de fonte ao seu artigo 73.º – Presunções, norma inserida no Capítulo III – Do Procedimento – Secção II – Instrução, em que se dispões que «As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.»⁴¹.

O artigo 64.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – Presunções, estabelece o próprio a usar pelos contribuintes que, a fim de ilidir a presunção que tenha sido aplicada à sua situação concreta, não tenham lançado mão de outros meios de defesa – a reclamação graciosa ou a impugnação judicial⁴² e cuja

³⁸ *Idem*, pág. 157.

³⁹ Acórdão publicado no *Diário da República* n.º 170, 2.ª série, de 25/07/1997, em que, após diversas considerações sobre o princípio da capacidade contributiva, a decisão acabaria por se fundamentar na violação do princípio da igualdade.

⁴⁰ Em anotação ao referido Acórdão e respetiva fundamentação, *vide* Casalta Nabais, «Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva», in *FISCO* n.º 84/85 – setembro/outubro 98 – Ano IX, págs. 93–95.

⁴¹ Muito embora o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, tivesse julgado inconstitucional a presunção absoluta contida numa norma de incidência real, as disposições dos artigos 73.º da LGT e do artigo 64.º, do CPPT não distinguem entre «incidência real» e «incidência pessoal», pelo que se julga reportarem-se a quaisquer presunções contidas em normas com aquela natureza (incidência em sentido estrito).

⁴² Artigo 64.º – Presunções

1 – O interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de ato tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio. 2 – O procedimento previsto no número anterior será instaurado no órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, mediante petição do contribuinte dirigida àquele órgão, acompanhada dos meios de prova admitidos nas leis tributárias. 3 – A petição considera-se tacitamente deferida se não lhe for dada qualquer resposta no prazo de seis meses, salvo quando a falta desta for imputável ao contribuinte. 4 – Caso já tenham terminado os prazos gerais de reclamação ou de impugnação judicial do ato tributário, a decisão do procedimento previsto no presente artigo apenas produz efeitos para o futuro.

decisão, se desfavorável ao contribuinte, pode ser sindicada mediante recurso para os tribunais administrativos e fiscais.

4. Atuação da DGCI na tributação das uniões de facto. Exigibilidade de domicílio fiscal comum. Eficácia da comunicação de alterações ao domicílio fiscal

Várias têm sido as queixas, a maior parte das quais incorporadas no processo R-4260/08, de contribuintes que vivem em união de facto há mais de dois anos e que, pretendendo beneficiar da tributação em IRS pelo regime dos contribuintes casados e não separados judicialmente de pessoas e bens e que disso são impedidos, pelo facto de não disporem de domicílio fiscal comum há mais de dois anos, nem lhes ser admissível que, não obstante não terem comunicado atempadamente a alteração do domicílio à Administração Fiscal, possam apresentar outros meios de prova da sua situação pessoal, dada a redação do n.º 2 do artigo 14.º, do Código do IRS, segundo a qual a aplicabilidade daquele regime de tributação depende, não só da coabitação há mais de dois anos, como se consagrou quer na Lei n.º 135/99, de 28/08, quer na Lei n.º 7/2001, de 14/01 (recorde-se que a Lei n.º 6/2001, da mesma data, determina a aplicação do regime de tributação dos contribuintes casados àqueles que vivam em economia comum, com as necessárias adaptações, enquanto nenhuma das leis anteriormente citadas, relativas às uniões de facto estabelecem quaisquer restrições à aplicação daquele regime de tributação), mas ainda da «identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação», para além da assinatura conjunta da declaração de rendimentos.

Ou seja, apesar de o artigo 14.º do Código do IRS conter uma norma de incidência pessoal, ela contém uma presunção de que, não tendo os sujeitos passivos o domicílio fiscal comum pelo período ali mencionado, não podem ser considerados como unidos de facto, para efeitos de aplicação de um regime de tributação que lhes pode ser mais vantajoso e pelo qual podem optar, na respetiva declaração de rendimentos. Tratando-se de uma norma de incidência, tal presunção poderá (deverá poder) ser ilidida, ou na reclamação graciosa/impugnação judicial da liquidação de imposto, ou mediante o procedimento previsto no artigo 64.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Crê-se que a atuação da Administração Fiscal, nas situações objeto de queixa, vem reforçada pelas disposições relativas ao «Domicílio Fiscal» – artigo 19.º, da Lei Geral Tributária, à obrigação da sua participação – artigo 43.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, ainda, às infrações fiscais associadas à falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou

fichas do NIF das pessoas singulares – n.º 4 do artigo 117.º, do Regime Geral das Infrações Tributárias ou das inexatidões ou omissões nelas praticadas – n.º 4 do artigo 119.º, do mesmo corpo normativo, normas que terão que ser compatibilizadas entre si, tendo em conta os princípios da unidade e da coerência do sistema jurídico, crendo-se que tal harmonização deva ser feita pela prevalência dos princípios fundamentais do direito fiscal, em especial o da capacidade contributiva.

Tal harmonização passará pela aceitação de prova da coabitação durante mais de dois anos, por outros meios, apesar de a comunicação do domicílio fiscal comum constituir uma prova qualificada, que, no entanto, não poderá ser a exclusiva, pelos motivos já apontados.

Assim, os contribuintes que, vivendo em união de facto, tal como definida pela lei respetiva e que não tenham atempadamente procedido à alteração do seu domicílio fiscal, não deixarão de beneficiar do regime de tributação conjunta por que tenham optado, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional que ao caso couber, nos termos do n.º 4 do artigo 117.º, do Regime Geral das Infrações Tributárias.

II – Algumas referências jurisprudenciais relativas a presunções contidas em normas de incidência (Em sentido lato)⁴³

As diversas pesquisas efetuadas não permitiram encontrar referências jurisprudenciais sobre a aplicação do regime de tributação em IRS dos contribuintes casados e não separados judicialmente de pessoas e bens aos que vivem em união de facto.

Irão, por isso, identificar-se alguns dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, em que se decidiram situações jurídico-tributárias relativas à aplicação de normas de incidência⁴⁴:

⁴³ Textos disponíveis em <http://www.cstaf.pt/>

⁴⁴ São normas de incidência, em sentido estrito, as que apenas respeitam à tipificação dos factos sujeitos a imposto (pressupostos de facto, definidos em abstrato) e à determinação dos sujeitos passivos em cuja esfera jurídica os mesmos se produzem; em sentido lato, são ainda as normas de determinação da matéria tributável, por conterem o desenvolvimento das normas de incidência (em sentido estrito), as que fixam a taxa, para determinação da coleta e do imposto devido e, ainda, as que estabelecem benefícios fiscais, enquanto pressuposto negativo da formação do facto tributário, impeditivo da tributação. Em sentido semelhante, cfr. GOMES, Nuno de Sá, *Lições de Direito Fiscal*, Volume II, *Cadernos CTF* n.º 134, DGCI, 1986, págs. 52 e 57 e ss.

1. Processo n.º 016373 – Acórdão de 21/07/1971

Imposto de mais-valias. Terreno para Construção. Terreno para a Implantação de um Parque. Zona Verde. Transmissão Onerosa. Presunção *Juris et de Jure*. Presunção *Juris Tantum*.

Sumário:

I – Presunções *juris tantum* e presunções *juris et de jure*.

II – A presunção estabelecida no parágrafo 2 do artigo 1 do Código do Imposto de Mais-Valias de serem havidos como terrenos para construção os terrenos abrangidos por planos de urbanização já aprovados é *juris tantum*, e não *juris et de jure*. Assim,

III – Tendo sido vendido a uma câmara municipal um determinado terreno destinado a uma zona verde, onde não são permitidas construções, embora essa zona esteja abrangida por um plano de urbanização já aprovado, tem de considerar-se ilidida a presunção referida e de entender-se que esse terreno não é «para construção», não sendo, conseqüentemente, devido imposto de mais-valias pela transmissão onerosa efetuada.

2. Processo n.º 01187/04 – Acórdão de 15/12/2004

IRS. Mútuo. Presunção legal. Juros. Ilisão de presunção.

Sumário:

A decisão judicial, proferida em sede de impugnação judicial, segundo a qual o contribuinte não recebeu juros em contrato de mútuo em que foi mutuante constitui base suficiente à ilisão da presunção constante do artigo 7.º n.º 5 do C.I.R.S.

3. Processo n.º 025391 – Acórdão de 24/01/2001

SISA. Aquisição de parte social. Terreno para construção. Afetação.

Sumário:

I – Se a transmissão imobiliária se fez por mor da aquisição de partes sociais ou de quotas e se os bens assim transmitidos incluem terrenos para construção, é de aplicar ainda a regra de liquidação do § 3.º do artigo 49.º, segundo a qual deve constar do termo das declarações essa circunstância.

II – O que releva na qualificação de um terreno para construção para efeitos tributários é a real afetação do terreno à construção, constituindo as circunstâncias enumeradas no § 3.º do artigo 49.º meros índices ou presunções *juris tantum* dessa afetação, do que decorre, quer a sua ilisão por prova em contrário, quer o

relevo concedido à prova da afetação efetiva mesmo sem a ocorrência de qualquer dos ditos índices.

4. Processo n.º 22428 – Acórdão de 12/07/2000

IVA. Fixação da matéria coletável. Presunção. Inconstitucionalidade. Injustiça grave e notória.

Sumário:

I – São conformes à Constituição as normas tributárias que permitem ao Fisco o recurso a presunções e estimativas para o apuramento da matéria coletável, desde que essas presunções admitam prova em contrário e sejam idóneas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto;

II – Se a lei autorizar a utilização de presunções naturais, estas exigem a aplicação de regras de experiência comum com recurso a ficções legais, e a sua sindicância contenciosa pressupõe ser iníqua a tributação ou conduzir a mesma a injustiça grave e notória.

5. Processo n.º 000588 – Acórdão de 30/06/1976

Mútuo. Juros. Presunção *Juris Tantum*. Imposto de Capitais-Secção A. Manifesto. Liquidação. Matéria coletável. Impugnação de liquidação. Inexistência de facto tributario. Falência.

Sumário:

I – A presunção de que os mútuos vencem juros pode ser invalidada por uma disposição legal que a contrarie; assim, na hipótese de falência do devedor, a presunção não funciona relativamente a massa falida.

II – A circunstância de os manifestos em vigor imporem aos serviços a liquidação do imposto funda-se na presunção da existência da matéria coletável; essa circunstância não impede, todavia, que o contribuinte impugne aquela liquidação; e a referida presunção tem de ceder perante disposição legal que a contrarie.

6. Processo n.º 1102/05 – Acórdão de 18/01/2006

IRS. Rendimentos do trabalho. Residência no estrangeiro. Residente. Número de contribuinte. Ónus de prova.

Sumário:

I – Provando-se que o contribuinte tem número fiscal em Portugal e aqui reside, é dele o ónus de prova de que residiu em Portugal menos de 183 dias.

II – Estamos perante um facto impeditivo, pelo que a prova de tal facto, nos termos do n.º 2 do artigo 342.º do CC, compete àquele contra quem a invocação é feita.

7. Processo n.º 590/07 – Acórdão de 07/11/2007

Avaliação. Matéria coletável. Métodos indiretos. Restrição dos meios de prova. Inconstitucionalidade material.

Sumário:

O n.º 3 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na parte em que determina que os elementos de prova, a acompanhar a petição, «devem revestir natureza documental», viola o direito a um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República), se a prova documental for insuficiente para o contribuinte demonstrar os factos que, na sua perspetiva, suportam o direito ou o interesse que visa defender com recurso ao tribunal.

8. Processo n.º 403/09 – Acórdão de 27/05/2009

Manifestações de fortuna. IRS. Fixação da matéria coletável. Ónus de prova.

Sumário:

I – Tem lugar avaliação indireta da matéria tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela que consta do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

II – Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS.

III – Demonstrando-se que os rendimentos declarados em sede de IRS acrescidos de empréstimos contraídos pelo sujeito passivo totalizam valor superior ao das manifestações de fortuna, deve entender-se que foi feita a prova exigida pelos n.ºs 3 e 4 do artigo 89.º-A da LGT e que, por isso, não pode efetuar-se a avaliação indireta da matéria tributável nos termos aí indicados.

9. Processo n.º 0553/09 – Acórdão de 04/11/2009

Impugnação judicial. Regime simplificado de tributação.

Sumário:

I – Não se demonstrando nos autos a obtenção de rendimentos pelo sujeito passivo, não há lugar à determinação do lucro tributável por aplicação do n.º

4 do artigo 53.º do Código do IRC (regime simplificado), pois que não se verifica o pressuposto do imposto (artigo 1.º do Código do IRC), inexistindo facto tributário.

II – Mas mesmo que o sujeito passivo tivesse obtido rendimentos, o que não é o caso nos autos, o valor mínimo constante do n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRC (na redação anterior ao Decreto-Lei n.º 159/09, de 13 de julho), sempre deverá ser entendido como mera presunção ilidível, por força do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária.

III – A regra estabelecida no artigo 73.º da Lei Geral Tributária vale não apenas as normas de incidência tributária em sentido próprio, mas também em relação a outras normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria coletável (quer diretamente, através de valores ficcionados para a matéria coletável, quer indiretamente, ao fixarem ficcionadamente os valores dos rendimentos relevantes para a sua determinação), pois que o advérbio «sempre» aí utilizado inculca a ideia de tratar-se de um princípio basilar da globalidade do ordenamento jurídico tributário, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva.

10. Processo n.º 579/09 – Acórdão de 08/07/2009

Determinação da matéria coletável. Métodos indiretos. IRS. Manifestações de fortuna. Suprimentos. Empréstimo.

Sumário:

I – Há de relevar-se, porque desculpável, o lapso verificado no requerimento de interposição de recurso que indica como recorrente o Diretor-Geral dos Impostos (e não o Diretor de Finanças do Porto, este sim autor do ato recorrido e parte vencida no processo), se em lapso semelhante incorreu o Tribunal «*a quo*» e se as alegações de recurso identificam corretamente o recorrente.

II – Não se confundindo «prestações suplementares» com «suprimentos e empréstimos», e aludindo-se no n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária apenas a estes, que não àquelas, não pode a Administração tributária incluir no valor daqueles, para efeitos de aplicação do artigo 89.º-A, os montantes registados na contabilidade da empresa como prestações suplementares, correspondentes a deliberações previamente suportadas em atas da sociedade.

III – Os índices constantes da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT são como que normas de incidência objetiva de IRS, deslocadas embora do respetivo Código, integradores do conceito de «acréscimos patrimoniais não justificados» a que

alude a alínea d) do n.º 1, do artigo 9.º do Código do IRS, daí que os conceitos que utilizam sejam insuscetíveis de integração analógica pois que a incidência constitui matéria sujeita à reserva de lei fiscal (artigos 165.º, n.º 1 alínea i) e 103.º n.º 2 da Constituição da República e n.º 4 do artigo 11.º da LGT).

IV – Os registos contabilísticos da sociedade perdem a presunção de verdade e de boa-fé de que gozam quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A (alínea d) do n.º 2 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária), havendo, pois, que comprovar cabalmente, por outros elementos que não apenas os contabilísticos, ter natureza diversa da de «suprimentos e empréstimos» os fluxos financeiros a favor da sociedade efetuados pelo recorrente.

11. Processo n.º 1180/06 – Acórdão de 21/03/2007

IVA. Ofertas a clientes. Circular. Direção-Geral das Contribuições e Impostos. Inconstitucionalidade. Juros indemnizatórios.

Sumário:

I – É material e organicamente inconstitucional, por ofender o artigo 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, a criação por Circular da DGCI de um limite máximo, calculado em função do volume de negócios do ano anterior, para «ofertas de pequeno valor» referidas na 2.ª parte da alínea f), do n.º 3 do artigo 3.º do C.I.V.A..

II – Há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos n.º 1 e 2 do artigo 43.º da LGT, no caso de ser judicialmente anulada autoliquidação efetuada de acordo com instruções genéricas da administração tributária, publicadas em circular. Curiosamente, quanto à eficácia da comunicação de alterações ao domicílio fiscal e à inoponibilidade da sua falta, à Administração Fiscal, transcreve-se, na íntegra, o Acórdão proferido no Processo n.º 270/09, em 06/05/2009:

Sumário

I – O direito à notificação constitui uma garantia não impugnatória dos contribuintes, que se destina não apenas a levar ao seu conhecimento o ato praticado pela Administração tributária como a permitir-lhes reagir contra ele em caso de discordância.

II – Os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses dos contribuintes só produzem efeitos em relação a eles quando lhes sejam validamente notificados (artigo 36.º, n.º 1 do CPPT).

III – Não pode ter-se como validamente efetuada uma notificação de liquidação de IRS devolvida aos serviços da administração tributária, com o pretense argumento de que o contribuinte não cumpriu o ónus de participação de alteração do seu domicílio, pois que a parte final do n.º 2 do artigo 43.º do CPPT ressalva o disposto quanto às citações e notificações, a presunção do n.º 2 do artigo 39.º do CPPT não se aplica caso a notificação tenha sido devolvida e as normas em causa têm necessariamente de ser conjugadas com a garantia constitucional do direito à notificação e à tutela jurisdicional efetiva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 31 de outubro de 2008, que julgou improcedente a oposição deduzida por A..., com os sinais dos autos, contra a execução fiscal n.º 334420030101050664, por dívida de IRS relativa a 2002, apresentando as seguintes conclusões:

1 – Foram violados os artigos 43.º, n.º 2 e 39.º, n.º 2 do CPPT.

2 – É direito e garantia constitucional dos administrados (artigo 268.º n.º 2 da C.R.P.) a notificação, na forma prevista na lei, dos atos administrativos que afetem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, como o são os atos que afetam a sua situação tributária.

3 – Não pode considerar-se efetuada uma notificação quando se demonstra que ela não foi efetivamente efetuada, como sucede nos casos em que a carta notificação seja devolvida, porquanto a presunção estatuída pelo n.º 2 do artigo 39.º do CPPT opera apenas nos casos em que a carta não seja devolvida.

4 – Por maioria de razão, não pode considerar-se notificado o contribuinte que, embora não tenha dado cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 43.º do CPPT, isto é, não tenha comunicado em prazo, alteração do seu domicílio ou sede, não tenha recebido a comunicação da administração tributária por a carta ter sido enviada para uma morada que já não é a sua.

5 – O n.º 2 deste artigo 43.º culmina a falta desta comunicação com a inoponibilidade à administração tributária, da falta de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos legais, sem prejuízo do que a lei dispuser quanto à obrigatoriedade da citação ou notificação pessoal, que terão de ser «perfeitas» de acordo com as regras do artigo 39.º do CPPT.

6 – O ónus da prova da efetivação correta da notificação impende sobre a administração tributária.

7 – No caso dos autos, o contribuinte afirma não ter sido notificado e a administração tributária não faz prova de que a carta tenha sido efetivamente recebida pelo destinatário, muito pelo contrário, porque foi devolvida à entidade emitente.

8 – Por afetar a situação patrimonial do contribuinte, e por ele ter o direito de impugnação contenciosa do ato administrativo de liquidação de imposto, é exigida a concretização de a mesma ser validamente notificada, também em obediência ao acima citado preceito constitucional, sem o que o imposto é inexigível.

Nestes termos, e nos demais de Direito que V. Ex.as suprirão, deve a dita sentença ser revogada e substituída por outra que considere a oposição procedente por provada.

2 – Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

– Fundamentação –

3 – Questão a decidir

É a de saber se há de ter-se como validamente efetuada uma notificação de liquidação de IRS enviada para endereço onde o contribuinte não reside mas que consta do cadastro da Administração fiscal como sendo o seu.

4 – Na sentença do Tribunal Tributário de Lisboa objeto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1.º No S.F. de Lisboa 11 foi instaurada execução fiscal contra o oponente, por dívida de IRS de 2002 – doc. Fls. 10.

2.º Fora remetida ao oponente a liquidação da dívida de IRS do ano de 2002, para o domicílio fiscal que o oponente tinha indicado como sendo o seu, R.d. ..., sendo que o oponente morava nessa rua, número e andar, mas do lado esquerdo – doc. Fls. 10 e 17.

3.º O oponente alterou a sua morada de direito para esquerdo em 29/04/2004 – doc. Fls. 11.

4.º A A.F. já tinha procedido a notificações do oponente para a mesma morada, mas para o lado esquerdo – docs. fls. 54, 55.

Resulta ainda dos autos, com interesse para a decisão da causa que:

– A notificação da liquidação de IRS em causa foi devolvida aos serviços da Administração fiscal (doc. a fls. 15 dos autos).

5 – Apreciando

5.1 Da perfeição da notificação

Invocando o artigo 43.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) na redação vigente em 2002, a sentença recorrida considerou que a falta de recebimento da notificação da liquidação era inoponível à Administração Fiscal, por isso que se havia de ter por corretamente notificado o contribuinte, uma vez que não cumprira o ónus que sobre si impedia de ter a morada (no cadastro) atualizada e correta sentença a fls. 89 dos autos).

É contra este entendimento que reage o Ministério Público, concluindo que a sentença recorrida violou o artigo 43.º, n.º 2 e 39.º, n.º 2 do CPPT e defendendo que a notificação não foi perfeita, pois que o aviso de notificação foi devolvido o que afastaria a presunção de notificação, cabendo, pois, à Administração tributária o ónus da prova de que o foi, acrescentando que afetando a liquidação de imposto a situação patrimonial do contribuinte esta não pode, por força do artigo 268.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, deixar de ser validamente notificada, sem o que o imposto será inexigível. Vejamos.

O n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, sob a epígrafe «Direitos e garantias dos administrados» (que os contribuintes são igualmente), estabelece que «os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei», sendo o direito à notificação uma garantia procedimental não impugnatória dos contribuintes (cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 370), que se destina não apenas a levar ao seu conhecimento o ato praticado, como também a permitir-lhes reagir contra ele em caso e discordância.

Por isso o n.º 1 do artigo 36.º do CPPT estabelece que «os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados».

Será válida, logo eficaz em relação ao oponente, a notificação da liquidação de IRS em causa, que foi devolvida aos serviços da Administração tributária sem que esta procurasse de novo notificar o contribuinte e sem que fizesse nos autos prova de que a notificação foi recebida, apenas porque a notificação foi enviada para o endereço constante do cadastro, mas que se apura não estar correto?

O Mm.º juiz «*a quo*» entende que sim, com base no n.º 2 do artigo 43.º do CPPT, nos termos do qual a falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação em razão da não comunicação de alteração de domicílio ou sede não é oponível à Administração Tributária.

Não tem, contudo, razão.

Para além de não ser nada claro em face dos autos se houve alguma alteração de domicílio não comunicada, como parece pressupor o Mm.º juiz «*a quo*»,

ou se houve apenas um erro no preenchimento, em 1980, da ficha de inscrição para pedido de número fiscal de contribuinte (a fls. 17 dos autos), logo corrigido quando o contribuinte dele se apercebeu (como alega o contribuinte a fls. 52 e 71 dos autos), o Mm.º juiz «*a quo*» parece olvidar que a norma que aplicou ao caso «*sub judice*» contém uma ressalva final, a «do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efetuadas», havendo, pois que chamar à colação o disposto no artigo 39.º números 1 e 2 sobre a «perfeição das notificações».

Ora, embora o n.º 1 do artigo 39.º contenha uma presunção de notificação, o n.º 2 do mesmo preceito permite que essa presunção seja ilidida, quando for feita prova de que a notificação foi feita em data posterior à presumida, não havendo sequer qualquer presunção de notificação se a carta foi devolvida, como sucedeu no caso dos autos e se na sequência dessa devolução a Administração tributária nenhum esforço adicional fez no sentido de notificar o contribuinte ou de provar que ele teve conhecimento do ato notificado, sendo que o ónus de demonstrar a correta efetivação da notificação cabia à Administração tributária [neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, volume I, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2006, p. 353 (notas 2 e 3 ao artigo 39.º do CPPT)].

E ter-se-á de entender assim porque, como bem invoca a Ex.ma Procuradora da República nas suas alegações de recurso, citando JORGE LOPES DE SOUSA (*op. cit.*, pp. 374), a norma da parte inicial do n.º 2 do artigo 43.º do CPPT

«(...) tem de ser confrontada com a exigência constitucional de notificação aos administrados de todos os atos administrativos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos, feita no n.º 3 do art. 268.º da C.R.P. e com o direito de impugnação contenciosa de tais atos, assegurado pelo n.º 4 do mesmo artigo, cuja concretização prática pode depender da existência de uma comunicação ao interessado na prática do ato. (...). Assim, tratando-se de atos que afetem a esfera patrimonial dos contribuintes, não poderá considerar-se efetuada uma notificação quando se demonstra que ela não foi efetivamente efetuada, como sucede nos casos em que a carta enviada para notificação seja devolvida».

O recurso merece, pois, provimento.

– Decisão –

6 – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e julgando procedente a oposição

deduzida contra a execução fiscal n.º 334420030101050664 por dívida de IRS relativa a 2002, declarando-se extinta a execução fiscal em causa (sem prejuízo da restituição ao oponente o que lhe tenha sido indevidamente cobrado através de compensação). Custas pela Fazenda Pública, apenas em primeira instância uma vez que não contra-alegou neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 06 de maio de 2009. – *Isabel Marques da Silva* (Relatora) – *Pimenta do Vale* – *Miranda de Pacheco*.

III – Conclusões

- a) O artigo 14.º, do Código do IRS contém uma norma de incidência pessoal, relativa ao «an» do imposto, em cujo n.º 2 se estabelece que só poderão optar pela tributação pelo regime dos contribuintes casados e não separados judicialmente de pessoas e bens os que vivam em união de facto, nos termos definidos na lei respetiva e que, cumulativamente, tenham, pelo período ali indicado, domicílio fiscal comum. Neste último segmento, *a contrario*, estabelece a presunção de que só aqueles que tenham domicílio fiscal comum por mais de dois anos vivem em união de facto;
- b) As presunções contidas em normas de incidência admitem sempre prova e contrário, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva; a ilisão das presunções contidas em normas de incidência (real ou pessoal, em sentido lato – englobando estas as normas de determinação da matéria tributável, das taxas e dos benefícios fiscais, ou em sentido estrito) pode fazer-se mediante o procedimento previsto no artigo 64.º, do Código de Procedimento e de Processo tributário ou na reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação em que tenha sido aplicada a presunção;
- c) As normas dos artigos 43.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do artigo 19.º da Lei Geral Tributária e do n.º 4 do artigo 117.º Regime Geral das Infrações Tributárias, terão que ser compatibilizadas entre si, tendo em conta os princípios da unidade e da coerência do sistema jurídico, crendo-se que tal harmonização deva ser feita pela prevalência dos princípios fundamentais do direito fiscal, em especial o da capacidade contributiva.

Notas:

Com base nas conclusões do Parecer, foi oficiada a Direção de Serviços do IRS, sugerindo-se a possibilidade de alteração da posição até aí assumida sobre a matéria, com divulgação de novas instruções pelos serviços. A resposta obtida não foi favorável, encontrando-se o respetivo teor em análise com vista a decidir do rumo da instrução.

Em data posterior à elaboração do Parecer supra, já a jurisprudência se pronunciou sobre situação idêntica à dos Reclamantes – cfr. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 07/04/2011, no processo n.º 4550/11 – 2.ª Secção (Contencioso Tributário).

Processo: 3736/10

Tipo de documento: Ofício

Ano de elaboração: 2010

Destinatário: Reclamante

Assunto: IRS. Regime de tributação das mais-valias mobiliárias. Lei n.º 15/2010, de 26 de julho.

1. Reporto-me à exposição de V. Ex.^a sobre o assunto em epígrafe, que me mereceu a melhor atenção.

A Lei n.º 15/2010, de 26 de julho, veio alterar o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e o Estatuto dos Benefícios Fiscais, essencialmente introduzindo um novo regime de tributação das mais-valias mobiliárias.

São as seguintes as linhas gerais do novo regime de tributação, na parte que interessa à análise das questões colocadas na queixa de V. Ex.^a (e nas queixas de vários outros particulares que se me dirigiram no mesmo sentido):

I) É tributado, à taxa de 20%, o saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos-valias resultante das operações de alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, e da utilização de diversos instrumentos financeiros, previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS⁴⁵;

II) Ficam isentas do pagamento de imposto em sede de IRS as mais-valias mobiliárias associadas às seguintes situações:

- i) Relativas a títulos adquiridos antes de 1 de janeiro de 1989;
- ii) Resultantes da venda de títulos detidos por fundos abertos de subscrição pública com mais de 1 ano;
- iii) O valor correspondente aos primeiros €500 de saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias (para todos os residentes);

⁴⁵ Todos os valores mobiliários negociados em mercados regulamentados ou não regulamentados: ações de empresas cotadas, ações de empresas não cotadas, obrigações, títulos de dívida, «warrants» e outros instrumentos financeiros, e quotas de sociedades.

iv) O valor correspondente a 50% do valor apurado entre as mais-valias e as menos-valias relativo à venda de quotas de pequenas e micro empresas.

2. As duas grandes questões que enquadram as queixas recebidas prendem-se com as seguintes duas modificações operadas no regime de tributação das mais-valias mobiliárias com a entrada em vigor, em 27 de julho p.p., da Lei n.º 15/2010⁴⁶.

Em primeiro lugar, verificou-se a subida da taxa do imposto, de 10% para 20%, na tributação das mais-valias já anteriormente tributadas, ou com mais rigor, não anteriormente isentas, desde logo as resultantes da alienação de ações detidas há menos de 1 ano.

Em segundo lugar, foi estabelecida uma taxa de imposto de 20% na tributação das mais-valias que anteriormente beneficiavam de isenção, designadamente as resultantes da venda de ações detidas há mais de 1 ano, obrigações e outros títulos de dívida.

É inequívoco – desde logo resultando tal conclusão dos trabalhos preparatórios da Lei n.º 15/2010 –, que as referidas mudanças se aplicam ao ano de 2010 e, conseqüentemente, às operações realizadas durante este ano que levaram à obtenção de mais-valias, incluindo as realizadas antes da entrada em vigor do diploma.

Assim sendo, põe-se naturalmente a questão de saber se a aplicação do novo regime de tributação das mais-valias introduzido pela Lei n.º 15/2010 – que embora tendo entrado em vigor no dia 27 de julho de 2010 reporta os respetivos efeitos ao início deste ano – violará, conforme invocado nas queixas que me foram dirigidas, a proibição de retroatividade da lei fiscal e a proteção da confiança, respetivamente decorrentes do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, e da ideia de Estado de direito a que alude o artigo 2.º também da Lei Fundamental.

3. Para essa análise, importa antes de mais distinguir dois níveis, em função da sua maior ou menor gravidade, da alegada retroatividade operada pela Lei n.º 15/2010.

Um desses níveis, o menos grave, refere-se à situação das operações de compra de valores mobiliários efetivadas antes de 27 de julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010 (e naturalmente após 1 de janeiro de 1989). Na verdade, à data da compra destes títulos, a expectativa que o adquirente dos mesmos teria era a de que as mais-valias que viessem no futuro a ser realizadas a partir dos mesmos beneficiariam, nalguns casos de isenção de tributação em sede de IRS e, noutros, de uma taxa de imposto de apenas 10%.

O outro nível, mais grave, refere-se à situação das operações de alienação de valores mobiliários, e às mais-valias com as mesmas realizadas, efetivadas entre

⁴⁶ Cf. artigo 5.º do diploma.

1 de janeiro e 26 de julho de 2010, no que se refere às ações até então detidas pelo alienante há mais de 1 ano (e naturalmente também desde 1 de janeiro de 1989).

Embora as questões jurídicas a que a análise proposta nos conduz sejam de significativa complexidade, não creio que a recente jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre as mesmas – naturalmente enquadrada, como parece inevitável, pelo atual contexto de crise financeira no país – conceda espaço às entidades com poder constitucional para tal, entre as quais o Provedor de Justiça, para a promoção, com sucesso, de iniciativa de fiscalização abstrata da constitucionalidade no que respeita ao novo regime de tributação das mais-valias mobiliárias.

4. De facto, dos recentes Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 128/2009, 85/2010 e 399/2010⁴⁷, retiram-se com clareza, e com interesse para a presente análise, as seguintes orientações:

- a) A retroatividade proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição – onde se lê que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei» – é a retroatividade própria ou autêntica;
- b) Proíbe-se, assim, no âmbito da mencionada norma da Constituição, a retroatividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos tributários antigos, isto é, a factos tributários anteriores à entrada em vigor da nova lei;
- c) Situam-se em níveis diferentes, quanto ao respetivo desvalor constitucional, as seguintes situações relativamente ao facto tributário que a nova lei pretende regular na sua totalidade: o facto tributário que já produziu todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga; o facto tributário que ocorreu ao abrigo da lei antiga mas cujos efeitos, designadamente os relativos à liquidação e cobrança, ainda não estão totalmente esgotados; o facto tributário que não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, continuando a formar-se na vigência da lei nova;
- d) Verifica-se algum consenso na doutrina, ao qual o Tribunal Constitucional parece aderir, no sentido de que a retroatividade autêntica, proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, é a referente à primeira das mencionadas situações, isto é, à situação em que o facto tributário produziu todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, incluindo-se as demais situações no âmbito conceptual, com maiores ou menores variações na doutrina, da retroatividade imprópria ou inautêntica e da retrospectividade;

⁴⁷ Consultáveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt>

- e) A proibição expressa da retroatividade da lei fiscal não inutilizou a eventual aplicação, a matérias do domínio fiscal, do princípio da proteção da confiança, designadamente nas mencionadas situações de retroatividade imprópria ou mesmo de não retroatividade, obrigando neste caso o Tribunal a realizar um conjunto de ponderações sobre a norma em apreciação no seu contexto específico;
- f) Para que haja tutela jurídico-constitucional da confiança é necessário que: o Estado (o legislador) se tenha comportado de forma a ter gerado nos privados expectativas de continuidade; essas expectativas sejam «legítimas, justificadas e fundadas em boas razões»; os privados tenham feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do comportamento do Estado; não ocorram razões de interesse público que justifiquem, tudo ponderado, a não continuidade do comportamento do Estado que origine a situação de expectativa.

A referida linha jurisprudencial fundamentou, no âmbito de cada um dos identificados Acórdãos, as decisões do Tribunal Constitucional no sentido de não declarar (ou de não julgar) inconstitucionais normas fiscais⁴⁸ que permitiam, todas elas, expressa ou tacitamente, a aplicação da lei nova a factos tributários que não tinham, à data da entrada em vigor desta lei nova, ocorrido na sua totalidade ou produzido completamente os seus efeitos.

5. O enquadramento jurídico-constitucional – e, como veremos, o contexto histórico, no que toca ao Acórdão n.º 399/2010, relativo ao estabelecimento, para o

⁴⁸ No Acórdão n.º 399/2010 o Tribunal Constitucional decidiu negativamente, em sede de fiscalização abstrata sucessiva, os pedidos do Presidente da República que invocavam a inconstitucionalidade (por violação da proibição de retroatividade da lei fiscal agravadora, prevista no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, do princípio da legalidade fiscal decorrente do mesmo artigo 103.º, desta feita do seu n.º 1, e da proteção da confiança ínsita na noção de Estado de direito consagrada no artigo 2.º do texto constitucional), do artigo 68.º, n.º 1, do CIRS, nas redações sucessivas que lhe foram dadas pelas recentes Leis n.ºs 11/2010, de 15 de junho e 12-A/2010, de 30 de junho. Como se sabe, a Lei n.º 11/2010 veio criar um escalão adicional de tributação em sede de IRS, sujeitando os rendimentos anuais superiores a €150 000 à taxa de 45%, tendo depois a Lei n.º 12-A/2010 procedido ao aumento do valor das taxas de todos os escalões de IRS, incluindo a taxa introduzida pela mencionada Lei n.º 11/2010.

Os dois outros Acórdãos mencionados foram proferidos em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade: no Acórdão n.º 85/2010, o Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional uma norma que veio reduzir as menos-valias dedutíveis em sede de IRC, realizadas a partir da transmissão onerosa (posterior à data da lei nova, no caso do Acórdão) de partes de capital adquiridas ao abrigo da lei antiga; no Acórdão n.º 128/2009, o Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional uma norma que veio revogar uma isenção fiscal de Sisa para transações ocorridas depois da sua entrada em vigor, relativamente a sujeitos passivos cuja situação era anteriormente beneficiada com a referida isenção.

ano de 2010, de um novo escalão de IRS e ao aumento, também para o ano de 2010, das taxas de todos os escalões deste imposto – das questões que se levantam a propósito do regime de tributação de mais-valias aprovado pela Lei n.º 15/2010, é semelhante, quando não mais grave, ao que estava em causa nos acima mencionados Acórdãos do Tribunal Constitucional.

Para verificação do que fica dito, será de analisar autonomamente cada um dos grupos de situações acima mencionados no que toca aos efeitos da aplicação da lei nova, no caso a Lei n.º 15/2010, a factos tributários anteriores.

5.1. Operações de compra de valores mobiliários efetivadas antes de 27 de julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010 (e após 1 de janeiro de 1989).

Desde logo resulta evidente, de acordo com a linha jurisprudencial acima assinalada, que não ocorre, quanto a estas situações, retroatividade para efeitos da aplicação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Na verdade, proíbe a Lei Fundamental, conforme já dito, a aplicação da lei nova a factos (tributários) antigos, isto é, anteriores à entrada em vigor daquela. No caso, o facto tributário relevante, gerador da mais-valia tributada, será a venda dos valores mobiliários comprados antes de 27 de julho de 2010, o que, nesta data, isto é, à data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, não se havia verificado.

Conforme se refere no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009, decorre do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição que

«qualquer norma fiscal desfavorável (...) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroativa, sendo a expressão “retroatividade” usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável.»

Nas situações mencionadas, as normas novas, criadas pela Lei n.º 15/2010, só se aplicarão a factos novos, ocorridos após a sua entrada em vigor, isto é, só se aplicarão aos factos tributários consubstanciados em futuras alienações dos valores mobiliários em causa, que ocorrerão na vigência da lei nova.

Analisando, nesta perspectiva, situação de certa forma paralela, refere o Tribunal Constitucional no também já acima mencionado Acórdão n.º 85/2010, que

«o facto gerador da obrigação – a alienação – ocorre indubitavelmente na vigência da lei nova. (...) Não é sustentável afirmar a existência de um facto jurídico-fiscal com-

plexo de formação sucessiva. Na verdade, não basta que se verifique uma aquisição anterior e uma alienação posterior para que se possa afirmar a existência de um único facto, embora complexo.»

Por esta razão, não ocorrendo a aplicação da lei nova a factos tributários antigos, inexistente a alegada retroatividade da lei fiscal.

De qualquer forma, e como se disse já, poderá equacionar-se que à data da compra destes valores mobiliários, a expectativa que o adquirente das mesmas teria era a de que as mais-valias que viessem no futuro a ser realizadas a partir dos títulos adquiridos beneficiariam, nalguns casos de isenção de tributação em sede de IRS e, noutros, de uma taxa de tributação de apenas 10%.

Na verdade, conforme se sublinha nos identificados Acórdãos do Tribunal Constitucional, a proibição expressa pelo texto constitucional da retroatividade da lei fiscal não inutilizou uma eventual aplicação, a matérias de natureza tributária, do parâmetro da proteção da confiança.

A este propósito, sublinha-se no já citado Acórdão n.º 128/2009, o seguinte:

«Ao textualizar a proibição de normas fiscais retroativas, a Constituição conferiu uma especial corporização ao princípio, corporização essa que se traduz na necessária ausência de ponderações sempre que ocorram casos [de leis tributárias] que sejam retroativas em sentido próprio ou autêntico. Nesses casos [onde não se inclui, como vimos, o presente, nem se incluía o do Acórdão] não há lugar a ponderações: a norma retroativa é, por força do n.º 3 do art.º 103.º, inconstitucional. Mal tal não significa que, por causa disso, se tenha esgotado ou exaurido a “utilidade” do princípio da confiança em matéria tributária. Pode haver outras situações – de retroatividade imprópria, ou até de não retroatividade – que convoquem a questão constitucional que é resolvida pela tutela da confiança. (...) Ao contrário do que sucede com a aplicação do princípio contido no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, a “mobilização” do princípio da confiança em matéria tributária obriga a um juízo que não prescinde de ponderações: saber se a norma é ou não inconstitucional (por violação da proteção da confiança) obriga a que se tenha em conta, e se pondere, tanto o contexto da administração tributária quanto o contexto do particular tributado.»

No entanto, a situação concreta dos títulos comprados mas não vendidos antes da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010 não passará, à semelhança do que sucedeu nas situações dos Acórdãos n.ºs 128/2009 e 85/2010, o teste das referidas ponderações, (que seguem os critérios enunciados na alínea f) do ponto 4. supra), de modo a poder considerar-se violada a proteção da confiança.

Na verdade, são aqui plenamente aplicáveis os argumentos tirados do Acórdão n.º 85/2010 relativamente a situação que não pode deixar de assemelhar-se à presente. Neste aresto, a propósito do caso aí em análise – em causa estava, recorde, norma que reduzia as menos-valias dedutíveis em sede de IRC, realizadas a partir da transmissão onerosa (posterior à data da lei nova) de partes de capital adquiridas ao abrigo da lei antiga –, refere o Tribunal Constitucional:

«Em primeiro lugar, não se pode dizer que o Estado, através da Administração Fiscal, ao permitir durante certo período a dedução da totalidade das menos-valias obtidas em determinada alienação, possa ter criado uma expectativa de manutenção de idêntico regime para o futuro. Admitir o contrário seria aceitar um princípio de imutabilidade das leis, que se não pode reconhecer. Em segundo lugar, também não se antevê como possa a expectativa da recorrente ser havida como legítima, já que tal implicaria uma como que “proibição de retrocesso” em matéria de deduções fiscais, igualmente inaceitável. Em terceiro lugar, tão-pouco se pode dizer que a ora recorrente possa ter feito, legitimamente, um plano de vida assente no pressuposto da continuidade do “comportamento” da Administração Fiscal. Na realidade, afigura-se insustentável afirmar que a ora recorrente ao adquirir as participações sociais em causa o fez no pressuposto de, posteriormente, independentemente até de qualquer “proximidade temporal” entre a aquisição e a alienação – que poderá vir a ocorrer décadas após –, as vir alienar com prejuízo, deduzindo, nesse caso, a totalidade das menos-valias.»

Conclui o Tribunal adiantando que

«a proteção das alegadas expectativas invocadas (...) jamais pode colidir, nem impedir, o funcionamento do princípio da livre revisibilidade das leis. A menos que os requisitos da proteção da confiança, tal como têm sido reconhecidos e aceites na jurisprudência constitucional, estejam integralmente verificados»,

o que não se verificava no caso do Acórdão, e igualmente não se verifica na situação aqui em análise.

O Acórdão n.º 128/2009, que segue a mesma linha jurisprudencial, reforça as conclusões aqui alcançadas sobre a situação em análise, sublinhando que «ao integrar-se na categoria geral dos benefícios fiscais (...) a isenção apresenta-se tendencialmente como uma medida de natureza conjuntural, ou seja, decorrente de uma opção legislativa por natureza mutável.»

Face ao exposto, as expectativas de manutenção das isenções totais ou parciais associadas às operações de compra de valores mobiliários efetivadas antes de 27 de julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, não são, seguindo-se a doutrina do Tribunal Constitucional, juridicamente relevantes para efeitos de merecerem a tutela que a Constituição confere ao princípio da confiança.

5.2. Operações de alienação de valores mobiliários, e mais-valias com as mesmas realizadas, efetivadas entre 1 de janeiro e 26 de julho de 2010, no que se refere às ações até então detidas pelo alienante há mais de 1 ano (e desde 1 de janeiro de 1989).

Relativamente à situação destas operações, caminho idêntico terá de ser seguido para se alcançarem conclusões relativamente à questão da retroatividade e, falhando esta, relativamente à questão da proteção da confiança.

Ora, o recentíssimo Acórdão n.º 399/2010 do Tribunal Constitucional, proferido, conforme já referido, em sede de fiscalização abstrata da constitucionalidade relativamente às normas das recentes leis de 2010 que criaram um escalão adicional de IRS e aumentaram as taxas em todos os escalões daquele imposto com efeitos reportados ao ano fiscal de 2010, torna crível que, no caso das operações tributárias de que nos ocupamos, o Tribunal consideraria, como considerou no Acórdão relativamente ao imposto aí em causa, que não se estaria perante uma retroatividade própria ou autêntica.

De facto, à semelhança da situação do referido Acórdão, o facto tributário substanciado na alienação, efetuada entre 1 de janeiro de 2010 e 26 de julho de 2010, por exemplo de ações detidas há mais de 1 ano, não ficou completo no momento da referida venda. E isto, na medida em que o que é sujeito a tributação no final do ano fiscal em curso não são as mais-valias realizadas individualmente em cada uma dessas operações, mas o saldo positivo verificado, no final do ano fiscal, no caso de 2010, entre as mais-valias e as menos-valias realizadas durante esse mesmo ano (relativamente ao conjunto de operações a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, alíneas b), e) f) e g) do CIRS).

Assim sendo, só apurado esse saldo se encontra o rendimento tributável e só então será possível saber se há ou não tributação – recorda-se, aliás, que os primeiros €500 de saldo positivo de mais-valias não são tributados em sede de IRS para os residentes. Ou seja, só nessa data se completa ou torna perfeito o facto tributário correspondente. A taxa aplicada ao saldo das operações em causa não tem a natureza de uma taxa liberatória, antes constitui uma taxa especial, conforme resulta inequívoco desde logo da epígrafe do artigo 72.º do CIRS, que a prevê⁴⁹.

⁴⁹ V. n.º 4.

Dito de outra forma, o facto tributário em causa não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, continuando a formar-se na vigência da lei nova, vindo a completar-se apenas quando esta já lhe é aplicável.

Como explica Saldanha Sanches⁵⁰,

«depois da reforma fiscal as mais-valias passaram a ser integradas ou no rendimento tributável das pessoas singulares ou no lucro tributável das pessoas coletivas. *O facto tributável não é a mais-valia isoladamente considerada, mas o acréscimo patrimonial que ela veio criar, depois de deduzidas as menos-valias do sujeito passivo a que ambas foram imputadas*» (itálico nosso).

Ora, resulta claro do Acórdão n.º 399/2010 que, nestas situações, o Tribunal Constitucional considera que não há retroatividade autêntica ou própria, a única, de acordo com a mesma doutrina do Tribunal, que é proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Lei Fundamental.

Conforme se pode ler neste Acórdão, retira-se «de forma cristalina» dos trabalhos preparatórios da revisão constitucional de 1997 – que incluiu, no texto constitucional, a norma do artigo 103.º, n.º 3 – «que não se pretenderam integrar no preceito as situações em que o facto tributário que a lei nova pretende regular não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes continuando a formar-se na vigência da lei nova (...)».

De facto, no que à situação presente diz respeito, só no final do ano fiscal poderá falar-se em facto tributário completo ou perfeito, na medida em que só nessa data estará apurada a realidade – o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias realizadas durante o ano – sobre a qual o imposto é tributado.

Não há, também neste caso, aplicando-se a jurisprudência do Tribunal Constitucional abundantemente citada, retroatividade autêntica, não se verificando, por isso, também aqui, violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Resta apurar se se verificará, neste último conjunto de situações, violação da proteção da confiança.

Antes de mais, não pode deixar de referir-se, como aliás já acima afluído, que o nível de frustração das expectativas dos visados pelas alterações promovidas pela Lei n.º 15/2010 é aqui manifestamente mais grave do que o verificado na situação que envolve a mera compra de valores mobiliários no âmbito da lei antiga.

⁵⁰ In «O conceito de mais-valia depois da reforma», *Revista Fisco*, n.º 20/21, junho de 1990.

De facto, aquele que vende ações que detém há mais de 1 ano num momento em que vigora no ordenamento jurídico certa solução legal que isenta de tributação as mais-valias resultantes da venda das ações detidas nas condições referidas, tem naturalmente uma expectativa legítima e justificada de que essas mais-valias concretas não venham a ser efetivamente tributadas.

Dito de forma clara, parece evidente que nestas situações o Estado, concretamente o legislador, terá gerado expectativas nos privados de que poderiam confiar num determinado comportamento daquele, mostrando-se tais expectativas dos particulares legítimas e plenamente justificadas, isto é, apoiadas em razões objetivamente corretas.

Se o teste da proteção da confiança passasse apenas pelo preenchimento destes dois requisitos – o de que o Estado gerou expectativas nos particulares de manutenção de um determinado comportamento, e o de que estas expectativas se mostram objetivamente legítimas e justificadas –, diria que a proteção da confiança tinha saído fortemente abalada com a entrada em vigor das normas aprovadas pela Lei n.º 15/2010.

Não creio, no entanto, que a proteção da confiança passe, no âmbito de uma iniciativa de fiscalização abstrata da constitucionalidade, a única que se mostra possível ao Provedor de Justiça, o crivo do Tribunal Constitucional no que ao dois restantes requisitos diz respeito: o de que os privados tenham feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do comportamento do Estado, e o de que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, tudo ponderado, a não continuidade do comportamento do Estado que originou a situação de expectativa.

Na verdade, tendo o Tribunal Constitucional entendido, no âmbito do Acórdão n.º 399/2010, que o estabelecimento, em junho deste ano, de um novo escalão de IRS, e o aumento, na mesma data, da taxa de IRS em todos os escalões do imposto, com efeitos reportados em ambas as situações ao início do ano, não colide de forma intolerável com decisões de vida que os contribuintes tenham eventualmente tomado, dificilmente considerará de forma diferente no que às alterações sobre o regime de tributação das mais-valias mobiliárias diz respeito.

No mencionado Acórdão n.º 399/2010, o Tribunal Constitucional é claro ao fundamentar a referida decisão nos seguintes dois argumentos.

Por um lado, e apesar de a introdução de um novo escalão de 45%, bem como o aumento da taxa de IRS em todos os escalões, terem tendencialmente como consequência o aumento do imposto a pagar no momento da liquidação e cobrança, isso não significa que exista uma expectativa constitucionalmente tutelada de

que essas alterações tenham de ser efetuadas pelo legislador no dia 1 de janeiro de cada ano fiscal.

Por outro lado, considera o Tribunal, no mesmo Acórdão, que não é possível afirmar que a medida fosse algo com que os contribuintes não pudessem razoavelmente contar, já que representou um mecanismo para fazer face à situação económico-financeira do país, tendo sido reiterada, de forma pública, a necessidade de medidas conjuntas de combate ao défice orçamental e aos custos da dívida pública.

Ora, como V. Ex.^a compreenderá, não há razões que possam invocar-se, no caso do novo regime de tributação das mais-valias mobiliárias, para influenciar o Tribunal Constitucional a decidir, neste caso, de forma distinta. Tanto mais, e é importante sublinhá-lo, que no caso das mais-valias o que ocorre com a tributação daquelas que estavam anteriormente isentas é simplesmente a redução do valor obtido a título de mais-valias, o qual passará de 100% para 80%. Não creio que o Tribunal Constitucional seja sensível, em sede de fiscalização abstrata da constitucionalidade, a um hipotético argumento no sentido de que a alteração do regime de tributação das mais-valias operado pela Lei n.º 15/2010, terá colidido de forma intolerável com decisões de vida que os contribuintes tenham eventualmente tomado.

De qualquer forma, mesmo que assim não o considerasse o Tribunal Constitucional, estou certo de que seria sempre invocado, por este Tribunal, numa decisão em sede de fiscalização abstrata da constitucionalidade, a circunstância de, também neste caso, à semelhança da situação do Acórdão n.º 399/2010, ocorrerem razões de interesse público que justificam, após ponderação dos elementos conflituantes em presença, a não continuidade do comportamento do Estado que originou a situação de expectativa dos privados.

O Tribunal Constitucional é perentório na utilização, no âmbito da decisão que originou o Acórdão n.º 399/2010, deste argumento. De facto, pode aí ler-se:

«Por último, refira-se que o grau de tolerância da medida legislativa tomada face ao princípio da confiança é diretamente correspondente ao grau de relevância do interesse público constitucionalmente tutelado. Segundo o legislador, existem razões de interesse público que justificam quer uma nova taxa de IRS no valor de 45% (...) quer uma tributação adicional em sede de IRS (...). Ora, não tem este Tribunal razões que lhe permitam pôr em causa que a prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige a adoção de medidas deste tipo.
(...)

Do exposto resulta que as Leis n.ºs 11/2010 e 12-A/2010 [que aprovaram as medidas em causa] prosseguem um fim constitucionalmente legítimo, isto é, a obtenção de receita fiscal para fins de equilíbrio das contas públicas, têm carácter urgente e premente e no contexto de anúncio das medidas conjuntas de combate ao défice e à dívida pública acumulada, não são suscetíveis de afetar o princípio da proteção da confiança insito no Estado de Direito, pelo que não é possível formular um juízo de inconstitucionalidade sobre as [mesmas].»

Sem necessidade de mais desenvolvimentos sobre o assunto, convirá V. Ex.^a que, face à manutenção do contexto económico-financeiro do país que motivou a recente (de 27 de outubro p.p.) decisão do Tribunal Constitucional apontada, revelar-se-á infrutífera qualquer iniciativa, junto daquele Tribunal, em sede de fiscalização abstrata da constitucionalidade, relativa ao regime de tributação de mais-valias introduzido pela Lei n.º 15/2010, pelos motivos alegados nas queixas recebidas.

Deste modo, e por tudo o que fica exposto, abstenho-me de desencadear, perante o Tribunal Constitucional, iniciativa tendente à declaração de inconstitucionalidade das normas da Lei n.º 15/2010 contestadas na queixa de V. Ex.^a.

6. Não deixo, no entanto, de sublinhar que a análise das diversas questões colocadas por V. Ex.^a, e por vários outros cidadãos, foi feita numa perspetiva abstrata, independentemente de eventuais situações concretas subjacentes a cada uma das exposições.

Ora, importa esclarecer que sendo invocada a inconstitucionalidade de alguma norma cuja aplicação esteja em causa em certo processo judicial, tal facto abre a via de recurso para o Tribunal Constitucional sobre a decisão tomada a respeito dessa questão, isto é, o Tribunal decide sobre a conformidade ou não de uma norma à Constituição em sede de fiscalização concreta, restringindo-se os efeitos desta decisão às partes envolvidas no processo judicial concreto no âmbito do qual aquela decisão é tomada.

Faço notar a V. Ex.^a que não são exatamente coincidentes os parâmetros de apreciação, pelo Tribunal Constitucional, da mesma norma legal em sede de fiscalização concreta e abstrata – esta última é a única que pode ser acionada pelo Provedor de Justiça –, razão pela qual em determinadas circunstâncias a fiscalização concreta poderá revelar-se eficaz quando nenhuma razão se apresenta apta, como no caso presente, a uma declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral.

Na verdade, sublinho mais uma vez a orientação do Tribunal Constitucional expressa no Acórdão n.º 128/2009 sobre a questão:

«ao contrário do que sucede com a aplicação do princípio contido no n.º 3 do art.º 103.º da Constituição, a “mobilização” do princípio da confiança em matéria tributária obriga a um juízo que não prescinde de ponderações: saber se a norma é ou não inconstitucional (por violação da proteção da confiança) obriga a que se tenha em conta, e se pondere, tanto o contexto da administração tributária quanto o contexto do particular tributado.»

Serve isto para esclarecer que poderão os particulares, naturalmente caso assim o entendam, fazer chegar a questão, em sede de fiscalização concreta, ao Tribunal Constitucional, impugnando nos tribunais a liquidação de IRS que lhes vier a ser feita relativamente ao ano de 2010, para o efeito devendo consultar um advogado (e mostrando-se necessário, conforme será do conhecimento de V. Ex.^a, prestar uma garantia bancária enquanto o processo corre). De qualquer forma, como V. Ex.^a bem compreenderá, o que acaba de ser dito mais não representa do que um mero esclarecimento (e não uma sugestão) do Provedor de Justiça sobre as possibilidades que o particular tem de reagir em concreto a determinada decisão da Administração com a qual se sinta lesado.

7. Por último, apesar de ter tomado, quanto à questão da alegada inconstitucionalidade das normas da Lei n.º 15/2010 contestadas nas queixas, a decisão que acima deixo expressa, manterei aberta a instrução do presente processo para, junto do Governo, envidar esforços no sentido do aperfeiçoamento do regime de tributação das mais-valias mobiliárias aprovado pela legislação mencionada, concretamente no que diz respeito à aparente ausência de correção monetária dos montantes de aquisição dos valores mobiliários atingidos pelas alterações mencionadas.

De facto, aparentemente nada resulta da Lei n.º 15/2010 no sentido de fazer aplicar, aos valores mobiliários que passam, com a nova lei, a ser tributados, a correção monetária atualmente prevista – artigo 50.º do CIRS e Portaria n.º 785/2010, de 23 de agosto – para os bens imóveis.

Não posso excluir a possibilidade de estar em preparação diploma que resolva adequadamente esta questão, sendo certo que, em rigor, só com a liquidação do IRS devido por 2010, daqui a vários meses, a mesma ganha total premência. De qualquer modo, ir-se-á ouvir o Governo a este respeito.

Notas:

Ouvido o Executivo sobre a eventual existência ou intenção de vir a ser elaborado projeto de diploma legal que consagrasse a aplicação de um fator de cor-

reção monetária ao valor de aquisição dos valores mobiliários, veio a ser obtida resposta negativa. A mudança de Governo entretanto ocorrida levou a que o assunto fosse exposto ao novo Executivo, cuja resposta se aguarda.

Processo: 5515/10

Tipo de documento: Parecer

Ano de elaboração: 2011

Assunto: IRS. Mais-valias imobiliárias. Artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS.

A – Dos factos

1. Um dos membros do casal cujo cônjuge-marido apresentou reclamação no presente processo comprou, enquanto solteiro, uma fração autónoma destinada à sua habitação própria e permanente.

2. Entretanto, já casado, no regime de comunhão de adquiridos e mantendo-se a habitar ali juntamente com o seu agregado familiar, o sujeito passivo vendeu o referido imóvel, tendo decidido aplicar o valor da realização daquela venda (num total de € 45 000), num outro imóvel destinado, também ele, à habitação própria e permanente, sua e do respetivo agregado familiar.

3. Dispõe o n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, sob a epígrafe «Mais-valias» que constitui uma norma típica de «não incidência⁵¹» (itálicos nossos):

«São excluídos da tributação, os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

a) Se, no prazo de 36 meses contados da data de realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino

⁵¹ Vide António Fernando Brás Carlos in *Impostos – Teoria Geral*, Editora Almedina, 2006, pág. 66 – «Sendo os factos geradores do imposto, exclusivamente os que se encontram tipificados nas normas que constituem a incidência do imposto, resulta claro que não estão sujeitos a imposto factos que, apesar da sua relevância económica, se encontrem fora desse universo fechado. Tais factos encontram-se na zona de não incidência ou de não sujeição».

Acrescentando mais à frente que, em muitos casos (ainda que não indique muito concretamente o presente), «contribuiu para a delimitação dos factos sujeitos ao imposto».

situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;(...)»

4. Da leitura deste normativo, retirou o reclamante que o valor integral da mais-valia investida na compra da nova habitação própria e permanente seria excluído de tributação em sede de IRS, declarando para tal o valor correspondente a €45 000, no Anexo G, do Modelo 3 de IRS, reportado a rendimentos do ano de 2009.

5. Todavia, para sua perplexidade, na nota de liquidação de IRS'2009 foi considerado, não o valor total investido mas, e apenas, metade daquele mesmo valor, isto é, € 22 500, tendo sido os restantes € 22 500 objeto de tributação em mais-valias.

6. Tendo reclamado graciosamente da aludida liquidação, a Direção de Serviços de IRS manteve a decisão alegando que (itálicos nossos):

«(...) o imóvel alienado e que originou a mais-valia a tributar era propriedade só de um dos sujeitos passivos e que o novo imóvel é propriedade dos dois sujeitos passivos, pelo que só se pode aceitar como reinvestido metade da diferença entre o valor de aquisição do novo imóvel e do crédito bancário para o efeito, ou seja, de acordo com os valores que deixa referidos, o montante de € 22 500.» (fls. 4).

7. Ao Provedor de Justiça, em resposta às perguntas que lhe foram colocadas a fls. 15 e 16, aquela Direção de Serviços é mais pormenorizada, explicando-se a fls. 26 e 27 (itálicos nossos):

– «(...) Atualmente, o regime supletivo de casamento é, nos termos do artigo 1717.º do Código Civil, o da comunhão de adquiridos – regime pelo qual, nem os bens levados pelo casal, nem os bens adquiridos a título gratuito se comunicam;(...

– Ora atendendo a que a questão se subsume afinal, à alienação onerosa de imóvel destinado à habitação própria e permanente efetuada pelo titular do respetivo direito de propriedade, e reinvestimento na aquisição de um outro imóvel com o mesmo destino já na vigência de um casamento sob o regime de comunhão geral de adquiridos, só poderá mesmo, para efeitos de aplicação do disposto n.º artigo 10.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS, *como que ficcionar-se um reinvestimento na aquisição da propriedade do novo imóvel com uma percentagem correspondente a 50%.*» (itálico nosso).

– E mais se acrescenta que:

– «não se questionando o facto de o contribuinte e o cônjuge serem ambos, em termos civis e por força do regime de comunhão de adquiridos, *conjuntamente e sem determinação de quotas*, titulares de um direito de propriedade uno sobre um mesmo imóvel, o que pressupõe uma aquisição conjunta, certo é que essa aquisição, para efeitos de aplicação do benefício fiscal acima referido, *terá de ser tida como efetuada por parte dos membros da sociedade conjugal, com recurso ao valor de realização obtido com a alienação onerosa do imóvel a que procedeu e que constituía um seu bem próprio*».

B – Apreciação. Interpretação da norma: elemento literal, teleológico e *ratio legis*⁵². Da substância económica dos factos tributários

8. Na opinião da signatária, esta conclusão da Direção de Serviços de IRS peca por assentar, desde logo, numa premissa errónea: a de que, para que esta norma de exclusão de incidência da tributação seja aplicável na íntegra, a mais-valia terá de ser aplicada numa habitação própria e permanente *de que o sujeito passivo venha a ser único e exclusivo proprietário*.

9. Ora, os pressupostos ali expressos de aplicação integral (e não apenas parcial) daquela norma de não incidência recusam em absoluto esta interpretação, já que são *tão só*, os seguintes: a) que os imóveis (o alienado e o adquirido) tenham por fim, e exclusivamente, a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar b) que o produto da alienação seja investido na nova habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar⁵³.

10. Parece, deste modo, evidente que, o elemento literal da regra em apreço não integra, portanto, um (suposto) terceiro requisito, a saber, o de que para que o valor da mais-valia seja totalmente abrangido pela norma de exclusão da incidência, o sujeito passivo haja de ser o único e exclusivo proprietário do novo imóvel destinado à habitação própria e permanente. Permitti-lo-á o espírito da disposição normativa em apreço?

⁵² O n.º 1 do artigo 11.º da LGT prescreve que «na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras gerais de interpretação e aplicação das leis»

⁵³ Para que a norma de exclusão do n.º 5 do artigo 10.º tenha eficácia no caso concreto torna-se necessário ter ainda em atenção os prazos de reinvestimento – aliás, recentemente alterados –, a afetação efetiva da residência permanente do imóvel adquirido num prazo máximo de seis meses e obrigações acessórias como a de se incluir na declaração de rendimentos do ano da alienação a intenção de proceder ao reinvestimento), questões irrelevantes no caso em presença.

11. Teleologicamente, constatamos que, ao contrário de muitos outros benefícios fiscais (entendidos em sentido amplo), os relacionados com a habitação foram desde sempre protegidos, nunca havendo vacilado, quer no momento da aprovação do Código do IRS, quer no da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, tendo sido este eleito, juntamente com a poupança, como um dos princípios fundamentais em sede de benefícios fiscais (ao que tudo indica apoiado no 1.º Relatório intercalar sobre Algumas Medidas de Aprofundamento e Desenvolvimento da Reforma Fiscal da ECORFI – Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, junho, 2000)⁵⁴.

12. Com efeito, as mais-valias imobiliárias são genericamente tributáveis em sede de IRS, enquanto incrementos patrimoniais⁵⁵; a exclusão de incidência de tributação (delimitação negativa de incidência) restringe-se, deste modo, apenas, ao caso de reinvestimento de mais-valias obtidas com a alienação em casa de habitação própria e permanente, se aplicadas na compra de outra com o mesmo destino – uma exceção que se pode dizer, aliás, de política legislativa – e tem em vista «favorecer a propriedade do imóvel destinado a habitação permanente»⁵⁶, ou nas palavras talvez mais certeiras de Rui Duarte Morais⁵⁷ «eliminar obstáculos fiscais à mudança de habitação, em casa própria, por parte das famílias».⁵⁸

13. No que respeita à *ratio legis* daquela norma, como aceitar que, no espírito do legislador⁵⁹ pairasse sequer a intenção de introduzir um elemento de discriminação negativa entre famílias, prejudicando com uma carga fiscal adicional um agregado familiar cuja anterior habitação fosse propriedade de apenas um dos elementos do casal, relativamente àqueles agregados familiares cuja anterior habitação tivesse sido propriedade de ambos?

⁵⁴ Mencionado no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 416/02, Proc. N.º 29/02 da 1.ª Secção.

⁵⁵ «Mais-valias», nas palavras de Xavier de Bastos, in *IRS - incidência e determinação dos rendimentos líquidos* são «aumentos inesperados do valor dos ativos patrimoniais», isto é, não correspondem «ao valor acrescentado na produção». Na definição clássica de Vogel, citado in *Manual de Direito Fiscal* de J.L.Sadanha Sanches (página 220): «há uma mais valia quando temos um ganho resultante da alienação de um bem económico, na medida em que esta alienação não constitui o objeto específico de uma atividade empresarial.»

⁵⁶ Xavier de Bastos, *idem*, pág. 413.

⁵⁷ In *Sobre o IRS*, Editora Almedina, pág. 114.

⁵⁸ Artigo 65.º da Constituição da República Portuguesa: Habitação e Urbanismo «1. Todos têm direito, para si e para a sua família, a uma habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar (...).»

⁵⁹ Artigo 9.º do Código Civil fala em «pensamento legislativo».

14. A que propósito faria tal discriminação? Pretenderia proteger os sujeitos passivos solteiros? As famílias monoparentais?⁶⁰ Ou teria em vista apenas desentencivar a compropriedade induzida, no caso, pelo regime de bens do casamento? E a pretendê-lo, por absurdo, porque motivo não teria expresso claramente o seu pensamento nesse sentido?

15. Acresce que, como ressalta Casalta Nabais⁶¹

«aquela [proibição de discriminação desfavoráveis a contribuintes casados) é uma ideia concretizada, aliás, em termos bastante precisos, no artigo 6.º da Lei Geral Tributária, em cujo n.º 3 especificamente se prescreve: “a tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que os constituem”».

16. Temos, assim, por indubitável que a omissão de qualquer referência à titularidade do imóvel que constituição habitação própria e permanente do sujeito passivo e respetivo agregado familiar, está em absoluta consonância com os princípios fundamentais do ordenamento jurídico fiscal, no que respeita à proteção do direito à habitação da família. Atente-se, para tal, nos termos utilizados na redação da mesma (a negrito):

A) ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar e
B) o valor da realização (...)

17. A utilização desta terminologia não comprovará, à evidência, que o legislador se desinteressou da questão da titularidade do bem, bastando-se tão só com o requisitos que se materializam na aplicação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa do imóvel destinado à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar em imóvel destinado ao mesmo fim?

⁶⁰ Contrariando assim as normas contidas na alínea f) do n.º 2 do artigo 67.º e artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa que implicam a proibição de discriminações desfavoráveis dos contribuintes casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros ou sem filhos.

⁶¹ In *Direito fiscal*, José Casalta Nabais, Edição Almedina, 2.ª Edição, página 153 e 154.

18. Conclui-se, deste modo, e salvo melhor opinião, que nada autoriza que o intérprete (administração fiscal, no caso) e por recurso às normas interpretativas comuns a estabelecer – ainda para mais por recurso ao direito civil, um dos ramos de direito mais longínquo do direito fiscal⁶² – como pressuposto para exclusão integral da incidência da tributação de mais-valias, que a propriedade do imóvel onerado haveria de pertencer a apenas um dos membros do casal, não lhe permitindo, tão-pouco, «ficcional»⁶³ «*um reinvestimento na aquisição da propriedade do novo imóvel com uma percentagem correspondente a 50%.*».

19. E embora se afigurando desnecessário, face aos argumentos interpretativos comuns já avançados, sempre se dirá que relativamente ao elemento de interpretação económica dos factos tributários⁶⁴, se acompanha Xavier de Basto⁶⁵ :

«(...)o objetivo do regime de exclusão da incidência é pois, o de não embaraçar a aquisição, imediata ou mediata, de habitação própria e permanente financiada com o produto da alienação de um outro imóvel a que fora dado o mesmo destino. Usa-se uma técnica de *roll-over*, que torna não tributáveis essas mais-valias enquanto os valores de realização forem reinvestidos em imóveis também destinados à habitação (...). A exclusão referida só vale pois para as mais-valias de imóveis destinados à habitação própria e permanente quando o reinvestimento se opera em imóveis com o mesmo destino. O imóvel “de partida” e o “de chegada” têm de ser destinados à habitação própria e permanente.»

A regra do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS enquanto norma de «não incidência». Inconstitucionalidade.

20. Por fim, não vemos como pode ser defendida a constitucionalidade da aplicação da norma constante do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, tal como foi efetuada pela Direção de Serviços de IRS.

⁶² Recorde-se que o artigo 2.º da LGT sob a epígrafe «Legislação complementar», determina: «De acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente: a) A presente lei b) O Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo a lei geral sobre infrações tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais; c) O Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa; d) O Código Civil e o Código de Processo Civil».

⁶³ Até porque uma «ficção jurídica» é apenas «uma figura jurídica sem suporte na realidade, que altera e deturpa, erigindo o resultado dessa formação, e artificialmente, em realidade jurídica» (*in* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 63/85).

⁶⁴ E contra a opinião por exemplo de Casalta Nabais que considera redundante o recurso à norma constante do n.º 3 do artigo 5.º da Lei Geral Tributária que determina que «persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários» (obra citada, pág. 214 *in fine*).

⁶⁵ Obra citada, pág. 413.

21. Senão vejamos. As normas ínsitas no artigo 10.º do Código do IRS são, por definição, normas de incidência tributária, isto é, grosso modo, normas que tipificam os factos sobre os quais, quando verificados poderá recair imposto (sobre o rendimento, no caso).

22. Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, é à da Assembleia da República⁶⁶ que cumpre determinar os elementos essenciais dos impostos, isto é, e para além da taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, também a incidência da norma é objeto de reserva de lei, em benefício do princípio da tipicidade legal.

23. Ao entender que se encontra no âmbito de incidência do n.º 5 do artigo 10.º do Código de IRS, o valor correspondente a apenas metade daquele que efetivamente constituiu a mais-valia obtida com a realização da venda – isto é, e tão só, € 22 500 – **óbvio se torna que a administração fiscal estará a colocar os restantes € 22 500 no âmbito de incidência do imposto**, ato administrativo, em absoluto contrário aos ditames constitucionais (inconstitucionalidade orgânica).

24. Ora sendo certo ser «(...) indiscutível densificação dogmática do princípio da tipicidade legal» que «o imposto deve ser desenhado de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais»⁶⁷, e não se detetando qualquer falha a esse nível, na disposição ínsita no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, constitui nossa apreciação, e salvo melhor opinião que, para além de ilegal, a aplicação da norma ao caso concreto é igualmente desconforme àquele preceito constitucional e, como tal, deverá ser revogada.

C – Proposta

25. Uma vez que a Direção de Serviços de IRS já se pronunciou, aliás, mais do que uma vez sobre o assunto e que por outro lado, os reclamantes já apresentaram, ao que a signatária apurou, recurso hierárquico, proponho que seja ouvido agora o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, solicitando-lhe que, antes de se pronunciar sobre uma matéria que tem relevância constitucional, como a presente, pondere a hipótese de, sobre o assunto, conhecer a posição do Centro de Estudos Fiscais.

⁶⁶ Ou mediante lei de autorização legislativa, de acordo com as normas constantes do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa.

⁶⁷ *Constituição da República Portuguesa anotada*, Gomes Canotilho e Vital Moreira, Volume I, Coimbra Editora, 4.ª Edição, nota ao artigo 103.º, pág. 1091.

Notas:

Na sequência do Parecer foi oficiado o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. À data da elaboração desta nota ainda não havia sido obtida resposta.

Processo: R-0013/03

Tipo de documento: Ofício

Ano de elaboração: 2005

Destinatário: Reclamante

Assunto: IRC. Pagamento especial por conta. Constitucionalidade do regime.

Ofício n.º 1144, de 20.01.2005

Introdução

1. Reclamou essa Associação, por carta contra o regime então instituído a propósito dos pagamentos especiais por conta.

Analisada essa reclamação, em conjunto com as demais recebidas a este respeito, cumpre transmitir a V. Ex.^a as conclusões alcançadas.

2. A questão da eventual inconstitucionalidade do regime dos pagamentos especiais por conta, tal como resultou do respetivo diploma criador – o Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de março, que ao abrigo de autorização legislativa parlamentar aditou ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) os artigos 83.º-A e 74.º-A, por forma a incluir na legislação o instituto em causa –, foi já objeto de anterior decisão do Provedor de Justiça.

Assim, foi entendido, analisando aquelas normas, não ser sustentável a inconstitucionalidade, designadamente por violação da norma que prevê a tributação das empresas pelo seu rendimento real, do regime instituído pelo Decreto-Lei n.º 44/98.

Apoiou-se o entendimento então tido em dois aspetos essenciais, antes de mais na circunstância de o comando constitucional, vertido no artigo 104.º, n.º 2, da Lei Fundamental, ao referir que a tributação das empresas incide *fundamentalmente* sobre o seu rendimento real, não afastar a possibilidade de tal regra sofrer exceções, de que são exemplo os denominados métodos indiciários. Considerou-se, por outro lado, que o regime em causa não seria sequer incompatível com o princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real.

Disse-se então:

«O regime dos pagamentos especiais por conta não se alheia do rendimento real das empresas. Muito pelo contrário: aproxima-se desse rendimento real em dois momentos distintos, isto é, antes de o pagamento especial por conta ter lugar e depois de o mesmo já ter sido efetuado. (...) Antes do seu pagamento, porque o apuramento do montante do pagamento especial por conta é efetuado com base no volume de negócios da empresa e no montante dos pagamentos por conta efetuados no ano anterior (...). (...) Depois do seu pagamento, porque o respetivo valor integra o cálculo do IRC devido a final (...).

Perante este mecanismo, não pode deixar de concluir-se que o regime do pagamento especial por conta traduz uma tributação do rendimento real, em respeito pelo princípio constitucional contido no artigo 104.º, n.º 2, da CRP. E, a ser assim, também não parece estar em causa o respeito pela norma contida no artigo 103.º, n.º 1, da Lei Fundamental, que prevê a justa distribuição dos rendimentos e da riqueza.

Com efeito, e sem querer afirmar que este regime é necessário ou que é, sequer, a melhor forma de concretizar aquele comando constitucional, sempre se poderá dizer que, ao tomar como ponto de partida precisamente o rendimento real das empresas, dificilmente o pagamento especial por conta poderá ser gerador de qualquer iniquidade na distribuição da carga fiscal entre elas».

Sucedem que, desde então, o regime dos pagamentos especiais por conta sofreu alterações importantes – as mais significativas viriam a ser produzidas com a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2003 e com a legislação, curiosamente consubstanciada em decreto-lei e despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, produzida posteriormente.

Importa agora saber se, e em que medida, as modificações operadas no regime dos pagamentos especiais por conta desde a data em que se estabeleceu o entendimento do Provedor de Justiça acima mencionado – e muito especialmente o conjunto de regras que enforma o regime aqui em apreço – poderão, de alguma forma, justificar uma alteração dos fundamentos e sentido da mesma.

Assim sendo, tendo em vista facilitar essa análise, começa-se por explicitar, no essencial e de forma sintética, os termos da evolução legislativa registada.

Evolução legislativa

3. O já acima mencionado *Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de março*, sujeitou as entidades residentes que exercessem, a título principal, as atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, e as entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a um pagamento especial por conta, com os seguintes contornos:

a) A quantia a pagar era igual à diferença entre o valor correspondente a 1% do volume de negócios – com o limite mínimo de 100 000\$00 e o máximo de 300 000\$00 – e o montante dos pagamentos por conta efetuados no ano anterior.

b) O volume de negócios mencionado em a) era determinado com base no valor das vendas e/ou dos serviços prestados, realizados até ao final do exercício anterior.

c) Os pagamentos eram efetuados, no próprio ano a que respeitavam, em uma ou duas prestações.

d) Os pagamentos não eram devidos no exercício de início de atividade.

e) No caso de vir o sujeito passivo a dispor de um crédito de imposto na sequência dos pagamentos em causa, isto é, quando tivesse pago mais a título de pagamentos especiais por conta do que a quantia devida a título de IRC, poderia aquele deduzir esse valor à coleta de IRC apurada quanto ao exercício relativamente ao qual foram pagos os montantes especiais por conta ou, caso o montante a pagar a título de IRC não fosse, nesse ano, suficiente para se operar essa dedução, deduzir no montante de imposto apurado relativamente ao exercício seguinte. Isto, depois de efetuadas as deduções relativas à dupla tributação internacional e a alguns benefícios fiscais.

f) Se ainda assim subsistisse parte do valor por devolver, poderia o sujeito passivo requerer, após a impossibilidade de dedução nos termos referidos em e), o reembolso total, no prazo estabelecido por lei, dos montantes pagos a mais a título de pagamentos especiais por conta.

4. A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, veio trazer à referida legislação designadamente as seguintes alterações:

a) Excecionou do regime os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável previsto no CIRC (mais tarde, a Lei n.º 32-B/2002 vem falar em sujeitos passivos que não são suscetíveis de ser abrangidos pelo regime, para voltar o legislador, no Despacho n.º 13 081/2003, à fórmula inicial).

b) Veio permitir a dedução à coleta de IRC, até ao quarto exercício seguinte ao do exercício a que respeitam os pagamentos, dos montantes pagos em excesso. Mais tarde, a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2002, vem acrescentar ao CIRC que das deduções efetivadas a título de pagamentos especiais por conta não pode resultar valor negativo, ou seja, não podem essas deduções redundar em reembolso.

c) Veio inviabilizar o reembolso de montantes não deduzidos à coleta até ao quarto exercício seguinte, com exceção das situações de cessação de atividade do sujeito passivo.

5. Por seu turno, a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, vem modificar o regime da forma seguinte:

a) O montante a pagar a título de pagamentos especiais por conta passa a ser igual à diferença entre o valor correspondente a 1% dos proveitos e ganhos do ano ante-

rior – com o limite mínimo de € 1250 e máximo de € 200 000 – e o montante dos pagamentos por conta efetuados no ano anterior.

b) O regime passa a não ser aplicável, não só no exercício de início de atividade como no exercício seguinte.

c) Estende de novo a possibilidade do reembolso total do valor pago a título de pagamentos especiais por conta – a partir do quarto exercício e naturalmente se até lá o valor não for globalmente deduzido – a todos os sujeitos passivos, e não só aos que viessem a cessar a sua atividade, desde que preenchidas cumulativamente as seguintes condições:

i) O não afastamento, em relação ao exercício a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do setor de atividade em que se inserem (a publicar em portaria do Ministro das Finanças);

ii) A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo.

6. À partida, o regime jurídico objeto da presente análise seria o resultante das alterações legislativas acima mencionadas. Aliás, as queixas mais recentemente recebidas a propósito da matéria em discussão têm por alvo as modificações operadas por via da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2003, e o regime que a partir da mesma veio a ser estabelecido.

Sucedeu que, de modo formalmente insólito, veio o Governo introduzir alterações substantivas ao regime mencionado, *para vigorarem apenas no ano de 2003*, através do Decreto-Lei n.º 128/2003, de 26 de junho, e do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 13 061/2003, de 18 de junho (publicado em 4 de julho) – note-se que este despacho, sendo anterior à publicação do referido decreto-lei, faz-lhe já uma referência na respetiva nota preambular, pressupondo a sua existência.

7. Assim sendo, e através do Decreto-Lei n.º 128/2003, de 26 de junho, permitiu-se:

a) Que o valor do pagamento especial por conta devido em 2003 pudesse ser efetuado num período temporal mais alargado – no limite, em fevereiro de 2004, para as situações em que tais pagamentos excedam o valor de € 1250, criando-se assim uma terceira prestação;

b) Que, no caso em que esse valor excedesse os € 1250, a terceira prestação (a realizar em fevereiro de 2004), ou parte dela, só fosse entregue se for integralmente dedutível à coleta do exercício a que respeita o pagamento.

8. Por seu turno, o já mencionado Despacho n.º 13 081/2003, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, veio explicitar, para efeitos do pagamento especial por conta a efetuar em 2003, que:

- a) Ficavam *dispensados de efetuar o pagamento especial por conta os seguintes sujeitos passivos:*
- i) Isentos de IRC nos termos dos artigos 9.º e 10.º do CIRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo;
 - ii) Com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, a partir da data da instauração do processo.
- b) Nos *proveitos e ganhos* a considerar no cálculo dos pagamentos em causa passavam a *não ser consideradas as seguintes rubricas:*
- i) Variação da produção;
 - ii) Trabalhos para a própria empresa;
 - iii) Ganhos resultantes da aplicação do método de equivalência patrimonial;
 - iv) Restituição de impostos não dedutíveis;
 - v) Redução de provisão não dedutíveis;
 - vi) Excesso na estimativa para impostos;
 - vii) Rendimentos excluídos de tributação nos termos do CIRC.
- c) Nos setores de *revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e de álcool e bebidas alcoólicas* poderiam *não ser considerados, no cálculo do pagamento especial por conta, os impostos especiais sobre o consumo e o imposto automóvel, quando incluídos nos proveitos.*
- d) No setor agrícola, e em relação às organizações de produtores e aos agrupamentos de produtores que tenham sido reconhecidos ao abrigo de regulamentos comunitários, eram excluídos da aplicação do regime os proveitos das atividades para as quais foi concedido o reconhecimento.
- e) Passou a ser *possível o reembolso, logo no exercício seguinte ao do exercício a que respeitam os pagamentos especiais por conta, da parte destes que não tenha sido deduzida à coleta do exercício de 2003, desde que preenchidos cumulativamente os dois requisitos inerentes ao reembolso acima enunciados.*
- f) Explicitou-se os termos *do regime no âmbito dos grupos de sociedades* (que resultava algo confuso da Lei do Orçamento do Estado para 2003 e da legislação anterior).
9. Na Lei do Orçamento do Estado para 2004 (Lei 107-B/2003, de 31 de dezembro), a grande modificação registou-se ao nível do cálculo do pagamento especial por conta. Assim, o montante a pagar a título de pagamento especial por conta passou a corresponder outra vez (já assim era na versão inicial do regime, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44/89, de 3 de março) à diferença entre o valor correspondente a 1% do volume de negócios (cessando assim a utilização do conceito de «proveitos e ganhos», avançado na anterior Lei do Orçamento do Estado) relativamente ao exercício anterior, e a quantia paga a título de pagamentos por conta também no exercício anterior, com o limite mínimo de € 1250 e o máximo de €

40 000 (os bancos, empresas de seguros e restantes entidades do setor financeiro veriam os pagamentos em apreço calculados com base nos juros e proveitos equiparados e comissões ou pelos prémios brutos emitidos).

Possibilitou-se, no entanto, que fosse efetivado o referido cálculo sem consideração dos pagamentos por conta realizados no exercício anterior, naturalmente pensando nas situações em que o contribuinte não cumpre esses pagamentos por conta. Assim sendo, o pagamento especial por conta corresponderá a 1% do volume de negócios – que corresponderá ao valor das vendas e serviços prestados – relativo ao exercício anterior, com os limites indicados, sendo que, quando o valor apurado se revela superior ao limite mínimo, o contribuinte terá a pagar esse montante acrescido de 20% da parte excedente, naturalmente até ao limite máximo de € 40 000.

Quando o mesmo contribuinte tivesse pago os pagamentos por conta devidos no exercício anterior, esse montante seria abatido no valor acima apurado, consagrando esta possibilidade um incentivo ao cumprimento dos pagamentos por conta.

10. A segunda grande alteração na Lei do Orçamento para 2004 teve a ver com a já mencionada redução significativa do limite máximo dos pagamentos especiais por conta, que passou dos € 200 000 anteriormente em vigor para os € 40 000.

Previsivelmente, não teve o Governo outra alternativa senão incluir na proposta que conduziu à Lei em apreço algumas das regras que havia introduzido no regime através do Despacho n.º 13 081/2003, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, acima mencionado, a saber:

- a) A exclusão do regime dos sujeitos passivos totalmente isentos de IRC nos termos do CIRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo, e daqueles que se encontrem com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência;
- b) A não consideração, no cálculo do pagamento especial por conta, nos setores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel, e de álcool e bebidas alcoólicas, dos impostos automóvel e especiais sobre o consumo;
- c) A não consideração, em relação às organizações de produtores e aos agrupamentos de produtores do setor agrícola, dos proveitos das atividades às quais foi concedido o reconhecimento ao abrigo de normas comunitárias;
- d) A clarificação do regime em apreço no âmbito dos grupos de sociedades.

11. Intacta ficou a matéria relativa à devolução das quantias pagas a mais a título de pagamentos especiais por conta. Assim sendo, não se alterando o artigo 87.º do CIRC, manteve-se o que aí já vinha definido: possibilidade de dedução

à coleta nos quatro exercícios seguintes e possibilidade de reembolso posterior, desde que preenchidas cumulativamente as duas condições aí mencionadas, a saber, o não afastamento em mais de 10%, para menos, das médias de rentabilidade do setor, e a justificação do pedido de reembolso através de confirmação nesse sentido feita pela Administração Fiscal, no âmbito de inspeção requerida pelo sujeito passivo.

12. A Lei do Orçamento para 2005 (Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro) nada modificou a este respeito.

Apreciação

13. Após a descrição acima feita relativa à evolução legislativa da matéria em apreço, a primeira questão que poderia levantar-se era a de saber se a presente análise deveria incidir sobre o regime que entrou em vigor com a Lei do Orçamento do Estado para 2003, ou sobre o regime, à partida transitório – tanto o Decreto-Lei n.º 128/2003 como o Despacho n.º 13 081/2003 explicitavam que as regras nos mesmos contidos vigorarão apenas no ano de 2003 – resultante também desta última legislação.

Sublinha-se, antes de mais, que os «ajustamentos» feitos pelo Despacho n.º 13 081/2003, designadamente a circunstância de ter vindo retirar da expressão «provetos e ganhos» as rubricas acima enunciadas e de ter deixado de fora do cálculo do pagamento especial por conta os impostos especiais sobre o consumo e o imposto automóvel, vieram dar resposta ao núcleo essencial das preocupações expressas por reclamantes nesta questão.

Por outro lado, o regime resultante desses mesmos «ajustamentos», vigente ainda em 2003, posto que não isento de dúvidas sobre a respetiva validade formal, não merece atenção de especial, desde logo por as suas regras consubstanciarem indiscutivelmente um regime mais favorável para os respetivos destinatários.

14. Retomando a questão central da presente análise, importa agora apurar se o regime atual dos pagamentos especiais por conta, resultante também, como se disse, das alterações operadas por via da aprovação da Lei do Orçamento para 2004, implicará de alguma forma a modificação do sentido da decisão do Provedor de Justiça a que acima se faz referência.

Não valerá a pena encetar aqui a discussão sobre a natureza dos pagamentos especiais por conta – que se reconduzem a pagamentos por conta, logo a antecipações do imposto devido a final, calculado com base no rendimento declarado pelo sujeito passivo –, já que esse tipo de consideração foi devidamente ponderado na análise acima referida.

No entanto, a transformação que, designadamente, a devolução diferida no tempo da quantia paga a mais a título de pagamento especial por conta e, mais

do que isso, a introdução da possibilidade de o montante pago a título de pagamento especial por conta poder vir a não ser totalmente reembolsado, vieram trazer à figura em apreço novos contornos que importa aqui equacionar.

Conforme acima ficou dito, o regime da devolução das quantias pagas a título de pagamento especial por conta que excedam o montante do IRC apurado, tal como resultante da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2003, ficou assim definido (excluídas as situações de cessação da atividade):

dedução desse valor à coleta do IRC do próprio exercício ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte; no caso de ficar ainda algum valor por devolver, o respetivo reembolso – só depois de esgotada a via da dedução à coleta, nos termos mencionados –, a pedido do sujeito passivo, e desde que por este cumpridos dois requisitos cumulativos.

Esses requisitos traduzem-se no não afastamento, em relação ao exercício a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do setor de atividade em que se inserem (a publicar em portaria do Ministro das Finanças), e a circunstância de a situação que deu origem ao reembolso vir a ser considerada justificada por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo, no prazo e forma determinados na lei – a expressão da lei não é clara, mas entende-se que o sujeito passivo terá de justificar por que razão não conseguiu deduzir os montantes nos quatro exercícios anteriores.

Ora, é indiscutível que os dois elementos introduzidos pela Lei do Orçamento do Estado para 2003 no regime (que não é no entanto, conforme referido, o que está em vigor presentemente) dos pagamentos especiais por conta – devolução diferida das quantias, através do mecanismo da dedução à coleta até ao quarto exercício seguinte, ou mesmo impossibilidade do respetivo reembolso total, no caso de o sujeito passivo não vir a cumprir cumulativamente os dois referidos requisitos –, vieram de alguma forma descaracterizar a figura dos pagamentos especiais por conta, aproximando-a, no primeiro caso, de uma espécie de empréstimo (ilegal) ao Estado e, no segundo, de uma verdadeira coleta mínima.

Agravam a solução legal descrita não só o aumento significativo dos montantes mínimo e especialmente máximo dos pagamentos em causa, como a alteração da base de incidência dos mesmos, acima devidamente explicitados.

Acresce a circunstância de a lei não explicitar que o contribuinte possa justificar as razões do afastamento, no caso de não preencher o primeiro dos referidos requisitos.

A evolução posterior permite considerar corrigidos os aspetos mencionados, através do Despacho n.º 13 081 / 2003, autorizando o legislador o reembolso total,

no exercício seguinte àquele a que respeitam os pagamentos, da parte destes que não tenha sido deduzida à coleta do exercício de 2003, embora desde que preenchidos os dois requisitos mencionados para essa devolução.

Por outro lado, veio o Decreto-Lei n.º 128/2003 adiantar que se o contribuinte – que tinha de pagar, a título de pagamentos especiais por conta, um valor superior a € 1250 e optasse por pagar uma terceira prestação em fevereiro de 2004 –, viesse a verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento especial por conta a efetuar nessa data não é integralmente dedutível à coleta do exercício a que respeita, pudesse deixar de efetuar a parte daquele montante que não seja dedutível naqueles termos.

Através do referido mecanismo, que aproximou de novo o regime do dos pagamentos gerais por conta, onde esse expediente é possível, permite-se ao contribuinte – mas apenas ao contribuinte que tinha de pagar mais de € 1250 a título de pagamentos especiais por conta e pretendia realizar uma terceira prestação em fevereiro de 2004 –, como que defender-se no caso de vir a apurar, pelos meios de que dispõe, não ser devido mais imposto que aquele que já foi antecipado através da prestação anterior, veio de alguma forma alterar os pressupostos em referência.

E isto, não só porque parece permitir, mais do que um reembolso ou uma dedução à coleta, uma espécie de retenção, desta feita por parte do contribuinte, de uma eventual quantia paga em excesso e de que ele próprio será credor – numa perspetiva que coloca o pagamento especial por conta num regime idêntico ao previsto para o pagamento geral por conta –, como acaba por esquecer a fórmula da presunção de rendimentos implícita numa das condições do reembolso dos montantes em causa, tal como resulta do regime estabelecido – já que se entende que contribuinte que faria uso da prerrogativa em causa iria aferir do pagamento ou não da prestação de fevereiro de 2004 pelo montante do imposto devido a final, e não por um afastamento ou não de determinada percentagem das médias de rendibilidade por setor estabelecidas pelo Governo.

Assim sendo, relativamente ao ano de 2003, o regime acabou por constituir um passo atrás no caminho que o legislador encetou quando veio, por um lado, diferir no tempo a dedução dos montantes pagos a mais e, por outro, abrir uma porta para a inviabilização do reembolso total dessas quantias.

15. Repare-se que o pagamento especial por conta é, neste momento, uma figura não só descaracterizada pela introdução de sucessivos remendos legislativos – num percurso pouco linear do legislador –, como de contornos indefinidos em termos de evolução legislativa futura.

Aliás, a evolução legislativa do instituto dos pagamentos especiais por conta é representativo da evolução da opção do Estado no que respeita à estratégia de

combate à fraude e evasão fiscais, que perante a assumida impotência na concretização da ação fiscalizadora *stricto sensu*, tem vindo tendencialmente a centrar-se na noção de rendimento presumido, e na aplicação dos denominados métodos indiretos de fixação da matéria coletável.

Note-se que a modalidade da ação fiscalizadora do Estado é aproveitada pelo regime instituído no caso pela Lei do Orçamento para 2003 (e mantido pelo atual regime), que veio, conforme referido acima, introduzir como requisito para o reembolso das quantias pagas a mais a circunstância de o pedido de devolução ser justificado por ação de inspeção da Administração Fiscal feita a pedido do sujeito passivo, ao que parece, e se for aplicado o regime previsto no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, a expensas daquele. Em jeito de comentário sempre se dirá que, mesmo passando o legislador o encargo financeiro da fiscalização para o contribuinte – o que provavelmente, e dado os valores que estão em jogo no âmbito do regime especial de inspeção por iniciativa do sujeito passivo (aprovado pelo referido Decreto-Lei n.º 6/99), poderá em muitos casos inviabilizar a iniciativa do particular, logo a restituição do montante pago em excesso –, muito provavelmente não terá o Estado capacidade atual para dar resposta a eventuais solicitações feitas neste sentido.

16. Mesmo que o legislador venha a optar definitivamente por descaracterizar a natureza do pagamento especial por conta como pagamento por conta – em que há um rendimento estimado mas não um rendimento fixado, e em que permanecem intactos o princípio da verdade da declaração do contribuinte e o ónus da prova por parte da Administração Fiscal –, e aproximá-lo do âmbito de tributação do rendimento presumido, podendo mesmo, no caso de não haver um reembolso, enquadrar uma verdadeira coleta mínima, não parece que a invocação da respetiva inconstitucionalidade, por violação designadamente do princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, viesse a surtir efeito junto do Tribunal Constitucional, isto a fazer fé na recente jurisprudência daquele Tribunal, designadamente a expressa no Acórdão n.º 84/2003, de 12 de fevereiro de 2003, proferido aliás na sequência de pedido de fiscalização da constitucionalidade apresentado por este órgão do Estado.

Aí pode ler-se que

«o que se deixa dito (...) tem apenas o alcance de “relativizar” o sentido com que o artigo 104.º, n.º 2, da CRP estabelece o princípio da tributação das empresas “sobre o seu rendimento real”, afastando uma pretensa identificação, em termos absolutos, com uma tributação isenta de presunções, exclusivamente assente na contabilidade ou nas declarações do contribuinte.»

E mais à frente:

«Em suma, pois, a tributação das empresas pelo seu rendimento real constitui um princípio ou uma regra que permite, excepcionalmente, desvios ou exceções. (...) Assente a declaração do contribuinte numa presunção de veracidade (...), pode o legislador prever situações baseadas em elementos de normalidade em que o ónus da prova se inverte contra o contribuinte. (...) O estabelecimento dessas presunções há de, porém, ter um fundamento de razoabilidade e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que transforme em regra a exceção da tributação pelo rendimento normal.»

É certo que a circunstância de, à partida, não permitir o legislador que o contribuinte justifique a razão do afastamento em mais de 10%, para menos, das médias de rentabilidade por setor – ao contrário da norma da Lei Geral Tributária que estava em causa no referido acórdão – poderia, de alguma forma, alterar os pressupostos de análise do Tribunal Constitucional que levaram à decisão refletida no mencionado aresto (aliás, com vários votos de vencido).

O mesmo se poderá dizer do facto de o reembolso dos montantes pagos estar ainda dependente, também ao que parece, da possibilidade, designadamente financeira, de o sujeito passivo poder desencadear uma inspeção da Administração Fiscal, nos termos acima explicitados.

A inviabilização do reembolso caso o sujeito passivo não venha a preencher os requisitos mencionados transformará os pagamentos especiais por conta numa verdadeira coleta mínima.

De qualquer forma, e ainda assim, a possibilidade constitucional da implementação de uma coleta mínima poderia vir a ser sustentada, no entendimento do Tribunal Constitucional, com base na existência de um bem constitucional de valor superior ao direito à tributação pelo rendimento real, traduzido, em última análise, no princípio da igualdade e no próprio princípio do Estado de Direito democrático, que sustentará as opções legislativas tendo em vista o combate à fraude e evasão fiscais.

Assim, no mesmo acórdão pode ler-se que deve considerar-se que as receitas fiscais representam um instrumento necessário para o cumprimento pelo Estado das tarefas fundamentais que a Constituição lhe impõe, e que a política fiscal é um dos meios através do qual o Estado deve promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (arts. 9.º e 81.º, alínea *b*), da Constituição). Acrescenta o Tribunal que não significando que o combate à

evasão fiscal legitime todo e qualquer instrumento legal com desrespeito pelos princípios da constituição fiscal, «esses princípios, nomeadamente, e com a plasticidade que de algum modo o caracteriza, o que consta do artigo 104.º, n.º 2, da CRP, não podem deixar de ser lidos e aplicados em conjugação com outros ditames constitucionais».

17. Cite-se, em parecer junto por um reclamante neste processo e que tem por objeto o regime decorrente da Lei do Orçamento do Estado para 2003, o Professor Doutor Saldanha Sanches, o qual entende, numa interpretação do mesmo conforme à Constituição, que o sujeito passivo poderá sempre justificar as razões do afastamento em mais de 10%, para menos, das médias dos rácios de rentabilidade dos diversos setores de atividade, não só na medida em que decorrerá do princípio da legalidade tributária a conclusão de que as presunções estabelecidas em leis fiscais serão sempre ilidíveis, como resultará a mesma conclusão da norma geral do direito civil sobre presunções, que determina a excecionalidade da natureza inilidível das presunções e a necessidade de o caráter inilidível das mesmas resultar expressamente da lei.

Defende aquele autor que todo o regime dos pagamentos especiais deverá ser sujeito a uma interpretação conforme à Constituição. Assim sendo, o sujeito passivo, embora com o ónus da prova do seu lado, poderá sempre conseguir a redução ou eliminação dos pagamentos especiais por conta e, no limite, o reembolso total das quantias pagas a mais (por outro lado, caberá recurso para os órgãos judiciais competentes da decisão da Administração Fiscal de não admissão da ilisão da presunção pelo contribuinte).

Entende igualmente Saldanha Sanches que o reembolso, tal como previsto na citada Lei do Orçamento do Estado – só após impossibilidade de dedução à coleta até ao quarto exercício –, terá que sofrer uma interpretação conforme ao texto fundamental, o que significa que o reembolso total das quantias pode ser requerido não só depois de esgotada a via de dedução à coleta prolongada no tempo, mas logo a partir do exercício a que respeitam os pagamentos (podendo o contribuinte optar entre uma ou outra via).

É certo que no âmbito do mencionado Despacho n.º 13 081/2003, vem o legislador explicitar que o reembolso pode ser requerido no exercício seguinte àquele a que os pagamentos correspondem. A verdade é que essa pretensa «explicitação» ínsita no despacho corresponderá em bom rigor a uma alteração do regime resultante da Lei do Orçamento do Estado para 2003, de onde decorre sem margem para dúvidas a intenção de apenas possibilitar o reembolso esgotada a via da dedução à coleta nos quatro anos seguintes ao do exercício a que os pagamentos dizem respeito.

Na esteira da referida orientação, o autor mencionado adianta que os dois requisitos explicitados na lei para poder operar-se o reembolso não poderão ser cumulativos.

Com o devido respeito, parece que o entendimento descrito não terá a mínima correspondência, nem com a letra da lei, nem com o seu espírito, dificilmente viria a ser sufragado pelo Tribunal Constitucional, desde logo por a interpretação conforme só poder operar quando a interpretação defendida a final seja aceite pela norma.

18. De qualquer modo, tendo também presente a evolução legislativa posterior, não se crê como útil indagação mais aprofundada sobre o regime legal vigente em 2003, correspondendo a situação já superada e que não exige a tutela da fiscalização abstrata da constitucionalidade.

Nestes termos, entendi nada requerer ao Tribunal Constitucional, no uso da minha competência prevista no artigo 281.º, n.º 2, d), da Constituição.

Notas:

O artigo 83.º-A do Código do IRC (CIRC) corresponde atualmente ao artigo 106.º do mesmo diploma.

O artigo 87.º do CIRC, correspondia ao inicial artigo 74.º-A e corresponde, atualmente, ao artigo 93.º do mesmo diploma.

Processo: 4627/09

Tipo de documento: Ofício

Ano de elaboração: 2010

Destinatário: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Assunto: Reembolso do Pagamento Especial por Conta (PEC). Inspeção. Taxa.

Ofício n.º 18198, de 18.12.2010

A 30.11.2009, dirigi a V. Ex.^a o ofício n.º 15 006, para que nos transmitisse a sua posição sobre os três aspetos que a Reclamante contestava (Doc. 1, sem o anexo nele mencionado).

A resposta sobreveio pelo ofício n.º 6534, de 23.03.2010, da DSIRC, que inclui cópia da Informação n.º 406/10, sancionada por despachos da Subdiretora-Geral para área da Gestão do IR e das Relações Internacionais, Teresa Gil, de 08.03.2010 e do Substituto Legal do Diretor-Geral, João R. E. Durão, de 15.03.2010 (Doc. 2).

Entretanto, fomos informados pela Reclamante que, aquando da apresentação da queixa neste órgão do Estado (setembro de 2009), entendeu por bem dirigir idêntico requerimento a V. Ex.^a. Como consequência, a Reclamante foi notificada por ofício da Direção de Finanças do Porto, de 16.06.2010, do Despacho n.º 1401/2010-XVIII, de V. Ex.^a, de 20.05.2010 (Doc. 3), que determina o seguinte:

«Em face das razões enunciadas na Informação n.º 8/2010, de 23 de fevereiro, do Gabinete do Subdiretor-Geral da Inspeção Tributária da DGCI, sanciono o entendimento de que a ação de inspeção prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do Código do IRC é requerida ao abrigo dos normativos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, e implica o pagamento da taxa definida na Portaria n.º 923/99, de 20 de outubro.»

Pelas razões que abaixo apontarei, discordo da decisão de V. Ex.^a. O Decreto-Lei n.º 6/99, de 8-1 não é aplicável aos pedidos de inspeção a que se refere o artigo 93.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRC e não pode instituir-se uma coleta mínima – não prevista na lei – pela via administrativa.

1. Génese e evolução do PEC

No que respeita à questão que nos ocupa, o PEC tem três momentos essenciais: o regime vigente desde a sua criação até ao final do ano 2000, o regime vigente nos anos de 2001 e 2002 e o regime subsequente, que, na prática, não diverge do antecedente.

O PEC foi criado pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 03/03, assentando a sua justificação, como resulta do respetivo preâmbulo, em razões de combate «às práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos». O regime inicial do PEC previa o reembolso em caso de insuficiência de coleta.

Por exemplo, Lima Guerreiro⁶⁸ considera que o PEC tinha «características mistas, de pagamento por conta e de financiamento antecipado forçado», uma vez que ou constituía um crédito de imposto ou porque o seu reembolso se encontrava assegurado.

Já Teresa Gil⁶⁹ considera que

«...quando o PEC foi criado, tinha na sua essência a natureza de um efetivo pagamento por conta do imposto, na medida em que a respetiva recuperação estava sempre assegurada, em face da possibilidade de reembolso nos casos de insuficiência de coleta.»

⁶⁸ *Lei Geral Tributária Anotada* (2000), p. 167, Editora Reis dos Livros.

⁶⁹ «Pagamento Especial por Conta» – *Fisco* 107/108 (março/2003), p. 12.

No mesmo sentido José João de Avillez Ogando⁷⁰, quando refere que

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

E Manuel Marques⁷¹ considera que o regime inicial do PEC «corresponde, em termos genéricos, a um pagamento adicional de IRC».

António Carlos dos Santos⁷² é de opinião que «...o PEC se inseria ainda na lógica do IRC, configurando-se, tal como o PNC [pagamento normal por conta], como uma espécie de liquidação parcial e condicional e de arrecadação prévia que visava satisfazer motivos de natureza essencialmente cautelar».

Com as alterações introduzidas ao regime do PEC pela Lei n.º 30-G/2000, de 29-12, o reembolso do PEC passou apenas a estar assegurado nos casos de cessação de atividade, o que levou alguns autores a considerá-lo como uma «coleta mínima» e questionar a respetiva conformidade constitucional.

Teresa Gil⁷³ considera que nos anos de 2001 e 2002, caso o PEC não fosse integralmente recuperado por via da dedução à coleta, a respetiva entrega convertia-se em definitiva, o que significa que o «...o PEC deixou de consubstanciar uma entrega de imposto por conta, transformando-se, com exceção das situações particulares de cessação da atividade, num *imposto mínimo*...». (itálico nosso).

José João de Avillez Ogando⁷⁴ refere o seguinte:

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

⁷⁰ «A constitucionalidade do regime do pagamento especial por conta» – *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. 62, Tomo III, 2002, p. 807.

⁷¹ «O pagamento especial por conta no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades» – *Fisco* 107/108 (março/2003), p. 3.

⁷² «A deriva inconstitucional do atual regime do pagamento especial por conta» – *Fisco* 122/123 (outubro/2007), p. 9.

⁷³ Ob. cit., pp. 12 e 13.

⁷⁴ Ob. cit., p. 808.

nulos resultados fiscais», uma vez que não era possível o reembolso em casos de insuficiência de coleta (excetuando o caso de cessação de atividade). (itálico nosso). No mesmo sentido Luís Marques⁷⁵, quando refere que, nos anos de 2000 e 2001, «Caso aquela dedução não se mostrasse possível por insuficiência de coleta naqueles quatro exercícios, o PEC convertia-se num pagamento definitivo de imposto, revestindo dessa forma a natureza de uma coleta mínima, o que, conceptualmente, contraria o princípio constitucionalmente consagrado da tributação incidente sobre o rendimento real. De facto, o regime vigente até 31 de dezembro de 2002, com a redação introduzida pela Reforma Fiscal, previa a figura do reembolso do PEC apenas para as situações de cessação de atividade do sujeito passivo.» (itálico nosso).

E Manuel Anselmo Torres⁷⁶, quando escreve que

«...a norma impeditiva da restituição do PEC feito em excesso, quer por impossibilidade de imputação à coleta do exercício a que respeita, quer por impossibilidade de imputação às coletas eventualmente apuradas nos quatro exercícios subsequentes, terá de considerar-se uma norma inconstitucional...», por «...desatender o comando constitucional de conformação das empresas com o seu rendimento real...».

António Carlos Santos⁷⁷ é de opinião que a alteração introduzida pela Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2001, ao acabar com a hipótese de ser solicitado pelo contribuinte o reembolso, salvo em casos de cessação de atividade,

«...punha em causa o princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, na medida em que *convertia o PEC* (isto é, um pagamento fundado numa liquidação prévia e necessariamente precária calculada com base numa certa presunção de rendimentos) *num pagamento definitivo, sem consideração pela capacidade contributiva dos sujeitos passivos e sem possibilidade de ilidir a presunção consagrada na lei.*» (itálico nosso).

Entretanto, a possibilidade de reembolso do PEC não dedutível à coleta, veio a ser reposta pela Lei n.º 32-B/2002, de 30-12. No entanto, a posição da Administração Fiscal – e de V. Ex.^a – que determina a aplicação do Decreto-Lei n.º 6/99 aos

⁷⁵ Ob. cit., p. 4.

⁷⁶ «Incidência e Inconstitucionalidade do Pagamento Especial por Conta» – *Fisco* 107/108 (março/2003), pp. 31-33.

⁷⁷ Ob. cit., p. 12.

pedidos de reembolso do PEC, configura um regresso aos anos de 2001 e 2002, como veremos.

2. Aplicação do Decreto-Lei n.º 6/99 ao pedido de reembolso do PEC

2.1. Enquadramento legal

O artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC estatui o seguinte:

«3 – Os sujeitos passivos que não são suscetíveis de ser abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53.º podem ainda, sem prejuízo do disposto no n.º 1, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito, desde que preenchidos os seguintes requisitos:

a).....

b) A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício.»

Assim, o pedido de reembolso do PEC está sujeita a ação de inspeção tributária. O Decreto-Lei n.º 6/99, de 08/01 regula o sistema de inspeção tributária por iniciativa do sujeito passivo ou de terceiro (artigo 1.º, n.º 1).

Quanto à justificação da criação de tal sistema, pode ler-se o seguinte no preâmbulo do referido decreto-lei:

«A inspeção tributária depende exclusivamente, no quadro da legislação atual, da iniciativa da própria administração tributária. No entanto, *a certeza e segurança jurídicas e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica* aconselham a flexibilização desse regime, posto que com a devida salvaguarda dos interesses da administração tributária. É, assim, criado um regime especial de inspeção por iniciativa do sujeito passivo, com efeitos vinculativos para a administração tributária, cujo acesso depende da prova de *interesse legítimo* pelo sujeito passivo ou terceiro, devidamente autorizado por este.» (itálico nosso).

O deferimento do requerimento ao Diretor-Geral dos Impostos depende da invocação e prova do interesse legítimo do requerente na realização da inspeção, consistindo tal interesse legítimo

«...em qualquer vantagem resultante do conhecimento da exata situação tributária do sujeito passivo, proveniente, nomeadamente, de *atos de reestruturação empresarial, de*

operações de recuperação económica ou do acesso a regimes legais a que o requerente pretenda ter direito» (artigo 2.º). (itálico nosso).

O artigo 4.º estabelece ser devida uma taxa pela realização das inspeções, cujos montantes mínimo e máximo, bem como os critérios de graduação, são definidos por Portaria do Ministro das Finanças.

O n.º 7 do referido artigo estatui que «Para todos os efeitos legais, a realização da inspeção prevista no presente diploma é considerada como serviço prestado pela Direção-Geral dos Impostos ao requerente da inspeção».

A Portaria n.º 923/99, de 20-10, veio, assim, estabelecer as taxas aplicáveis à realização de inspeções, fixando o limite mínimo e máximo para cada exercício inspeccionado em 632 contos (€3152) e 7000 contos (€34 916), respetivamente, bem como os critérios de graduação. Era suposto que as taxas devidas pela realização de inspeções tivessem sido objeto de revisão no prazo de um ano, o que não aconteceu.

2.2. A posição da Administração Fiscal

2.2.1. Informação n.º 406/10, da DSIRC

Conforme acima referido, a Informação em apreço foi sancionada por despachos da Subdiretora-Geral para área da Gestão do IR e das Relações Internacionais, Teresa Gil, de 08.03.2010 e do Substituto Legal do Diretor-Geral, João R. E. Durão, de 15.03.2010.

A autora da informação refere que a Administração Fiscal já ponderou se a ação de inspeção a que se refere a alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC devia seguir o regime consignado no Decreto-Lei n.º 6/99, cujos objetivos muito específicos, por vezes, lhes pareciam divergir, ou se deviam ser aplicadas as regras gerais estabelecidas no Decreto-Lei n.º 413/98, de 31/12 – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, conforme o artigo 44.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 54.º, n.º 4 [5], da Lei Geral Tributária (LGT).

Na verdade, a autora da informação menciona, no ponto 5., que a

«...inspeção por iniciativa do sujeito passivo nos termos do Dec. Lei 6/99 visa a definição da situação tributária do contribuinte com o âmbito e extensão que forem solicitados à administração tributária (n.º 2 do artigo 2.º do Dec. Lei 6/99), ou seja, a realização da inspeção tributária prevista no Dec. Lei 6/99 sendo considerada como serviço prestado pela DGCI ao requerente da inspeção (n.º 7 do artigo 4.º), consubstancia como que uma auditoria tributária, sendo, por isso, remunerada».

E acrescenta no ponto 6.:

«O que poderia não harmonizar-se com a ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo, que justifique a situação que dará origem ao reembolso do PEC, dado que aqui não se trata de um serviço a prestar pela inspeção ao contribuinte, mas antes de uma incumbência própria daqueles serviços da DGCI, da qual resultará uma confirmação das condições que permitam o reembolso do PEC».

Contudo, conclui o seguinte:

- O facto de a inspeção ser efetuada a pedido do sujeito passivo, consubstancia um indício revelador da sua inclusão no Decreto-Lei n.º 6/99;
- A enumeração das situações enquadradas no conceito de «interesse legítimo» (artigo 2.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 6/99) é meramente exemplificativa.

Transcreve, depois, parte do despacho de 22.03.2005, do SDG, exarado na Informação 1293/2004, da DSIRC, que refere o seguinte:

«...a ação inspetiva, sendo da iniciativa do próprio contribuinte e também do seu interesse, tem, não obstante as suas especificidades, enquadramento no D.L. 6/99, de 8 de janeiro, pelo que, na ausência da publicação de uma tabela de taxas específica, será de adotar a prevista na Portaria n.º 923/99, de 20.10...».

2.2.2. Informação n.º 08/2010, do Gabinete do SDG da Inspeção Tributária

Com base na Informação em apreço, V. Ex.^a sancionou

«... o entendimento de que a ação de inspeção prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do Código do IRC é requerida ao abrigo dos normativos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, e implica o pagamento da taxa definida na Portaria n.º 923/99, de 20 de outubro.»

Analisemos, então, a Informação n.º 8/2010, que esteve na base do Despacho de V. Ex.^a.

O Gabinete de V. Ex.^a parece ter solicitado à DGCI que se pronunciasse quanto às seguintes questões:

«a) Verifica-se efetivamente uma total falta de correspondência entre as circunstâncias que o legislador tinha em mente quando produziu o Decreto-Lei n.º 6/99 e as necessidades de fiscalização das ações inspetivas realizadas em conexão com os pedidos de reembolso do PEC, figura aliás que resulta de desenvolvimentos posteriores;

b) Será em todo o caso de pedir à administração fiscal que esclareça se considera necessária a aplicação de uma taxa à realização deste tipo de ações inspetivas, e, caso afirmativo, se filia tal necessidade em razões de cobertura de encargos ou dissuasão de pedidos de reembolsos;

c) Será de pedir igualmente o envio a este Gabinete de elementos sobre as ações inspetivas realizadas ao abrigo do Decreto-lei n.º 6/99 em cada um dos anos da sua vigência, discriminando a iniciativa dos pedidos (sujeito passivo ou outro interessado que prove interesse legítimo), as respetivas determinantes, a dimensão das empresas, o montante cobrado a título de taxa.»

Relativamente às primeiras duas questões, pronunciou-se a área de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento, concluindo

«que não sendo a antecipação da recuperação do PEC previsto no n.º 3, uma alternativa ao regime geral previsto no n.º 1 do artigo 93.º do CIRC78 e porque não foi considerada a proposta de alteração das taxas aplicáveis, entendem que “é de ser questionado o quadro legal” e que é matéria sobre a qual os serviços de Inspeção Tributária se deverão pronunciar»⁷⁹;

daí que a Informação em apreço tenha sido preparada pelo Gabinete do SDG da Inspeção Tributária.

O ponto 8. informa que

«No que se refere ao pedido de reembolso, no período compreendido entre 1 de janeiro de 2001 e 31 de dezembro de 2002, caso não fosse possível a dedução do PEC à coleta do IRC no prazo de quatro exercícios, os aludidos pagamentos convertiam-se em pagamentos definitivos de imposto, não sendo possível requerer o seu reembolso, exceto em situações de cessação de atividade. *Nos casos de impossibilidade de recuperação do valor pago, o pagamento especial por conta assumia características de uma “coleta mínima”.*» (itálico nosso).

⁷⁸ O Despacho n.º 1553/2003-XV, de 18.06.2003, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, estabelecia no seu n.º 8 que «Não obstante o disposto do n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC, os sujeitos passivos, não abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53.º do mesmo diploma, podem solicitar o reembolso, no exercício seguinte àquele a que respeita, da parte do pagamento especial por conta que não tenha sido deduzida à coleta do exercício de 2003, desde que preenchidos, cumulativamente, os requisitos constantes das alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 87.º do Código do IRC».

⁷⁹ Temos assim, que, V. Ex.^a não respondeu diretamente ao Provedor de Justiça, mas sim à DSIRC; mas respondeu diretamente à Reclamante, sendo que a área de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento considerou que era uma questão da Inspeção Tributária.

Acrescentando no ponto 10.:

«Simultaneamente [à alteração introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, que aumentou o limite máximo do PEC de €1,469,39 para €200.000,00], e, aparentemente, com o eventual receio de ser posta em causa a constitucionalidade do pagamento especial por conta, na sua modalidade de “coleta mínima” com um limite máximo tão elevado, o legislador aditou uma norma que passou a permitir a *restituição do PEC...*» (itálico nosso).

Depois, a autora da informação parte para a fase de determinação da natureza do PEC, que, na esteira de Freitas Pereira, considera poder ser a seguinte:

- Uma coleta mínima;
- Um empréstimo forçado⁸⁰; ou
- Um empréstimo forçado, com reembolso dificultado.

Com as alterações constantes da Lei n.º 32-B/2002, considera a autora da informação que o legislador:

- «Não pretendia que o PEC constituísse uma coleta mínima»;
- «Que também não deveria ser um empréstimo forçado, restituível automaticamente findo o “prazo do empréstimo”».

Para a autora da informação, «A solução adotada passou, portanto, pelo “empréstimo forçado com reembolso dificultado” através da definição de condições a que ficaria sujeita a restituição do PEC. E, uma dessas condições foi precisamente a necessidade de uma inspeção a pedido».

Concluindo a parte da «Apreciação» das questões formuladas pelo Gabinete de V. Ex.^a, no ponto 16., referindo:

«Assim, atento o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC, parece inequívoco que o legislador quis condicionar o pagamento antecipado do PEC ao pedido formulado pelo sujeito passivo para intervenção da inspeção e, nessa medida, sujeitá-lo ao ónus aí decorrente, o qual se traduz, consequentemente, no custo referente à realização da inspeção. E, com este procedimento quis o legislador, sem dúvida, *dissuadir o pedido de reembolso dos pagamentos especiais por conta.*» (itálico nosso).

Pelo que, para a autora da informação, a aplicação do Decreto-Lei n.º 6/99 resulta do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC.

⁸⁰ Sobre a diferença entre imposto e empréstimo forçado, *vide* António Carlos Santos, *ob. cit.*, pp. 19-20. Cfr. ponto 2.3.4 *infra*.

Quanto à questão formulada em c) acima, o SDG da Inspeção Tributária, através do seu despacho de 24.09.2009, pronunciou-se sobre o número de ações realizadas, informando que «não existem estatísticas sobre o número de ações realizadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 6/99 e que a sua utilização tem sido quase nula e não terá ultrapassado as 5».⁸¹

2.3. Doutrina

2.3.1. José João de Avillez Ogando

O autor considera o PEC, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei n.º 32-B/2002, como um verdadeiro imposto sobre os proveitos e ganhos, pago em caso de insuficiência de lucro tributável⁸².

Quanto à inspeção tributária, o autor é de opinião que os respetivos custos

«serão as mais das vezes *dissuasores* dos pedidos de reembolso. A retenção por parte do estado do pagamento especial por conta não deduzido apenas se pode explicar por uma lógica segundo a qual o contribuinte presume-se culpado até provado inocente, o que é totalmente inaceitável e persecutório.»⁸³

Acrescentando:

«Dado que a ação de inspeção tributária para efeito de reembolso do pagamento especial por conta visa a confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram coleta suficiente para absorver a totalidade do pagamento efetuado, e obter por via dessa confirmação, a restituição dos montantes entregues em excesso ao Estado, *difficilmente se poderá admitir que esta situação deva ser considerada com[o] prestação de qualquer serviço ao contribuinte e, como tal, deva ser remunerada.*»⁸⁴

Afirma ainda o autor que

«Fazer depender a devolução de montantes que, segundo o critério da própria lei, foram entregues em excesso, é inconstitucional, por violar o princípio da propriedade privada expressamente consagrado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º da CRP, por-

⁸¹ Desconhece-se se neste número se inclui algum caso de restituição de PEC.

⁸² Ob. cit., p. 822.

⁸³ *Ibidem*, p. 814.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 815.

quanto constitui um *empréstimo público forçado sem juros, incluindo-se por conseguinte na noção de imposto.*»⁸⁵ (itálicos nossos).

2.3.2. Teresa Gil

A atual SDG para a área da Gestão do IR e das Relações Internacionais, escreve⁸⁶ o seguinte no que respeita à «...certificação do reembolso por parte dos serviços da inspeção tributária, mediante a realização de ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo»:

«A redação do referido preceito legal [álínea b) do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC] suscita, desde logo, a *dúvida quanto à natureza do pedido de inspeção, isto é, se o mesmo é passível de enquadramento no âmbito do regime especial de inspeção por iniciativa do sujeito passivo, previsto no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, com as consequências que daí advêm, designadamente no que se refere ao pagamento de uma taxa pela realização da ação de inspeção.*

Não parece, contudo, que o simples facto de se cometer ao sujeito passivo a iniciativa de solicitar a ação de inspeção, para efeito da certificação do reembolso, seja suficiente para que se considere que é aplicável aquele regime especial, uma vez que este tem uma delimitação específica, nomeadamente, quanto ao respetivos âmbito, condições de acesso e efeitos.

Ora, atendendo precisamente a essa delimitação específica, *parece-nos bastante duvidosa a respetiva aplicação ao pedido de inspeção para efeito da certificação do reembolso do PEC.*

De facto, no âmbito do supramencionado regime especial, os sujeitos passivos requerem à Administração Fiscal a definição, com efeitos vinculativos, da respetiva situação tributária, em situações em que esse conhecimento lhes é vantajoso para efeitos, designadamente, da realização de atos de reestruturação empresarial ou de operações de recuperação económica ou, ainda, de acesso a regimes legais a que o sujeito passivo pretenda ter direito.

Ora, a ação de inspeção para efeito do reembolso do PEC visa, objetivamente, a confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram coleta que justifique o pagamento efetuado e, consequentemente, a restituição de um imposto que não é devido, pelo que, dificilmente, se poderá considerar que esta situação consubstancia um serviço prestado ao contribuinte e que, como tal, deva ser remunerado.

Por último, refira-se que, caso venha a ser proferido entendimento diverso nesta matéria, isso significará que, não obstante a Lei n.º 32-B/2002, de 31 de dezembro,

⁸⁵ *Ibidem*, p. 827.

⁸⁶ *Ob. cit.*, pp. 15-17.

ter vindo repor o direito ao reembolso do PEC, os custos associados serão, em muitos casos, *inibidores* do respetivo exercício.

De facto, o valor da taxa exigível no âmbito do regime especial de inspeção por iniciativa do sujeito passivo corresponde a determinada permilagem do volume de negócios (vendas e prestações de serviços), com os limites mínimo de €3 152 e máximo de €34 916, por cada exercício inspecionado, o que significa que, a ser aplicável este regime, a taxa a pagar, relativamente ao primeiro período de reembolso do PEC, situar-se-ia entre um *valor mínimo de €15 760 e máximo de €174 580.*»

Quanto às conclusões da autora, destaco o seguinte⁸⁷:

- O direito ao reembolso tem

«...um efeito financeiro muito negativo, face ao prazo extremamente alargado que decorrerá entre o momento em que o PEC é exigível e o do processamento do respetivo reembolso. De facto, o reembolso só pode ser solicitado depois de decorrido o prazo de dedução à coleta, ou seja, 5 anos, ao qual acrescerão ainda os prazos de realização da inspeção, da decisão quanto à concessão ou não do reembolso e, em caso de decisão favorável, do respetivo processamento (emissão de cheque)»;

e

«... caso a ação de inspeção requerida pelo sujeito passivo venha a ser enquadrada no âmbito do regime previsto no Decreto-Lei n.º 6/99 (...) o reembolso terá custos associados cujos montantes serão *inibidores* e, em alguns casos, mesmo *impeditivos*, do exercício do respetivo direito». (itálicos nossos).

2.3.3. Saldanha Sanches/André Salgado de Matos

Os autores⁸⁸ referem que

«...*dada a verdadeira natureza do procedimento em causa [procedimento específico de ilisão de uma presunção legal em momento posterior ao do seu funcionamento], não parece que se aplique o regime da inspeção por iniciativa do contribuinte previsto pelo Decreto-Lei n.º 69/99 [6/99], de 20 de outubro, designadamente em matéria de custas. Com efeito, seria constitucionalmente chocante admitir que o sujeito passivo teria que pagar para ser, como é seu direito, tributado segundo o lucro real!*»⁸⁹ (itálico nosso).

⁸⁷ *Ibidem*, pp. 22-23.

⁸⁸ *Ob. cit.*, p. 17, n. 33.

⁸⁹ «...tributação do lucro real (artigo 104.º, n.º 2, da Constituição), enquanto expressão do princípio mais vasto da capacidade contributiva». *Ibidem*, pp. 10-11.

2.3.4. António Carlos dos Santos

O autor⁹⁰, como supra se aludiu, estabelece uma distinção entre imposto e empréstimo forçado, que se passa a transcrever:

«A principal característica que permite distinguir um *imposto* de um *empréstimo* forçado é que este pressupõe sempre a existência de reembolso, enquanto que o imposto “é uma prestação que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização”, “é uma prestação unilateral não só no presente (unilateral *stricto sensu*), mas uma prestação unilateral também no futuro (definitiva) (...). Quando o empréstimo é oneroso, o reembolso da quantia emprestada é acompanhada de juros, quando é gratuito, o reembolso é efetuado sem juros. Neste caso, estamos perante uma figura híbrida, pois existe, um elemento de imposto “de montante igual ao montante dos juros a que haveria lugar caso o empréstimo não fosse gratuito” (...). *Se a situação em causa, qualquer que seja a designação que apresente, for, porém, a de uma prestação pecuniária forçada sem juros nem reembolso, estaremos não perante um empréstimo forçado, mas perante um verdadeiro imposto (...)*

A distinção é importante, porque a lei, desde logo, a constitucional, não contempla a hipótese de verdadeiros empréstimos públicos forçados, mas não se opõe, em princípio, a antecipações de pagamentos de impostos efetuadas dentro de certos limites. A questão que se põe é então a de saber qual a linha de demarcação entre empréstimo forçado e financiamento antecipado de imposto. Nem sempre é fácil detetar essa linha, mas este financiamento tem que se inserir necessariamente na lógica de um imposto existente, estando sujeito aos princípios de direito tributário (...). É o caso, por exemplo, das liquidações condicionais, inseridas em sistemas de conta corrente. Se os montantes antecipados são superiores aos devidos a final, existirá um verdadeiro imposto oculto, caso não haja lugar a restituição da quantia em excesso. Caso haja restituição, mas sem juros, estaremos perante uma figura híbrida, em que estão presentes elementos de empréstimo forçado gratuito. *É o que ocorre com os pagamentos por conta quando não houver coleta suficiente para os deduzir.*

No entanto, este elemento de “empréstimo forçado” pode ser despiciendo se a lógica de integração do mecanismo do imposto existente for respeitada, se os montantes em causa forem muito reduzidos, se o prazo de restituição for curto, se os motivos subjacentes à aceitação de tal hibridez forem constitucionalmente justificáveis. Caso contrário, *a substância prevalece sobre a forma, o elemento de empréstimo forçado sobreleva o do pagamento por conta e o mecanismo previsto torna-se inconstitucional.*» (itálico nosso).

⁹⁰ Ob. cit., pp. 19-20.

2.3.5. Freitas Pereira, Henrique Manuel (2009), *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina

O autor refere o seguinte na p. 45:

«Existe ainda o chamado “pagamento especial por conta”, previsto no art.º 98.º do Código do IRC, aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de março, que, dadas as circunstâncias em que é devido e o facto de não ser imediatamente reembolsável no caso de se verificar que é superior ao imposto a pagar e poder até nunca vir a ser reembolsado (cf. art.º 87.º do Código do IRC), não se insere nos princípios que devem reger os pagamentos por conta, sendo nessa medida autêntico empréstimo forçado ou, nos caos em que não for possível a sua dedução até ao quarto exercício seguinte, uma efetiva coleta mínima ou imposto mínimo. O que pode colocar o problema da sua constitucionalidade.» (itálico nosso).

2.3.6. Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal (Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro/2009)

O Relatório em apreço, que teve como um dos Coordenadores Gerais, António Carlos dos Santos, e analisando a posição do próprio, considera os «crescentes condicionalismos a que ficou sujeito o reembolso» do PEC, como um dos fatores que «...desligou o PEC, de alguma forma, do princípio da tributação com base no rendimento real o que tem suscitado críticas pela eventual violação dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade» (cf. p. 258).

2.4. Nossos comentários

2.4.1. A aplicação prática do atual regime do PEC como uma coleta mínima ou imposto

O PEC teve na sua génese o combate à fraude e evasão fiscal.

Em termos da sua evolução, e genericamente, o PEC começou por ter a natureza de imposto por conta, para nos anos de 2001 e 2002 ser uma verdadeira coleta mínima, uma vez que, para além dos casos de cessação de atividade, não era possível o reembolso em casos de insuficiência de coleta, para, a partir de 2003, voltar a ter a natureza de imposto por conta, dado que foi reposta a possibilidade de reembolso⁹¹.

⁹¹ Pode ler-se o seguinte no Acórdão n.º 494/2009, do Tribunal Constitucional, ponto 6.2:

«...uma leitura do regime jurídico do PEC que esteja atenta à sua génese e evolução leva a concluir que ele não obedece prioritariamente à lógica típica de um pagamento por conta – ou seja, primariamente, a de assegurar ao erário público entradas regulares de tesouraria e, em segunda linha, acautelar o Fisco contra variações de fortuna do devedor e produzir uma certa “anestesia” fiscal –, antes estando indissociavelmente ligado à luta contra a evasão e fraude fiscais (...). Diga-se que

Mas esta reposição da possibilidade de reembolso é apenas formal: o entendimento da Administração Fiscal e dos responsáveis governativos – onde V. Ex.^a se inclui – de que às ações de inspeção solicitadas nos termos do artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC se aplica o Decreto-Lei n.º 6/99 levou a que não sejam realizadas ações de inspeção devido à desproporcionalidade dos custos associados.

Na verdade, ficou agora claro que esta posição visa dissuadir os pedidos de reembolso e não a cobertura de encargos, conforme resulta da Informação n.º 08/2010, do Gabinete do SDG da Inspeção Tributária (cfr. ponto 2.2.2 supra).

Aliás, de acordo com a referida Informação, em setembro de 2009 apenas se encontravam contabilizadas 5 ações de inspeção ao abrigo do Decreto-Lei n.º 6/99, sendo que não há menção de que daquele número faça parte alguma ação de reembolso de PEC.

Ou seja, o entendimento preconizado pela Administração Fiscal pode ter mesmo conduzido a que eventualmente nunca tenha sido realizada qualquer ação de inspeção para validar reembolsos de PEC.

O que me leva a concluir que, na prática, e nos casos em que não seja possível deduzi-lo à coleta, o PEC reveste a natureza de coleta mínima, de um imposto, uma vez que, tendo em conta a dimensão dos custos associados à fiscalização, os contribuintes não reclamam os montantes que adiantaram obrigatoriamente/emprestaram forçadamente.

Como vimos, a DSIRC considera ser aplicável o Decreto-Lei n.º 6/99 aos pedidos de inspeção para efeitos de reembolso do PEC porque (i) o artigo 93.º, n.º 3, alínea b) refere que a ação de inspeção está sujeita a pedido do contribuinte e porque (ii) as situações de interesse legítimo previstas no artigo 2.º, n.º 6, do referido Decreto-Lei são meramente exemplificativas, aí se podendo incluir este tipo de inspeção.

Parece que a DSIRC não chegou a esta conclusão sem que se tivessem suscitado dúvidas quanto aos objetivos do Decreto-Lei n.º 6/99 e do PEC (cfr. Informação n.º 406/10, ponto 7., quando é referido «cujos objetivos muito específicos, por vezes, nos pareciam divergir»). E o mesmo se diga do Gabinete de V. Ex.^a quando refere

«Verifica-se efetivamente uma total falta de correspondência entre as circunstâncias que o legislador tinha em mente quando produziu o Decreto-Lei n.º 6/99 e as necessidades de fiscalização das ações inspetivas realizadas em conexão com os pedidos de reembolso do PEC, figura aliás que resulta de desenvolvimentos posteriores.»

a doutrina nacional é unânime em afirmar a natureza de instrumento de combate à evasão fiscal assinalada ao PEC.»

Ora, o Decreto-Lei n.º 6/99 foi criado com objetivos bem específicos – de certeza e segurança jurídica bem como de viabilização de negócios jurídicos relevantes do ponto de vista empresarial e da dinamização da vida económica – que não estão subjacentes à fiscalização do pedido de reembolso do PEC, que passam, como refere Teresa Gil (cfr. ponto 2.3.2), pela confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram coleta que justifique o pagamento efetuado.

Na verdade, não se vislumbra qual o serviço que a Administração Fiscal está a prestar quando averigua a legitimidade do reembolso, ao contrário do que acontece com os casos subsumíveis no referido decreto-lei⁹². Por exemplo, se para a realização de uma operação de reestruturação empresarial, os intervenientes pretendem conhecer as eventuais contingências fiscais associadas, podem recorrer ao referido diploma e pagam os serviços prestados pela Administração Fiscal.⁹³

Já para o Gabinete do SDG da Inspeção Tributária não parecem restar dúvidas de que a aplicação do Decreto-Lei n.º 6/99 aos pedidos de reembolso do PEC tem em vista apenas dificultar os reembolsos (e mais longe não me parece que pudesse ir, sob pena de ser admitido que, o que se tem em vista, é impedir os reembolsos do PEC)⁹⁴.

Assim, pode dizer-se que o Decreto-Lei n.º 6/99, que, como se referiu, não mereceu a recetividade esperada junto dos operadores de mercado, está ao serviço de objetivos completamente estranhos à sua criação: transformar o PEC numa coleta mínima, num imposto.

2.4.2. Aplicação da taxa: a exigência de uma contraprestação pública e a proporcionalidade

Neste ponto desenvolvemos a questão da exigência de uma contraprestação pública associada à aplicação de uma taxa à ação de inspeção para efeitos de pedido de reembolso do PEC bem como analisaremos a questão da proporcionalidade.

A LGT estabelece uma distinção entre os vários tributos, nomeadamente, entre impostos e taxas, adiantando que os primeiros «...assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do ren-

⁹² Cfr. Teresa Gil, ob. cit., p. 17 e José João de Avillez Ogando, ob. cit., p. 815.

⁹³ No entanto, registe-se o muitíssimo reduzido número de ações de inspeção realizadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 6/99, num âmbito temporal consideravelmente longo (cerca de 10 anos). Onde parece lícito retirar-se a conclusão de que o Decreto-Lei n.º 6/99 não atingiu os objetivos subjacentes à criação do respetivo regime.

⁹⁴ Como vimos, e com muita propriedade, Teresa Gil refere que os custos associados ao reembolso poderão ser não só inibidores como mesmo impeditivos do exercício do respetivo direito (ob. cit., p. 23).

dimento ou da sua utilização e do património» e as segundas «...assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.»

É vasta, como V. Ex.^a bem sabe, a jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre a distinção entre as figuras da taxa e do imposto. Por exemplo, no Acórdão n.º 68/2007, publicado no *Diário da República*, 2.^a série, de 5 de março de 2007, o Tribunal Constitucional faz, com grande utilidade, uma resenha da doutrina e da jurisprudência daquele Tribunal sobre a matéria. Aí pode ler-se, apelando-se à fundamentação de vários arestos anteriores àquele, o seguinte:

«Como se sabe, existe uma abundante jurisprudência constitucional sobre a distinção entre imposto e taxa (...). Para extremar a noção de “imposto” constitucionalmente relevante da de “taxa”, o Tribunal tem-se socorrido essencialmente de um critério que pode qualificar-se como “estrutural”, porque assente na “unilateralidade” dos impostos (...), admitindo ainda, porém, como fator adicional de ponderação, que se tome em consideração a “razão de ser ou objetivo das receitas em causa”, quer para recusar a certas receitas o caráter de imposto, quer como argumento ponderoso para afastar o caráter de taxa de uma dada prestação pecuniária coativa (...).

(...) Tanto na jurisprudência uniforme do Tribunal, como na orientação unânime da doutrina, um elemento ou pressuposto estrutural há de, desde logo e necessariamente, verificar-se, para que determinado tributo se possa qualificar como uma “taxa”, qual seja o da sua “bilateralidade”: traduz-se esta no facto de ao seu pagamento corresponder uma certa “contraprestação” específica, por parte do Estado (ou de outra entidade pública). Se tal não acontecer, teremos um “imposto” (ou uma figura tributária que, do ponto de vista constitucional, deve, pelo menos, ser tratada como tal). (...) Se se não divisarem características de onde decorra a “bilateralidade” da imposição pecuniária, nada mais será preciso indagar para firmar a conclusão de harmonia com a qual é de arredar a qualificação dessa imposição como “taxa”. (...) Não é suficiente para pôr em causa o caráter sinalagmático do tributo que não exista uma equivalência rigorosa de valor entre ambos, ou qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado – seja com o seu custo, seja com a sua utilidade para o particular. Mesmo a falta de equivalência ou essa desproporção não afeta a relação sinalagmática existente e a bilateralidade da taxa. (...) É, porém, necessário que a causa e justificação do tributo possa ainda encontrar-se, materialmente, no serviço recebido pelo utente, pelo que uma desproporção manifesta ou flagrante com o custo do serviço e com a sua utilidade para tal utente afeta claramente a tal relação sinalagmática que a taxa pressupõe. Assim, por exemplo,

no Acórdão n.º 640/95 (...) o Tribunal Constitucional questionou-se se “num caso de uma taxa de valor manifestamente desproporcionado, completamente alheio ao custo do serviço prestado, não deverá entender-se que tal taxa há de ser tratada, de um ponto de vista jurídico-constitucional, como um verdadeiro imposto, de tal forma que tenha de ser o órgão parlamentar a decidir sobre o seu *quantum*”. (...). Tal desproporção intolerável, ou montante manifestamente excessivo, da quantia pode resultar, designadamente, de os critérios de determinação desta serem inteiramente alheios ao montante desse custo do serviço – ou, como se admitiu no Acórdão n.º 115/2002, também em relação à sua utilidade – e relevará, pois, em primeira linha, em sede de inconstitucionalidade orgânica, quando o tributo não tenha sido criado (ou autorizado) por lei parlamentar (podendo deixar-se em aberto a questão de saber se, qualificado o tributo como taxa, existirá ainda espaço para intervenção autónoma do princípio da proporcionalidade, em termos de a sua violação determinar uma inconstitucionalidade material).»

A propósito da fixação do valor das taxas escreve-se ainda no mesmo Acórdão:

«Pode dizer-se que, na fundamentação do citado Acórdão n.º 115/2002 quanto ao montante da taxa a pagar, se refere, como critério decisivo para a noção de taxa, a relação entre esse montante e a presumível utilidade, para o particular, do bem ou serviço, e não já apenas a relação entre aquele e o custo – mesmo que apenas em termos de aquele não ser “totalmente alheio” a este. Afirma-se, assim, que a “lógica da fixação da taxa [...] é ditada através da utilidade” que do serviço se retira, não se estando perante uma “conceção parametrizada apenas pela equivalência ao valor de custo do serviço prestado, mesmo que flexivelmente entendida”.

Por outras palavras, o fundamento para a delimitação da noção de taxa, entendida como preço de um bem ou serviço público não é apenas um “princípio de cobertura de custos” (...), para passar a ser um “princípio de equivalência” (...) com a utilidade do bem ou serviço.

Ora, entende-se que a adoção deste critério de equivalência não é, em tese geral, constitucionalmente censurável, não existindo qualquer vinculação constitucional à observância de um estrito princípio de cobertura de custos. Não se exclui, pois, que na fixação do *quantum* de uma taxa possa ter-se em conta a utilidade que a pessoa obrigada ao seu pagamento retira (...).

Não pode, porém, aceitar-se que se submeta ao regime constitucional da taxa uma figura em que tal utilidade presumível é o único critério utilizado para a sua determinação, designadamente, quando se trata de serviços de utilização necessária (...).»

Ora, tal como acima se referiu, e face aos objetivos que presidem ao Decreto-Lei n.º 6/99, não se vislumbra qualquer contraprestação pública associada ao pagamento de uma taxa pela realização da ação de inspeção para efeitos de reembolso do PEC. E mesmo que tal diploma incluísse no conceito de interesse legítimo este tipo de ação de inspeção, a sua constitucionalidade seria questionável, face ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que o artigo 104.º, n.º 2 da Constituição determina que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real». Ou seja, e como referem Saldanha Sanches e André Salgado de Matos⁹⁵, seria (é) constitucionalmente chocante que o contribuinte fosse (seja) obrigado a pagar para ser tributado segundo o lucro real.

Adicionalmente, mesmo que se concedesse – o que não é o caso, como vimos – que os encargos da inspeção de reembolso do PEC devessem ser repercutidos nos contribuintes, estaria comprometido o princípio da proporcionalidade, o qual deve enquadrar um tributo que não seja imposto, como a taxa, no sentido de dever o valor a pagar a título da mesma basear-se no critério do custo do serviço prestado ou do bem utilizado.

Na verdade, os custos associados à ação de inspeção são manifestamente desproporcionais – a taxa a pagar, relativamente ao primeiro período de reembolso do PEC, situa-se entre um valor mínimo de €15 760 e máximo de €174 580. Aliás, é elucidativo o Despacho n.º 249/2005, de 31/05, de um antecessor de V. Ex.^a, quando manda perguntar ao contribuinte se deseja prosseguir os termos do pedido, uma vez que os custos da inspeção excedem o valor do reembolso⁹⁶.

Assim, a cobrança do tributo que aqui nos ocupa às ações de inspeção para efeitos de reembolso do PEC, leva-me a duvidar, também nesta perspetiva, de que o mesmo possa ser qualificado como uma taxa e, conseqüentemente, a ter sérias reservas sobre a respetiva constitucionalidade face aos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.ºs 2 e 3, da Constituição da República Portuguesa. De acordo com estes normativos constitucionais, a criação de impostos – ou de outras figuras tributárias que devam, em termos jurídico-constitucionais, ser tratadas como impostos –, é matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, só podendo os mesmos ser criados por lei da Assembleia da

⁹⁵ Ob. cit. p. 17, n.º 33 (cfr. ponto 2.3.4 supra).

⁹⁶ Refere o seguinte o ponto 4:

«Determino que, nos termos da Informação 1293/04, seja o requerente informado do presente despacho e questionado se deseja prosseguir os termos do pedido, uma vez que o valor mínimo previsto para o pagamento do serviço de inspeção (taxa), previsto na Portaria n.º 923/99, de 20 de outubro, excede o valor do reembolso.»

República ou por decreto-lei do Governo por aquela autorizado (o que não aconteceu com o Decreto-Lei n.º 6/99), não podendo ninguém ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos moldes referidos.

2.4.3. A natureza do processo do pedido de reembolso do PEC

Pelas razões expostas, do nosso ponto de vista, o pedido a que se refere o artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC tem carácter gracioso.

Aliás, o artigo 133.º do Código do IRC, sob a epígrafe «Reclamações e Impugnações» (no capítulo «Garantias dos contribuintes»), estabelece no seu n.º 1 que

«Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respetiva liquidação, efetuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.»

Ora, o n.º 7 do mesmo preceito legal estipula que «A faculdade referida no n.º 1 é igualmente aplicável ao pagamento especial por conta previsto no artigo 106.º, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no artigo 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Este artigo 133.º do CPPT, sob a epígrafe «Impugnação em caso de pagamento por conta», estabelece como fundamento da impugnação «erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária» (n.º 1) e, quanto aos termos, nomeadamente, que a impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa (n.º 2).

Deste modo, nos casos de erro sobre os pressupostos da existência ou do quantitativo do PEC quando determinado pela administração tributária, é evidente o carácter gracioso da reclamação.

Recorde-se que, nos termos do artigo 69.º do CPPT, constituem regras fundamentais da reclamação graciosa, nomeadamente, a simplicidade de termos e brevidade das resoluções bem como a isenção de custas.

Assim, e ainda que o pedido de reembolso do PEC possa não ter como fundamento, pelo menos inicial, «erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária», não podemos deixar de chamar a atenção para esta opção do legislador e também não vislumbramos a que outra figura pode subsumir-se o pedido de ação de inspeção em termos de garantias dos contribuintes.

3. Conclusão

O Decreto-Lei n.º 6/99 não é aplicável ao pedido a que se refere o artigo 93.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRC.⁹⁷ Na verdade, (i) o atual regime do PEC não configura, do ponto de vista legal, uma coleta mínima (ii) não compete à Administração Fiscal criar, na prática, uma coleta mínima ou imposto (iii) o pedido de reembolso do PEC não é – nem pode ser – uma das situações previstas no diploma como de «interesse legítimo» (ii) os contribuintes não podem ser obrigados a pagar para serem tributados pelo lucro real e (iii) mesmo que a taxa fosse aplicável, seria – e, porventura, na maior parte dos casos, manifestamente – desproporcional.

Deste modo, solicito a V. Ex.^a que se digne ponderar (i) rever a decisão comunicada à Reclamante e (ii) emanar instruções à DGCI no sentido de não ser cobrada qualquer taxa pelo pedido de reembolso do PEC.



Notas:

À data da elaboração desta nota ainda não havia sido obtida resposta da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais.

⁹⁷ E também não o é relativamente a outras situações, como, por exemplo, ao pedido de reembolso de IVA.

2

A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO

Processo: 1077/94

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 1996

Destinatário: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Assunto: Sisa. Isenção.

Recomendação n.º 40/A/96, de 13.03.1996

Encontra-se pendente no Provedor de Justiça processo acerca do qual foi já solicitada a colaboração da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, relativo à apreciação de recurso hierárquico apresentado por J. F. P., NIF ..., acerca de liquidação de sisa que considerou indevidamente paga.

O recurso hierárquico em questão deu entrada nesse Gabinete em 26 de maio de 1994, tendo ao respetivo processo sido atribuído, ao que julgo saber, o n.º 05.8.

É por discordar da decisão de indeferimento proferida em 30 de maio do mesmo ano pelo então Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais, que não posso deixar de trazer o assunto junto de Vossa Excelência.

A questão em apreço resume-se, essencialmente, à natureza – rústica ou urbana – do prédio transmitido e à afetação do mesmo à habitação do adquirente.

O indeferimento do pedido de isenção de sisa teve por base a tese de que o Reclamante não adquirira um prédio urbano destinado a habitação, pelo que não poderia beneficiar da isenção constante do artigo 11.º, n.º 22, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Recorde-se que o limite de isenção vigente à data da transmissão para as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira era de 9 500 000\$00, por força da aplicação do coeficiente de 1,25 – determinada pela Lei n.º 21/90, de 4 de agosto – aos montantes de incidência de sisa (logo, ao montante máximo de isenção) vigentes, à data da aquisição, para o Continente (7 600 000\$00, de acordo com a redação dos artigos 11.º, n.º 22 e 33.º, n.º 2, do CIMSISDD, introduzida pela Lei n.º 2/92, de 9 de março).

Afirma-se na informação sobre a qual foi exarado o despacho de indeferimento do recurso hierárquico apresentado pelo contribuinte que «inquestionavelmente, o recorrente adquiriu um prédio rústico e um prédio urbano com inscrições matriciais próprias» e ainda que

«mesmo admitindo que prevalecia a tese do recorrente [de que adquirira um prédio urbano], o que só pôr mera hipótese se admite, o tratamento tributário dispensável à situação tributária em causa seria o mesmo uma vez que o «prédio urbano» que alega ter adquirido tinha, objetivamente, destino diferente do da habitação – “ESTAÇÃO METEOROLÓGICA E TELEFAX SEM FIOS”.»

Importa ver separadamente estas duas questões.

I

A natureza do prédio adquirido

O Reclamante adquiriu por escritura pública, datada de 28 de dezembro de 1992, um prédio sito na freguesia da Matriz, Horta, àquela data ainda omissa na matriz uma vez que resultava da junção de dois prédios inicialmente distintos – um rústico e um urbano – mas cuja declaração modelo 129 (doc. n.º 1) fora já apresentada com o objetivo de unificação dos dois prédios e conseqüente inscrição na matriz urbana, uma vez que o prédio rústico passaria a constituir logradouro do prédio urbano.

A referida declaração modelo 129 fora apresentada em 21 de dezembro de 1992 pelos CTT – Correios e Telecomunicações de Portugal, S.A., na qualidade de proprietários do imóvel.

Não é pois correto ignorar a pendência deste pedido de inscrição do prédio na matriz urbana – na qual viria, aliás, a ser inscrito sob o artigo 1194.º – e concluir que o Reclamante adquiriu um prédio rústico e um prédio urbano com inscrições matriciais próprias, como é feito nas duntas informações sobre as quais foram exarados despachos de indeferimento da pretensão do Reclamante.

O que o Reclamante adquiriu em 28 de dezembro de 1992 foi, indubitavelmente, um prédio urbano omissa na matriz, mas com inscrição já solicitada, conforme consta do respetivo conhecimento de sisa cuja cópia anexo (doc. n.º 2). Veja-se, nesse sentido, o Despacho de 17.12.74 – P.º 13/10 – L.º 6/14, transcrito a fls. 529 do CIMSISDD, anotado e comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, 3.ª edição, Rei dos Livros, 1993, segundo o qual: «Tratando-se de um prédio urbano modificado e melhorado com ampliação ainda não considerada na matriz, deve o mesmo ser avaliado como se de prédio omissa se tratasse...»

Isto é, não constando a nova realidade, ainda, da inscrição matricial, deve o prédio considerar-se omissa precisamente porque também não faz sentido levar em conta, seja para que efeito for, a inscrição matricial primitiva, que se sabe já desatualizada e em vias de ser alterada.

Por esse motivo, o artigo 53.º do CIMSISD prevê, em tais casos de transmissão de prédios omissos, que a liquidação de sisa seja efetuada pelo preço convencionado estabelecendo simultaneamente que, caso venha a apurar-se um valor patrimonial superior àquele preço, deve ser feita uma liquidação adicional de sisa, tudo porque o artigo 19.º, § 2.º do citado Código determina que a sisa incidirá sobre o mais elevado destes dois valores, preço convencionado e valor patrimonial.

Considerando inexistir motivo para aplicação da isenção de sisa por aquisição de prédio destinado exclusivamente à habitação – decisão da qual também discordo mas que se discutirá adiante –, deu a Repartição de Finanças cumprimento ao disposto no citado artigo 53.º do CIMSISD e liquidou a sisa pelo preço convencionado (8 000 000\$00), tendo a avaliação posteriormente realizada concluído pela inscrição do imóvel na matriz predial urbana com o valor patrimonial de 3 600 000\$00.

Não restam dúvidas, pois, que se no caso em apreço o valor patrimonial encontrado houvesse sido superior ao preço convencionado, teria ocorrido a correspondente liquidação adicional de sisa, provando-se assim a retroatividade da decisão de inscrição do prédio na matriz urbana com determinado valor patrimonial.

Não se compreende, pois, o motivo pelo qual a administração fiscal, através de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, recusou reconhecer em 1994, já depois da inscrição do prédio na matriz predial urbana, aquilo que a mesma administração fiscal, através da Repartição de Finanças da Horta, havia considerado indiscutível à data da transmissão, isto é, a natureza urbana do prédio transmitido. Recorde-se que a referida Repartição de Finanças, no momento de determinar a taxa aplicável à transmissão em causa, optou pela taxa vigente para as aquisições de prédios urbanos não destinados a habitação (10%) e não pela aplicável a outras transmissões (8%).

Recorde-se, por último, quanto a esta questão, que também o regime de que o imóvel beneficia atualmente em sede de Contribuição Autárquica é incompatível com outra conclusão que não a da sua natureza de prédio urbano desde a data da transmissão: por despacho de 30 de março de 1994, do Exm.º Chefe da Repartição de Finanças da Horta, foi deferido o pedido de isenção de Contribuição Autárquica formulado pelo Reclamante, nos termos do artigo 52.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos destinados à habitação), isenção que abrange os anos de 1992 (ano da aquisição) a 2001.

II

A afetação do prédio a habitação

Valorizando o teor da inscrição matricial em detrimento da situação de facto e das declarações prestadas pelo adquirente do imóvel, considerou a administração fiscal que este era destinado a «estação meteorológica e telefax sem fios», recusando reconhecer-lhe, para efeitos de aplicação da isenção de sisa prevista no artigo 11.º, n.º 22.º, do respetivo Código, o destino habitacional que o Reclamante afirmou pretender atribuir-lhe.

Antes de avançar mais no assunto, caberá recordar que também releva sobejamente, para este efeito, o que acabou de ficar dito quanto à isenção de Contribuição Autárquica de que o prédio goza atualmente, a qual depende, como se sabe, da efetiva afetação do imóvel a esse fim habitacional, nos termos do disposto no artigo 52.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Esclareça-se ainda, quanto a este assunto, que o deferimento do pedido de isenção de Contribuição Autárquica foi precedido – e bem – de inspeção direta ao local, a mando do Exm.º Chefe da Repartição de Finanças da Horta, com a finalidade de comprovar a indispensável afetação do imóvel ao destino habitacional alegado pelo contribuinte. Junta-se cópia da ordem de serviço ordenando tal diligência e da informação prestada sobre o assunto, comprovando que, efetivamente, o Reclamante havia afetado o imóvel à habitação (doc. n.º 3).

Ou seja, apesar de ter adquirido um prédio que o anterior proprietário não destinava à habitação, o Reclamante desde o início afirmou a sua intenção de o afetar a esse fim, conforme resulta da leitura da escritura de compra e venda, do conhecimento de sisa e da sua atuação posterior à compra do imóvel, com a transferência da sua residência para o local e o pedido de alteração da matriz – necessariamente após aquisição do prédio – no sentido de passar aí a constar o fim habitacional a que o havia destinado.

Se é certo que o destino do imóvel deve ser aferido objetivamente (como se afirma na informação sancionada por Sua Excelência o então Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais) e que à data da transmissão do imóvel não havia suporte matricial que indicasse a afetação do imóvel à habitação do adquirente (conforme afirmou perante este órgão do Estado a Repartição de Finanças da Horta), não menos certo é que qualquer conclusão sobre o destino que o adquirente dá ao imóvel só é possível mediante a observação do seu comportamento após a concretização da transmissão.

Isto é, não basta que o adquirente manifeste a sua intenção de residir no local, é necessário que complemente tal intenção com o efetivo estabelecimento da sua residência no mesmo.

Porque assim é, ou seja, porque o que releva é a situação de facto e não qualquer elemento formal como seja o teor da inscrição matricial ou a existência de qualquer tipo de licença camarária à data da transmissão, é que o artigo 17.º-A do CIMSISDD dispõe que a isenção prevista no artigo 11.º, n.º 22 do mesmo Código, ficará sem efeito quando aos imóveis for dado destino diferente do da habitação num prazo de três anos a contar da data da aquisição.

Trata-se, pois, de uma isenção condicionada à afetação do imóvel ao fim habitacional que o adquirente se compromete a atribuir-lhe. Nem de outro modo poderia funcionar uma isenção cuja condição é a verificação de factos que só podem concretizar-se após a aquisição em causa.

Uma inscrição matricial ou uma licença camarária que atestem o fim habitacional do imóvel mais não provam que a suscetibilidade de afetação do mesmo àquela finalidade, nada dizendo quanto ao destino real, esse sim, objetivo, que lhe será dado.

Acresce que tais inscrições ou licenças existentes à data da transmissão têm, regra geral, mais a ver com o passado do imóvel e com o destino que lhe era dado pelo seu antigo proprietário do que com o destino que lhe virá a ser dado pelo adquirente e quanto a este aspeto não existem quaisquer dúvidas: o destino habitacional que a lei exige é o que lhe será dado pelo adquirente e beneficiário desta norma de isenção, independentemente da situação anterior do imóvel e do fim que o seu anterior proprietário lhe atribuiu.

As especificidades do imóvel terão levado a que, à cautela, se liquidasse sisa à data da aquisição. Tal atitude, sendo já criticável é, ainda assim, compreensível. Já o mesmo não acontece com a decisão de manutenção da tese da não afetação do imóvel à habitação do sujeito passivo de sisa em data posterior àquela em que se reconheceu essa afetação para efeitos de Contribuição Autárquica.

Pelo exposto,

Recomendo

1. Que seja revogada a liquidação de sisa referente à aquisição, pelo Reclamante, do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Horta sob o artigo 1194.º, atendendo a que se trata de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação e que o valor a ter em conta para efeitos de sisa – o preço convencionado de 8 000 000\$00, superior ao valor patrimonial – se encontra abaixo do limite de isenção vigente à data da transmissão na Região Autónoma dos Açores.

2. Que, em consequência daquela revogação da liquidação, o montante indevidamente pago pelo Reclamante a título de sisa (800 000\$00) lhe seja restituído.

Notas:

Recomendação acatada.

A isenção prevista no artigo 11.º, n.º 22, do CIMSISDD encontra-se atualmente prevista no artigo 9.º do CIMT.

Às taxas da Sisa constantes do artigo 33.º do revogado CIMSISDD correspondem atualmente as taxas do IMT previstas no artigo 17.º do respetivo Código.

As normas constantes dos artigos 19.º, n.º 2 e 53.º que regiam a determinação da matéria coletável e a liquidação de sisa têm hoje correspondência no artigo 12.º do CIMT.

O artigo 17.º-A do CIMSISDD (caducidade da isenção ou redução de taxas) tem hoje correspondência no artigo 11.º do CIMT.

O artigo 52.º do EBF mencionado no texto corresponde ao atual artigo 46.º do mesmo EBF.

Processo: P-01/06

Tipo de documento: Sumário de processo

Ano de elaboração: 2008

Assunto: Reforma da tributação do património. Atualização do valor patrimonial tributário (VPT). Prédios urbanos. Correção de erros. Atualização dos VPT dos prédios do concelho. Reembolso de valores de imposto municipal sobre imóveis indevidamente liquidados e cobrados com base nos VPT errados.

1. Com base numa queixa de um contribuinte do município da Mealhada, foi detetado pelo Provedor de Justiça que os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos cuja inscrição na matriz respetiva havia sido requerida após o ano de 2000, tinham sido incorretamente atualizados ao abrigo do disposto no artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

2. O erro consistia no facto de os serviços terem considerado como ano de inscrição na matriz, o ano da apresentação de declaração para esse efeito, quando na realidade, até como consta de instruções internas da própria Direção-Geral dos Impostos a cujo cumprimento o Serviço de Finanças está vinculado, o ano da inscrição na matriz é aquele em que fica concluído o processo de avaliação do imóvel.

3. Sendo a atualização dos VPT efetuada com base em coeficientes de correção monetária cujo valor aumenta à medida que se recua no tempo, aqueles VPT e as

coletas realizadas com base nos mesmos estavam inflacionados, uma vez que o coeficiente utilizado era de valor superior ao devido.

4. Após uma primeira correção que não produziu quaisquer efeitos pelo facto do Serviço de Finanças ter errado no averbamento da data em que aquela deveria produzir efeitos, as correções acabaram por ocorrer já em janeiro de 2007, a tempo de a liquidação do IMI de 2006 ser feita com base em VPT certos.

5. Todos os reembolsos de IMI dos anos de 2003, 2004 e 2005 de valor superior a € 10,00/ano, foram processados automaticamente pelas aplicações informáticas de gestão do imposto.

6. Contudo, verificava-se que havia um número substancial de situações em que, pelo facto de o valor do imposto cobrado a mais ser inferior a €10,00/ano, a criação dos reembolsos e a emissão dos respetivos títulos de pagamento, tinha sido bloqueada pelo sistema informático por força do disposto no n.º 3 do artigo 115.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis que dispõe «Não há lugar a qualquer anulação sempre que o montante do imposto a restituir seja inferior a (euro) 10.»

7. Apesar de alguns daqueles reembolsos serem de valor meramente residual, um número bastante elevado (76 em 187) ultrapassava os € 5,00/ano, atingindo alguns montantes entre os € 9,00 e os € 10,00.

8. Considerando que a situação criada se ficou a dever à total falta de disponibilidade do chefe do serviço de finanças em causa, o qual, apesar de alertado atempadamente para a situação, se recusou a corrigir os erros e por uma questão de justiça, foram efetuadas diversas insistências por parte deste órgão do Estado junto dos serviços centrais para que todos os reembolsos fossem pagos.

9. Por comunicação de 22-08-2008, o Substituto legal do Subdiretor-Geral dos Impostos da Área da Cobrança, comunicou ao Provedor de Justiça que todos os reembolsos foram autorizados para pagamento, sem qualquer inibição em 28-07-2008, tendo os respetivos títulos sido emitidos em 15-08-2008.

Processo: 6464/09

Tipo de documento: Ofício

Ano de elaboração: 2010

Destinatário: Diretor de Finanças de Lisboa

Assunto: IMT. Procuração irrevogável.

Ofício n.º 1451, de 26.01.2010

No âmbito do processo de reclamação graciosa n.º ..., foi proferido, em 30.07.2009, pelo Ex.^{mo} Senhor Chefe da Divisão de Justiça Administrativa, despacho de indeferimento do pedido de restituição do IMT pago pelo s.p. supra identificado, nos termos e com os fundamentos constantes da Informação cuja cópia se anexa.

No quadro legal vigente – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis –, verifica-se que, com interesse para o caso objeto do pedido de intervenção do Provedor de Justiça:

- a) Por força do disposto no n.º 1 do artigo 2.º, «O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, situados no território nacional»;
- b) Para além das situações, previstas no n.º 2 daquele artigo que o legislador considerou integrarem o conceito de transmissão de bens imóveis, foram ainda equiparadas a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1, os atos e contratos mencionados no n.º 3, designadamente, a outorga de procurações irrevogáveis;
- c) Como regra geral, o n.º 1 do artigo 22.º consagrou a obrigatoriedade da liquidação do IMT, antes da celebração do ato ou do facto translativo dos bens, obrigação essa que é reafirmada no n.º 2 daquela disposição, no que se refere às procurações irrevogáveis;
- d) Para efeitos da liquidação, cabe aos interessados *apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida*, n.º 1 do artigo 19.º;
- e) Decorridos dois anos sobre a data da liquidação sem que tenham sido outorgados os atos ou contratos pelos quais foi pago o imposto, o IMT liquidado perde a sua validade, n.º 4 do artigo 22.º;
- f) Nos termos do n.º 1 do artigo 49.º os notários e outras entidades legalmente habilitadas par o efeito, só podem lavrar ou autenticar quaisquer atos e contratos translativos dos bens, *sem que lhes seja apresentado o extrato da declaração referida no artigo 19.º, acompanhada do correspondente comprovativo da cobrança, que arquivarão, disso fazendo menção no documento a que respeitam, sempre que a liquidação deva preceder a transmissão* e o n.º 2 acrescenta que, no caso de extravio dos documentos de liquidação e cobrança do IMT, os mesmos poderá ser substituídos, *por certidão ou fotocópia autenticada, passada pelos serviços emitentes dos documentos originais*;

g) Se o ato ou facto translativo dos bens não chegar a concretizar-se, o s.p. pode requerer, a todo o tempo, a anulação da liquidação, *com o limite de um ano após o termo do prazo de validade previsto no n.º 4 do artigo 22.º, n.º 1 do artigo 44.º*.

Considerando o enquadramento supra, afigura-se-nos que:

- a) independentemente de as procurações irrevogáveis poderem, ou não, concretizar transmissões subordinadas a condições suspensivas, o que nem se encontra demonstrado na informação que sustenta a decisão proferida, a liquidação do IMT sempre teria, como nos demais casos, natureza de provisória e uma validade de 2 anos, como resulta da regra geral fixada no já referenciado n.º 4 do artigo 22.º do CIMT;
- b) efetivamente, apenas com a verificação do ato ou do facto translativo do bem, *v.g.* escritura de compra e venda, permuta, procuração irrevogável, dentro do referido prazo de dois anos, a liquidação do IMT se torna definitiva;
- c) assim, no caso das procurações irrevogáveis, a ficção jurídico-tributária da transmissão onerosa só acontece com a outorga daquele instrumento de representação, pelo que só nesse exato momento se verifica a ocorrência do facto tributário sujeito a imposto;
- d) ora, se as partes – mandantes e mandatário – por um qualquer motivo não chegam a acordo e a procuração não chega a ser outorgada, o facto tributário nunca se verificará, pelo que a liquidação e pagamento do IMT deixam de ter razão de ser;
- e) a inutilidade do IMT liquidado e pago é tanto mais evidente quando o próprio sujeito passivo veio requerer ao abrigo do artigo 44.º do CIMT a anulação da liquidação do imposto pago e a sua devolução, entregando à Administração Fiscal os títulos originais de liquidação e pagamento do imposto, sem os quais não pode ser outorgada a procuração, *ex vi* n.º 1 do artigo 49.º *in fine*, do CIMT;
- f) a devolução dos documentos originais comprovativos do pagamento do IMT é, sem dúvida, a melhor declaração da vontade do s.p. de que ficou inviabilizada a celebração do ato translativo do bem, constituindo a administração fiscal na obrigação de anular a liquidação do imposto pago e proceder à sua restituição, pelo que se nos afigura que carecem de fundamento as conclusões das alíneas a) e b) do ponto 4, da Informação de 27.07.2009, da Divisão de Justiça Administrativa, da D.F. de Lisboa;
- g) a anulação do imposto com base na devolução dos documentos originais comprovativos do pagamento do IMT, não permitirá a satisfação de qualquer pedido do s.p. ao abrigo do n.º 2 do artigo 49.º do CIMT, sujeitando

as entidades mencionadas no n.º 1 à «sanção» prevista no n.º 6, caso, ainda assim, outorguem ou autentiquem a procuração irrevogável;

- h) contrariamente ao que é afirmado em III, 3. da Informação supra identificada o imóvel não continua a ser propriedade dos «representados» pela simples razão que nunca foi outorgado o instrumento de representação, isto é, o facto tributário não se verificou, o direito de propriedade sobre a fração autónoma do prédio em causa não sofreu qualquer modificação subjetiva;
- i) atender-se à posição defendida pela Divisão de Justiça Administrativa, da D. F. de Lisboa, ficaria esvaziada de utilidade a norma do n.º 1 do artigo 44.º do CIMT.

Suscitando-nos o despacho, bem como a sua fundamentação, proferido em 30.07.2009, pelo Ex.^{mo} Senhor Chefe da Divisão de Justiça Administrativa as reservas supra expostas, solicito a V. Ex.^a que pondere determinar a reapreciação da situação, comunicando, posteriormente a este órgão do Estado a decisão final proferida e respetivos fundamentos.



Notas:

A argumentação do Provedor de Justiça mereceu a adesão da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas da Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Especiais, tendo por despacho de 28.01.2011, do Chefe da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, sido revogado o seu despacho de 30/07/2009 e, consequentemente, deferido o pedido de reembolso do IMT, no valor de € 7475,00.

3

EXECUÇÕES FISCAIS

Processo: 2437/94

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 1996

Destinatário: Diretor-Geral das Contribuições e Impostos

Assunto: Execuções fiscais. Venda de bem penhorado. Desconformidade entre o estado do imóvel vendido e a descrição constante do anúncio de venda.

Recomendação n.º 43/A/96, de 22.03.1996

Encontra-se pendente no Provedor de Justiça processo no âmbito do qual entendi dirigir-me a V. Ex.^a com o duplo objetivo de ver reposta a legalidade e a justiça de uma situação concreta que me foi descrita e de, paralelamente, evitar a sua repetição, quer na Repartição de Finanças envolvida neste caso, quer em qualquer outra. Trata-se de uma venda judicial de bens penhorados, levada a efeito no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3085-92/100804.8 e Aps., da Repartição de Finanças do 3.º Bairro Fiscal de Lisboa.

Ao bem em causa – fração autónoma designada pela letra «F» de prédio urbano sito na freguesia de S. Paulo, em Lisboa, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo 284 – foi atribuído um valor de base de 10 000 000\$00, tendo a fração sido descrita, no anúncio da referida venda judicial, como fração destinada a habitação, composta de quatro divisões assoalhadas, cozinha e casa de banho, com o valor patrimonial de 172 290\$00 (doc. n.º 1, anexo).

Por dificuldades de comunicação com o fiel depositário, segundo informou o Reclamante, viria este a formalizar proposta de compra da referida fração sem ter chegado a visitá-la, confiante na descrição que dela fora feita no anúncio da venda. Verificou mais tarde, porém, que a referida fração não correspondia minimamente ao teor da descrição que dela fora feita, por ser apenas um espaço amplo, sem qualquer das divisões anunciadas, não podendo servir, de modo algum, o alegado fim habitacional que lhe fora atribuído. Ocorre que, entretanto, a proposta do Reclamante foi aceite, tendo-lhe sido exigido, conforme legalmente previsto, o depósito de 1/3 do valor total (3 667 000\$00), depósito que efetuou, embora se recuse, agora, a efetuar qualquer outro pagamento por um imóvel que, caso houvesse sido corretamente descrito, nunca se teria proposto comprar.

Contactada a Repartição de Finanças do 3.º Bairro Fiscal de Lisboa a fim de esclarecer os motivos da referida disparidade entre o conteúdo do anúncio e as condições em que se encontrava o imóvel e para apurar, também, das diligências

que haviam estado na base da fixação do respetivo valor em 10 000 000\$00, viria o Provedor de Justiça a ser informado, tão só, que «os anúncios publicados (...) reproduzem a descrição matricial correspondente ao artigo 284.º» e que «o valor atribuído de 10 000 000\$00 resultou do despacho proferido pelo senhor Chefe da Repartição de Finanças, de acordo com o artigo 323.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário». Tendo sido remetida a este órgão do Estado cópia do referido despacho, constata-se que do mesmo também não consta qualquer fundamentação para a fixação do valor de base do bem em questão. Do conjunto de documentos facultados pela Repartição de Finanças se anexa cópia, para melhor esclarecimento da questão (doc. n.º 2). Destes documentos não deixará V. Ex.^a, certamente, de concluir, como eu próprio, que o valor da fração foi fixado apenas e só com base no conteúdo da respetiva descrição matricial – aliás, manifestamente desatualizada –, sem recurso a qualquer parecer técnico ou avaliação (permitidos, nos termos do artigo 323.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário) ou mesmo sem qualquer visita prévia ao local. Esta forma de fixação do valor da fração representa, desde logo, um recuo naquilo que tem sido a evolução das regras de fixação do valor dos bens para venda judicial: a redação inicial do artigo 215.º, alínea a), do Código de Processo das Contribuições e Impostos consagrava a regra da fixação do valor dos bens de acordo com o respetivo valor matricial corrigido, embora admitisse fixação de outro valor pelo chefe da repartição, caso o julgasse justificado.

Tal regra viria a ser alterada, ainda na vigência do CPCI, pelo Decreto-Lei n.º 369/88, de 17 de outubro, após o qual as regras de fixação do valor dos bens para venda passaram a constar do artigo 214.º do CPCI nos seguintes termos: «...valor (...) fixado pelo chefe da repartição de finanças mediante parecer técnico do presidente da comissão de avaliação...».

O atual artigo 323.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário, embora tenha tornado facultativo o parecer técnico até aí obrigatório – com um claro intuito de simplificar o processo –, não deixa, porém, de denotar uma compreensível preocupação de aproximação do valor fixado ao valor real do imóvel.

Nesse sentido, veja-se o comentário de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, a págs. 954 do *Código de Processo Tributário anotado e comentado*, Rei dos Livros:

«Abandonou-se, desta forma, quanto aos prédios inscritos na matriz o seu valor matricial, atualmente o valor patrimonial, no pressuposto que ele não traduzia o valor real à data da venda, procurando agora defender-se melhor quer os interesses da exequente quer os do próprio executado.»

Não é, pois, de todo aceitável que os Chefes de Repartição continuem a fixar o valor base dos bens para venda sem uma mínima preocupação de aproximação ao respetivo valor real, seja porque se limitam a atribuir-lhes o valor patrimonial resultante da matriz, sem mais, quer porque lhes atribuem um valor calculado apenas e só com base nas características do prédio evidenciadas pela respetiva matriz, tanto mais que não são raros os casos de matrizes claramente desatualizadas.

Da atuação do Exm.º Senhor Chefe da Repartição de Finanças do 3.º Bairro Fiscal de Lisboa resultou, assim, um compreensível prejuízo para o Reclamante, o qual negociou numa situação de erro sobre as qualidades do objeto transmitido, por falta de conformidade com o que foi anunciado, erro esse que torna a venda anulável, nos termos do disposto no artigo 328.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário.

Perante a disparidade existente entre o estado do imóvel e a respetiva descrição no anúncio de venda – a qual me permito sugerir seja confirmada por funcionários da administração fiscal – e pelo que acima ficou dito,

Recomendo

1. Que seja revogado o ato de adjudicação da fração de prédio urbano supra identificada ao Reclamante, com a conseqüente restituição do montante por este já depositado;
2. Que seja revogado o ato de fixação do valor da mesma fração, substituindo-se este ato por outro que, devidamente fundamentado, fixe um valor que tenha por base o real estado da mesma, preferencialmente após o parecer técnico do presidente da comissão de avaliação ou de um perito avaliador distrital, conforme previsto na parte final da alínea a), do n.º 1, do artigo 323.º do Código de Processo Tributário;
3. Que seja organizado novo processo de venda judicial da fração em causa, devendo constar dos anúncios a publicar, não só o respetivo valor, fixado pela forma mencionada no ponto antecedente, como também a descrição da fração no seu estado atual;
4. Que sejam divulgadas instruções pelos serviços locais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, no sentido de obviar à repetição de casos como o que se vem apreciando, de falta de correspondência entre o estado dos bens cuja venda judicial se anuncia e a descrição que dos mesmos é feita nos respetivos anúncios.

Notas:

Recomendação acatada.

O artigo 323.º do revogado Código de Processo Tributário (CPT) tem correspondência, atualmente, no artigo 250.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O artigo 328.º, n.º 1, alínea a), do CPT corresponde, atualmente, ao artigo 257.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

Processo: 4806/01

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 2002

Destinatário: Diretor-Geral dos Impostos

Assunto: Execuções fiscais. Venda de bens penhorados.

Recomendação n.º 3/A/2002, de 14.03.2002

I

Enunciado

1. O Provedor de Justiça organizou um processo para apreciar os fundamentos de uma reclamação relativa à ilegalidade da venda do prédio urbano inscrito sob o artigo n.º ... da freguesia de Âncora, concelho de Caminha, no processo de execução fiscal n.º ... e apensos, instaurado contra o Senhor ... NIF ..., que correu termos no Serviço de Finanças daquele Concelho.

2. A queixa apresentada, entre outros aspetos, referia-se ao facto de a alienação do imóvel ter sido realizada pelo Serviço de Finanças de Caminha quando ainda decorria o prazo de adesão à designada «Lei Mateus», de cujo regime o interessado se pretendia prevalecer.

3. As dívidas tributárias cujo pagamento era objeto do referido processo de execução fiscal, conforme cópias das respetivas certidões de relaxe, que se anexam, eram as seguintes:

- a) Certidão de dívida n.º ..., liquidação n.º ..., referente ao IRS do ano de 1991, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1997/01/29;
- b) Certidão de relaxe n.º ..., por dívida de contribuição autárquica do ano de 1989, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1994/08/31;
- c) Certidão de relaxe n.º ..., por dívida de contribuição autárquica do ano de 1993, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1994/09/30;

- d) Certidão de relaxe n.º ..., por dívida de contribuição autárquica do ano de 1993, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1994/04/30;
- e) Certidão de relaxe n.º ..., por dívida de contribuição autárquica do ano de 1994, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1995/04/30;
- f) Certidão de relaxe n.º ..., por dívida de contribuição autárquica do ano de 1994, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1995/09/30;
- g) Certidão de relaxe n.º ..., por dívida de contribuição autárquica do ano de 1993, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1995/08/31;
- h) Certidão de relaxe n.º ..., por dívida de contribuição autárquica do ano de 1997, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998/04/30;
- i) Certidão de dívida emitida pelo Chefe da Repartição de Finanças do Concelho de Caminha, por dívida da coima fiscal fixada no processo de contraordenação n.º ..., cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1997/02/27.

4. Em 28 de maio de 1999, foi lavrado auto de penhora do prédio acima identificado, para garantia das dívidas descritas, sendo marcada a venda, por propostas em carta fechada, para o dia 27 de janeiro de 2000, pelas 10.00 horas.

5. Em 21 de janeiro de 2000, deu entrada no Serviço de Finanças de Caminha, onde ficou registada sob o n.º..., uma exposição assinada pelo executado, na qual solicitava que o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, no referido processo de execução fiscal, fosse efetuado ao abrigo do disposto no designado «Plano Mateus», aprovado pelo Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto.

6. Em 25 de janeiro de 2000, foi enviado ao executado o ofício do Serviço Finanças de Caminha, a coberto de registo, convidando o executado a formalizar o pedido de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto, em impresso próprio aprovado para o efeito, e a proceder ao pagamento da quantia indicada, até à hora e data marcadas para a realização da venda.

7. O reclamante queixa-se de não ter recebido aquela comunicação em tempo útil, pelo que a venda do imóvel penhorado sempre se realizou na data e hora marcadas, ou seja, no dia 27 de janeiro de 2000, pelas 10.00 horas.

8. O executado recorreu para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, requerendo a anulação de todo o processado posterior à penhora, por falta de citação do cônjuge do executado, no processo executivo por dívida de coima fiscal, que se encontrava apensado ao processo principal.

9. O referido recurso foi julgado parcialmente procedente, devendo manter-se todo o processado posterior à penhora e determinando-se a citação referida na alínea a), do artigo 302.º, do Código do Processo Tributário.

10. No âmbito da instrução do processo referido no ponto 1, solicitou-se ao Chefe do Serviço de Finanças de Caminha o esclarecimento sobre a composição

das dívidas tributárias do reclamante, em especial quanto ao IRS, bem como a forma pela qual foi apurado o referido imposto (através da declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, através de correções técnicas ou por recurso a métodos indiciários).

11. Pelo ofício n.º ... daquele Serviço de Finanças, datado de 03.12.01, foi enviada ao Provedor de Justiça uma cópia do relatório, no qual se dá conta de que, embora o contribuinte exercesse, em conjunto com a filha, ..., sob a forma de «sociedade irregular», a atividade de «CAE. – 500090 – Construção e obras públicas», obteve rendimentos da categoria G de IRS, no ano de 1991.

12. Tal convencimento da Administração Fiscal resultou do facto de o Senhor ... ter outorgado, com sua mulher, ..., com quem é casado no regime de comunhão geral de bens, duas escrituras públicas de compra e venda, em 91.04.17 e em 91.09.27, respetivamente, no Cartório Notarial de Caminha, referentes à alienação dos prédios urbanos inscritos sob os artigos ... e ... da freguesia de Âncora, daquele concelho, para cuja inscrição foram entregues, pelo Senhor ... , em nome próprio, as respetivas declarações modelo 129.

13. O Senhor ... não estava inscrito para o exercício de qualquer atividade industrial, em 1991, nem apresentou custos referentes à construção daqueles dois imóveis, pelo que os ganhos obtidos com a sua alienação foram qualificados como ganhos de mais-valias – Categoria G –, a que se refere o artigo 10.º do Código do IRS.

14. Com base nas fichas de fiscalização, foi notificado o sujeito passivo ..., por carta registada com aviso de receção, nos termos do artigo 66.º, alínea b) do Código do IRS, na redação em vigor àquela data, para que apresentasse a declaração de rendimentos do ano de 1991, o que não fez.

15. Procederam então os serviços à liquidação oficiosa do imposto, já em 1996, tendo sido emitida a liquidação n.º ..., da quantia de 1 435 462\$00 (um milhão, quatrocentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e sessenta e dois escudos), sendo 756 914\$00 de IRS e 678 548\$00 de juros compensatórios, que, não tendo sido pagos dentro do prazo legal, viriam a ser exigidos em execução fiscal, constituindo a maior parte da quantia exequenda do processo n.º ... e apensos, do Serviço de Finanças de Caminha.

16. Na posse de todos estes dados, questionou-se o Senhor Chefe do Serviço de Finanças, pelo ofício de 10.12.2001, sobre a legalidade da venda, face ao disposto no artigo 66.º, n.º 1, do Código do Processo Tributário, e no artigo 14.º, n.º 9, do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto, solicitando-lhe que se pronunciasse sobre a possibilidade de revogação do ato de abertura das propostas em carta fechada, com a consequente anulação da venda, atendendo a que a mesma havia sido realizada com violação de normas legais imperativas.

17. Pelo ofício de 20.12.2001, o Serviço de Finanças de Caminha, torneando a questão que lhe havia sido posta, respondeu dizendo que o ofício de 25.01.00, daqueles Serviços, «nunca foi uma notificação, mas um simples ofício, dando conhecimento ao contribuinte dos formalismos a observar», e de que a venda se manteria para a data marcada. Dizia ainda ser impossível proceder à revogação do ato de abertura das propostas, por já ter havido recurso da esposa do executado para o Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viana do Castelo, recurso improcedente e transitado em julgado, sem que o executado tivesse recorrido da sentença.

18. Como se considerasse que a resposta dada pelo Serviço de Finanças contornava a questão, sem a resolver, uma vez que o objeto do recurso da esposa do executado nada tinha a ver com a irregularidade da venda, mas sim com a falta de citação do cônjuge no processo de execução fiscal, por dívida de coima fiscal, que constitui um dos apensos ao processo principal em que se procedeu à venda do imóvel penhorado, expôs-se o problema ao Senhor Diretor de Serviços de Justiça Tributária, através do ofício de 07.01.02.

19. Pelos Serviços de Justiça Tributária foi prestada a informação n.º ..., processo n.º ..., de 31 de janeiro de 2002, transmitida ao Provedor de Justiça pelo ofício de 04.02.02.

20. Aquela informação baseou-se em elementos fornecidos pelo Serviço de Finanças de Caminha, alguns dos quais não correspondem à realidade, como seja o facto de se dizer que a dívida de IRS respeita ao ano de 1996 (ano da sua liquidação pela Administração Fiscal), quando, na verdade, ela respeita ao ano de 1991 (ano em que se verificaram os factos sujeitos a imposto, *maxime*, a venda dos imóveis construídos em nome individual pelo Senhor ...).

21. Na mesma informação alega-se ainda que a questão posta é uma falsa questão, dada a extemporaneidade do pedido de adesão ao sistema de pagamentos, nos termos do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto, face à redação dada pelo artigo 14.º, n.º 1 daquele diploma legal, pelo Decreto-Lei n.º 235-A/96, de 9 de dezembro. Para além disso, como o contribuinte não chegou a formalizar o seu pedido de adesão em impresso próprio, criado pela Portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Solidariedade e Segurança Social, não tinha aplicação o disposto no n.º 9 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto (suspensão da venda dos bens até decisão do requerimento).

22. Mais uma vez, a resposta da Administração Fiscal se atém a argumentos de ordem meramente formal, sem analisar o fundo da questão, ou seja, a irregularidade da venda do imóvel penhorado, face ao requerimento de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto, apresentado pelo executado, no Serviço de Finanças de Caminha, em 21 de janeiro de 2000.

II

Apreciação

23. Em face dos documentos oficiais juntos aos autos de reclamação verifica-se que grande parte da dívida exequenda daquele processo executivo é anterior a 31/07/96, à exceção da dívida de contribuição autárquica do ano de 1997 e da coima fiscal, embora esta, ainda assim, respeite a uma infração cometida no ano de 1991, de cuja correção resultou a liquidação de IRS em relaxe.

24. Pelo ofício-circulado n.º ..., de 09/04/99, Proc.º ... da Direção de Serviços de Justiça Tributária, foi transmitido a todos os serviços da Administração Fiscal o Despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 06/04/99.

25. No ponto 1.4.1.1, alínea c), do referido despacho, sob a epígrafe de – «Adeção Extemporânea ao Decreto-Lei 124/96» –, encontra-se contemplada a situação do reclamante quanto à dívida de IRS do ano de 1991 (que, note-se, constitui a parte mais significativa da quantia exequenda do referido processo de execução fiscal), uma vez que a mesma foi apurada em ação de fiscalização, em 1996, e o termo do prazo de cobrança voluntária ocorreu em 29.01.1997, em data posterior «ao termo do prazo legal de adesão do Decreto-Lei n.º 124/96», na sua redação inicial.

26. A mesma situação é ainda enquadrável na alínea d) do referido despacho, porquanto a citação do executado apenas teve lugar em 16/07/97, ou seja, em data posterior ao prazo legal de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, quer na sua redação inicial, quer na redação que foi dada ao n.º 1 do seu artigo 14.º, pelo Decreto-Lei n.º 235-A/96, de 9 de dezembro.

27. O ponto 1.6 do citado despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sob a epígrafe de – «Não Suspensão das Vendas» –, refere, na sua parte final que, «sem prejuízo de tal suspensão poder ser decidida pelo Chefe da Repartição de Finanças se, até à data da venda, for constituída garantia idónea da dívida anterior ou posterior a 31 de julho de 1996». Ora, para constituição da referida garantia, sempre o executado deveria ser notificado pelo órgão da execução fiscal.

Não consta que o tenha sido.

28. Quanto à imperfeição do requerimento de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, apresentado pelo executado no Serviço de Finanças de Caminha, em 21 de janeiro de 2000, dispõe o artigo 76.º, n.ºs 1 e 2, do Código do Procedimento Administrativo (aplicável em matéria fiscal a partir das alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de janeiro) que, em caso de deficiência do requerimento inicial, deverá o requerente ser convidado a suprir as deficiências existentes, se as mesmas não puderem ser supridas oficiosamente.

29. Se se considerar que tal convite consta do ofício de 25/01/00, do Serviço de Finanças de Caminha e que o mesmo foi enviado ao reclamante a coberto de

registo, verifica-se que, nos termos dos artigos 65.º, n.º 2, e 66.º, n.º 1, do Código do Processo Tributário, o termo do respetivo prazo apenas ocorreria no terceiro dia útil posterior ao do registo, ou seja, em 28 de janeiro de 2000. Ora, a verdade é que a venda foi efetuada em 27 de janeiro.

30. Não se pode assim admitir que a DGCI tenha notificado o contribuinte para a prática de um procedimento cujo prazo se esgotava antes de, face à lei, aquela notificação se poder considerar perfeita.

31. Considerando ainda que, nos termos do artigo 909.º, alínea c), do Código do Processo Civil, a venda fica sem efeito se for anulado o ato da venda, nos termos do artigo 201.º do citado Código, ou seja, se tiver sido praticado «um ato que a lei não admita» ou a «omissão de um ato ou formalidade que a lei prescreva», parece ser irrelevante para a referida anulação o facto de ter transitado em julgado a decisão judicial que recaiu sobre o recurso do executado, já que o pedido por este formulado se baseou num fundamento diferente do ora enunciado.

32. De acordo com as motivações expostas e considerando que a atuação do Serviço de Finanças de Caminha, neste caso concreto, consubstancia uma grave irregularidade, claramente lesiva dos direitos do executado, pelo facto de o imóvel ter sido alienado quando ainda decorria o prazo de adesão ao regime de pagamento previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto, devo exercer o poder que me é conferido pela disposição compreendida no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 9/91, de 9 de abril, e, como tal

Recomendo

a V. Ex.ª:

- a) se digne mandar providenciar a revogação do ato de abertura das propostas em carta fechada, a que o Serviço de Finanças de Caminha procedeu em 27 de janeiro de 2000, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...;
- b) mande comunicar a referida revogação ao Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, para efeitos do disposto no artigo 909.º, alínea c) do Código de Processo Civil.

Queira V. Ex.ª, em cumprimento do dever consagrado no artigo 38.º, n.º 2 do Estatuto aprovado pela Lei n.º 9/91, de 9 de abril, dignar-se informar sobre a sequência que o assunto venha a merecer.

Notas:

Recomendação acatada.

O artigo 302.º, do Código de Processo Tributário (CPT), corresponde atualmente ao artigo 220.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O ponto 14. do enunciado contém uma gralha no texto original – que se manteve inalterado: onde se lê «artigo 66.º, alínea b) do Código do IRS», deve ler-se «artigo 65.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRS».

O n.º 3 do artigo 65.º, do Código do IRS foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, que deu nova redação ao n.º 2 do mesmo artigo.

O n.º 1, do artigo 66.º, CPT corresponde ao atual n.º 1, do artigo 39.º, do CPPT.

Processo: 3559/00

Tipo de documento: Sumário de processo

Ano de elaboração: 2005

Assunto: Processo tributário. Venda de imóvel em processo de execução fiscal. Diminuição do património de empresa. Processo de falência em curso. Anulação da venda efetuada. Procedimento disciplinar contra os responsáveis pela venda. Adoção de medidas preventivas de irregularidades futuras, na venda por negociação particular.

1 – A abertura do processo em referência teve na origem a queixa apresentada ao Provedor de Justiça no interesse dos trabalhadores da empresa executada, que contra esta detinham créditos por salários em atraso e por indemnizações pela cessação dos seus contratos individuais de trabalho, de satisfação impossível em face do diminuto valor arrecadado com a venda do imóvel de que aquela era proprietária e em que laborava o estabelecimento comercial onde tinham o seu local de trabalho.

2 – Efetivamente, embora o imóvel tivesse sido avaliado em mais de 1 000 000 de contos, na moeda antiga, e não tivesse sido anunciada a sua venda, mas sim a do estabelecimento comercial que ali funcionava, como se concluía da alusão aos direitos dos trabalhadores, nos termos do artigo 37.º do anterior Código do Trabalho (Decreto-Lei. n.º 49408, de 24/11/1969), acabaria por ser efetuada a venda do próprio imóvel, por um valor equivalente a cerca de 9% do valor da avaliação, preço que incluiu ainda os elementos do estabelecimento, integrados com o imóvel numa verba única.

3 – Várias foram as questões colocadas aos dirigentes da Administração Fiscal, em especial quanto à questão genérica do controlo das vendas de bens penhorados nas execuções fiscais, por negociação particular, com intermediação de socie-

dades imobiliárias, desde o processo de escolha da entidade interveniente até à aceitação da proposta de venda por esta apresentada e à emissão da autorização para, em representação da Direção-Geral dos Impostos, outorgar na escritura pública de venda de imóveis.

4 – Quanto à questão concreta dos autos, solicitaram-se esclarecimentos ao Diretor-Geral dos Impostos e, posteriormente, ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, relativamente às medidas adotadas tendo em vista a efetivação da responsabilidade disciplinar ou criminal dos funcionários envolvidos na publicitação e autorização da venda e o estudo da possibilidade legal de anulação da mesma, a requerer pelo Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário competente, com fundamento no seu valor diminuto e no prejuízo daí decorrente para todos os credores da executada, incluindo o credor tributário.

5 – Na sequência do Parecer n.º 42/2000, de 23/10, do Centro de Estudos de Apoio às Políticas Tributárias, viria o Representante da Fazenda Pública a requerer a anulação da venda ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que nesse sentido decidiu, decisão confirmada pelo Tribunal Central Administrativo, no recurso deduzido pelo adquirente.

6 – Em execução da decisão judicial de anulação da venda, viriam o preço da venda e os impostos de transmissão a ser restituídos ao adquirente, a ser cancelado o registo da aquisição e a remeter-se o processo de execução fiscal ao Tribunal da falência, para prosseguimento do processo até à excussão da massa falida, integrada pelo prédio cuja venda havia sido anulada.

7 – Em paralelo, foram instaurados processos disciplinares a três dos funcionários da Direção-Geral dos Impostos envolvidos no processo e aplicadas as penas respetivas, tendo sido feita participação criminal contra um outro funcionário com maior responsabilidade no âmbito da instrução da execução fiscal.

8 – Foi ainda constituído um grupo de trabalho, na extinta AGT (Administração Geral Tributária), para estudo das seguintes questões:

- a) Avaliação de bens imóveis a alienar em processos de execução fiscal e passagem da modalidade de venda por proposta em carta fechada para a venda por negociação particular;
- b) Escolha e designação de entidades para proceder à venda por negociação particular;
- c) Relações contratuais entre a pessoa designada para intermediar a venda e a Administração Fiscal.

9 – As conclusões daquele grupo de trabalho desembocaram na produção de normas administrativas que criaram as seguintes regulamentações, até então ine-

xistentes, e que viriam a ser divulgadas por todos os serviços regionais e locais da Administração Fiscal:

- a) Do clausulado de um «contrato de mediação imobiliária» a celebrar entre a Administração Fiscal e a entidade encarregue de proceder à venda de imóveis penhorados, por negociação particular, entidade que deverá ser detentora de licença AMI, emitida pelo IMOPI (Instituto de Mercados e Obras Públicas e Particulares e do Imobiliário);
- b) Da admissão e exclusão de listas de mediadores na compra e venda de bens no âmbito dos processos de execução fiscal;
- c) Das formalidades de avaliação dos bens imóveis a vender naqueles processos;
- d) Dos procedimentos a observar na venda por negociação particular de bens imóveis e dos direitos que sobre eles incidem.

10 – Tendo em vista uma maior publicidade e transparência do procedimento de venda de bens no processo de execução fiscal, viria a ser emitida a Portaria n.º 352/2002, de 3 de abril (publicada no *Diário da República*, 1.ª série B, de 03/04/2002) que, em regulamentação do disposto no artigo 249.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, determinou a divulgação antecipada das vendas no *site* oficial da Direção-Geral dos Impostos (www.dgci.min-financas.pt), independentemente da sua modalidade, com a referência legal expressa sobre o modo de concorrer e com a indicação das formalidades a cumprir pelos eventuais concorrentes.

11 – Tendo sido obtida a satisfação da pretensão do reclamante, com a anulação da venda efetuada na execução fiscal e sua integração na massa falida, para prosseguimento do processo de falência, a punição disciplinar dos responsáveis pelas irregularidades da venda e a maior transparência do procedimento das vendas, em especial das vendas por negociação particular, com intervenção de pessoas estranhas à Direção-Geral dos Impostos, foi determinado o arquivamento do processo.

Notas:

Determinada a anulação judicial da venda efetuada no processo de execução fiscal e avocado este ao processo de falência, para satisfação dos direitos dos credores da empresa executada/falida, procedeu-se ao arquivamento dos autos.

O artigo 37.º do Regime do Contrato Individual de Trabalho (Código do Trabalho) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 49408, de 24/11/1969, sob a epígrafe de «Transmissão do Estabelecimento» previa a transmissão da posição que dos contratos de trabalho decorresse para a entidade empregadora, para o adquirente do estabelecimento.

A mesma matéria encontra-se atualmente regulada nos artigos 285.º a 287.º, do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12/02 (Capítulo V – Vicisitudes contratuais, Secção I – Transmissão de empresa ou estabelecimento).

Processo: P-10/10

Tipo de documento: Parecer

Ano de elaboração: 2010

Assunto: Fiscalidade. Execuções fiscais. Penhora de direitos de autor.

A – Evolução legislativa do artigo 824.º, do Código de Processo Civil e sua ratio legis

A.1 – Evolução legislativa do artigo 824.º, e de outras normas do Código de Processo Civil relativas à impenhorabilidade absoluta, relativa e parcial de certos bens do património do executado

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo judicial tributário e ao processo de execução fiscal, por via da remissão contida no artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44 129, de 28/12/1961, tendo sofrido, até à presente data, diversas alterações, das quais nos ocuparemos, quase em exclusivo, das que respeitam aos bens relativa ou parcialmente impenhoráveis, sem prejuízo das incursões sobre a evolução legislativa de outras normas do processo civil com aquelas conexas, nomeadamente as respeitantes à penhora de créditos e de depósitos bancários.

Os números 25 a 29 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44 129, de 28/12/1961, se bem que tenham considerações sobre a nova regulamentação do processo de execução, agora «profundamente remodelado» e tendo como limite objetivo «obter a satisfação da obrigação exequenda», correndo, em princípio, apenas «entre exequente e executado», nada nos dizem sobre a fundamentação para a existência de restrições à penhorabilidade de certos bens «compreendidos no património do devedor».

No articulado do Livro III (Do Processo), Título III (Do processo de execução), Subtítulo II (Da execução para pagamento de quantia certa), Capítulo I (Do processo ordinário), Secção II (Penhora), Subsecção I (Bens que podem ser penhorados), constam os artigos 821.º a 829.º, dos quais relevam, sobretudo, o artigo 822.º, relativo aos bens absoluta ou totalmente impenhoráveis e o artigo 823.º, sob a epígrafe de «Bens relativa ou parcialmente impenhoráveis», em que se estabe-

leceu a impenhorabilidade parcial de alguns dos bens atualmente identificados nos artigos 823.º a 824.º-A.

É de referir que a versão inicial do Código de Processo Civil não continha normas relativas à penhora de saldos de contas bancárias, atualmente constantes dos artigos 861.º-A e 824.º-A, neste último caso, quando o saldo da conta bancária resulte da satisfação de crédito impenhorável, embora regulasse já a penhora de créditos, no seu artigo 856.º

A primeira alteração introduzida à redação do (então) artigo 823.º – Bens relativa ou parcialmente impenhoráveis, do Código de Processo Civil, deveu-se à publicação do Decreto-Lei n.º 47 960, de 11/05/1967, que teve por principal objetivo a adaptação do direito adjetivo às disposições do novo Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344, de 25/11/1966, com entrada em vigor no dia 01/06/1967 (à exceção do disposto nos artigos 1841.º a 1850.º, que começou a vigorar somente em 01/01/1968).

Embora não pareçam significativas, na verdade, as alterações introduzidas à redação originária da alínea f) do n.º 1 deste artigo, estendem a proteção da impenhorabilidade parcial às pensões pagas pela cessação de contrato de trabalho (privado).

Tendo em vista o cumprimento das exigências consagradas no n.º 3 do artigo 293.º, da Constituição da República Portuguesa, o Decreto-Lei n.º 368/77, de 03/09 viria a alterar a redação da alínea a), do n.º 1 do artigo 823.º, do Código de Processo Civil⁹⁸, alteração que, de acordo com o ponto 2, alínea b), do seu preâmbulo, se justifica por si mesma.

A primeira grande reforma do processo civil viria a ser introduzida com a publicação do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12, que alterou (cfr. o seu artigo 1.º), aditou (artigo 2.º) e revogou (artigo 3.º) diversos artigos, procedendo à repu-

⁹⁸ Artigo 823.º – Bens relativa ou parcialmente impenhoráveis (redação dada pelo Decreto-Lei n.º 368/77, de 03/09)

1 –

a) Os bens do Estado e do território de Macau, assim como os das restantes pessoas coletivas quando se encontrem afetados ou estejam aplicados a fins de utilidade pública, salvo se a execução for por coisa certa ou para pagamento de dívida com garantia real;

b)

c)

d)

e)

f)

2

3

4

blicação do Código de Processo Civil (artigo 15.º), com entrada em vigor em 1/03/1996 e aplicação aos processos iniciados após aquela data (artigo 16.º, n.º 1, com as exceções previstas no n.º 2 e no artigo 17.º).

No que respeita à penhora, transcrevem-se alguns excertos do preâmbulo do referido diploma:

« (...) A penhora – fase verdadeiramente nuclear do processo executivo – é objeto de significativa reformulação, quanto a alguns aspetos do regime vigente, no sentido de, por um lado, obstar à frustração da finalidade básica do processo executivo, a satisfação efetiva do direito do exequente, e, por outro lado, garantir, em termos satisfatórios, os direitos ilegítimamente atingidos pela realização, conteúdo ou âmbito de tal diligência (...).

(...) realiza-se uma destriça entre as figuras da impenhorabilidade absoluta, relativa, parcial e da penhorabilidade subsidiária (...).

(...) Na definição do que devam ser bens absoluta e relativamente penhoráveis foi-se colher alguma inspiração em soluções constantes da recente Lei n.º 91-650, de 9 de julho de 1991, que, no direito processual civil francês procedeu à revisão de numerosos preceitos referentes ao processo de execução.

Quanto à penhorabilidade parcial – para além de se estabelecer que os regimes ora instituídos prevalecem sobre quaisquer disposições legais especiais que estabeleçam impenhorabilidades absolutas sem atender ao montante dos rendimentos percebidos, em flagrante violação do princípio constitucional da igualdade (cf., nomeadamente, os Acórdãos n.ºs 349/91 e 411/93 do Tribunal Constitucional, sobre a impenhorabilidade absoluta das pensões da segurança social, decorrente do artigo 45.º, n.º 4, da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto) –, são atribuídos ao juiz plenos poderes para, em concreto, determinar a parte penhorável das quantias e pensões de índole social percebidas à real situação económica do executado e seu agregado familiar, podendo mesmo determinar a isenção total de penhora quando considere justificado.

(...) No que respeita à penhora de direitos (...) tenta proceder-se a uma regulamentação da forma de efetivação e efeitos da penhora de depósitos bancários, regulando, designadamente, a matéria da determinação e disponibilidade do saldo penhorado».

A filosofia exposta viria a traduzir-se nas alterações à redação dos artigos 822.º, 823.º, 824.º, assim como no aditamento do artigo 861.º-A, atinente à penhora de saldos de contas bancárias.

O passo seguinte na reforma da ação executiva foi dado pelo Decreto-Lei n.º 180/96, de 25/09, que veio estabelecer «a possibilidade de o juiz isentar execucio-

nalmente de penhora quaisquer rendimentos auferidos a título de vencimentos, salários ou pensões, tendo em conta a natureza da dívida e as condições económicas do executado» (na reforma introduzida pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12, apenas podiam ser isentos de penhora os rendimentos de pensões – cfr. a nota 10), introduzindo alterações à redação dos artigos 822.º, 824.º e 861.º-A e aditando o artigo 824.º-A, com a redação anteriormente consagrada no n.º 2 do artigo 822.º (cfr. nota 8).

A chamada «Reforma da Ação Executiva» teve início com a publicação do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8/03, que, dados «Os atrasos do processo de execução [que se têm] assim traduzido em verdadeira denegação de justiça, colocando em crise o direito fundamental de acesso à justiça», aportou maior celeridade aos atos do processo de execução, nomeadamente, através da simplificação dos «procedimentos da penhora, designadamente da de depósitos bancários», introduzindo alterações à redação, entre vários outros, dos artigos 823.º, 824.º e 861.º-A, do Código de Processo Civil, com entrada em vigor em 15/09/2003.

Ainda na senda da «Reforma da Ação Executiva» iniciada com a publicação do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8/03, sobrevieram novas alterações à redação dos artigos 824.º e 861.º-A, do Código de processo Civil, aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20/11, com entrada em vigor em 31/03/2009.

A.2 – Sentido da evolução legislativa das normas relativas à penhorabilidade parcial dos vencimentos, salários, pensões e outras prestações sociais

Traçada a evolução legislativa das normas referentes à impenhorabilidade de determinados bens do património do devedor – em especial no que concerne à penhora de vencimentos, salários e outras prestações de natureza semelhante, pensões e outras prestações sociais, tentaremos surpreender o espírito que lhe presidiu ao longo do tempo:

1. O principal objetivo do processo executivo tem sido a de obter a satisfação da obrigação exequenda, a expensas do património do devedor;
2. Não obstante, desde a aprovação do atual Código de Processo Civil, ficaram sempre isentos de penhora (absoluta, relativa ou parcialmente) determinados bens do património do devedor, dentro dos limites da «moral pública» ou do interesse público a que se encontravam afetos, no caso de o executado ser o Estado ou outra pessoa coletiva de direito público;
3. De entre os bens relativa ou parcialmente impenhoráveis, dentro de determinados limites, sempre se destacaram os rendimentos provenientes do trabalho por conta de outrem, das pensões e de outras prestações de natureza social, muito embora se tenha registado uma variação da parte suscetível de

penhora, inicialmente em função da natureza da dívida e, posteriormente, também em função do quantitativo, quer da dívida, quer do rendimento⁹⁹;

4. Assim, embora a redação inicial das alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 823.º, do Código de Processo Civil, determinassem a impenhorabilidade de «Dois terços dos soldos dos militares, dos proventos dos funcionários públicos, das soldadas, vencimentos e salários de quaisquer empregados e trabalhadores» e de

«Dois terços das pensões alimentícias, das quantias pagas pelo Estado ou por qualquer estabelecimento ou companhia a título de aposentação, reforma, auxílio, doença, invalidez, montepio, seguro, indemnização por acidente ou renda vitalícia, e de quaisquer outras pensões de natureza semelhante.»,

respetivamente, o seu n.º 2 permitia que tais rendimentos pudessem ser penhorados até metade, quando a execução proviesse de «de comedorias ou géneros fornecidos para alimentação do executado, do seu cônjuge ou dos seus ascendentes e descendentes» e que, nos casos restantes, fosse fixada pelo juiz, segundo o seu prudente arbítrio e tendo em atenção as condições económicas do executado, entre um terço e um sexto»;

5. Muito embora o salário mínimo nacional tivesse sido instituído pelo Decreto-Lei n.º 217/74, de 27/05, garantido «a todos os trabalhadores por conta de outrem, incluindo funcionários públicos e administrativos» (artigo 1.º, n.º 1)¹⁰⁰ e o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12 fizesse referência ao equilíbrio entre as partes do processo executivo e à proporcionalidade da penhora, declarando que « (...) A penhora (...) [visa] a satisfação efetiva do direito do exequente, e, por outro lado, garantir, em termos satisfatórios, os direitos ilegítimamente atingidos pela realização, conteúdo ou

⁹⁹ A impenhorabilidade parcial destes rendimentos dever-se-ia, segundo Lopes Cardoso *Manual da Ação Executiva* – INCM, Lisboa, 1987, págs. 333 e ss.), a motivos de humanidade, devendo a determinação da parte penhorável ter em atenção «a importância líquida de impostos e outras deduções legais». Ainda, nas palavras do mesmo autor: «Por outro lado, esgotada em uma execução a parte penhorável das quantias líquidas referidas, não pode fazer-se nova penhora enquanto não estiver paga essa execução e, portanto, subsista a penhora anterior.»

¹⁰⁰ De acordo com o ponto 4 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 217/74, de 27/05, a decisão de garantir uma remuneração mensal mínima, integrou-se num conjunto de benefícios sociais ali contemplados, «especialmente dirigido a melhorar a situação das classes que se encontra(va)m em pior situação», beneficiando cerca de 50% da população ativa (a medida, de natureza transitória, não beneficiou de imediato os elementos das forças armadas, os menores de 21 anos, os trabalhadores rurais e as empregadas domésticas, nem os que trabalhassem para entidades patronais com cinco ou menos trabalhadores e que não demonstrassem viabilidade económica que permitisse o pagamento daquele nível remuneratório).

âmbito de tal diligência (...)), as alterações então introduzidas ao artigo 824.º, do Código de Processo Civil, continuaram a não remeter para o seu valor à data da penhora;

6. A primeira referência expressa aos limites da penhorabilidade, por cotejo entre os rendimentos auferidos pelo executado e o do salário mínimo nacional, surgiu com as alterações decorrentes da publicação do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 08/03 – Reforma da Ação Executiva;

7. A introdução da referência ao valor do salário mínimo nacional, enquanto limite para a penhorabilidade de certos rendimentos do executado (salários e pensões ou saldos de contas de depósito à ordem), decorre da progressiva «desjurisdicionalização»¹⁰¹ do processo executivo.

B – A «Reforma da Ação Executiva»

B.1 – A impenhorabilidade parcial de vencimentos, salários ou prestações de natureza semelhante, auferidos pelo executado

Como já foi referido supra, a referência ao salário mínimo nacional, enquanto limite à penhorabilidade dos rendimentos de trabalho e de prestações de natureza semelhante, assim como de pensões e de outras prestações sociais foi introduzida no artigo 824.º, do Código de Processo Civil, pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 08/03 e poderá relacionar-se com a já mencionada «desjurisdicionalização» do processo executivo.

Efetivamente, a partir da «reforma da ação executiva», introduzida por aquele decreto-lei e aperfeiçoada por outros diplomas posteriores, entre os quais o Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20/11, pode ser efetuada a penhora sem necessidade de despa-

¹⁰¹ Tal «desjurisdicionalização», que consiste em dispensar a intervenção do juiz na prática de determinados atos do processo, sem, no entanto, dispensar o seu controlo «*a posteriori*» difere da «desjudicialização», que consistiria em permitir execuções sem processo, teve início já na reforma do processo civil de 1995-1996, com a simplificação da execução baseada em sentença e o alargamento do âmbito do título executivo (Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12), complementada pelo Decreto-Lei n.º 274/97, de 08/10, que alargou o âmbito do processo sumário de execução e pelo Decreto-Lei n.º 269/98, de 1/09, que reformou, revitalizando-o, o processo de injunção. Sobre a distinção entre «desjurisdicionalização» e «desjudicialização», cfr. FREITAS, José Lebre de, «Agente de Execução e Poder Jurisdicional», in *THEMIS – Revista da Faculdade de Direito da UNL*, Ano IV, n.º 7 – 2003, págs. 19 e ss.

A «desjurisdicionalização» esteve sempre e continua a manifestar-se no processo de execução fiscal, em que o agente da execução é o Chefe do Serviço de Finanças, agora denominado de «órgão da execução fiscal» (anteriormente, por Chefe da Repartição de Finanças e, na execução fiscal, por juiz auxiliar – cfr. o artigo 40.º, do CPCI).

cho liminar ou de citação prévia¹⁰² do executado, podendo haver execuções que se extinguem sem passarem pelo controlo do juiz, que apenas ocorre em caso de litígio.

A penhora é precedida de diligências a efetuar pelo agente da execução, nas situações previstas no artigo 812.º-C e, ainda, nos restantes casos, se tiver havido dispensa de citação prévia (cfr. o n.º 3 do artigo 812.º-F). As diligências e consultas prévias à penhora encontram-se reguladas nos artigos 832.º e seguintes, seguindo-se-lhes a ordem de penhora, contra a qual o executado poderá deduzir oposição, incidente da competência do juiz, no qual o executado poderá invocar a ofensa aos limites da penhorabilidade daqueles rendimentos.

Também o procedimento da penhora daqueles rendimentos, enquanto rendimentos periódicos, regulada agora pelo artigo 861.º, passou a ter regras diferentes, após a nova redação que lhe foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 08/03:

– na redação anterior à reforma da ação executiva, o artigo 861.º do Código de Processo Civil apenas regulava as formalidades a observar na penhora de abonos ou vencimentos de funcionários públicos e no depósito das respetivas quantias, na Caixa Geral de Depósitos (banco do Estado até à sua transformação em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos), que passaram, posteriormente, a aplicar-se a quaisquer rendimentos periódicos, quer se trate de rendimentos de causa pessoal (abonos, vencimentos, salários, pensões, desde que objetivamente penhoráveis, nos termos do artigo 824.º) ou de causa real (rendas – à exceção dos juros de depósitos, que seguem o regime da penhora de saldos bancários, regulado pelo artigo 861.º-A);

– no direito anterior, a penhora dos salários dos empregados (que não fossem funcionários públicos) seguia as regras da penhora de créditos, estabelecidas pelo artigo 856.º¹⁰³.

Ora, a penhora de créditos, sendo uma penhora junto de um terceiro, estranho à execução, – o *debitor debitoris* – dada a imaterialidade do crédito, que pode até nem existir, sempre careceu de diligências prévias, tendentes à comprovação da existência do bem e à sua correta identificação, devendo aquele (o devedor do executado) prestar a sua colaboração, após ter sido notificado para o efeito. Ao

¹⁰² O artigo 812.º do Código de Processo Civil, que anteriormente previa aqueles atos processuais, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20/11. A matéria encontra-se agora regulada nos artigos 812.º-C a 812.º-F, aditados pelo mesmo diploma legal.

¹⁰³ Sobre o assunto, cfr. PINTO, Rui, «Penhora e Alienação de Outros Direitos – Execução especializada sobre créditos e execução sobre direitos não creditícios na Reforma da Ação Executiva», in *THEMIS*, Ano IV, n.º 7, 2003 – págs. 133 e ss.

seu silêncio é atribuído efeito cominatório (semipleno¹⁰⁴), ficando obrigado ao depósito do valor do crédito penhorado (artigo 860.º).

Embora os rendimentos periódicos a que se refere o artigo 861.º do Código de Processo Civil continuem a ter natureza de créditos, não se esclarece qual a posição do «locatário, do empregador ou da entidade que os deva pagar», em caso de silêncio sobre a existência do crédito; julga-se que a oposição a que se refere a atual redação do n.º 3 do preceito em análise, seja a oposição do executado, com qualquer dos fundamentos do artigo 863.º-A, um dos quais a extensão com que a penhora foi realizada, em ofensa aos limites da penhorabilidade.

O melindre da posição quer do locatário, do empregador ou da entidade que deva pagar aqueles rendimentos, quer do executado, remete para o agente da execução a responsabilidade pelas diligências prévias à penhora (cfr. os artigos 808.º, n.º 1, 832.º, 833.º-A e 833.º-B), que deverá respeitar a ordem estabelecida pelo artigo 834.º, devendo o auto da penhora dos rendimentos periódicos mencionar o valor mensal sobre que a mesma deve incidir, observando os limites dos n.ºs 1 a 3 do artigo 824.º¹⁰⁵

A determinação daqueles limites parece ser hoje pacífica¹⁰⁶, sem prejuízo de o juiz poder isentar de penhora os rendimentos do executado (atualmente pelo prazo de 6 meses (n.º 4 ou por período considerado razoável (n.º 6); determinar a redução da parte penhorável para metade do mínimo previsto no n.º 2 do artigo 824.º (pelo mesmo período de 6 meses (n.º 5) ou por período considerado razoável (n.º 6); afastar a aplicação do n.º 3 do artigo 824.º ou reduzir o limite mínimo imposto pelo seu n.º 2 (n.º 7).

¹⁰⁴ Trata-se de um efeito cominatório semipleno, dado que, o devedor do crédito inexistente, que não tenha prestado a informação a que se refere o n.º 2 do artigo 856.º, pode ainda deduzir oposição à penhora, incidente em que poderá obter a prova da inexistência do crédito penhorado – Cfr. o n.º 4 do artigo 860.º, do Código de Processo Civil: «4 – Verificando-se, em oposição à execução, no caso do n.º 4 do artigo 856.º, que o crédito não existia, o devedor responde pelos danos causados, nos termos gerais, liquidando-se a sua responsabilidade na própria oposição, quando o exequente faça valer na contestação o direito à indemnização.» (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de novembro, com entrada em vigor no dia 31 de março de 2009.)

Sobre as modalidades da penhora de créditos e os efeitos do silêncio do devedor, cfr. GOMES, Manuel Januário da Costa, «Penhora de Direitos de Crédito. Breves notas», in *THEMIS*, Ano IV, n.º 7, 2003 – págs. 105 e ss.

¹⁰⁵ Acompanha-se, neste particular, a posição defendida por Rui Pinto, ob. citada na nota 27.

¹⁰⁶ O que parece não ser líquido é se, na determinação da parte penhorável, se têm conta os rendimentos brutos ou os rendimentos líquidos. Eurico Lopes Cardoso, no seu *Manual da Ação Executiva* defendeu, no âmbito do direito anterior, que a penhora incidia sobre os rendimentos líquidos. Cfr. nota 21.

B.2 – Prestações de natureza semelhante a vencimentos e salários ou prestações de natureza semelhante, auferidos pelo executado. Prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de outra qualquer regalia social, seguro, indemnização por acidente ou renda vitalícia, ou de quaisquer outras pensões de natureza semelhante

Os rendimentos periódicos a que se refere o artigo 861.º do Código de Processo Civil têm, uns, causa pessoal e outros, causa real. São rendimentos de causa pessoal¹⁰⁷:

- «a) rendimentos do trabalho, *lato sensu*, seja por conta de outrem seja a título de prestação de serviços, como vencimentos, salários, avenças ou prestações de natureza semelhante¹⁰⁸;
- b) prestações sociais, como abonos, subsídios e pensões de reforma;
- c) prestações pagas regularmente a título de seguro ou indemnização.»

Atenhamo-nos na alínea a) da classificação supra – rendimentos periódicos do trabalho, em sentido lato.

As noções de contrato de trabalho e de contrato de prestação de serviços são-nos dadas pelos artigos 1152.º e 1154.º do Código Civil, respetivamente, sendo o primeiro objeto de legislação especial¹⁰⁹ e tendo como traços distintivos prin-

¹⁰⁷ Transcrição da classificação proposta por Rui Pinto, ob. citada na nota 27.

¹⁰⁸ Considera o autor citado na nota precedente, ob. cit., que não existem limites à penhorabilidade dos rendimentos auferidos de modo excecional, como sejam os prémios de produtividade, bónus de desempenho, subsídios de deslocação e ajudas de custo, que deverão ser penhorados como créditos, nos termos do artigo 856.º. Cita a decisão do STJ em Acórdão de 9/12/1967 (*BMJ* 172,182 – Sumário: I – A penhora incidente sobre o vencimento não abrange um subsídio de deslocação para o estrangeiro, nem as ajudas de custo relativas ao período dessa deslocação. II – Está isento de penhora uma casa económica destinada a constituição de um casal de família.) e, no sentido de tais rendimentos eventuais se encontrarem abrangidos pela previsão do artigo 824.º, o Acórdão RE, de 27/11/1974 (*BMJ* 242,369).

Veja-se, por último, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 14/07/2007, no processo n.º 10641/2006-7, cujo sumário se transcreve: «As indemnizações por despedimento estão abrangidas pelo disposto no artigo 824.º/1, alínea a) e 824.º-A ambos do Código de Processo Civil sendo, portanto, impenhoráveis nos termos e condições indicados nesses preceitos.»

¹⁰⁹ A noção de contrato de trabalho consta ainda do artigo 11.º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12/02. Também o n.º 1 do artigo 12.º deste Código, estabelece a presunção da existência de um contrato de trabalho, nas situações enumeradas nas suas alíneas.

Para além do Código do Trabalho, a regulamentação da prestação laboral consta da Regulamentação do Código do Trabalho, aprovada pela Lei n.º 105/2009, de 14 de setembro. A prestação de trabalho na função pública é regulada pelo Regime do Contrato de Trabalho em Funções Públicas, aprovado pela Lei n.º 59/2008, de 11 de setembro.

cipais a onerosidade e a subordinação jurídica¹¹⁰, enquanto o segundo, que pode revestir as modalidades de mandato, depósito e empreitada (cfr. o artigo 1155.º, do mesmo Código), se caracteriza pela autonomia da prossecução da atividade que tem por objeto.

A atual definição de contrato de trabalho, contida no artigo 11.º do Código do Trabalho, difere da anteriormente dada pelo artigo 1.º do *Regime do Contrato Individual de Trabalho*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 49 408, de 24/11/1969 (LCT), na medida em que este último especificava que a prestação de trabalho poderia consistir numa «atividade intelectual ou manual», reproduzindo a redação do artigo 1152.º, do Código Civil, enquanto o novo diploma refere apenas a prestação de uma atividade, sem outros qualificativos¹¹¹.

Também a presunção da existência de uma contrato de trabalho, nas situações previstas em qualquer das alíneas do n.º 1 do artigo 12.º, do atual Código do Trabalho, cujo elenco parece corresponder a uma enumeração taxativa, diverge do anterior artigo 2.º, da LCT, que equiparava expressamente a contrato de trabalho determinadas prestações de uma atividade realizada em benefício de outrem, embora ao abrigo de contratos atípicos de conteúdo próximo do da prestação de serviços,

¹¹⁰ Ver, entre outros, no âmbito do direito anterior, Galvão Teles, «Contratos Civis», em *BMJ*, 83.º, págs. 165 e ss.: «a subordinação consiste em a entidade patronal poder dalgum modo orientar a atividade em si mesma, quanto mais não seja no tocante ao lugar ou momento da sua prestação» e Monteiro Fernandes, *Noções de Direito do Trabalho*, 3.ª Edição, pág. 54:

«Para se concluir se o trabalhador está ou não subordinado é necessário recorrer a outros meios, quer dizer, a elementos concretos que constituam *indícios* de subordinação – esses meios serão aspetos *parcelares* da relação de trabalho, presentes na sua normal conformação concreta, os quais funcionarão assim como *índices* da existência do respetivo contrato; citam-se, entre outros, a propriedade dos instrumentos de trabalho, a natureza do local de trabalho, a natureza da prestação, a fórmula de remuneração, a existência ou inexistência de horário de trabalho.»

De acordo com o Parecer n.º 6/81 da Procuradoria-Geral da República, de 25/05 (*BMJ* 312, págs. 112 e ss., cuja doutrina foi reafirmada no Parecer n.º 57/89, de 12/07, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 03/11/1989:

«Mas a subordinação jurídica – convém referi-lo – tem que entender-se com bastante latitude e flexibilidade, de modo a abranger as variadíssimas gradações de que é suscetível, variáveis em função das aptidões profissionais do trabalhador e da tecnicidade das próprias tarefas, sendo certo, por outro lado, que a doutrina e a jurisprudência vêm sustentando que um tal conceito apenas exige a mera possibilidade de ordens e direção.»

¹¹¹ Em anotação ao artigo 1152.º, do Código Civil, escreveram Pires de Lima e Antunes Varela (*Código Civil Anotado* – Volume II, Coimbra Editora, nota 3, pág. 699):

«Não há, escreve Raul Ventura (*A relação jurídica do trabalho*, n.º 11), trabalho exclusivamente intelectual. Todo o esforço humano é dirigido pela vontade para o conseguimento de certa finalidade prática, com o concurso de todas as outras faculdades humanas. Nenhum trabalho, mesmo manual, deixa de ser simultaneamente um ato de inteligência e de vontade. Nenhum trabalho, mesmo intelectual, pode prescindir de manifestações físicas. (...) A distinção entre as duas formas de trabalho tinha, no domínio da legislação anterior ao Decreto-Lei n.º 49 408, o seu interesse prático quase limitado à classificação dos trabalhadores. Eram *empregados* os dadores de trabalho intelectual, e *assalariados*, os outros (...).»

Adiante se abordará a questão da existência de «direitos de autor», no âmbito de um contrato de trabalho.

em qualquer das suas modalidades, desde que houvesse indícios de subordinação jurídica, entre os quais a dependência económica do trabalhador¹¹² ou, até mesmo, quanto a contratos a que as partes tivessem atribuído um *nomen iuris* diverso, mas cujo conteúdo correspondia às características do contrato de trabalho.

A jurisprudência determinará se a enumeração das situações em que o n.º 1 do artigo 12.º do atual Código do Trabalho funda a presunção da existência de um contrato de trabalho é uma enumeração taxativa ou meramente enunciativa.

Quanto às alíneas b) e c) da classificação supra – rendimentos de causa pessoal: («b) prestações sociais, como abonos, subsídios e pensões de reforma;» e «c) prestações pagas regularmente a título de seguro ou indemnização»), não há dúvida de que, sendo grande parte das mesmas substitutivas dos rendimentos de trabalho, por perda da capacidade laborativa, ou provenientes de esquemas públicos ou privados de cobertura do «risco social», elas têm causa pessoal, sendo parcialmente impenhoráveis, nos termos do artigo 824.º, n.º 1, alínea b).

Anteriormente à consagração legislativa dos limites da penhorabilidade dos rendimentos de causa pessoal, por referência ao valor do salário mínimo nacional, foram aqueles limites fixados, por diversas vezes, pela via jurisprudencial. Passam a mencionar-se alguns Acórdãos do Tribunal Constitucional sobre o tema:

1. Acórdão n.º 349/91 – Processo n.º 297/89 – 2.ª Secção (mencionado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12)

– Em 6 de junho de 1988, a exequente nomeou à penhora 1/6 da pensão de reforma que o executado auferia no Centro Nacional de Pensões (subsumível à hipótese do artigo 823.º, n.º 1, alínea f), na redação anterior à reforma do processo civil – Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12 : Estão também isentos de penhora – «f) Dois terços das prestações periódicas pagas a título de aposentação, reforma, auxílio, doença, invalidez, montepio, seguro, indemnização por acidente ou renda vitalícia, e de outras pensões de natureza semelhante»);

– O Centro Nacional de Pensões respondeu que, «salvo para efeitos de alimentos, as pensões pagas por aquela Instituição são absolutamente impenhoráveis,

¹¹² Cfr. a extensa jurisprudência tirada no âmbito da vigência da LCT, citada por Abílio Neto em comentários ao artigo 1.º, no *Contrato de Trabalho – Notas Práticas*, Ediforum, Lisboa, 1997, agrupada sob as epígrafes de: 1 – «Noção e características» (do CT – contrato de trabalho); 2 – «CT e contrato de prestação de serviços»; 3 – «CT e gerência, mandato comercial ou qualidade de sócio»; 4 – «CT e contrato de agência»; 5 – «CT e conta em participação»; 6 – «CT e representação de terceiros»; 7 – «CT e contrato de avença»; 8 – «CT e profissões livres»; 9 – «CT e função pública (contratos administrativos)»; 10 – «Acumulação de funções de natureza pública com outras de natureza privada – concorrência de regimes»; 11 – «CT e empreitada»; 12 – «CT e sócio de cooperativa»; 13 – «CT e mediação» e 14 – «CT e contrato de cessão de mão de obra ou de trabalho temporário».

nos termos do artigo 45.º da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto (Bases da Segurança Social)»;

– O M.º juiz recusou a aplicação, com fundamento em inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade, condensado no artigo 13.º da Constituição, da norma constante do n.º 1 do artigo 45.º da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto;

– Embora com um voto de vencido, o Tribunal Constitucional considerou que, aplicada ao caso concreto, a norma não era inconstitucional.

2. Acórdão n.º 411/93 – Processo n.º 434/91 – 2.ª Secção (mencionado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12)

– O Tribunal Constitucional julgou inconstitucional a norma do artigo 45.º da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto, que estabelecia a impenhorabilidade absoluta das pensões da Segurança Social, na parte em que o seu valor exceda «o mínimo necessário e adequado para garantir uma sobrevivência digna do pensionista», por violação do princípio da igualdade e do princípio da proteção da propriedade privada, em que se insere o direito do credor.

3. Acórdão n.º 318/99 – Processo n.º 855/98 – 1.ª Secção:

– Penhora de parte de pensão de invalidez, paga pela Caixa Geral de Aposentações, único provento do casal;

– Foi declarada a inconstitucionalidade da norma do artigo 824.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil (na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12, por permitir a penhora de 1/3 de pensões, cujo valor não fosse superior ao do salário mínimo nacional em vigor, por violação do princípio da dignidade humana (ínsito nas disposições conjugadas dos artigos 1.º, 59.º, n.º 2, alínea a) e 63.º, n.º 1 e 3, da Constituição).

4. Acórdão n.º 62/02 – Processo n.º 251/01 – 2.ª Secção – Declara inconstitucionais as normas dos «artigos 821.º, n.º 1 e 824.º, n.º 1 alínea b) e n.º 2, do Código de Processo Civil, na interpretação segundo a qual são penhoráveis as quantias percebidas a título de rendimento mínimo garantido (criado pela Lei n.º 19-A/96, de 29/06), por violação do princípio da dignidade humana.»

5. Acórdão n.º 177/02 – Processo n.º 546/01 – Plenário – Declara inconstitucionais, com força obrigatória geral, as normas dos «artigos 821.º, n.º 1 e 824.º, n.º 1 alínea b) e n.º 2, do Código de Processo Civil (na redação do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25/09), na parte em que permitem “a penhora até 1/3 das prestações periódicas pagas ao executado que não é titular de outros bens penhoráveis suficientes para satisfazer a dívida exequenda, a título de regalia social ou de pensão, cujo valor global não seja superior ao salário mínimo nacional (...)”».

6. Acórdão n.º 96/2004 – Processo n.º 423/2003 – 1.ª Secção – Julga inconstitucional, por violação do princípio da dignidade humana,

«a norma que resulta da conjugação do disposto na alínea a) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 824.º do Código do Processo Civil (na redação do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25/09), na parte em que permite a penhora de uma parcela do salário do executado que não é titular de outros bens suficientes para satisfazer a dívida exequenda, e na medida em que priva o executado da disponibilidade de rendimento mensal correspondente ao salário mínimo nacional.»

7. Acórdão n.º 657/06 – Processo n.º 777/2004, 2.ª Secção¹¹³.

¹¹³ Este Acórdão foi já objeto de análise da subscritora no âmbito do processo P-7/06, em que foi possível extrair as seguintes conclusões, algumas das quais relacionadas com a penhora de saldos de contas bancárias, resultantes da satisfação de créditos parcialmente impenhoráveis e/ou de valor inferior ao do salário mínimo nacional:

1. O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 657/06, proferido no Processo n.º 777/2004, da 2.ª Secção, analisou o recurso apresentado pelo Representante do Ministério Público junto do Tribunal da Relação de Lisboa, de um Acórdão deste Tribunal, de 11 de maio de 2004, que recusou a aplicação da norma do artigo 824.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), com fundamento na sua inconstitucionalidade, por permitir «a penhora de qualquer percentagem no salário de executados quando tal salário é inferior ao salário mínimo nacional ou quando, sendo superior, o remanescente disponível para os mesmos após a penhora, fique aquém do salário mínimo nacional»;

2. Como decorre das alegações do Representante do Ministério Público junto do Tribunal Constitucional e do fundamento inicial do Acórdão em apreço, a norma desaplicada pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa era a que constava do artigo 824.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do CPC, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 180/96, de 25/09, sendo que, à data da decisão, já vigorava a redação atual do mesmo artigo 824.º, do CPC, dada pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de março (reforma da ação executiva), apenas aplicável aos processos instaurados a partir de 15 de setembro de 2005, e, por isso, irrelevante para a mesma decisão;

3. Nos fundamentos 3 a 9 do Acórdão em análise, o Tribunal Constitucional invoca a anterior jurisprudência, traçando a distinção entre os limites à penhora de salários e vencimentos (artigo 824.º, n.º 1, alínea a), do CPC) e os limites à penhora de pensões e outras regalias sociais (alínea b), discorrendo sobre a inexistência de um limite de impenhorabilidade total, deixado ao prudente arbítrio do juiz em face das circunstâncias de cada caso concreto, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo citado, na redação desaplicada pelo Tribunal da Relação de Lisboa. Nos termos dos n.ºs 2 e 3, do artigo 824.º do CPC, na redação então em vigor, o juiz decidiria sobre a percentagem do vencimento ou regalia social periódica a penhorar, variável entre 1/3 e 1/6 do seu quantitativo;

4. Porém, como foi dito supra (ponto 2), o Acórdão em análise foi tirado no âmbito de uma norma já revogada, encontrando-se agora ultrapassada a problemática ali discutida, porquanto a nova redação do artigo 824.º, do CPC veio resolver, pela via legislativa, a questão dos limites mínimo e máximo da impenhorabilidade dos rendimentos de trabalho e dos rendimentos provenientes de «prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de outra qualquer regalia social»;

5. No que respeita aos limites da impenhorabilidade dos saldos de contas bancárias, regem atualmente o n.º 3 do mencionado artigo 824.º, do CPC e o artigo 824.º-A, do mesmo Código, cuja coordenação levanta diversos problemas quanto à forma como as entidades bancárias executam as ordens de penhora que lhes são dirigidas pela Direção-Geral dos Impostos, em cuja notificação se não faz referência a esta última norma;

6. Efetivamente, embora o n.º 3 do artigo 824.º, do CPC determine a impenhorabilidade do valor global do depósito, correspondente a um salário mínimo nacional, haverá que ter em atenção que,

Não foi possível localizar jurisprudência constitucional sobre os limites da penhorabilidade dos rendimentos de trabalho ou de pensões, em data posterior à reforma da ação executiva, em que tais limites passaram a ser referidos ao salário mínimo nacional, nem sobre «prestações de natureza semelhante» auferidas pelo executado.

Porém, como nota Rui Pinto¹¹⁴, o Código de Processo Civil prevê ainda a penhora de direitos não creditícios, alguns dos quais têm por objeto coisas incorpóreas, como são, por exemplo, o direito patrimonial de autor (artigo 47.º, do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos)¹¹⁵, o direito sobre programas de computador e os direitos da propriedade industrial, relativos a patentes, modelos de utilidade, registos de modelos e desenhos industriais, registos de marcas (artigo 29.º, n.º 1, do Código da Propriedade Industrial), quer apresentem estrutura não relacional, quer essa estrutura esteja presente¹¹⁶.

B.3 Tratamento fiscal dos rendimentos do trabalho

Muito embora se tenham referido até agora, quase em exclusivo, normas do Código do Processo Civil, não se perdeu de vista que o objeto do presente estudo respeita às penhoras efetuadas em processo de execução fiscal, da competência do órgão da execução fiscal, com funções que, embora não se esgotem nas que são cometidas ao «agente da execução», lhes são equiparáveis, no que respeita às diligências prévias à penhora e à emissão da ordem de penhora (no caso das execuções promovidas pela Direção-Geral do Impostos, o Chefe do Serviço de Finan-

de acordo com a estatuição do artigo 824.º-A, é impenhorável o depósito resultante de créditos impenhoráveis, na mesma medida em que o é o crédito originário;

7. Desta forma, quando o saldo de uma conta bancária provém de depósitos de salários ou pensões e é inicialmente insuficiente para satisfazer o total do valor penhorado, sendo necessária a sucessão por tratos mensais, não basta que as instituições de crédito resguardem da penhora o valor global equivalente ao do salário mínimo nacional, apresentado pela conta naquela data; mantendo-se a penhora por tratos sucessivos, até à satisfação do crédito exequendo, terão os bancos que fazê-lo em cada nova entrada para a conta penhorada, desde que proveniente do depósito periódico de rendimentos com aquela natureza;(...).

¹¹⁴ PINTO, Rui, «Penhora e Alienação de Outros Direitos – Execução especializada sobre créditos e execução sobre direitos não creditícios na Reforma da Ação Executiva», in *THEMIS*, Ano IV, n.º 7, 2003 – págs. 133 e ss.

¹¹⁵ Sendo a penhora do direito de autor um dos principais motivos do presente trabalho, ser-lhe-á adiante dedicada atenção particular.

¹¹⁶ Cfr. o autor citado na nota 46, que distingue, por exemplo, entre o direito à exploração económica do direito, ainda potencial – caso em que, não tendo o mesmo uma estrutura relacional, a penhora deve ser feita por simples notificação ao executado, precedida de comunicação ao registo, no caso dos direitos registáveis e os créditos fundados nos mesmos direitos ou em direitos potestativos autónomos, que devem seguir o regime da penhora de créditos.

ças), pelo que se considera ser de alguma utilidade a referência ao tratamento fiscal dos rendimentos do trabalho, por conta de outrem e por conta própria.

Constituem base de incidência do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de acordo com o artigo 1.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro¹¹⁷, os valores anuais dos rendimentos provenientes das atividades enquadradas nas Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente; Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais; Categoria E – Rendimentos de capitais; Categoria F – Rendimentos prediais; Categoria G – Incrementos patrimoniais; Categoria H – Pensões.

Relevam para o nosso trabalho os rendimentos integrados nas Categorias A (artigo 2.º do Código do IRS) e Categoria B (artigo 3.º do mesmo Código, por referência a algumas das profissões inscritas na lista anexa ao Código).

Começaríamos, desde logo, por dizer que os rendimentos da Categoria A são, entre outros, as remunerações percebidas no âmbito de «contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado»¹¹⁸; de «contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante»¹¹⁹; do «exercício de função, serviço ou cargo públicos» ou das «situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, (...) ainda que sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora», compreendendo, designadamente,

«ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não»,

¹¹⁷ Todas as referências e transcrições adiante se baseiam nas redações atualmente em vigor para os respetivos preceitos.

¹¹⁸ Cfr. o n.º 1 do artigo 12.º do Código do Trabalho, transcrito na nota 33.

¹¹⁹ Seria, talvez, mais adequado falar-se em contratos de prestação de serviços, pelos quais o trabalhador presta a sua atividade e não apenas o resultado da mesma, nas situações indicadas na norma citada na nota anterior. De notar, aliás, que, sempre que tal atividade seja prestada a apenas uma entidade, é facultado ao trabalhador que, no anexo B à declaração modelo 3 de rendimentos, possa exercer a opção pela tributação de tais rendimentos como se de rendimentos da categoria A se tratasse. Em tais situações, o órgão da execução fiscal procede, em regra, à sua penhora, dentro dos limites da penhorabilidade dos vencimentos e salários, solução que já tem sido obtida no âmbito de vários processos instruídos no Provedor de Justiça. Porém, tal solução não se compagina com o reconhecimento daqueles rendimentos como vencimentos ou salários, se o trabalhador se encontrar vinculado por vários contratos «de aquisição de serviços», cujos rendimentos se incluem na previsão do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS.

realidades que não coincidem exatamente com o conceito de retribuição, tal como definido nos artigos 258.º e seguintes do Código do Trabalho, o que dificulta a determinação das quantias objetivamente penhoráveis.

De facto, enquanto, nos termos do n.º 2 do artigo 258.º do Código do Trabalho, a retribuição inclui a retribuição base e outras prestações regulares e periódicas feitas, direta ou indiretamente, em dinheiro ou em espécie, presumindo-se constituir retribuição qualquer prestação do empregador ao trabalhador (n.º 3 do mesmo preceito, em que se reflete o princípio do *favor laboratoris*, com interesse, nomeadamente, para a determinação da indemnização pela cessação do contrato de trabalho), não constituindo retribuição as quantias a que alude o n.º 1 do seu artigo 260.º, a tributação incide sobre quase todas elas (das prestações mencionadas no n.º 1 do artigo 260.º, do Código do Trabalho, apenas não estão sujeitas a tributação em sede de IRS as ajudas de custo, abonos de viagem, etc., na parte em que excedam os limites fixados para os trabalhadores do Estado – cfr. o artigo 2.º, n.º 3, alínea d) do Código do IRS).

São ainda considerados rendimentos de trabalho prestações que não integram o conceito de retribuição, entre as quais as gratificações não atribuídas pela entidade patronal – cfr. o artigo 2.º, n.º 3, alínea g) e as indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação da relação jurídica que origine os rendimentos de trabalho – cfr. o artigo 2.º, n.º 3, alínea e), ambos do Código do IRS.

Os rendimentos da categoria B, a que se refere o artigo 3.º do Código do IRS, respeitam, entre outros, aos auferidos pelo exercício de uma atividade empresarial (de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária) ou profissional¹²⁰ – por qualquer dos profissionais mencionados na lista anexa ao Código (de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com atividades da natureza anterior), os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário (incluindo de autor e direitos conexos¹²¹).

¹²⁰ Exercida por um profissional liberal, fora do âmbito de um contrato individual de trabalho ou outro legalmente equiparado.

¹²¹ Os rendimentos provenientes dos direitos de autor e direitos conexos, quando não auferidos pelo seu titular originário (pessoa singular), são tributados como mais-valias (cfr. o artigo 10.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS).

C – Penhorabilidade dos direitos de autor

C.1 – Conteúdo patrimonial do direito de autor

A chamada propriedade intelectual abrange, entre outros, os seguintes direitos:

1 – os direitos emergentes da criação de obras do domínio literário, científico e artístico, por qualquer modo exteriorizadas – os chamados direitos de autor, assim como os direitos conexos (entre os quais os relativos às prestações dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores de fonogramas e de videogramas e dos organismos de radiodifusão¹²², cujo regime consta do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 63/05, de 14/03; 2 – os direitos relativos a inventos de natureza técnica e científica, protegidos pelo Código da Propriedade Industrial (CPI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36/2003, de 05/03, sendo que alguns dos direitos protegidos pelo CPI beneficiam, em simultâneo, da tutela conferida pelo CDADC, como é o caso dos desenhos ou modelos de apresentação de produtos comerciais¹²³; 3 – os direitos atribuídos aos autores de programas de computador¹²⁴ ou 4 – aos autores de bases de dados¹²⁵.

¹²² Cfr. o artigo 176.º, n.º 1, do CDADC.

¹²³ Código da Propriedade Industrial:

Artigo 173.º – Definição de desenho ou modelo

O desenho ou modelo designa a aparência da totalidade, ou de parte, de um produto resultante das características de, nomeadamente, linhas, contornos, cores, forma, textura ou materiais do próprio produto e da sua ornamentação.

Artigo 174.º – Definição de produto

1 – Produto designa qualquer artigo industrial ou de artesanato, incluindo, entre outros, os componentes para montagem de um produto complexo, as embalagens, os elementos de apresentação, os símbolos gráficos e os caracteres tipográficos, excluindo os programas de computador.

2 – Produto complexo designa qualquer produto composto por componentes múltiplos suscetíveis de serem dele retirados para o desmontar e nele recolocados para o montar novamente.

Artigo 200.º – Relação com os direitos de autor

Qualquer desenho ou modelo registado beneficia, igualmente, da proteção conferida pela legislação em matéria de direito de autor, a partir da data em que o desenho ou modelo foi criado, ou definido, sob qualquer forma.

¹²⁴ O *Regime de Proteção Jurídica dos Programas de Computador*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 252/94, de 20/10 dispõe no seu artigo 3.º, n.º 1, que:

Artigo 3.º – Autoria

1 – Aplicam-se ao programa de computador as regras sobre autoria e titularidade vigentes para o direito de autor.

2 – (...)

3 – (...)

4 – (...)

5 – (...)

¹²⁵ Cfr. o artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 122/2000, de 4/07, que instituiu a *Proteção jurídica das bases de dados*.

Artigo 4.º – Proteção pelo direito de autor

Iremos ater-nos ao conteúdo patrimonial do direito de autor, a fim de aferir da sua penhorabilidade, total ou parcial, assim como sobre os procedimentos a adotar na sua penhora.

O conteúdo do direito de autor inclui direitos de carácter patrimonial, que atribuem ao autor «o direito exclusivo de dispor da sua obra e de fruí-la e utilizá-la, ou autorizar a sua fruição ou utilização por terceiro, total ou parcialmente» e direitos de natureza moral, que não cessam mesmo após a transmissão dos direitos patrimoniais¹²⁶. Tanto a violação do conteúdo patrimonial do direito de autor, como o do seu conteúdo moral são passíveis de responsabilidade criminal (cfr. os artigos 195.º e seguintes do CDADC) e fonte de responsabilidade civil, com o respetivo dever de indemnizar/reparar (cfr. os artigos 203.º e 211.º, do CDADC), mediante a atribuição de uma quantia pecuniária.

1 – As bases de dados que, pela seleção ou disposição dos respetivos conteúdos, constituam criações intelectuais são protegidas em sede de direito de autor.

2 – O disposto no número anterior constitui o único critério determinante para a proteção pelo direito de autor.

3 – A tutela das bases de dados pelo direito de autor não incide sobre o seu conteúdo e não prejudica eventuais direitos que subsistam sobre o mesmo.

¹²⁶ Cfr. o artigo 9.º, do CDADC

Artigo 211.º – Indemnização

1 – Quem, com dolo ou mera culpa, viole ilicitamente o direito de autor ou os direitos conexos de outrem, fica obrigado a indemnizar a parte lesada pelas perdas e danos resultantes da violação.

2 – Na determinação do montante da indemnização por perdas e danos, patrimoniais e não patrimoniais, o tribunal deve atender ao lucro obtido pelo infrator, aos lucros cessantes e danos emergentes sofridos pela parte lesada e aos encargos por esta suportados com a proteção do direito de autor ou dos direitos conexos, bem como com a investigação e cessação da conduta lesiva do seu direito.

3 – Para o cálculo da indemnização devida à parte lesada, deve atender-se à importância da receita resultante da conduta ilícita do infrator, designadamente do espetáculo ou espetáculos ilicitamente realizados.

4 – O tribunal deve atender ainda aos danos não patrimoniais causados pela conduta do infrator, bem como às circunstâncias da infração, à gravidade da lesão sofrida e ao grau de difusão ilícita da obra ou da prestação.

5 – Na impossibilidade de se fixar, nos termos dos números anteriores, o montante do prejuízo efetivamente sofrido pela parte lesada, e desde que este não se oponha, pode o tribunal, em alternativa, estabelecer uma quantia fixa com recurso à equidade, que tenha por base, no mínimo, as remunerações que teriam sido auferidas caso o infrator tivesse solicitado autorização para utilizar os direitos em questão e os encargos por aquela suportados com a proteção do direito de autor ou dos direitos conexos, bem como com a investigação e cessação da conduta lesiva do seu direito.

6 – Quando, em relação à parte lesada, a conduta do infrator constitua prática reiterada ou se revele especialmente gravosa, pode o tribunal determinar a indemnização que lhe é devida com recurso à cumulação de todos ou de alguns dos critérios previstos nos n.ºs 2 a 5. (Redação dada pela Lei n.º 16/2008, de 1 de abril.)

O direito de autor é, em regra, atribuído ao criador intelectual¹²⁷, podendo, no entanto, ser atribuído a outrem, nomeadamente se a criação tiver surgido no âmbito da execução de um contrato de trabalho, encontrando-se o seu conteúdo patrimonial definido no Capítulo V do CDADC (artigos 40.º e seguintes).

O conteúdo patrimonial do direito de autor, nos termos da legislação em vigor, atribui ao seu titular (seja o titular originário, os seus sucessores ou transmissários) o direito exclusivo à exploração económica da obra, seja por si próprio, seja autorizando a sua utilização por terceiros, mediante retribuição (por exemplo, através de contrato de edição¹²⁸, do contrato de representação cénica¹²⁹, de recitação e execução¹³⁰, de autorização para adaptação cinematográfica¹³¹, de fixação fonográfica ou videográfica¹³², ou outros, nominados ou inominados, no âmbito da liberdade contratual).

Para além da faculdade mencionada no parágrafo precedente, são ainda características do conteúdo patrimonial do direito de autor, para além da sua transmissibilidade parcial ou total (*inter vivos* ou *mortis causa*), a título gratuito ou oneroso, temporário ou definitivo, a possibilidade da sua oneração, mediante a constituição de usufruto ou penhor, podendo tais direitos patrimoniais ser ainda objeto de penhora (exceto se se tratar de obra incompleta ou inédita, salvo oferecimento ou consentimento do autor, conforme determina o artigo 50.º, do CDADC¹³³), ou de arresto (convertível em penhora, no processo executivo), nos termos do artigo 47.º, do CDADC, embora com as limitações decorrentes do exercício dos direitos morais do autor¹³⁴, o que se afigura poder traduzir-se numa desvantagem para o adquirente, do ponto de vista do valor económico do direito¹³⁵.

¹²⁷ Cfr. os artigos 11.º e 14.º do CDADC.

¹²⁸ Cfr. os artigos 83.º e ss. do CDADC.

¹²⁹ Cfr. os artigos 107.º e ss. do CDADC.

¹³⁰ Cfr. os artigos 121.º e ss. do CDADC.

¹³¹ Cfr. os artigos 124.º e ss. do CDADC.

¹³² Cfr. os artigos 141.º e ss. do CDADC.

¹³³ Cabe aqui referir que, em processo de execução fiscal, o direito de nomear bens à penhora considera-se sempre devolvido ao exequente, sem prejuízo de o órgão da execução fiscal poder admiti-la nos bens indicados pelo executado, se daí não resultar prejuízo para a execução (artigo 215.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Contudo, atendendo ao interesse público na celeridade do processo, que, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas, deve extinguir-se no prazo de um ano (artigo 177.º, do CPPT), dificilmente o órgão da execução fiscal aceitará a nomeação à penhora de uma obra incompleta.

¹³⁴ Cfr. o artigo 61.º, do CDADC

¹³⁵ Valor que poderá ser posto em causa, se o autor vier a fazer uma reprodução «*ne varietur*» da obra (literária), a menos que tal conduta do autor possa ser qualificada como abuso do direito – cfr. o artigo 58.º, do CDADC.

Porém, nem todo o conteúdo patrimonial do direito de autor é suscetível de penhora. De facto, nos termos do artigo 822.º, alínea a), do Código de Processo Civil, são absolutamente impenhoráveis os direitos indisponíveis e são indisponíveis, por isso, impenhoráveis, o «direito de sequência» a que alude o artigo 54.º do CDADC¹³⁶ e crê-se que sejam também absolutamente impenhoráveis os valores referentes às indemnizações a que o autor tenha direito, por violação do direito moral de autor, dada a inalienabilidade e irrenunciabilidade deste, direito que é independente dos direitos de carácter patrimonial e se perpetua após a morte do autor, podendo ser exercido pelos seus sucessores, enquanto a obra não cair no domínio público (cfr. os artigos 56.º e 57.º, do CDADC).

Todavia, diferente da penhora do direito patrimonial de autor é a penhora dos rendimentos provenientes da autorização para utilização da obra por terceiro, mediante contrato.

No que respeita, por exemplo, ao contrato de edição¹³⁷, a sua remuneração pode consistir numa quantia fixa a pagar pela totalidade da edição ou numa percentagem sobre o preço de capa de cada exemplar, podendo ser posta à disposição do seu titular de uma só vez ou faseadamente, pela atribuição de uma quantia mensal, fixa ou variável em função do volume de vendas, de acordo com o que tiver sido estipulado pelas partes no contrato.

Já, por exemplo, no caso do contrato de representação, através do qual o autor de uma obra autoriza um empresário à sua representação cénica, a retribuição poderá revestir qualquer das modalidades a que se refere o artigo 110.º, do CDADC: o pagamento de uma quantia global fixa ou o pagamento de uma percentagem ou de uma quantia fixa sobre a receita de cada espetáculo ou por qualquer outra forma estabelecida no contrato.

A reprodução de uma obra «*ne varietur*» é a «Reedição para estabelecimento definitivo do texto em vida do autor, que autoriza essa versão final» (in e-dicionário de termos literários, de Carlos Seia, disponível em http://www2.fcsh.unl.pt/edtl/verbetes/E/edicao_ne_varietur.htm).

¹³⁶ Sobre a evolução histórica e natureza jurídica do «direito de sequência», assim como sobre a análise crítica à redação inicial do artigo 54.º, do CDADC, veja-se ROCHA, Maria Vitória, «O direito de sequência (*droit de suite*) em Portugal» in verbojuridico.net.

O direito de sequência é atribuído, nos termos da atual formulação do artigo 54.º, do CDADC, aos autores de obras de arte originais (de arte plástica, em que os chamados «*corpus mysticum*» e «*corpus mechanicum*» são incindíveis, contrariamente ao que acontece na obra literária ou na obra musical), que não sejam de arquitetura nem de arte aplicada e, por morte destes, aos seus sucessores, até à caducidade do direito.

Sobre o conceito de originalidade, cfr. ROCHA, Maria Vitória, «A originalidade como requisito de proteção do Direito de Autor – Algumas reflexões –» in verbojuridico.net, junho de 2003.

¹³⁷ Cfr. artigo 91.º do CDADC.

Não se esgotam aqui as dificuldades no tratamento das questões relativas à penhora do direito de autor, pois, como já foi dito supra, muito embora, na falta de convenção em contrário, a titularidade do direito de autor seja atribuída ao criador intelectual da obra (cfr. o artigo 11.º, do CDADC, transcrito na nota 64 supra) pode ainda ser atribuída a quem não seja o seu autor intelectual (cfr. o artigo 14.º do CDADC, transcrito na nota 64):

- a obra intelectual pode ser produzida por encomenda ou por conta de outrem, nomeadamente, no âmbito de um contrato de trabalho;
- a titularidade do direito de autor, nas situações identificadas no travessão precedente, depende do que tiver sido convencionado pelas partes;
- na falta de convenção em contrário, presume-se que a titularidade do direito de autor pertence ao criador intelectual da obra;
- ainda que a titularidade do direito de autor pertença àquele por conta de quem a obra é realizada, o seu criador pode, em determinadas circunstâncias, exigir uma remuneração suplementar àquela que foi ajustada pela prestação da atividade¹³⁸;
- A remuneração suplementar pode ser atribuída ocasionalmente ao trabalhador ou ter carácter de prestação periódica.

Questões semelhantes às que se colocam quanto à penhora dos direitos de autor (ou dos rendimentos que advêm das autorizações relativas à exploração económica da obra) surgem, também, no que respeita aos direitos conexos, regulados pelos artigos 176.º e seguintes do CDADC, cuja titularidade pode pertencer a uma pessoa singular ou a uma pessoa coletiva (de acordo com o n.º 1 da norma citada, são protegidas «As prestações dos artistas intérpretes ou executantes, dos

¹³⁸ Cfr. MARTINEZ, Pedro Romano, «Tutela da atividade criativa do trabalhador», in *Revista de Direito e de Estudos Sociais*, ano XLI, n.ºs 3 e 4 – agosto-dezembro – 2000, págs. 225 e ss. No que respeita ao direito a uma remuneração especial, escreve o autor que:

«A especial remuneração é de difícil explicação no domínio do contrato de trabalho, mas importa distinguir duas situações. Se a vantagem obtida pelo empregador resulta de um aproveitamento da obra do trabalhador que exorbita os termos contratuais ou as previsões legais, dir-se-á que aquele enriquece sem causa justificada à custa deste, devendo restituir aquilo com que injustamente se locupletou (artigo 473.º, n.º 1 CC);

se o objeto do contrato pressupõe já a realização de uma atividade criativa,

«em rigor, nem se poderá dizer que o empregador enriqueceu sem causa à custa do trabalhador (...). A explicação para esta situação excecional pode encontrar-se numa particular aplicação da regra da alteração das circunstâncias, prevista no artigo 437.º CC. Admitindo que a vantagem especial obtida pelo empregador, por exceder a expectativa contratual, se integra na noção de alteração anormal das circunstâncias e não está coberta pelo risco próprio do contrato de trabalho, afeta gravemente os princípios da boa-fé que o trabalhador não seja compensado, pelo que se justifica, segundo juízos de equidade, remunerar a criação do prestador de trabalho.»

produtores de fonogramas e de videogramas e dos organismos de radiodifusão») e, no primeiro caso, decorrer da execução de um contrato de trabalho¹³⁹.

C.2 – Formalidades da penhora do direito de autor (e dos direitos conexos)

Determina o n.º 1 do artigo 821.º, do Código de Processo Civil, que, «Estão sujeitos à execução todos os bens do devedor suscetíveis de penhora que, nos termos da lei substantiva, respondem pela dívida exequenda», em consonância com o princípio geral da garantia das obrigações, estabelecido pelo artigo 601.º, do Código Civil.

Também o conteúdo patrimonial do direito de autor (e dos direitos conexos) é suscetível de penhora, embora com as limitações decorrentes da própria lei substantiva, já acima assinaladas.

Retomando a lição de Rui Pinto¹⁴⁰, também este Autor remete para o facto de o Código de Processo Civil prever a penhora de direitos não creditícios, alguns dos quais tendo por objeto coisas incorpóreas, como são, por exemplo, o direito patrimonial de autor (artigo 47.º, do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos).

No que respeita às formalidades da penhora dos direitos não creditícios, distingue aquele autor entre os que têm estrutura não relacional, cuja penhora deve ser

«feita por simples notificação ao executado, salvo quando sejam direitos registáveis, caso em que deve ser feita por comunicação ao registo, nos termos do artigo 838.º, n.º 1¹⁴¹ (do Código de Processo Civil), seguida daquela notificação, dos que têm estrutura relacional ou em que exista “um interesse de outrem, merecedor de tutela”, cuja penhora deve seguir o regime da penhora de créditos. Estariam nesta última situação “os créditos fundados no direito patrimonial de autor e nos direitos sobre programas de computador, se já tiverem sido feitos valer num contrato”».

¹³⁹ Veja-se, a título de exemplo, o *Regime dos Contratos de Trabalho dos Profissionais de Espetáculos*, aprovado pela Lei n.º 4/2008, de 7/02.

¹⁴⁰ Cfr. o autor e obra citada (nota 45).

¹⁴¹ O artigo citado respeita à «penhora de imóveis» e, por remissão do artigo 863.º, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aos direitos registáveis.

O registo do direito de autor não é obrigatório nem constitutivo (artigos 12.º e 213.º, do CDADC), exceto no que respeita ao título da obra não publicada e aos títulos dos jornais e outras publicações periódicas (artigo 214.º, do CDADC). Porém, sendo o direito registado (na Inspeção-Geral das Atividades Culturais), são sujeitos a registo os factos enumerados no artigo 215.º, do CDADC, entre os quais a penhora e o arresto (n.º 1, alínea d).

Também nós já havíamos feito a distinção entre a penhora do direito de autor e a penhora dos rendimentos provenientes da autorização para utilização da obra por terceiro¹⁴² – diremos agora que o direito de autor, enquanto direito exclusivo à exploração económica da obra, seja por si próprio, seja autorizando a sua utilização por terceiros, mediante retribuição, é um direito de carácter não relacional, que incide sobre a coisa incorpórea que é a «obra» e que a sua penhora deverá ser feita por notificação ao seu titular, com comunicação prévia ao registo, se o direito se encontrar registado.

Porém, as referências feitas às modalidades de retribuição pela autorização concedida pelo autor a um terceiro para exploração da obra, a que serviram de exemplo os contratos de edição e de representação, apresentando carácter relacional, nem sempre poderão ser penhorados como se de créditos «normais» se tratasse, em especial nas situações em que o seu pagamento é feito de forma periódica, seja no âmbito da execução de um contrato de trabalho, seja no de um contrato de edição, de representação ou outro em que tal forma de pagamento tenha sido convencionada.

Nas situações identificadas, crê-se que a penhora dos rendimentos percebidos no âmbito dos contratos de autorização para divulgação da obra, pagos periodicamente ao seu titular, deva seguir a modalidade da penhora de rendimentos periódicos, regulada pelo artigo 861.º, do Código de Processo Civil.

Por outro lado, ainda que tais rendimentos, pagos ao criador da obra intelectual, não integrem o conceito de «vencimento ou salário», por não serem auferidos no âmbito de um contrato de trabalho, eles decorrem de uma prestação de trabalho, em sentido lato, enquanto atividade humana dirigida à produção de utilidade (conceito económico de trabalho), afigurando-se, por esse motivo, poder ser reduzido o valor penhorado em cada período ou até temporariamente isentos de penhora, se deles depender a subsistência do seu titular¹⁴³.

Constituindo os rendimentos provenientes do direito de autor, se auferidos no âmbito da execução de um contrato de trabalho, uma remuneração especial, complementar da retribuição contratualmente acordada, e, muito embora se possa considerar a sua penhorabilidade total, por se tratar de rendimentos excepcionais, ficará sempre salvaguardada a impenhorabilidade parcial da remuneração principal, sendo-lhes aplicáveis as regras do artigo 824.º, do Código de Processo Civil.

¹⁴² Cfr. o ponto C.1 – Conteúdo patrimonial do direito de autor, deste trabalho.

¹⁴³ Cfr. os números 4 a 6 do artigo 824.º, do Código de Processo Civil, onde se preveem aquelas soluções, no que respeita aos rendimentos de vencimentos, salários pensões e prestações de natureza semelhante, pensões e outras regalias sociais.

Ocorrendo a penhora no âmbito de um processo de execução fiscal, processo tradicionalmente «desjudicializado»¹⁴⁴ – ¹⁴⁵, poderá a sua irregularidade, nomeadamente por ofensa aos limites da penhorabilidade dos rendimentos, ser objeto da reclamação a que aludem os artigos 276.º e seguintes do CPPT, que tem função idêntica à da «oposição à penhora», prevista nos artigos 863.º-A e 863.º-B do Código de Processo Civil e que, em determinadas situações tem tramitação urgente.

D – Penhora de direitos de autor

Breve referência a outros ordenamentos jurídicos

A proteção material de direitos de autor, quer nos ordenamentos jurídicos de tradição anglo-saxónica, que adotaram o conceito de «*copyright*», quer nos de tradição continental, que seguem a teoria do «*Droit d’Auteur*», construída pela doutrina francesa, em que a originalidade se identifica com a «marca da personalidade do autor»¹⁴⁶, consta atualmente de diversos instrumentos de direito internacional e comunitário, encontrando-se, de certo modo, uniformizada.

Limitar-nos-emos a três breves referências ao conteúdo do direito de autor em Espanha, França e Itália, sistemas jurídicos do tipo continental, bem como às normas referentes à penhora de rendimentos do trabalho e de créditos, em cada um dos mencionados ordenamentos jurídicos.

D.1 – Espanha

A «*Ley de Propiedad Intelectual*» foi aprovada pelo Real Decreto 1/1996, de 12 de abril.

De acordo com o seu artigo 2.º, a propriedade intelectual, em que se integra o direito de autor, engloba direitos de carácter pessoal e de carácter patrimonial, consistindo estes na atribuição ao autor do direito exclusivo à exploração da obra (*Artículo 2. Contenido La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter*

¹⁴⁴ Apesar de correr termos nos serviços administrativos, o legislador quis atribuir natureza judicial ao processo de execução fiscal – cfr. artigo 103.º, da Lei Geral Tributária.

¹⁴⁵ Como já foi referido supra, a progressiva desjudicialização do processo executivo veio atribuir a prática de determinados atos – entre os quais a penhora – ao agente da execução, reservando-se a intervenção do juiz para as situações em que ocorra litígio. Detendo o órgão da execução fiscal a competência legal para proceder à penhora de bens do património do executado, poderá a mesma ocasionar litígio, nomeadamente se forem excedidos os limites da penhorabilidade dos rendimentos de que trata o presente trabalho. A resolução de tal litígio será da competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

¹⁴⁶ Cfr. ROCHA, Maria Vitória, «A originalidade como requisito de proteção do Direito de Autor – Algumas reflexões –» *in* verbojuridico.net, junho de 2003.

personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley.)

A titularidade do direito de autor é independente de registo, presumindo-se pertencer ao seu criador intelectual (Artículo 5. *Autores y otros beneficiarios – 1. Se considera autor a la persona natural que crea alguna obra literaria, artística o científica. 2. No obstante, de la protección que esta Ley concede al autor se podrán beneficiar personas jurídicas en los casos expresamente previstos en ella.*).

São objeto de direito de autor tanto as obras e títulos originais, incluindo os programas de computador (Artículo 10. *Obras y títulos originales – 1. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas: a) Los libros, folletos, impresos, epistolarios, escritos, discursos y alocuciones, conferencias, informes forenses, explicaciones de cátedra y cualesquiera otras obras de la misma naturaleza. b) Las composiciones musicales, con o sin letra. c) Las obras dramáticas y dramático-musicales, las coreografías, las pantomimas y, en general, las obras teatrales. d) Las obras cinematográficas y cualesquiera otras obras audiovisuales. e) Las esculturas y las obras de pintura, dibujo, grabado, litografía y las historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas, sean o no aplicadas. f) Los proyectos, planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas y de ingeniería. g) Los gráficos, mapas y diseños relativos a la topografía, la geografía y, en general, a la ciencia. h) Las obras fotográficas y las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía. i) Los programas de ordenador. 2. El título de una obra, cuando sea original, quedará protegido como parte de ella.*), bem como as obras derivadas (Artículo 11. *Obras derivadas – Sin perjuicio de los derechos de autor sobre la obra original, también son objeto de propiedad intelectual: 1. Las traducciones y adaptaciones. 2. Las revisiones, actualizaciones y anotaciones. 3. Los compendios, resúmenes y extractos. 4. Los arreglos musicales. 5. Cualesquiera transformaciones de una obra literaria, artística o científica.*) e as bases de dados (Artículo 12. *Colecciones. Bases de datos 1. También son objeto de propiedad intelectual, en los términos del Libro I de la presente Ley, las colecciones de obras ajenas, de datos o de otros elementos independientes como las antologías y las bases de datos que por la selección o disposición de sus contenidos constituyan creaciones intelectuales, sin perjuicio, en su caso, de los derechos que pudieran subsistir sobre dichos contenidos. La protección reconocida en el presente artículo a estas colecciones se refiere únicamente a su estructura en cuanto forma de expresión de la selección o disposición de sus contenidos, no siendo extensiva a éstos. 2. A efectos de la presente Ley, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, se consideran bases de datos las colecciones de obras, de datos, o de otros elementos independientes dispuestos de manera sistemática o metódica y accesibles individualmente por medios electrónicos o de*

otra forma.3. La protección reconocida a las bases de datos en virtud del presente artículo no se aplicará a los programas de ordenador utilizados en la fabricación o en el funcionamiento de bases de datos accesibles por medios electrónicos.)

No que respeita ao conteúdo patrimonial do direito de autor, volta o artigo 17.º da referida Ley a reforçar a atribuição ao autor do direito exclusivo de exploração económica da obra em qualquer das modalidades reguladas pelos artigos seguintes (*Artículo 17. Derecho exclusivo de explotación y sus modalidades – Corresponde al autor el ejercicio exclusivo de los derechos de explotación de su obra en cualquier forma y, en especial, los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, que no podrán ser realizadas sin su autorización, salvo en los casos previstos en la presente Ley*): reprodução (artigo 18.º), distribuição (artigo 19.º), comunicação pública (artigo 20.º), transformação (artigo 21.º), direito de sequência (ou de *Compensación equitativa por copia privada* artigo 25.º).

O direito patrimonial de autor (los derechos de explotación de la obra) é transmissível *mortis causa* (artigo 42.º) e *inter vivos* (artigo 43.º), mediante remuneração acordada, embora esta possa ser revista proporcionalmente ao eventual aumento de ganhos que advenham da sua exploração, por alteração das circunstâncias (*Artículo 46. – Remuneración proporcional y a tanto alzado 1. La cesión otorgada por el autor a título oneroso le confiere una participación proporcional en los ingresos de la explotación, en la cuantía convenida con el cesionario. 2. Podrá estipularse, no obstante, una remuneración a tanto alzado para el autor en los siguientes casos: a) Cuando, atendida la modalidad de la explotación, exista dificultad grave en la determinación de los ingresos o su comprobación sea imposible o de un coste desproporcionado con la eventual retribución. b) Cuando la utilización de la obra tenga carácter accesorio respecto de la actividad o del objeto material a los que se destinen. c) Cuando la obra, utilizada con otras, no constituya un elemento esencial de la creación intelectual en la que se integre. d) En el caso de la primera o única edición de las siguientes obras no divulgadas previamente: 1. Diccionarios, antologías y enciclopedias. 2. Prólogos, anotaciones, introducciones y presentaciones. 3. Obras científicas. 4. Trabajos de ilustración de una obra. 5. Traducciones. 6. Ediciones populares a precios reducidos.*).

No caso de os direitos de autor decorrerem da execução de um contrato de trabalho, consideram-se cedidos ao empresário, de acordo com o que tiver sido estipulado no contrato, que deve revestir a forma escrita, não podendo aquele utilizar ou dispor da obra para fins diferentes dos convencionados (*Artículo 51. – Transmisión de los derechos del autor asalariado 1. La transmisión al empresario de los derechos de explotación de la obra creada en virtud de una relación laboral se regirá por lo pactado en el contrato, debiendo éste realizarse por escrito. 2. A falta de pacto escrito, se presumirá que los derechos de explotación han sido cedidos en exclusiva y con el alcance*

necesario para el ejercicio de la actividad habitual del empresario en el momento de la entrega de la obra realizada en virtud de dicha relación laboral. 3. En ningún caso podrá el empresario utilizar la obra o disponer de ella para un sentido o fines diferentes de los que se derivan de lo establecido en los dos apartados anteriores. 4. Las demás disposiciones de esta Ley serán, en lo pertinente, de aplicación a estas transmisiones, siempre que así se derive de la finalidad y objeto del contrato. 5. La titularidad de los derechos sobre un programa de ordenador creado por un trabajador asalariado en el ejercicio de sus funciones o siguiendo las instrucciones de su empresario se regirá por lo previsto en el apartado 4 del artículo 97 de esta Ley.)

O artigo 53.º da Ley de Propiedad Intelectual prevê que o direito de exploração das obras protegidas possa ser objeto de hipoteca, nos termos legais, não sendo penhorável, ao contrário do que deixa pressupor o artigo 47.º, do CDADC; contudo, são penhoráveis e os seus frutos, isto é, os rendimentos provenientes da exploração pelo próprio autor ou das autorizações de exploração por terceiro, que são considerados salários, quer para efeitos de hierarquização das prioridades de penhora, quer quanto aos limites da sua penhorabilidade (Artículo 53. Hipoteca y embargo de los derechos de autor – 1. Los derechos de explotación de las obras protegidas en esta Ley podrán ser objeto de hipoteca con arreglo a la legislación vigente. 2. Los derechos de explotación correspondientes al autor no son embargables, pero sí lo son sus frutos o productos, que se considerarán como salarios, tanto en lo relativo al orden de prelación para el embargo, como a retenciones o parte inembargable.) (itálico nosso).

Chegados a este ponto, não valerá a pena continuar a análise do regime jurídico do direito de autor em Espanha; passaremos então a analisar as normas relativas à penhora de salários incluídas no artigo 607.º da *Ley de Enjuiciamiento Civil*¹⁴⁷ (*Ley*

¹⁴⁷ «Artículo 607. Embargo de sueldos y pensiones.

1. Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

2. Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100.

2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100. Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100. Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100.

5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100.

3. Si el ejecutado es beneficiario de más de una percepción, se acumularán todas ellas para deducir una sola vez la parte inembargable. Igualmente serán acumulables los salarios, sueldos y pensiones, retribuciones o equivalentes de los cónyuges cuando el régimen económico que les rija no sea el de separación de bienes y rentas de toda clase, circunstancia que habrán de acreditar al Secretario judicial.»

1/2000, de 7/01), correspondente ao nosso Código de Processo Civil, em que se estabelecem os limites da penhorabilidade de salários e pensões, por referência ao valor do salário mínimo nacional, porém, em termos diversos dos acolhidos pelo artigo 824.º, do Código de Processo Civil.

Assim:

1 – Não são penhoráveis os salários, vencimentos, pensões, retribuições ou prestações equivalentes, que não excedam o valor do salário mínimo;

2 – Os salários, vencimentos, pensões, retribuições ou prestações equivalentes, que excedam o valor do salário mínimo são penhoráveis, na parte em que o excedem, em percentagem variável entre 30% e 100%, consoante o valor do excesso (se superior ao dobro, o triplo, quádruplo, quántuplo ou múltiplo superior do salário mínimo), podendo no entanto essa percentagem ser reduzida em 10% ou em 15%, em função dos encargos familiares do executado;

3 – Se o executado auferir mais do que uma remuneração ou se for casado em comunhão de bens, todas as suas remunerações e/ou do cônjuge relevarão para o cômputo do limite da penhorabilidade;

4 – *O valor sobre que incide a penhora é o valor líquido de descontos permanentes ou transitórios de caráter público (de natureza tributária ou parafiscal (descontos para a Segurança Social) – itálico nosso;*

5 – *Os limites da penhorabilidade antes referidos, aplicam-se ainda aos rendimentos provenientes de atividades profissionais e comerciais autónomas (por conta própria) – itálico nosso;*

4. En atención a las cargas familiares del ejecutado, el Secretario judicial podrá aplicar una rebaja de entre un 10 a un 15 por ciento en los porcentajes establecidos en los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del apartado 2 del presente artículo.

5. Si los salarios, sueldos, pensiones o retribuciones estuvieron gravados con descuentos permanentes o transitorios de carácter público, en razón de la legislación fiscal, tributaria o de Seguridad Social, la cantidad líquida que percibiera el ejecutado, deducidos éstos, será la que sirva de tipo para regular el embargo.

6. Los anteriores apartados de este artículo serán de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas.

7. Las cantidades embargadas de conformidad con lo previsto en este precepto podrán ser entregadas directamente a la parte ejecutante, en la cuenta que ésta designe previamente, si así lo acuerda el Secretario judicial encargado de la ejecución.

En este caso, tanto la persona o entidad que practique la retención y su posterior entrega como el ejecutante, deberán informar trimestralmente al Secretario judicial sobre las sumas remitidas y recibidas, respetivamente, quedando a salvo en todo caso las alegaciones que el ejecutado pueda formular, ya sea porque considere que la deuda se halla abonada totalmente y en consecuencia debe dejarse sin efecto la traba, o porque las retenciones o entregas no se estuvieran realizando conforme a lo acordado por el Secretario judicial.

Contra la resolución del Secretario judicial acordando tal entrega direta cabrá recurso direto de revisão ante el Tribunal.

6 – As quantias penhoradas podem ser depositadas diretamente à ordem do agente da execução (Secretário judicial), na conta por este previamente designada, sem prejuízo das alegações que o executado vier a produzir junto do mesmo, caso a dívida já tenha sido integralmente paga ou as retenções não sejam realizadas conforme o acordado. Contra a decisão do Secretário judicial caberá recurso direto de revisão para o Tribunal.

O procedimento de arrecadação de receitas tributárias em «via de apremio» corresponde ao nosso processo de execução fiscal e encontra-se regulado nos artigos 163.º e seguintes da *Ley General Tributaria* (*Ley n.º 58/2003, de 17/12*), cujo artigo 169.º (n.º 2) indica os bens a penhorar prioritariamente, estabelecendo a impenhorabilidade de bens declarados impenhoráveis por outros diplomas normativos (n.º 4).

D.2 – França

O «*Code de la propriété intellectuelle*» regula os direitos de autor sobre obras literárias e artísticas no seu Livro I, sob a epígrafe de «*LE DROIT D’AUTEUR*» (artigos L. 111-1 a L. 133.23) e, no Livro II, os direitos conexos (*LES DROITS VOISINS DU DROIT D’AUTEUR – Droits des artistes-interprète* (articles L. 212-1 à L. 212-11); *Chapitre III – Droit des producteurs de phonogrammes* (article L. 213-1); *Chapitre IV – Dispositions communes aux artistes-interprètes et aux producteurs de phonogrammes* (articles L. 214-1 à L. 214-5); *Chapitre V – Droits des producteurs de vidéogrammes* (article L. 215-1); *Chapitre VI – Droits des entreprises de communication audiovisuelle* (article L. 216-1 à L. 216-2); *Chapitre VII – Dispositions applicables à la télédiffusion par satellite et à la retransmission par câble*(articles L. 217-1 à L. 217-3).

De acordo com a estatuição do artigo L. 111-1, é atribuído ao autor de uma obra intelectual (*oeuvre de l’esprit*) um direito de propriedade incorpórea exclusivo e oponível *erga omnes* (*un droit de propriété incorporelle exclusif et opposable à tous*), que inclui direitos de natureza moral e direitos de natureza patrimonial (*Ce droit comporte des attributs d’ordre intellectuel et moral ainsi que des attributs d’ordre patrimonial*).

Porém, contrariamente ao que ocorre nos países da *Common Law*, tradicionalmente pragmático, em que o principal objeto de proteção jurídica é o investimento, o «*Droit d’Auteur*» francês, assente sobretudo na pessoa do criador e nos direitos de autor como direitos naturais do homem¹⁴⁸, leva a que o «*Code de la propriété intellectuelle*» atribua grande relevo à vertente moral do direito de autor, direito de natureza extra patrimonial, mas com consequências importantes no que respeita aos direitos patrimoniais.

¹⁴⁸ Cfr. ROCHA, Maria Vitória, «A originalidade como requisito de proteção do Direito de Autor – Algumas reflexões –» *in* verbojuridico.net, junho de 2003.

Assim, o direito moral de autor, enquanto direito estritamente pessoal ou direito de personalidade específico, é perpétuo, inalienável e imprescritível, apenas transmissível *mortis causa* aos seus herdeiros ou, mediante disposição testamentária, a terceiros, tendo como principais finalidades a defesa do seu nome e da qualidade da sua obra (Art. L. 121-1. *L'auteur jouit du droit au respect de son nom, de sa qualité et de son oeuvre. Ce droit est attaché à sa personne. Il est perpétuel, inaliénable et imprescriptible. Il est transmissible à cause de mort aux héritiers de l'auteur. L'exercice peut être conféré à un tiers en vertu de dispositions testamentaires.*)

Só o autor goza do direito de divulgar (ou autorizar a divulgação) a sua obra, determinando o processo e as condições dessa divulgação, direito que, no que se refere às obras póstumas, é deferido ao testamentário por si designado, ou aos seus herdeiros ou legatários, mesmo após o termo do prazo de proteção (artigo L. 121-2). A sua impenhorabilidade decorre da atribuição do exclusivo de autorização para a divulgação da obra que, integrando um direito da sua personalidade, não poderá ser exercido pelo credor ou pelo terceiro adquirente.

O autor goza ainda do direito (moral) de modificar a obra ou de impedir a sua divulgação, ainda que já tenha concedido contratualmente autorização para o efeito, sem prejuízo do dever de indemnizar o cessionário dos direitos de exploração (Art. L. 121-4. *Nonobstant la cession de son droit d'exploitation, l'auteur, même postérieurement à la publication de son oeuvre, jouit d'un droit de repentir ou de retrait vis-à-vis du cessionnaire. Il ne peut toutefois exercer ce droit qu'à charge d'indemniser préalablement le cessionnaire du préjudice que ce repentir ou ce retrait peut lui causer. Lorsque, postérieurement à l'exercice de son droit de repentir ou de retrait, l'auteur décide de faire publier son oeuvre, il est tenu d'offrir par priorité ses droits d'exploitation au cessionnaire qu'il avait originellement choisi et aux conditions originellement déterminées.*)

O artigo L. 112-2 contém a enumeração das obras objeto de proteção, sendo a titularidade do direito de autor é atribuída originariamente àqueles sob cujo nome a obra é divulgada (Art. L. 113-1. *La qualité d'auteur appartient, sauf preuve contraire, à celui ou à ceux sous le nom de qui l'oeuvre est divulguée.*); porém, os direitos patrimoniais sobre programas de computador desenvolvidos no âmbito de contratos de trabalho, salvo estipulação em contrário, pertencem à entidade empregadora, pública ou privada (Art. L. 113-9. *Sauf dispositions statutaires ou stipulations contraires, les droits patrimoniaux sur les logiciels et leur documentation créés par un ou plusieurs employés dans l'exercice de leurs fonctions ou d'après les instructions de leur employeur sont dévolus à l'employeur qui est seul habilité à les exercer. (...) Les dispositions du premier alinéa du présent article sont également applicables aux agents de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics à caractère administratif.*)

O conteúdo patrimonial do direito de autor é tratado nos artigos L. 122-1 à L. 122-12. Trata-se de um direito à exploração económica da obra, que compreende os direitos de representação e de reprodução (Art. L. 122-1. *Le droit d'exploitation appartenant à l'auteur comprend le droit de représentation et le droit de reproduction.*), tal como definidos pelos artigos seguintes, que pode ser cedido a título gratuito ou oneroso (Art. L. 122-7. *Le droit de représentation et le droit de reproduction sont cessibles à titre gratuit ou à titre onéreux.(...)*), sem prejuízo do «direito de sequência» previsto no artigo L.122-8 (Art. L. 122-8. *Les auteurs d'œuvres originales graphiques et plastiques, (...), bénéficient d'un droit de suite, qui est un droit inaliénable de participation au produit de toute vente d'une œuvre après la première cession opérée par l'auteur ou par ses ayants droit, lorsque intervient en tant que vendeur, acheteur ou intermédiaire un professionnel du marché de l'art. Par dérogation, ce droit ne s'applique pas lorsque le vendeur a acquis l'œuvre directement de l'auteur moins de trois ans avant cette vente et que le prix de vente ne dépasse pas 10 000 €.*), de natureza indisponível, que subsiste a favor dos seus herdeiros (Art. L. 123-7).

A cedência do direito patrimonial de autor pode ser total ou parcial e, sendo onerosa, poderá ser convencionada uma remuneração proporcional à receitas provenientes da venda ou exploração da obra, que podem ser pagas de uma só vez ou em anuidades (Art. L. 131-4. *La cession par l'auteur de ses droits sur son oeuvre peut être totale ou partielle. Elle doit comporter au profit de l'auteur la participation proportionnelle aux recettes provenant de la vente ou de l'exploitation.*) ou forfetariamente, em determinadas situações (por exemplo, no que respeita ao direito de autor sobre programas de computador).

Os rendimentos provenientes do direito patrimonial de autor são relativamente impenhoráveis¹⁴⁹, nos termos dos artigos L. 331-1 a L. 331.4, do *Code de la Propriété Intellectuelle*, na medida em que representam o «salário» do autor¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Cfr. TRAPIERS, Annie Chamoulaud *Les Fruits et revenus en droit patrimonial de la famille*, Limoges, PULIM 1999, pág. 573 – <http://books.google.pt/books>.

¹⁵⁰ Art. L. 333-1. *Lorsque les produits d'exploitation revenant à l'auteur d'une oeuvre de l'esprit ont fait l'objet d'une saisie-arrêt, le président du tribunal de grande instance peut ordonner le versement à l'auteur, à titre alimentaire, d'une certaine somme ou d'une quotité déterminée des sommes saisies.*

Art. L. 333-2. *Sont insaisissables dans la mesure où elles ont un caractère alimentaire, les sommes dues, en raison de l'exploitation pécuniaire ou de la cession des droits de propriété littéraire ou artistique, à tous auteurs, compositeurs ou artistes ainsi qu'à leur conjoint survivant contre lequel n'existe pas un jugement de séparation de corps passé en force de chose jugée, ou à leurs enfants mineurs pris en leur qualité d'ayants cause.* (São impenhoráveis na medida em que tenham natureza de alimentos, as quantias devidas pela exploração.

Art. L. 333-3. *La proportion insaisissable de ces sommes ne pourra, en aucun cas, être inférieure aux quatre cinquièmes, lorsqu'elles sont au plus égales annuellement au palier de ressources le plus élevé prévu en application du chapitre V du titre IV du livre Ier du code du travail.*

Para além das disposições legais antes mencionadas, referiremos ainda as dos artigos L3252-1 a L3252-13 do «Code du Travail»¹⁵¹, relativas à proteção do salário,

Art. L. 333-4. *Les dispositions du présent chapitre ne font pas obstacle aux saisies-arrêts pratiquées en vertu des dispositions du code civil relatives aux créances d'aliments).*

¹⁵¹ Article L3252-1 *Les dispositions du présent chapitre sont applicables aux sommes dues à titre de rémunération à toute personne salariée ou travaillant, à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs, quels que soient le montant et la nature de sa rémunération, la forme et la nature de son contrat.*

Article L3252-2

Sous réserve des dispositions relatives aux pensions alimentaires prévues à l'article L. 3252-5, les sommes dues à titre de rémunération ne sont saisissables ou cessibles que dans des proportions et selon des seuils de rémunération affectés d'un correctif pour toute personne à charge, déterminés par décret en Conseil d'Etat. Ce décret précise les conditions dans lesquelles ces seuils et correctifs sont révisés en fonction de l'évolution des circonstances économiques.

Article L3252-3 (Modifié par LOI n°2008-1249 du 1er décembre 2008 – art. 18)

Pour la détermination de la fraction insaisissable, il est tenu compte du montant de la rémunération, de ses accessoires ainsi que de la valeur des avantages en nature, après déduction des cotisations et contributions sociales obligatoires.

Il est en outre tenu compte d'une fraction insaisissable égale au montant forfaitaire mentionné au 2° de l'article L. 262-2 du code de l'action sociale et des familles applicable au foyer du salarié.

Il n'est pas tenu compte des indemnités insaisissables, des sommes allouées à titre de remboursement de frais exposés par le travailleur et des allocations ou indemnités pour charges de famille.

Article L3252-4

Lorsqu'un débiteur perçoit de plusieurs payeurs des sommes saisissables ou cessibles dans les conditions prévues par le présent chapitre, la fraction saisissable est calculée sur l'ensemble de ces sommes.

Les retenues sont opérées selon les modalités déterminées par le juge.

Article L3252-5

Le prélèvement direct du terme mensuel courant et des six derniers mois impayés des pensions alimentaires peut être poursuivi sur l'intégralité de la rémunération. Il est d'abord imputé sur la fraction insaisissable et, s'il y a lieu, sur la fraction saisissable.

Toutefois, une somme est, dans tous les cas, laissée à la disposition du salarié dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat.

Article L3252-6 *Un décret en Conseil d'Etat détermine la juridiction compétente pour connaître de la saisie des rémunérations.*

Article L3252-7

Les rémunérations ne peuvent faire l'objet d'une saisie conservatoire.

Article L3252-8

En cas de pluralité de saisies, les créanciers viennent en concours sous réserve des causes légitimes de préférence.

Article L3252-9

Le tiers saisi fait connaître :

1° *La situation de droit existant entre lui-même et le débiteur saisi ;*

2° *Les cessions, saisies, avis à tiers détenteur ou paiement direct de créances d'aliments en cours d'exécution. Le tiers employeur saisi qui s'abstient sans motif légitime de faire cette déclaration ou fait une déclaration mensongère peut être condamné par le juge au paiement d'une amende civile sans préjudice d'une condamnation à des dommages et intérêts et de l'application des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 3252-10.*

Article L3252-10

Le tiers saisi verse mensuellement les retenues pour lesquelles la saisie est opérée dans les limites des sommes disponibles.

em que se determina a sua impenhorabilidade parcial, por referência ao rendimento mínimo garantido (artigo L262-2 do *Code de l'action sociale et des familles*¹⁵²).

De acordo com a conjugação das referidas normas, na determinação da parte impenhorável deve ser tido em conta o valor líquido da remuneração global anual (se o trabalhador tiver mais de uma entidade patronal, a parte impenhorável é calculada sobre o conjunto das remunerações), em que se incluem as remunerações acessórias, ainda que em espécie, com as correções decorrentes da aplicação de um coeficiente relativo às pessoas a cargo do executado¹⁵³ e, em caso de

A défaut, le juge, même d'office, le déclare débiteur des retenues qui auraient dû être opérées et qu'il détermine, s'il y a lieu, au vu des éléments dont il dispose.

Le recours du tiers saisi contre le débiteur ne peut être exercé qu'après mainlevée de la saisie.

Article L3252-11

Les parties peuvent se faire représenter par :

1° Un avocat ;

2° Un officier ministériel du ressort, lequel est dispensé de produire une procuration ;

3° Un mandataire de leur choix muni d'une procuration.

Si ce mandataire représente le créancier saisissant, sa procuration doit être spéciale à l'affaire pour laquelle il représente son mandant.

Article L3252-12

En cas de saisie portant sur une rémunération sur laquelle une cession a été antérieurement consentie et régulièrement notifiée, le cessionnaire est de droit réputé saisissant pour les sommes qui lui restent dues, tant qu'il est en concours avec d'autres créanciers saisissants.

Article L3252-13

Le juge peut décider, à la demande du débiteur ou du créancier et en considération de la quotité saisissable de la rémunération, du montant de la créance et du taux des intérêts dus, que la créance cause de la saisie produira intérêt à un taux réduit à compter de l'autorisation de saisie ou que les sommes retenues sur la rémunération s'imputeront d'abord sur le capital.

Les majorations de retard prévues par l'article 3 de la loi n° 75-619 du 11 juillet 1975 relative au taux de l'intérêt légal cessent de s'appliquer aux sommes retenues à compter du jour de leur prélèvement sur la rémunération.

¹⁵² Article L262-2 Modifié par LOI n°2008-1249 du 1er décembre 2008 – art. 3)

Toute personne résidant en France de manière stable et effective, dont le foyer dispose de ressources inférieures à un revenu garanti, a droit au revenu de solidarité active dans les conditions définies au présent chapitre.

Le revenu garanti est calculé, pour chaque foyer, en faisant la somme :

1° D'une fraction des revenus professionnels des membres du foyer ;

2° D'un montant forfaitaire, dont le niveau varie en fonction de la composition du foyer et du nombre d'enfants à charge.

Le revenu de solidarité active est une allocation qui porte les ressources du foyer au niveau du revenu garanti. Il est complété, le cas échéant, par l'aide personnalisée de retour à l'emploi mentionnée à l'article L. 5133-8 du code du travail.

¹⁵³ São os seguintes os quadros disponíveis no site oficial da administração francesa <http://www.service-public.fr/>, relativo à penhorabilidade dos rendimentos de trabalho, por referência ao salário mínimo (e fórmula do respetivo cálculo) e ao complemento de pessoas a cargo do executado, em vigor para o ano em curso:

pluralidade de penhoras, a parte penhorável é repartida entre os vários credores, de acordo com a ordem de preferências dos respetivos créditos.

Sommes saisissables et insaisissables

Sommes saisissables intégralement	Sommes saisissables partiellement	Sommes insaisissables
Indemnités de licenciement, Sommes versées au titre de la participation.	Salaire, Indemnités journalières maladie, maternité, accident du travail, ARE, AUD, allocations spécifiques de conversion, du FNE, Pensions et rentes d'invalidité, Pensions de retraite, de réversion, de retraite complémentaire, AVTS et allocations aux mères de famille, Allocations du Fonds de solidarité vieillesse ou invalidité.	RSA (ex-RMI), AI, ASS et AHH, Prestations en nature de la sécurité sociale et prestations familiales, Allocations logement et APL, Rentes d'accident de travail.

Tranches	Rémunération annuelle	Part saisissable	Montant maximum mensuel saisissable (par tranche)	Montant maximum mensuel saisissable (cumulé)
Tranche 1	inférieure ou égale à 3460 €	1/20	14,42 €	14,42 €
Tranche 2	de 3461 € à 6790 €	1/10	27,75 €	42,17 €
Tranche 3	de 6791 € à 10160 €	1/5	56,20 €	98,37 €
Tranche 4	de 10161 € à 13490 €	1/4	69,38 €	167,75 €
Tranche 5	de 13491 € à 16830 €	1/3	92,78 €	260,53 €
Tranche 6	de 16831 € à 20220 €	2/3	188,33 €	448,86 €
Tranche 7	supérieur à 20220 €	100%	l'intégralité des revenus	448,86 € + la totalité des sommes au-delà de 20220 €

Nombre de personnes composant le foyer	Montant forfaitaire
1 adulte isolé avec enfant	787,73 € (+ 196,92 € / enfant supplémentaire)
1 adulte seul	460,09 €
2 adultes sans enfant à charge	690,14 €
supplément(s) par enfant(s) à charge	138,03 € pour les 2 premiers enfants / 184,04 € à partir du 3ème enfant

Trata-se de uma penhora junto de um terceiro devedor (a entidade patronal), que fica obrigada, sob pena de sanções, a informar o agente da execução (*huissier de justice*) sobre a existência da relação laboral com o executado, sobre a existência de outras penhoras anteriores ou descontos diretos relativos a prestações de alimentos a que aquele esteja obrigado, assim como ao depósito mensal das quantias retidas. Na falta de depósito das referidas quantias ou caso as mesmas não tenham sido objeto de retenção, poderá o juiz declará-lo devedor das mesmas, sem prejuízo do direito de regresso sobre o executado, enquanto se mantiver a penhora.

D.3 – Itália

Em Itália, o regime jurídico da proteção do direito de autor e dos direitos conexos consta da «*Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio*», aprovada pela Lei n.º 633, de 22/04/1941 (*Legge 22 aprile 1941 n. 633*)¹⁵⁴.

São objeto de proteção legal as obras intelectuais de caráter criativo, no âmbito da literatura, da música, das artes figurativas, da arquitetura, do teatro e da cinematografia, qualquer que seja o modo ou forma da sua expressão, assim como os programas de computador e as bases de dados que constituam criação intelectual do seu autor (artigo 1.º)¹⁵⁵.

Também em Itália se reconhece que o direito de autor integra direitos de natureza patrimonial (cujo conteúdo é tratado nos 12.º a 19.º) e de natureza moral (regulados pelos artigos 20.º a 24.º), cuja titularidade cabe às entidades a que se referem os artigos 6.º e seguintes.

Quanto à titularidade do direito de autor, ela é atribuída, em primeira linha, ao criador intelectual, como decorre da letra do artigo 6.º do referido diploma: «*Il titolo originario dell'acquisto del diritto di autore è costituito dalla creazione dell'opera, quale particolare espressione del lavoro intellettuale.*» (o título de aquisição originária do direito de autor é constituído pela criação da obra, enquanto especial expres-

¹⁵⁴ As normas a seguir referidas constam do texto consolidado em 09/02/2008, disponível em http://www.interlex.it/testi/141_633.htm.

¹⁵⁵ Art. 1

Sono protette ai sensi di questa legge le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

Sono altresì protetti i programmi per elaboratore come opere letterarie ai sensi della convenzione di Berna sulla protezione delle opere letterarie ed artistiche ratificata e resa esecutiva con legge 20 giugno 1978, n. 399, nonché le banche di dati che per la scelta o la disposizione del materiale costituiscono una creazione intellettuale dell'autore.

são do trabalho intelectual), sem prejuízo da sua atribuição ao empregador de natureza pública, quanto às obras publicadas em seu nome, por sua conta e a expensas suas (artigo 11.º).

Incluem-se na vertente patrimonial do direito de autor os direitos exclusivos de publicar a obra e de a explorar economicamente (artigo 12.º), dentro dos limites legalmente fixados nos artigos seguintes (salvo convenção em contrário o exclusivo de exploração económica de programas de computador, bases de dados e desenhos industriais executados no âmbito de um contrato de trabalho pertence ao empregador), por si próprio ou mediante contrato de autorização a terceiros, direitos que não se extinguem com a venda dos respetivos originais ou cópias (artigo 18.º, n.º 4), o direito de modificação da obra ou de autorizar a sua adaptação e divulgação por qualquer meio.

Por morte do autor, o exercício dos direitos patrimoniais de autor (direitos de utilização) transmite-se aos seus herdeiros (artigo 115.º).

O direito de utilização atribuído ao autor da obra intelectual, assim como os direitos conexos, podem ser alienados e transmitidos, dentro dos limites legais (artigo 107.º) e expropriados por interesse público, mediante indemnização (artigos 112.º e 113.º).

Uma das ressalvas à alienabilidade do conteúdo patrimonial dos direitos atribuídos em exclusivo ao autor, é a sua impenhorabilidade, como se de direitos da personalidade se tratasse; porém os proventos derivados da utilização económica da obra, assim como os seus exemplares, podem ser penhorados, nos termos do «*Codice di Procedura Civile*» – artigo 111.º¹⁵⁶.

A natureza dos rendimentos derivados da criação de obras intelectuais (*d'ingegno*), parece depender da forma através da qual é feita a sua exploração económica – podem consubstanciar rendimentos de trabalho, se a obra tiver sido criada em execução de um contrato de trabalho e tiver sido convencionada remuneração especial ao autor ou de participação no valor das vendas, por exemplo,

¹⁵⁶ Art. 111

I diritti di pubblicazione dell'opera dell'ingegno e di utilizzazione dell'opera pubblicata non possono formare oggetto di pegno, pignoramento e sequestro, né per atto contrattuale, né per via di esecuzione forzata, finché spettano personalmente all'autore.

Possono invece essere dati in pegno o essere pignorati o sequestrati i proventi dell'utilizzazione e gli esemplari dell'opera, secondo le norme del codice di procedura civile. (Os direitos de publicação da obra intelectual e de utilização da obra publicada (tornada pública) não podem ser objeto de penhor, penhora ou arresto (apreensão), nem contratualmente, nem por via de execução forçada, por respeitarem pessoalmente ao autor.

Podem no entanto ser dados em penhor ou ser penhorados ou arrestados os proventos da utilização e os exemplares da obra, de acordo com as normas do Código de Processo Civil).

no caso do contrato de edição¹⁵⁷, contrato que se afigura próximo do de associação em participação.

Expressão patrimonial tem o direito de sequência previsto no artigo 144.º, que, após a morte do autor se transmite aos seus herdeiros, sendo, no entanto, inalienável e irrenunciável, não podendo, por isso, ser objeto de penhora ou de arresto preventivo¹⁵⁸.

Inalienáveis (e, como tal, impenhoráveis) e imprescritíveis são os direitos morais do autor, cujo exercício *post mortem* cabe aos seus sucessores (artigo 20.º) entre os quais o direito de reivindicar a paternidade da obra ou de impedir que lhe seja introduzida qualquer deformação, mutilação ou outra modificação que possam prejudicar a sua honra e bom nome (à exceção das modificações introduzidas nas obras de arquitetura), assim como se supõe que sejam impenhoráveis os valores decorrentes das indemnizações a que a sua violação der lugar (cfr. os artigos 156.º a 167.º – «Direitos de defesa e sanções judiciais» (sanções civis relativas à proteção dos direitos de utilização económica) e 168.º a 170.º, relativas à proteção do direito moral de autor).

No que respeita à penhora dos rendimentos provenientes do direito de autor (à exceção dos provenientes do direito de sequência previsto no artigo 144.º), remete o segundo parágrafo do artigo 111.º da Lei de «*Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio*» para as regras do «*Codice di Procedura Civile*», o que, tal como entre nós, e na falta de norma que defina a sua natureza, levanta as

¹⁵⁷ Art. 130

Il compenso spettante all'autore è costituito da una partecipazione, calcolata, salvo patto in contrario, in base ad una percentuale sul prezzo di copertina degli esemplari venduti. Tuttavia il compenso può essere rappresentato da una somma a stralcio per le edizioni di:

dizionari, enciclopedie, antologie, ed altre opere in collaborazione; traduzioni, articoli di giornali o di riviste; discorsi o conferenze; opere scientifiche; lavori di cartografia; opere musicali o drammatico-musicali; opere delle arti figurative.

Nei contratti a partecipazione l'editore è obbligato a rendere conto annualmente delle copie vendute.

(a compensação devida ao autor é constituída por uma participação, calculada, salvo convenção em contrário, com base numa percentagem sobre o preço de capa dos exemplares vendidos. Todavia a compensação pode ser representada por uma quantia fixa para cada exemplar nas edições de: dicionários, enciclopédias, antologias e outras obras feitas em colaboração; traduções, artigos de jornais ou de revistas; discursos e conferências; obras científicas; trabalhos de cartografia; obras musicais ou dramático-musicais e obras de artes figurativas.

Nos contratos de participação o editor é obrigado à prestação anual de contas sobre as obras vendidas).

¹⁵⁸ Art. 147

1. *Il diritto di cui all'art. 144 non può formare oggetto di alienazione o di rinuncia, nemmeno preventivamente.* (O direito mencionado no artigo 144.º não pode ser objeto de alienação ou de renúncia, ainda que a título preventivo).

mesmas questões, quer quanto ao limite da sua penhorabilidade, quer quanto à forma que deve revestir a penhora.

O artigo 545.º do «*Codice di Procedura Civile*»¹⁵⁹ estabelece a impenhorabilidade parcial dos vencimentos e salários, pensões e outras regalias sociais, que podem ser penhorados por dívidas referentes a obrigações de alimentos, impostos estaduais, provinciais e municipais e quaisquer outros créditos contra o executado.

A penhora não poderá exceder um quinto do quantitativo daqueles rendimentos, exceto em caso de concurso de penhoras por dívidas de alimentos e de impostos, em que a quota penhorável pode ser de metade ou na medida que vier a ser determinada pelo tribunal e incide sobre os valores líquidos de *impostos e outros descontos obrigatórios*, nos termos do artigo 2.º do Decreto do Presidente da República n.º 180/1950, de 29/04 (com as alterações introduzidas pela lei do Orçamento de 2005 (Lei 311/2004)).

Não existe em Itália um «salário mínimo nacional», sendo determinada a «justa compensação» ao trabalhador, por cada categoria, no âmbito dos acordos e con-

¹⁵⁹ Art. 545. (¹)(*Crediti impignorabili*)

Non possono essere pignorati i crediti alimentari, tranne che per causa di alimenti, e sempre con l'autorizzazione del tribunale o di un giudice da lui delegato e per la parte dal medesimo determinata mediante decreto.

Non possono essere pignorati crediti aventi per oggetto sussidi di grazia o di sostentamento a persone comprese nell'elenco dei poveri, oppure sussidi dovuti per maternità, malattie o funerali da casse di assicurazione, da enti di assistenza o da istituti di beneficenza.

Le somme dovute dai privati a titolo di stipendio, di salario o di altra indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate per crediti alimentari nella misura autorizzata dal tribunale o da un giudice da lui delegato.

Tali somme possono essere pignorate nella misura di un quinto per i tributi dovuti allo Stato, alle province e ai comuni, ed in eguale misura per ogni altro credito.

Il pignoramento per il simultaneo concorso delle cause indicate precedentemente non può estendersi oltre la meta' dell'ammontare delle somme predette.

Restano in ogni caso ferme le altre limitazioni contenute in speciali disposizioni di legge.

(1) Articolo così modificato dal Dlgs. 19 febbraio 1998, n. 51.(Art. 545. (¹)(Créditos impenhoráveis) Não podem ser penhorados os créditos de alimentos, exceto por obrigações de alimentos, e sempre mediante autorização do tribunal o de um juiz por ele designado e na parte por aquele determinada por despacho.

Não podem ser penhorados créditos que tenham por objeto subsídios de subsistência a pessoas integradas no elenco dos pobres ou subsídios de maternidade ou de funeral da segurança social, de entidades assistenciais ou de institutos de beneficência.

As quantias devidas por entidades privadas a título de vencimento, salário ou indemnizações no âmbito de relações laborais, incluindo as devidas por motivo de despedimento podem ser penhoradas por dívidas de alimentos na medida do que for autorizado pelo tribunal ou por um juiz por ele designado.

Tais quantias podem ser penhoradas até um quinto por impostos devidos ao Estado, às províncias e aos municípios ou por qualquer outro crédito.

A penhora simultânea pelo concurso das causas antes indicadas não pode ultrapassar metade das quantias antes mencionadas.

Ficam prejudicadas as limitações contidas em disposições legais de natureza especial (artigo modificado pelo Decreto legislativo n.º 51, de 19/02/1998).

venções coletivas de trabalho. A fim de que a parte penhorável possa ser determinada pelo tribunal, deverá o executado deduzir oposição à penhora, nos termos do artigo 615.º, do *Codice di Procedura Civile* (parte final)¹⁶⁰.

A penhora de créditos é uma «*espropriazione presso terzi*», ou seja, faz-se junto do devedor do executado (artigo 543.º do *Codice di Procedura Civile*), que deve prestar informação sobre a existência do crédito, data e condições do seu vencimento, assim como sobre a existência de penhoras anteriores (artigo 547.º do mesmo Código). Confirmadas judicialmente as declarações do terceiro devedor, fica este constituído fiel depositário das quantias penhoradas, com obrigação de as entregar ao tribunal ou ao agente da execução, se o processo seguir a forma de injunção, regulado pelos artigos 633.º e seguintes do *Codice di Procedura Civile*.

A penhora de créditos por dívidas de impostos e à segurança social segue a forma do processo de injunção, tornando-se exequíveis mediante prova escrita da exigibilidade da dívida (artigo 635.º *Codice di Procedura Civile*).

No que respeita aos créditos laborais, assim como aos provenientes de pensões e de outras regalias sociais, a regra é a da impenhorabilidade, apenas sendo possível a sua penhora por dívidas da natureza mencionada no artigo 545.º, do *Codice di Procedura Civile*; quando os rendimentos resultantes da exploração económica da obra intelectual não tenham a natureza de salários, não lhes é aplicável aquele regime.

Conclusões

1. Traçámos acima a evolução legislativa das normas que, no Código de Processo Civil, estabeleceram a impenhorabilidade parcial de vencimentos, salários e pensões, inicialmente, por «motivos de humanidade» e, posteriormente, por respeito ao «princípio da dignidade humana» (redação originária do artigo 823.º e, posteriormente à reforma do processo civil, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 20/12, o artigo 824.º);

2. Tal evolução legislativa decorreu, por um lado, da jurisprudência constitucional (o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12/12 faz referência aos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 349/91 e 411/93 do Tribunal Constitu-

¹⁶⁰ Art. 615. – (*Forma dell'opposizione*) (...)

Quando e' iniziata l'esecuzione, l'opposizione di cui al comma precedente e quella che riguarda la pignorabilità dei beni si propongono con ricorso al giudice dell'esecuzione stessa. (...).

(Artigo 615.º – Forma da oposição

(...)

Depois de iniciada a execução a oposição de que trata o parágrafo anterior e a que respeita à penhorabilidade dos bens segue a forma de recurso para o juiz da execução (...)

cional, sobre a impenhorabilidade absoluta das pensões da segurança social e às sugestões colhidas na Lei francesa n.º 91-650, de 9 de julho de 1991, que reformou as normas relativas à penhora de salários e pensões) e, por outro, da «desjudicialização» do processo executivo (reforma do processo executivo, iniciada com a publicação do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8/03);

3. Só a partir da reforma na ação executiva, a determinação da parte penhorável dos vencimentos, salários e pensões, passou a ter como referência o valor do salário mínimo nacional. Contudo, a par dos rendimentos daquelas proveniências, são agora parcialmente impenhoráveis os rendimentos provenientes de «prestações de natureza semelhante» a vencimentos e salários, sem que se conheça jurisprudência que, até agora, tenha identificado em que consistem as referidas prestações; considera a doutrina que se tratará de rendimentos provenientes do trabalho, em sentido lato (em que se incluem as prestações de serviços), desde que delas dependa a subsistência do executado;

4. No que respeita à inclusão dos «direitos de autor» na expressão «prestações de natureza semelhante», traçámos acima a distinção entre a proteção legal do conteúdo moral e patrimonial do direito de autor, no ordenamento jurídico nacional e em alguns ordenamentos jurídicos de sistema continental (Espanha, França e Itália), assim como sobre a natureza jurídica dos proventos da exploração económica da obra intelectual e sua penhorabilidade, tendo-se concluído pela diversidade de regimes:

a) – **Em Portugal:**

1 – Embora o CDADC pareça atribuir ao titular do direito de autor o direito exclusivo de exploração económica da obra, por si, ou mediante autorização a conceder contratualmente a terceiros, os direitos patrimoniais de autor sobre todas ou algumas das suas obras podem ser objeto de penhora e de arresto (artigo 47.º), sem prejuízo dos direitos morais do autor (em que se incluem o direito de correção da obra e de revisão das provas, em caso de publicação – cfr. o artigo 61.º, do CDADC);

2 – Por maioria de razão serão penhoráveis os rendimentos contratualmente acordados no âmbito de contratos de exploração da obra (edição, representação, recitação, execução e outros), independentemente da forma da sua determinação ou da periodicidade do seu pagamento;

3 – Na inexistência de norma que fixe os limites da penhorabilidade de tais rendimentos ou sequer a sua natureza jurídica, considera Rui Pinto¹⁶¹ que, se

¹⁶¹ A. e ob. cit.

existir uma estrutura relacional, ou seja, se houver um contrato de exploração da obra no âmbito do qual sejam devidos, a penhora segue as regras da penhora de créditos; não existindo estrutura relacional, por não se encontrar em execução contrato de exploração económica da obra, a penhora é feita por notificação direta ao titular do direito de autor (a penhora incide sobre o direito exclusivo de exploração económica da obra e não sobre os rendimentos da exploração já autorizada);

b) – Em Espanha:

1 – Nos termos do n.º 2 do artigo 53.º, da *Ley de Propiedad Intelectual*, aprovada pelo Real Decreto n.º 1/1996, de 12/04, os direitos de exploração económica da obra não são penhoráveis, contudo, são penhoráveis os «frutos» e «produtos», que são considerados salários, tendo para efeitos de ordenação de prioridades da penhora, como para a determinação da parte penhorável; 2 – Por seu turno, o artigo 607.º da *Ley de Enjuiciamiento Civil* (Lei n.º 1/2000, de 07/01), estabelece a impenhorabilidade do salário de valor inferior ao salário mínimo nacional, assim como as regras da determinação da parte penhorável do excedente àquele valor, em função do valor líquido dos rendimentos e encargos do executado e do seu agregado familiar, regime que se estende aos rendimentos provenientes de atividades comerciais e profissionais exercidas de forma autónoma;

c) – Em França:

1 – É atribuído ao autor da obra intelectual o direito exclusivo de a divulgar, por si, ou mediante autorização a terceiros. Tal exclusivo, consagrado no artigo L. 121-2 do «*Code de la propriété intellectuelle*», inserido no capítulo referente aos «direitos morais» (*Droits moraux* – Artigos L. 121-1 à L. 121-9), integra um direito da personalidade, sendo, nessa medida impenhorável;

2 – Os rendimentos provenientes da exploração económica da obra intelectual são parcialmente impenhoráveis, na medida em que tenham natureza de alimentos (artigo L. 333-2.), situação em que apenas pode ser penhorado 1/5 da retribuição devida ao autor, com o limite do valor anual do rendimento mais elevado a que se refere o *Code du Travail* (artigo L. 333-3.);

3 – A penhora de rendimentos de trabalho, a que é legalmente equiparada a retribuição devida ao autor, no âmbito dos contratos de exploração económica da obra, vem tratada nos artigos L 3252-1 a L. 3252.13 do *Code du Travail*, em que se determina a impenhorabilidade parcial do valor líquido

da remuneração global anual do executado, por referência ao valor do salário mínimo nacional (artigo L. 262-2 do *Code de l'action sociale e des familles*), corrigido pelo coeficiente das pessoas a cargo.

d) – Em Itália:

1 – O direito exclusivo de utilização económica da obra «*dell'ingegno*», dado respeitar pessoalmente ao autor, não pode ser objeto de penhor, de penhora ou de apreensão, ainda que em processo executivo (artigo 111.º – 1.ª parte, da Lei de Proteção do direito de autor e dos direitos conexos); podem, no entanto, ser penhorados os proventos da utilização e os exemplares da obra já publicada, de acordo com as normas do *Codice di Procedura Civile* (2.ª parte do mesmo artigo);

2 – O *Codice di Procedura Civile* contém normas relativas à penhora de créditos, entre os quais os créditos laborais, cuja regra é a da impenhorabilidade parcial (artigo 545.º deste Código, sob a epígrafe de «*Crediti impignorabili*» – créditos impenhoráveis);

3 – Não existindo norma que expressamente equipare os rendimentos provenientes da utilização económica da obra a salários, crê-se que tais rendimentos possam ser integralmente penhorados, junto do terceiro devedor.

4 – A determinação do exato sentido da expressão «prestações de natureza semelhante» dependerá da elaboração jurisprudencial, contudo, determinados créditos relativamente aos quais existe regulamentação específica, como é o caso dos rendimentos provenientes da exploração económica do direito de autor, seria desejável que, à semelhança dos ordenamentos jurídicos de Espanha e de França, fosse introduzida uma norma que expressamente os equiparasse a salários, tendo em vista a sua impenhorabilidade parcial;

5 – Outra questão relacionada com a penhora de salários e prestações de natureza semelhante, de pensões e outras regalias sociais, é da determinação da parte penhorável. Em qualquer dos ordenamentos jurídicos estudados, a penhora incide sobre os rendimentos líquidos de impostos e contribuições para a segurança social. Crê-se desejável a introdução de norma semelhante, que poderia decorrer de aditamento ao artigo 824.º, do Código de Processo Civil;

6 – Crê-se ainda justificada a consagração entre nós da impenhorabilidade do direito à utilização económica da obra, enquanto direito próximo do direito moral do autor, como ocorre em qualquer dos ordenamentos jurídicos analisados: artigo 53.º, n.º 2, da *Ley de Propiedad Intelectual*; artigo L. 121-2, do *Code de la Propriété Intellectuelle* e artigo 111.1 da Lei de «*Protezione del diritto*

d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio», o que implicaria alteração legislativa ao artigo 47.º do CDADC, e, eventualmente ao seu artigo 46.º, na medida em que permite o penhor e venda do penhor sobre obras intelectuais.

Notas:

Foram suprimidas algumas das notas de rodapé constantes da versão original do Parecer que continham transcrição de disposições legais nacionais.

Com base nas conclusões do Parecer foi determinada a abertura de processo de iniciativa do Provedor de Justiça com o objetivo de clarificar / alterar a redação do artigo 824.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil (CPC) de modo a abranger – equiparando a vencimentos e salários, para efeitos de impenhorabilidade parcial – os direitos de autor e outros rendimentos periódicos que sejam a única fonte de subsistência do executado.

A instrução do processo teve início com a audição do Ministro da Justiça e, ainda, dos Ministros da Cultura e das Finanças. As respostas obtidas confirmaram que a resolução do assunto passaria, preferencialmente, pela alteração da supramencionada norma do CPC, sem prejuízo de a regra da impenhorabilidade parcial dos rendimentos provenientes de direitos de autor, passar a constar expressamente do Código dos Direitos de Autor.

A mudança de Executivo veio, porém, atrasar os trabalhos de revisão dos diplomas em causa, tendo o Provedor de Justiça levado novamente o assunto aos novos titulares das pastas da Justiça e da Cultura. À data da elaboração da presente nota eram ainda aguardadas as respetivas respostas.

Bibliografia

- CARDOSO, Eurico Lopes, *Manual da Ação Executiva*, INCM, Lisboa, 1987.
- FREITAS, José Lebre de, «Agente de Execução e Poder Jurisdicional», in *THEMIS – Revista da Faculdade de Direito da UNL*, Ano IV, n.º 7 – 2003.
- GOMES, Manuel Januário da Costa, «Penhora de Direitos de Crédito. Breves notas», in *THEMIS*, Ano IV, n.º 7, 2003.
- LIMA, Pires de e VARELA Antunes, *Código Civil Anotado – Volume II*, Coimbra Editora, 1997.
- MARTINEZ, Pedro Romano, «Tutela da atividade criativa do trabalhador», in *Revista de Direito e de Estudos Sociais*, ano XLI, n.ºs 3 e 4 – Agosto-Dezembro – 2000.
- NETO Abílio, *Contrato de Trabalho – Notas Práticas*, Ediforum, Lisboa 1997.

- PINTO, Rui, «Penhora e Alienação de Outros Direitos – Execução especializada sobre créditos e execução sobre direitos não creditícios na Reforma da Ação Executiva», in *THEMIS*, Ano IV, n.º 7, 2003.
- ROCHA, Maria Vitória, «A originalidade como requisito de proteção do Direito de Autor – Algumas reflexões →» in *verbojuridico.net.*, junho de 2003.
- ROCHA, Maria Vitória, «O direito de sequência (*droit de suite*) em Portugal» in *verbojuridico.net.*
- SEIA Carlos, «E-dicionário de termos literários», disponível em http://www2.fcsh.unl.pt/edtl/verbetes/E/edicao_ne_varietur.htm.
- TELES, Inocência Galvão, «Contratos Cíveis», em *BMJ*, 83.º, 1959, págs. 165 e ss.
- TRAPIERS, Annie Chamoulaud *Les Fruits et revenus en droit patrimonial de la famille*, Limoges, PULIM 1999, pág. 573 – <http://books.google.pt/books>.

Sites jurídicos consultados:

Portugal:

- *Diário da República* – <http://dre.pt/>
- Tribunal Constitucional – <http://www.tribunalconstitucional.pt/>

Espanha:

- <http://www.ucm.es/>
- <http://civil.udg.edu/normacivil/estatal/LEC/>
- http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t3.html#a161

França:

- <http://www.legifrance.gouv.fr/>

Itália:

- <http://www.altalex.com/>
- http://www.interlex.it/testi/l41_633b.htm
- <http://www.prestitol.it/legge180.htm>

4

OUTROS
ASSUNTOS

Processo: 2069/02

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 2002

Destinatário: Diretor de Serviços de Reembolsos do IVA

Assunto: IVA. Restituição do IVA. Aquisição de sistema de amplificação sonora. Sé Catedral de Angra do Heroísmo. Conceito de objetos que se destinam única e exclusivamente ao culto religioso.

Recomendação n.º 10/A/2002, de 11.04.2002

I

Introdução

1. A ... da Sé Catedral de Angra do Heroísmo pediu o reembolso de IVA pago em virtude da aquisição de um «sistema de amplificação sonora expressamente construído para aplicação no culto religioso», o qual veio a ser indeferido, conforme notificação realizada a coberto do ofício de 11 de dezembro de 2001, fundamentada, *a contrario*, na disposição legal vertida na alínea a) do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, uma vez que se trataria de «objetos não destinados única e exclusivamente ao culto religioso – al. a) artigo 1.º».

2. Tendo sido pedida a concretização da fundamentação, o ofício de 28/08/2002, da Direção de Serviços de Reembolsos do IVA, veio acrescentar que, não obstante o destino do bem em apreço (sistema de amplificação sonora da Sé Catedral de Angra do Heroísmo) nunca ter sido posto em causa, não bastava colocar um objeto dentro de uma igreja para que ele pudesse ser considerado «objeto que se destina única e exclusivamente ao culto religioso» e que somente teriam aquele destino (culto religioso), por exemplo, os cálices, paramentos, imagens, altares e custódias. Deste modo, era explicado que, como sempre tinha vindo a ser feito, somente eram atendidas as especificações próprias dos objetos em si, e nunca o destino efetivo que aos mesmos era dado.

II

Exposição de motivos

Identificada a norma legal cuja aplicação é suscitada – o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, que dispõe que

«o Serviço de Administração do IVA procederá à restituição do imposto sobre o valor acrescentado correspondente às aquisições e importações efetuadas por instituições da Igreja Católica – (...) fábricas da Igreja (...) – relativas a: [alínea a)] objetos que se destinem única e exclusivamente ao culto religioso (...)»

– e na medida em que foi aquela disposição que fundamentou, de direito, o indeferimento reclamado, impor-se-á a ponderação dos requisitos ali previstos na averiguação da legalidade da decisão posta em crise.

3. Não obstante, começar-se-á por referir que a matéria da factualidade apurada não merecerá especial desenvolvimento, desde logo pela circunstância – que não pode deixar de ser destacada e que se revelará determinante nas conclusões finais – de os serviços de reembolso do IVA a aceitarem tranquilamente (cf. ofício supra citado). Assim sendo, é pacífico que a instalação em causa, para além de destinar-se, segundo as especificações constantes da documentação do fabricante, somente a igrejas, está efetivamente instalada – de forma fixa e permanente – na Catedral de Angra do Heroísmo e é usada – unicamente – para amplificar o som durante cerimónias religiosas.

4. Não sendo o destino efetivo do bem o motivo da controvérsia, a questão em debate parece situar-se, apenas, no sentido que deve ser dado à expressão «objeto (...) se destina única e exclusivamente ao culto religioso». Neste domínio interpretativo, os serviços de reembolso do IVA cuidaram até de apresentar exemplos de objetos que entendem ser destinados única e exclusivamente ao culto religioso, nos seguintes termos: «os cálices, paramentos, imagens, altares e custódias».

Computados estes esclarecimentos prestados a este órgão do Estado, não é abusivo concluir ser defendida a existência de objetos que, pela sua natureza intrínseca, se destinam única e exclusivamente ao culto religioso; e que, diferentemente, outros objetos não se destinam única e exclusivamente ao culto religioso e, pese embora poderem ser usados no culto, não deverão dar lugar à restituição do IVA. Em conformidade, foi mantido o indeferimento porque, alegadamente, não se verificou que o «objeto (...) se [destinava] única e exclusivamente ao culto religioso».

5. Temos então que, se é aceite – e expressamente reconhecido pelos serviços de reembolso do IVA – que a instalação em causa não pode ser usada senão para o culto religioso, o indeferimento reclamado apenas pode encontrar fundamento numa pretensa intenção de legislador, certamente não vertida corretamente no texto legal, de afastar da restituição determinadas categorias de bens que, pela sua natureza, não se destinam (única e exclusivamente) ao culto religioso. Contudo, neste aspeto particular, o entendimento seguido pelos serviços de reem-

bolso do IVA acaba, até, por contrariar o elemento literal da norma, na medida em que a expressão «objetos que se destinem ao culto religioso» é interpretada como significando «objetos que só podem destinar-se ao culto religioso». Ora, uma vez que estas duas expressões não são equivalentes, a posição adotada pelos serviços do IVA está próxima de uma interpretação que, mais do que restritiva, é efetivamente corretiva. Sendo consabido que o ordenamento jurídico português não permite, em absoluto, que o intérprete conclua que «a razão da lei será contrária a interesses que se pretendem superiores» (Oliveira Ascensão, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, F.C.Gulbenkian, Lisboa, 1983, p.330) e que, como tal, a «interpretação corretiva é inadmissível» (*ibidem*, p.331), permitir-me-á V. Ex.^a que eu procure buscar a correta aplicação da lei, nos exatos termos suscitados pela alínea a) do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro.

6. Para além da minha já manifestada discordância interpretativa relativamente ao entendimento subjacente à decisão reclamada, não posso deixar de apontar, também, uma contradição insanável que julgo estar encerrada na fundamentação do indeferimento aqui tratado em concreto e que resulta, em especial, da exemplificação que os serviços de reembolso do IVA quiseram fazer dos objetos que apenas se destinariam ao culto religioso (os cálices, paramentos, imagens, altares e custódias). Com efeito, a menção implícita ao acolhimento dos pedidos de reembolso do IVA relativos à aquisição daqueles objetos evidencia, de forma notória, a incongruência – não já só de direito mas, agora, igualmente de facto – da fundamentação das decisões. Socorrendo-me de um dos exemplos apresentados, julgo ser útil confrontar o tratamento que é dado à aquisição de uma qualidade de objetos que os serviços de reembolso do IVA entendem como destinada única e exclusivamente ao culto religioso (os cálices) com a posição tomada relativamente à aparelhagem de som da igreja da Sé.

Verifico, então, que, sendo verdade que mesmo um «sistema de amplificação sonora expressamente construído para aplicação no culto religioso» pode ser usado fora do culto religioso, a aceitação do mesmo silogismo lógico (nem todos os bens utilizados no culto só a ele se destinam e, por esse facto, não dão lugar à restituição do IVA) imporia a conclusão de que a aquisição de um cálice (ou uma imagem ou qualquer outro bem que, em abstrato, pode ser usado fora do culto religioso) também não deveria dar lugar ao reembolso do IVA. De facto, se, em abstrato, todos aqueles podem ser usados fora do culto religioso, então um cálice (do latim, *calice*, «copo pequeno») é, por maioria de razão, um objeto que, como resulta da sua natureza intrínseca, foi especialmente concebido para uma utilização fora do culto religioso. Conhecendo o entendimento propugnado pelos serviços de reembolso do IVA sobre a interpretação do disposto na alínea a) do

artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, esperar-se-ia, como corolário lógico, que não houvesse lugar, em nenhuma daquelas situações, à restituição do IVA.

7. Permitir-me-á V. Ex.^a que, continuando ainda no exemplo que os serviços de reembolso do IVA quiseram dar, seja igualmente referida outra incongruência lógica resultante da interpretação que motivou o indeferimento: deve devolver-se o IVA relativo à aquisição de um cálice que, para além do culto, é suscetível de ser também utilizado em exposições de arte sacra mas não é de reembolsar o IVA relativo a uma instalação sonora que, por estar fixada permanentemente nas paredes da Sé Catedral de Angra do Heroísmo, não pode ser utilizada senão para o culto religioso. Mais: como V. Ex.^a não deixará de reconhecer, nunca uma cerimónia de culto religioso deixaria de fazer-se por falta de um cálice (ou de uma imagem ou, mesmo, de um altar) mas, ao contrário, poderia ser de todo inviabilizada por ausência de amplificação de som num recinto amplo (como é o da Igreja da Sé de Angra do Heroísmo). Não pode evitar-se, aqui, uma interrogação: que sentido faz uma interpretação que, como resulta do exemplo atrás referido, não permite que o único dos bens que só é utilizado na igreja e nela é indispensável (sistema de amplificação de som) seja abrangido pela previsão legal de reembolso mas que, ao mesmo tempo, autoriza que um bem potencialmente usado fora do culto, e que para ele é dispensável, beneficie sempre da restituição do IVA?

8. Como é bom de ver, não posso deixar de concluir pela volatilidade da argumentação que me foi apresentada.

9. Chegados aqui, importa adiantar o entendimento que julgo consentâneo com a letra e com o espírito da alínea a) do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, no sentido de que não são de atender os pedidos de restituição relativos a bens que, não obstante parecerem ir ser utilizados no culto religioso, o não são, de facto. Neste ponto, dir-se-á que a minha posição é, indubitavelmente, ainda mais restrita do que a dos serviços de reembolso do IVA. Do mesmo passo, creio que só devem ser atendidos os pedidos relativos a objetos que, na verdade, apenas são utilizados no culto religioso. Também neste domínio, julgo poder concluir que o meu entendimento é substancialmente menos abrangente do que o desses serviços. Queira V. Ex.^a notar que a minha posição, não só não significa qualquer alargamento indiscriminado das situações que devem dar lugar à restituição do IVA como, antes pelo contrário, representa uma previsível diminuição do universo de bens efetivamente abrangido pelos reembolsos de IVA. Defendo, então, que os objetos destinados única e exclusivamente ao culto religioso serão, para efeitos do disposto na alínea a) do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, unicamente aqueles que, tendo essa virtualidade, em abstrato, têm também esse uso (e somente esse), em concreto.

10. De facto, o raciocínio consubstanciado nas afirmações que atrás expendi sustenta a afirmação de que as decisões relativas à restituição do imposto sobre o valor acrescentado correspondente às aquisições e importações efetuadas por instituições da Igreja Católica, devem partir da ponderação, sucessiva mas conjugada, de cada um dos dois requisitos que creio serem impostos pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, a saber:

- a) primeiro, a verificação de que os objetos são suscetíveis, em abstrato, de utilização no culto religioso;
- b) depois, a constatação de que, em concreto, apenas são utilizados no culto religioso.

11. Finalmente, julgo dever expressar a minha convicção de que este entendimento é, até, o único suscetível de permitir, por um lado, que seja sempre respeitada a intenção do legislador em todas as situações e, por outro, que não seja permitida, nem a restituição relativa a aquisições de bens que, posteriormente, venham a ser utilizados fora do culto nem, tão pouco, o indeferimento de pedidos relativos a objetos que se destinam unicamente a propiciar o normal desenvolvimento do culto religioso. Esta última situação é a que, no caso em apreço, julgo estar a inquinar a decisão relativa ao pedido da ...da Sé Catedral de Angra do Heroísmo.

III Conclusões

12. Em face do que deixei exposto, resta-me concluir que devem ser reequacionados os critérios de apreciação dos pedidos de restituição do IVA relativos à aquisição de bens destinados única e exclusivamente ao culto religioso, no sentido de serem contemplados unicamente os objetos que, para além de terem essa hipotética virtualidade, tenham também essa utilização concreta, e nenhuma outra.

13. Do mesmo passo, entendo não existir justificação plausível para que não se proceda à restituição, nos termos do disposto na alínea a) do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, do IVA relativo à aquisição do sistema de amplificação sonora da ... da Sé Catedral de Angra do Heroísmo, exatamente porquanto a aparelhagem de som, não só é suscetível de utilização no culto religioso (como se verifica sempre que a assembleia se reúne naquela igreja) como, para mais, não pode ter qualquer outro uso (uma vez que está fixada, com caráter permanente e definitivo, nas paredes da Sé Catedral de Angra do Heroísmo).

Pelas razões atrás aduzidas e no exercício do poder que me é conferido pelo disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 9/91, de 9 de abril,

Recomendo

- a) Que as decisões relativas à restituição do IVA correspondente às aquisições e importações efetuadas por instituições da Igreja Católica, nos termos do disposto na alínea a) do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, resultem, não só da verificação de que os objetos são suscetíveis, em abstrato, de utilização no culto religioso como, também, da constatação de que eles apenas nele são utilizados;
- b) Que, em conformidade com este entendimento, se proceda à restituição do IVA relativo à aquisição do sistema de amplificação sonora da ... da Sé Catedral de Angra do Heroísmo.

Permito-me, ainda, lembrar V. Ex.^a da circunstância de a formulação da presente recomendação não dispensar, nos termos do disposto no artigo 38.º, n.ºs 2 e 3, da Lei n.º 9/91, de 9 de abril, que seja comunicada a este órgão do Estado, de forma fundamentada, a posição que vier a ser assumida em face das respetivas conclusões.

Notas:

Recomendação acatada.

A Direção de Serviços de Reembolsos do IVA integra a atual Direção de Serviços de Reembolsos.

Processo: 5917/01

Tipo de documento: Sumário de processo

Ano de elaboração: 2004

Assunto: IVA. IRC. Faturas falsas. Relevância fiscal. Revisão oficiosa das liquidações. Prescrição do procedimento criminal tributário. Inexistência de factos tributários. Anulação das liquidações. Extinção dos processos.

1. No decurso do exercício do ano de 1993, a sociedade ... emitiu faturas que titulavam serviços prestadas a outras empresas, nas quais fez figurar, para além do valor das prestações de serviços, o valor do IVA sobre as mesmas, à taxa legal.

2. Na posse daquelas faturas, as empresas clientes exerceram o direito à dedução do IVA nelas mencionado, tendo-lhes sido pagos, pela Administração Fiscal, os respetivos reembolsos.

3. Contudo, não tendo a empresa emitente das faturas feito entrega do IVA nas liquidado, viria a Administração Fiscal a emitir liquidações adicionais de valor correspondente à prestação tributária em falta, e a qualificar a atuação do sujeito passivo como indicadora da prática do crime de abuso de confiança fiscal, então previsto e punido pelo artigo 24.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro.

4. Porque o valor dos serviços prestados, mencionados nas referidas faturas, configuravam proveitos sujeitos a tributação em IRC e não tinham sido levados à contabilidade do sujeito passivo, viria igualmente a ser corrigida a matéria tributável declarada para o exercício e efetuada liquidação adicional de IRC.

5. Em simultâneo, foi aberto e instruído na direção de finanças da área da sede do sujeito passivo, o processo de averiguações a que se referia o artigo 43.º do RJIFNA, remetido ao Ministério Público competente para acusação do crime ali indiciado.

6. Na audiência de julgamento nos autos de processo comum singular aberto em 2000, no Tribunal Judicial da Comarca da área da sede dos arguidos (pessoa coletiva e seus representantes, em coautoria material), ficou provado que as faturas emitidas eram falsas, pois titulavam negócios simulados.

7. E foi decidido que:

- a) o procedimento criminal se encontrava prescrito;
- b) os factos constantes do processo de averiguações elaborado pela direção de finanças tipificavam o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23.º do RJIFNA, por se dirigir à obtenção de vantagens fiscais ilícitas para terceiros (obtenção de reembolsos de IVA);
- c) sendo as faturas falsas, como ficou provado, da sua emissão não poderia decorrer qualquer apropriação ilegítima de prestação tributária legalmente repercutida sobre terceiros, porquanto também a liquidação do IVA constante das faturas era simulada;
- d) os arguidos ficavam absolvidos da prática do crime de que haviam sido indiciados e acusados pelo Ministério Público.

8. Comunicado o teor da sentença à Administração Fiscal, viria esta a decidir-se pela manutenção das liquidações de IVA e de IRC efetuadas com base nas referidas faturas, apesar da impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC.

9. Questionadas as Direções de Serviços do IVA e do IRC sobre a relevância fiscal dos valores constantes das faturas declaradas falsas por decisão judicial, viriam estas a emitir pareceres contraditórios: a primeira, considerando que a indicação de IVA numa fatura configura autoliquidação de imposto, sempre

exigível; a segunda, entendendo que, sendo as faturas falsas, os proveitos que delas constavam não poderiam ser acrescidos à matéria tributável de IRC, por inexistentes.

10. Em face da contradição expressa nos pareceres emitidos, solicitou-se à Direção de Serviços de Justiça Tributária que emitisse parecer decisivo, com os seguintes fundamentos:

- a) a sentença proferida no processo penal fiscal não tem eficácia anulatória das liquidações efetuadas, pois não teve por objeto a apreciação da sua legalidade, nem os tribunais judiciais gozam de competência em matéria tributária;
- b) porém, os factos nela provados constituem prova suficiente de que, não existindo facto tributário, não poderá ocorrer qualquer tributação;
- c) que, assim sendo, as mencionadas liquidações adicionais não podem subsistir na ordem jurídica, em substituição da pena criminal de que os arguidos foram absolvidos;
- d) que a presunção contida na norma de incidência do artigo 2.º do Código do IVA, segundo a qual são sujeitos passivos daquele imposto as pessoas singulares ou coletivas que, em fatura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA, é ilidida pela prova constante da decisão judicial;
- e) que a Administração Fiscal ainda está em tempo de proceder à sua revisão (anulação) oficiosa, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, por se verificar a existência cumulativa dos pressupostos ali referidos – as liquidações decorreram de erro dos serviços na qualificação dos factos que as originaram e os impostos ainda não foram objeto de pagamento, encontrando-se em fase de cobrança coerciva;
- f) que a pendência do processo de impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRC não obstará à anulação oficiosa da liquidação que, a ter lugar, constituiria facto superveniente justificativo da extinção do processo, a solicitar ao tribunal competente, pelo representante da Fazenda Pública;
- g) que, anuladas as liquidações emitidas, deveriam as execuções fiscais instauradas ser declaradas extintas.

11. O pedido do Provedor de Justiça foi totalmente acolhido por parecer da Direção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da Direção-Geral dos Impostos, sancionado por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Despacho SEAF n.º 2541/2003 – XV, de 20 de outubro).

12. Questionada a Direção de Finanças da área da sede do sujeito passivo sobre os procedimentos adotados com vista à anulação das liquidações em questão, viria a mesma a responder que havia solicitado instruções à Direção de Serviços do IVA.

13. Por sua vez, a Direção de Serviços do IVA respondeu com um despacho do Diretor de Serviços, anterior à emissão do Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em que se pronunciava contra a anulação oficiosa das liquidações efetuadas.

14. Dada a evidente descoordenação entre as decisões dos vários serviços da Direção-Geral dos Impostos, foram efetuadas novas insistências junto da Administração Fiscal, para cumprimento integral do determinado no despacho do seu mais elevado superior hierárquico.

15. Finalmente, quase três anos após o início da instrução dos autos, e quase um ano após a emissão do referido Despacho SEAF n.º 2541/2003 – XV, de 20 de outubro, procedeu-se ao arquivamento do processo, dado o teor do ofício da Direção de Finanças, em que se informava:

- a) terem sido anuladas as liquidações oficiosas de IVA e juros compensatórios do ano de 1993, emitidas com base nas faturas falsas;
- b) que o representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Central Administrativo, onde se encontra pendente o processo de impugnação judicial da liquidação de IRC do exercício de 1993, solicitou a sua extinção, por anulação da liquidação impugnada.

Notas:

O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro, foi revogado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, que aprovou o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Ao artigo 24.º, do RJIFNA corresponde atualmente o artigo 105.º, do RGIT.

Ao artigo 43.º, do RJIFNA corresponde atualmente o artigo 40.º, do RGIT.

Ao artigo 23.º, do RJIFNA correspondem atualmente os artigos 103.º e 104.º, do RGIT.

Processo: 0727/06

Tipo de documento: Parecer

Ano de elaboração: 2006

Assunto: Taxa *vs* imposto. Contribuição para o audiovisual. Incidência. Financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão.

O Problema

1. Tendo verificado que, nas faturas emitidas pelo respetivo fornecedor de energia elétrica, lhes passara a ser cobrada a designada «contribuição para o audiovisual», vários foram os utentes titulares de contratos para fornecimento de energia elétrica a partes comuns de edifícios e a explorações agrícolas que, no ano de 2006, apresentaram queixa ao Provedor de Justiça.

2. Alegavam os queixosos tratar-se de uma situação incompreensível, por não ser possível estabelecer qualquer tipo de relação entre a prestação do serviço público de radiodifusão e de televisão e aqueles fornecimentos e, por outro lado, por a incidência em causa os obrigar ao pagamento de tantas contribuições quantos os contratos de fornecimento de energia elétrica de que fossem titulares.

Apreciação

3. Constituindo o corresponsável do serviço público de radiodifusão e de televisão, a contribuição para o audiovisual foi introduzida no nosso ordenamento jurídico pela Lei n.º 30/2003, de 22 de agosto, que, nos números 2 e 3 do seu artigo 1.º, preceitua que o financiamento do serviço público de radiodifusão é assegurado por meio da cobrança da contribuição para o audiovisual, ao passo que o serviço público de televisão é suportado pela receita da contribuição para o audiovisual não destinada ao serviço de radiodifusão e por indemnizações compensatórias.

4. Tendo-a substituído, a contribuição para o audiovisual manteve o modelo técnico da taxa de radiodifusão, incidindo sobre a faturação do consumo de energia elétrica (cfr. artigo 3.º, n.º 1).

5. A opção por este modelo radicou no entendimento de que o sistema já existente constituía a solução de maior simplicidade técnica, ligeireza administrativa e justiça que era possível concretizar com a tecnologia disponível no setor¹⁶².

6. Com efeito, os problemas colocados pela incidência de uma taxa sobre cada recetor, designadamente nos planos da fiscalização e da cobrança¹⁶³, levaram o legislador a substituir o sistema de tributação direta e específica por um modelo baseado no pagamento de uma taxa anual, a cobrar em duodécimos, mensal e

¹⁶² *Vd.* Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 68/IX.

¹⁶³ Como se observa no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 389/76, de 24 de maio, o sistema da taxação direta dos radiouvintes, em função da sua qualidade de possuidores de aparelhos recetores de radiodifusão, contido em diploma regulamentar aprovado pelo Decreto n.º 41486, de 30 de dezembro de 1957, levou à acumulação de um elevadíssimo número de processos judiciais (em 31.12.1974, pendiam de instrução e julgamento cerca de 400 000 processos), decorrentes da falta de pagamento voluntário de milhares de taxas de radiodifusão.

indiretamente, através das distribuidoras de energia elétrica aos respetivos consumidores domésticos, por escalões pré-definidos do consumo anual de energia para fins domésticos¹⁶⁴.

7. O facto de a taxa de radiodifusão ser devida por todos os consumidores domésticos, possuidores ou não de recetores, levou a que, em parecer de 19 de abril de 1979, a Comissão Parlamentar de Assuntos Constitucionais viesse a entender que aquela se não tratava de uma verdadeira taxa, mas antes de *um imposto indireto sobre os consumidores de energia elétrica para fins domésticos, embora afetado ao serviço público de radiodifusão*.

8. Neste sentido se pronunciaria ainda a doutrina¹⁶⁵ e o Tribunal Constitucional¹⁶⁶, tendo este último concluído que a extinta taxa de radiodifusão não podia ser tida como contraprestação de um serviço público, sendo antes de qualificar como um imposto, por a exigência do seu pagamento não se relacionar de modo exclusivo sequer com a possibilidade de utilização do serviço público de radiodifusão sonora, sendo a qualidade do consumidor de energia elétrica que obriga ao pagamento, embora aquela utilização não tenha a sua fonte em tal consumo e possa estar totalmente desligada dele;

9. É que, como é referido no Acórdão n.º 29/83, do TC, embora o legislador tenha designado por «taxa» o tributo que criou, a sua natureza não tem que corresponder ao *nomen iuris* que lhe é dado pelo texto legal, já que a qualificação do legislador não é vinculativa para o intérprete.

10. Ora, uma vez que o que se disse acerca da natureza da taxa de radiodifusão também vale para a atual contribuição para o audiovisual, não se mostra atendível a pretensão de não pagamento da contribuição pelos titulares de contratos de fornecimento de energia elétrica a partes comuns de edifícios ou a explorações agrícolas, com fundamento na falta de um nexó sinalagmático entre o pagamento da quantia exigida e a prestação da atividade pelo ente público.

11. Com efeito, tendo a base tributável da contribuição para o audiovisual, inicialmente delimitada aos consumidores domésticos, sido alargada aos demais consumidores de energia elétrica, estão aqueles utentes também obrigados a participar no financiamento do serviço público em causa¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Foram inicialmente estabelecidos três escalões: até 120 kWh (Isenção), de 120 kWh a 240 kWh (Taxa reduzida) e superior a 240 kWh (taxa normal) – artigo 2.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 389/76.

¹⁶⁵ Cfr. Braz Teixeira *Princípios de Direito Fiscal*, I, Coimbra, 1985, p. 45, nota 13), José Casalta Nabais *Contratos Fiscais*, Coimbra, 1994, p. 232, nota 724), Nuno Sá Gomes *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, 1996, pp. 47 e 49, e J. L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, Lisboa, 1998, p. 21).

¹⁶⁶ Cfr. Acórdãos n.º 354/98 e n.º 307/99.

¹⁶⁷ Alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 169-A/2005, de 3 de outubro, ao abrigo de autorização legislativa concedida ao Governo no artigo 25.º da Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, que aprovou o Orçamento Retificativo de 2005.

12. Acresce que, objeto de apresentação na Assembleia da República e de discussão pública desde 2003, a extensão da contribuição para o audiovisual à totalidade dos fornecimentos de energia elétrica obteve amplo apoio parlamentar¹⁶⁸, tendo sido qualificada como instrumento essencial para a consolidação financeira do serviço público de rádio e de televisão.

13. De qualquer modo, quer se trate de consumos domésticos ou de consumos não domésticos, estão os consumidores de energia elétrica que registem um consumo anual inferior a 400 kWh isentos do pagamento da contribuição para o audiovisual (cfr. artigo 4.º, n.º 1, da Lei n.º 30/2003)¹⁶⁹.

14. Trata-se de uma medida de cariz social, em tudo idêntica à que se achava estabelecida para a taxa de radiodifusão¹⁷⁰, que assenta no pressuposto de que aqueles que não atingem um dado nível mínimo de consumo de energia elétrica estão numa situação mais precária, integrada num sistema que prima pela simplicidade resultante da fixação de fatores legais objetivos, em detrimento do modelo anterior, caracterizado pela atribuição de isenções de natureza subjetiva.

15. Ora, como resulta da resposta dada pela extinta Secretaria de Estado da Comunicação Social a recomendação emitida pelo Provedor de Justiça no processo IP-2/87 – recomendação que visava a concessão de isenção de taxa de radiodifusão aos cidadãos que não possuíssem recetor de rádio, aos cidadãos portadores de deficiência auditiva comprovada e que vivessem sós, e aos cidadãos reformados e pensionistas – introduzir neste sistema outro tipo de isenções seria desvirtuar as suas linhas mestras, já que a sua concessão implicaria a adoção de procedimentos de averiguação e fiscalização do interessado, assim se reeditando situações que o atual dispositivo legal procura precisamente evitar.

Conclusões

16. A contribuição para o audiovisual, introduzida no nosso ordenamento jurídico pela Lei n.º 30/2003, constitui o corresponsável do serviço público de radiodifusão e de televisão;

17. Inicialmente delimitada aos consumos para uso doméstico, foi a sua incidência posteriormente estendida a todos os fornecimentos de energia elétrica,

¹⁶⁸ O alargamento foi votado favoravelmente pelos Grupos Parlamentares do PS, do PSD e do CDS-PP, no debate na especialidade do Orçamento de Estado para 2005 e do Orçamento Retificativo.

¹⁶⁹ Inicialmente fixado em 1,60 €, o valor da contribuição para o audiovisual é anualmente atualizado em função da taxa de inflação, através da Lei do Orçamento do Estado, cifrando-se atualmente em 1,67 €.

¹⁷⁰ Cfr. artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do Decreto-Lei n.º 389/76, na redação que lhe foi dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 411/90, de 31 de dezembro.

pelo Decreto-Lei n.º 169-A/2005, de 3 de outubro, no uso da autorização legislativa prevista no artigo 25.º da Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho;

18. Tendo o legislado optado pela manutenção de um modelo de financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão baseado no pagamento de um valor a cobrar mensal e indiretamente, por escalões pré-definidos do consumo anual de energia, através das distribuidoras de energia elétrica aos respetivos consumidores, é de considerar que, como veio a concluir-se relativamente à extinta taxa de radiodifusão, estamos em face de um imposto;

19. Não estando, assim, a exigência do seu pagamento relacionada de modo exclusivo com a possibilidade de utilização do serviço público a que se refere, sendo a antes a qualidade do consumidor de energia elétrica que obriga ao pagamento, embora aquela utilização não tenha a sua fonte em tal consumo e possa estar totalmente desligada dele, carece de fundamento a pretensão de não pagamento da contribuição pelos titulares de contratos de fornecimento de energia elétrica a partes comuns de edifícios ou a explorações agrícolas, com base na falta de um nexos sinalagmático entre o pagamento da quantia exigida e a prestação da atividade pelo ente público.

20. Neste quadro, o não pagamento da contribuição para o audiovisual só se justificará relativamente aos consumidores que registem um consumo anual de energia inferior a 400 kWh, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 30/2003.

Notas:

O artigo 4.º, n.º 2, da Lei n.º 30/2003, de 22 de agosto, foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 107/2010, de 13 de outubro, consagrando a isenção do pagamento da taxa de audiovisual relativamente aos agricultores que possuem contadores elétricos individualizados que permitam distinguir a energia para uso exclusivamente agrícola.

Processo: 4749/08 e 5472/08

Tipo de documento: Recomendação

Ano de elaboração: 2010

Destinatário: Presidente da Câmara Municipal de Sesimbra

Assunto: Taxa de conservação e tratamento de esgotos.

Recomendação n.º 3 /A/ 2010, de 11.02.2010**I****Exposição dos factos**

A presente intervenção foi desencadeada por duas queixas que me foram dirigidas quanto à cobrança por parte da Câmara Municipal de Sesimbra de uma taxa de conservação e tratamento de esgotos, prevista no artigo 82.º do Regulamento Municipal dos Sistemas Público e Predial de Águas Residuais do Município de Sesimbra (doravante Regulamento Municipal).

1. Queixa apresentada pela Senhora A.

A Senhora A., residente em ..., contesta a cobrança da taxa de conservação e tratamento de esgotos relativa aos anos de 2006 e 2007 (cfr. a fatura n.º 8000092430, em nome do Senhor X., cujos períodos de faturação são de 01.01.2006 a 31.12.2006 e de 01.01.2007 a 31.12.2007), na medida em que a disponibilidade do sistema público de drenagem apenas ocorreu em outubro de 2007.

2. Queixa apresentada pelo Senhor B.

O Senhor B., residente em ..., contesta a cobrança da taxa de conservação e tratamento de esgotos por motivos idênticos, mas apenas no que respeita ao ano de 2007, uma vez que a disponibilidade do sistema público de drenagem apenas se verificou em julho daquele ano.

II**Enquadramento jurídico da questão**

A questão central que se coloca é a de saber se a taxa de conservação e tratamento de esgotos prevista no artigo 82.º do Regulamento Municipal é devida pelos Reclamantes naqueles anos, e, em caso de resposta positiva, a partir de que momento, pelo que importa agora proceder ao enquadramento legal da questão, tal como configurado por este órgão do Estado.

3. A taxa de conservação e tratamento de esgotos

O artigo 82.º do Regulamento Municipal, que tem por epígrafe «Taxa de conservação e tratamento de esgotos», estatui no seu n.º 1 que

«A taxa de conservação e tratamento de esgotos respeita aos encargos com a manutenção do sistema e incide sobre a valia da disponibilidade daquele sistema, devida-

mente conservado, relativamente aos prédios, ou frações autónomas quando for caso disso, que a eles devam estar ligados.»

Acresce que, de acordo com o n.º 4 daquela norma, «a taxa de conservação é devida pelo(s) proprietário(s) ou usufrutuário(s) dos prédios ou fração autónoma, à data de 31 de dezembro do ano que se reporta a referida taxa.»

4. A exigência de contraprestação pública

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, ensaia uma distinção entre os vários tributos, nomeadamente, entre impostos e taxas, adiantando que os primeiros «...assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património» e as segundas «...assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares».

Adicionalmente, é vasta a jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre a distinção entre as figuras da taxa e do imposto. Por exemplo, no Acórdão n.º 68/2007, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 5 de março de 2007, o Tribunal Constitucional faz, com grande utilidade, uma resenha da doutrina e da jurisprudência daquele Tribunal sobre a matéria.

Aí pode ler-se, apelando-se à fundamentação de vários arestos anteriores àquele, o seguinte:

«Como se sabe, existe uma abundante jurisprudência constitucional sobre a distinção entre imposto e taxa (...). Para extremar a noção de “imposto” constitucionalmente relevante da de “taxa”, o Tribunal tem-se socorrido essencialmente de um critério que pode qualificar-se como “estrutural”, porque assente na “unilateralidade” dos impostos (...), admitindo ainda, porém, como fator adicional de ponderação, que se tome em consideração a “razão de ser ou objetivo das receitas em causa”, quer para recusar a certas receitas o carácter de imposto, quer como argumento ponderoso para afastar o carácter de taxa de uma dada prestação pecuniária coativa (...).

(...)

Tanto na jurisprudência uniforme do Tribunal, como na orientação unânime da doutrina, um elemento ou pressuposto estrutural há de, desde logo e necessariamente, verificar-se, para que determinado tributo se possa qualificar como uma “taxa”, qual seja o da sua “bilateralidade”: traduz-se esta no facto de ao seu pagamento corresponder uma certa “contraprestação” específica, por parte do Estado (ou de outra entidade pública). Se tal não acontecer, teremos um “imposto” (ou uma figura tributária

que, do ponto de vista constitucional, deve, pelo menos, ser tratada como tal). (...) Se se não divisarem características de onde decorra a “bilateralidade” da imposição pecuniária, nada mais será preciso indagar para firmar a conclusão de harmonia com a qual é de arredar a qualificação dessa imposição como “taxa” (...).

Ora, o requisito para a cobrança da taxa de conservação e tratamento de esgotos, ou seja, a disponibilidade do sistema público de drenagem, apenas se verificou, no caso da Reclamante, Senhora A., a partir de outubro de 2007, e, na situação do Reclamante, Senhor B., a partir de julho de 2007.

Assim, nos casos em apreço, não se vislumbra contraprestação efetiva pelo pagamento do tributo, até ao momento da disponibilidade do sistema público de drenagem, ou seja, até ao momento em que se tornou possível a utilização de tal sistema, pelo que falta ao tributo em questão, no que respeita à sua aplicação aos períodos de tempo anteriores à suscetibilidade de utilização daquele sistema, o fundamento sinalagmático que é sua característica distintiva.

Aliás, basta atentar no facto de os Reclamantes, enquanto não se verificou a disponibilidade do sistema público de drenagem, terem sempre recorrido aos serviços pagos de particulares, quer no que toca ao esvaziamento das fossas sépticas, quer para efeitos de desativação das mesmas, procedendo-se à sua desinfeção e entulhamento.

Assim, a cobrança do tributo que aqui nos ocupa relativamente ao período de tempo em que não houve disponibilidade do sistema público de drenagem, leva-me a duvidar de que o mesmo possa ser qualificado como uma taxa e, consequentemente, a ter sérias reservas sobre a respetiva constitucionalidade face aos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.ºs 2 e 3, da Constituição da República Portuguesa. De acordo com estes normativos constitucionais, a criação de impostos – ou de outras figuras tributárias que devam, em termos jurídico-constitucionais, ser tratadas como impostos –, é matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, só podendo os mesmos ser criados por lei da Assembleia da República ou por decreto-lei do Governo por aquela autorizado, não podendo ninguém ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos moldes referidos.

5. Momento a partir do qual é devida a taxa de conservação e tratamento de esgotos

Decorre do exposto que a cobrança da taxa por inteiro num ano civil em que a disponibilidade do sistema público de drenagem não abarca o ano civil completo, por ter sido introduzido após 1 de janeiro, pode degenerar do tipo tributário de taxa para imposto.

Pelo que a taxa só deve ser exigida a partir do momento em que há a possibilidade de ligação ao sistema público de drenagem, tal como decorre do n.º 1 do artigo 82.º do Regulamento Municipal. Exigir o pagamento da taxa em período, dentro do mesmo ano civil, anterior à possibilidade de utilização do sistema público, invocando o n.º 4 do artigo 82.º, é uma interpretação que põe as duas normas em conflito.

Por um lado, prevê-se que o facto gerador do tributo é a disponibilidade do sistema público de drenagem, mas, por outro, pretende-se exigir que o tal tributo abarque períodos em que não é manifestamente devido (no caso da Reclamante, Senhora A., o Município de Sesimbra pretende ainda a sua aplicação a um ano civil – 2006 –, em que não se verificou sequer a disponibilidade do sistema público de drenagem).

Assim, no caso da Reclamante, Senhora A., o Município de Sesimbra está a exigir o pagamento de 21 meses em que não houve disponibilidade do sistema público de drenagem, ou seja, qualquer contraprestação pública (todo o ano de 2006 e 9 meses de 2007), e, na situação do Reclamante, Senhor B., de 6 meses (de 2007).

Assim sendo, parece-me que, nos casos em apreço, o Município de Sesimbra poderia ponderar adotar os seguintes procedimentos:

- No que respeita ao valor cobrado à Senhora A., por referência a 2006, proceder à sua integral restituição, pois naquele ano não se verificou qualquer disponibilidade do sistema público de águas residuais;

- Já no que toca a 2007, promover o fracionamento da taxa, de modo que os montantes pagos respeitem apenas aos meses em que houve contraprestação pública (recorde-se: relativamente à Reclamante, Senhora A., a partir de outubro de 2007; no que concerne ao Reclamante, Senhor B., desde julho daquele ano), ou, mantendo essa edilidade a posição de que a taxa é insuscetível de fracionamento por períodos de tempo inferiores ao ano civil, não a considerar de todo devida no ano de 2007 (por exemplo, considerar que apenas é devida no ano imediato à disponibilidade do sistema público de drenagem¹⁷¹).

Por outro lado, o Município de Sesimbra deverá adaptar, se for caso disso, até 30 de abril de 2010, o Regulamento Municipal ao regime geral das taxas das autarquias locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro (cf. artigo 17.º, na redação dada pela Lei n.º 117/2009, de 29 de dezembro), devendo a mencionada taxa passar, também ela, pelo crivo dessas novas regras. Deste modo,

¹⁷¹ Por exemplo, o n.º 2 do artigo 77.º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa, prevê o princípio da anualidade da tarifa de conservação, mas estabelece que a mesma é devida a partir do ano imediato ao da ligação do prédio à rede geral de esgotos.

poderá essa autarquia aproveitar tal ocasião para clarificar a norma em apreço, por exemplo prevendo expressamente a suscetibilidade de fracionamento da taxa de conservação e tratamento de esgotos.

III

Conclusões

Nos casos em apreço, a natureza sinalagmática da taxa de conservação e tratamento de esgotos está posta em questão, na medida em que, até à disponibilidade do sistema público de drenagem, foram pagos, pelos Reclamantes, valores que não tiveram como contrapartida qualquer serviço dessa Câmara Municipal.

Deste modo, o artigo 82.º do Regulamento Municipal, interpretado e aplicado no sentido da cobrança da taxa de conservação e tratamento de esgotos nas situações em apreço, porque relativa a período anterior ao momento em que se tornou possível a utilização do sistema público de drenagem, enferma de inconstitucionalidade (dada a reserva de lei existente em matéria de criação de impostos).

Assim, pelas razões que deixei expostas e no exercício do poder que me é conferido pelo disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 9/91, de 9 de abril,

Recomendo

a V. Ex.^a que pondere providenciar:

A. Pela integral restituição do valor pago pela Senhora A., por referência ao ano de 2006, já que não se verificou qualquer disponibilidade do sistema público de drenagem nesse ano

B. Pelo fracionamento da taxa e restituição das quantias cobradas à Senhora A., de janeiro a setembro de 2007, e ao Senhor B., de janeiro a junho de 2007;

C. Caso mantenha a posição que desde já não se aceita por falta de fundamento substantivo de insusceptibilidade de fracionamento da taxa por períodos de tempo inferiores ao ano civil, considerar que esta não é devida no ano de 2007, procedendo ao reembolso integral das quantias pagas pelos Reclamantes com referência àquele ano;

D. Pela adoção de medidas tendentes a que o artigo 82.º do Regulamento Municipal não inclua na sua previsão momentos do ano civil em que não se verifique a disponibilidade do sistema público de drenagem e que, caso outra solução não seja encontrada, contemple expressamente a possibilidade de fracionamento da taxa.

Dignar-se-á V. Ex.^a a dar cumprimento ao disposto no artigo 38.º, n.ºs 2 e 3, da Lei n.º 9/91, de 9 de abril, e comunicar-me, no prazo de 60 dias, a posição que é assumida relativamente à presente Recomendação.

Notas:

1. Recomendação parcialmente acatada, importando salientar o seguinte: No que respeita à conclusão A., foi posteriormente esclarecido, pela Câmara Municipal de Sesimbra, de que a Senhora A. não pagara qualquer quantia respeitante a 2006, já que na sequência da reclamação que apresentou da fatura/recibo n.º 8000092430, «procedeu-se de imediato à refaturação do documento e informou-se que o documento havia sido anulado, sendo reenviada nova fatura referente à Taxa de 2007», no valor de €118,27 (trata-se de 50% do montante constante da fatura/recibo n.º 8000092430).

As Conclusões B. e C. não foram acatadas.

A Conclusão D. foi acatada.

2. Em suma, ainda que não tenha sido satisfeita a pretensão dos Reclamantes, a sua queixa teve a virtude de ter conduzido à alteração do artigo 82.º, n.º 4, do Regulamento Municipal dos Sistemas Público e Predial de Águas Residuais do Município de Sesimbra, acautelando, assim, a repetição de casos futuros análogos ao objeto de queixa. Aquele preceito passou a ter a seguinte redação:

«A tarifa de conservação é devida pelo(s) proprietário(s) ou usufrutuário(s) dos prédios ou frações autónomas, à data de 31 de dezembro do ano da ligação do prédio à rede geral de esgotos e a partir do mês imediato a essa ligação, sendo liquidada aquela, nesse ano, pelo montante dos correspondentes duodécimos do valor da tarifa anual».

Processo: 3939/09 e 5907/08

Tipo de documento: Parecer

Ano de elaboração: 2010

Assunto: Prescrição das dívidas às autarquias locais. Taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos.

Nota Introdutória

Através do Despacho da Exma. Senhora Coordenadora a fls. 18 do processo R3939/09, em que é Reclamante o Senhor A. e entidade visada a Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, no âmbito de processos de execução fiscal que lhe foram instaurados por falta de pagamento da taxa de saneamento, contra os quais deduziu oposição, e no qual se suscitavam questões relacionadas com a prestação de serviços públicos essenciais, objeto de diversas outras queixas apresentadas neste órgão do Estado ¹⁷², foi determinado o estudo conjunto das dúvidas para que aquelas questões remetem.

Cientes das dificuldades de integração dos diversos diplomas legais aplicáveis à matéria em análise, sobre a qual não existem, por ora, elementos jurisprudenciais e doutrinários que permitam fixar com a necessária precisão o âmbito e alcance das normas neles contidas, dificuldades acrescidas pelo facto de se tratar de matéria da competência regulamentar das autarquias locais e pela prática, nem sempre coincidente, quer das entidades gestoras dos serviços públicos essenciais em causa, quer das entidades competentes para a cobrança coerciva das dívidas provenientes da prestação daqueles serviços, procurou-se encontrar uma solução interpretativa de equilíbrio entre as garantias do utente e a tutela do direito do credor.

Tal solução interpretativa decorreu da necessidade de conciliação de normas dispersas por vários diplomas, na maior parte aplicáveis à situação com as necessárias adaptações.

De facto, a Lei n.º 23/96, de 26/07, consagra a proteção do utente de serviços públicos essenciais, independentemente da natureza jurídica da entidade prestadora.

Ora, estamos em crer que é precisamente a natureza jurídica da entidade prestadora do serviço público essencial que define a qualificação da contraprestação pelo serviço prestado, a forma da sua cobrança coerciva, através do processo de execução cível/injunção ou do processo de execução fiscal, e determina a diversidade dos regimes aplicáveis em cada uma das situações, não identificados pelo legislador, naquela Lei n.º 23/96, de 26/07.

Procurando conciliar as normas de carácter geral e especial, aplicáveis às relações entre o utente de todo e qualquer serviço público essencial, independentemente da natureza jurídica da entidade prestadora, com as normas próprias do direito tributário, devidamente adaptadas, quando o credor é uma Autarquia Local, prestamos o seguinte

¹⁷² Nomeadamente as queixas que deram origem à abertura dos processos R-5907/08 e R-1137/09, também pendentes.

Parecer

I – Qualificação jurídica das taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos

Os serviços de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de gestão de resíduos sólidos urbanos são serviços públicos essenciais, cujos utentes beneficiam da proteção que lhes é conferida pela Lei n.º 23/96, de 26/07, alterada pela Lei n.º 12/2008, de 26/02, e pela Lei n.º 24/2008, de 02/06, encontrando-se enumerados nas alíneas a), f) e g), do n.º 1 do seu artigo 1.º, respetivamente.

Trata-se de serviços prestados pelas autarquias locais, por empresas públicas Municipais ou por Empresas Concessionárias, cujas receitas são da titularidade dos Municípios, de acordo com o disposto no artigo 10.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15/01), com remissão para os artigos 15.º (taxas) e 16.º (preços), da mesma lei.

O entendimento de que, muito embora as referidas receitas possam ser cobradas diretamente (na fase de pagamento voluntário) pelas empresas concessionárias, não constituem receitas próprias, mas sim receitas municipais, sai reforçada com a redação do n.º 5, do artigo 16.º, da Lei das Finanças Locais, em que se prevê a sua transferência para a Empresa Concessionária.

Tais receitas, independentemente do nome que lhes seja atribuído – taxas, tarifas ou preços¹⁷³ (tanto a Lei n.º 23/96, de 26/07 como o Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, usam, cumulativamente, as três designações) –, são receitas de natureza tributária, constando o seu regime geral da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, cujo artigo 3.º – Classificação dos tributos –, as inclui na categoria de tributos locais (n.º 1, alínea b) e n.º 2), embora sujeitas ao regime de lei especial (n.º 3).

No que respeita à generalidade das taxas das autarquias locais, a lei especial a que se refere o n.º 3 do artigo 3.º, da Lei Geral Tributária, é a Lei n.º 56-E/2006, de 29/12, que aprovou o *Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais* (RGTAL); contudo, tratando-se de serviços públicos essenciais, a sua regulamentação específica é a que decorre da já citada Lei n.º 23/96, de 26/07, complementada por outros diplomas legislativos, entre os quais o Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, cujo objeto é, de acordo com o seu artigo 1.º, «o de estabelecer o regime jurídico

¹⁷³ Sobre a distinção entre estas figuras jurídicas, cfr., entre outros, GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal* – Vol. I, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 1995, págs. 73 e ss., e NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000, pág. 33 e ss.

dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos».

A cobrança coerciva destes tributos municipais segue as regras do processo de execução fiscal, conforme o estabelecido pelo artigo 7.º, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26/10, que aprovou o *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (CPPT), confirmado pelo n.º 2 do artigo 12.º do RGTA.

Apesar das particularidades do regime das taxas de que agora nos ocupamos, procurar-se-á definir o regime aplicável à extinção da respetiva prestação tributária, por caducidade e por prescrição.

II Caducidade

A caducidade é um instituto que, quer no direito civil, quer no direito tributário, se relaciona com os efeitos do decurso do tempo sobre o objeto imediato de uma relação jurídica, conduzindo à extinção do direito tutelado.

Contudo, como bem nota Jorge Lopes de Sousa¹⁷⁴, o facto de, no direito civil, a caducidade se converter em prescrição e vice-versa, nos termos do artigo 299.º, do Código Civil (CC), poderá trazer dificuldades acrescidas à definição e delimitação do âmbito de aplicação de cada um daqueles conceitos.

Tal não acontece, porém, no direito tributário, desde logo porque, neste ramo do direito, o conceito de caducidade se encontra definido como sendo o período temporal em que pode ser exercido o direito à liquidação dos tributos e validamente emitida a respetiva notificação ao sujeito passivo. Em termos gerais, tal definição consta do n.º 1 do artigo 45.º, da LGT, e, no que respeita à generalidade das taxas devidas às autarquias locais, do artigo 14.º, do RGTA, em que se não distingue entre taxas periódicas e taxas de obrigação única, como o faz o n.º 4 do artigo 45.º, da LGT.

Todavia, no que respeita às taxas devidas pelos utentes dos serviços de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, haverá que proceder à devida adaptação daquela norma, tendo em conta que:

1. São, quase sempre, tributos de periodização mensal, cujo facto tributário consiste na prestação de um serviço continuado, em regra mediante contrato entre o utente e a entidade gestora, cuja liquidação (quantificação do valor da dívida) se considera efetuada com a notificação para pagamento voluntária.

¹⁷⁴ Cfr. o autor citado, em *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, Áreas Editora, Lisboa, 2008.

rio, consubstanciada no envio da respetiva fatura (cfr. os artigos 9.º e 11.º, da Lei n.º 23/96, de 26/07, na redação que lhes foi dada pela Lei n.º 12/2008, de 26/02, e o artigo 67.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08);

2. A única norma relativa à caducidade é a que consta do artigo 10.º, n.º 2, da Lei n.º 23/96, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 12/2008, de 26/02, relativa «às diferenças» entre o valor inicialmente pago e o correspondente ao consumo efetuado, na qual se estabelece que o direito do prestador ao seu recebimento caduca dentro do prazo de 6 meses após aquele primeiro pagamento. Porém, o referido artigo 10.º, sob a epígrafe de «prescrição e caducidade», estabelece um prazo prescricional de seis meses após o termo do período da prestação do serviço, o que deixa indiciado que, mesmo para o pagamento inicial, o prazo de caducidade seja igualmente de 6 meses.

Quanto a este último ponto, é ainda necessário o apelo às disposições dos n.ºs 2 e 5, do artigo 67.º, do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, que se afiguram conter causas de suspensão da própria caducidade do direito à liquidação:

– O n.º 2 daquele artigo obriga a entidade gestora à leitura real dos instrumentos de medição, com uma frequência mínima de duas vezes por ano e com um distanciamento máximo de oito meses entre duas leituras reais consecutivas. Tal obrigatoriedade, conjugada com a faturação mensal do serviço, determina que a faturação intermédia seja efetuada por estimativa (cfr. o n.º 6, do mesmo artigo) sendo que, quando o pagamento por estimativa seja inferior ao do consumo real, o credor dispõe de um prazo adicional, igual ao prazo inicial, para proceder à liquidação da diferença apurada em seu benefício;

– O n.º 5 daquele artigo 67.º estabelece outra causa suspensiva da caducidade do direito à liquidação da taxa devida pelos consumos reais: o prazo fica suspenso enquanto não for possível a realização da leitura do consumo real, por facto imputável ao utilizador (por exemplo, porque o contador se situa no interior da sua habitação e este não faculta o acesso à entidade gestora).

III Prescrição

1. Fundamentos da prescrição no direito tributário

A prescrição é outra das repercussões do decurso do tempo sobre as relações jurídicas, conhecida do direito civil, assim como do direito tributário, embora com efeitos diferentes e regimes distintos em diversos aspetos, atendendo aos fundamentos do instituto, em cada um dos referidos ramos do direito.

Enumerava Manuel de Andrade¹⁷⁵ diversos fundamentos para a prescrição extintiva, entre outros:

- a) a negligência do titular do direito em exercitá-lo durante o período de tempo indicado na lei, fazendo pressupor a vontade de renúncia ao direito, que o tornaria indigno de proteção jurídica;
- b) considerações de certeza ou segurança jurídica, relacionadas com as expectativas e planos de vida;
- c) a proteção dos obrigados, em especial dos devedores, contra a dificuldade de prova do pagamento, caso não tivessem exigido recibo.

Segundo Jorge Lopes de Sousa¹⁷⁶, «no domínio do direito tributário, os fundamentos da prescrição terão de se encontrar por outra via, pois o seu regime, após a vigência do CPT, é radicalmente diferente do regime do direito civil». E continua dizendo que: «na verdade, no domínio do direito tributário, o caráter oficioso do conhecimento da prescrição (introduzido no artigo 259.º do CPT e reafirmado no artigo 175.º do CPPT) é um sinal evidente da omnipresença do interesse público como fundamento da prescrição, interesse este que, no caso, é o da segurança ou certeza jurídica» (...), que «deve prevalecer sobre o interesse patrimonial do credor tributário».

Ora, sendo as taxas de que trata o presente estudo receitas de natureza tributária, crê-se ser este o fundamento que preside à sua prescrição.

2. Prescrição e cobrança. Modalidades de cobrança. Prazo de pagamento voluntário

Podendo definir-se o prazo de prescrição como sendo o período temporal em que o credor pode exigir a satisfação do seu direito à cobrança do tributo, convirá aqui fazer menção às modalidades de cobrança das receitas tributárias das autarquias locais que, de acordo com o n.º 1 do artigo 10.º do RGTAL, são definidas em cada um dos regulamentos autárquicos, não podendo a Autarquia negar a prestação do serviço, por falta do pagamento da respetiva taxa, quando o sujeito passivo deduzir reclamação ou impugnação e for prestada, nos termos da lei, garantia idónea (cfr. o n.º 2 do artigo 10.º, do RGTAL).

Se a cobrança consiste num procedimento tendente à arrecadação da receita, pela entidade pública, ele tem como corresponsivo o ato de pagamento, através do qual o devedor satisfaz o direito do credor, pondo termo à obrigação tributária. Embora o pagamento seja indissociável da cobrança, ele é tratado autono-

¹⁷⁵ Cfr. ANDRADE, Manuel, in *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. II – 4.ª Reimpressão, Almedina Coimbra, 1974, págs. 445-446.

¹⁷⁶ Cfr. ob. cit.

mente no artigo 11.º do RGTAL, como forma de extinção da obrigação (da taxa, como ali se exprime o legislador), a par de outras formas de extinção, nos termos da LGT – entre as quais a dação em pagamento e a compensação.

Em caso de incumprimento (dentro do prazo de cobrança voluntária que, quanto às taxas de que vimos tratando não vem definido no n.º 3 do artigo 10.º, da Lei n.º 23/96, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 12/2008, nem no Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, em que apenas se prevê que a exigência de pagamento seja comunicada ao utente, por escrito, com uma antecedência mínima de 10 dias úteis relativamente à data limite fixada para efetuar o pagamento), começam a vencer-se juros de mora e deve ter início a cobrança coerciva, através do processo de execução fiscal – cfr. o artigo 12.º, do RGTAL, acima transcrito (nota 3).

3. Regime da prescrição das taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos. Interrupção e suspensão da prescrição

Se o artigo 15.º do RGTAL não contém a regulamentação integral do instituto da prescrição das taxas municipais, sendo, nessa medida, uma norma aberta, há que integrar analogicamente as lacunas daí decorrentes, não por utilização subsidiária das normas do CC, mas das da LGT, onde se contém o regime geral dos tributos.

Sobre o início de contagem do prazo de prescrição das referidas taxas, remetemos para o que foi dito supra, quando se tratou da caducidade, relativamente às adaptações decorrentes de aquelas apresentarem periodicidade mensal – matéria que, quanto à prescrição dos restantes tributos, vem regulada pelo artigo 48.º, da LGT.

Referiremos ainda que o prazo de prescrição das taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos é de 6 meses após a prestação do serviço a que respeitam, nos termos do n.º 1 do artigo 10.º, da Lei n.º 23/96, de 26/07.

Contém o artigo 15.º do RGTAL uma norma quase idêntica à do artigo 49.º da LGT, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 54-A/2006, de 30/12 (Orçamento do Estado para 2007)¹⁷⁷, em que, para além de se fazer referência ao

¹⁷⁷ Artigo 49.º – Interrupção e suspensão da prescrição

1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição. (redação dada pela Lei n.º 100/99, de 26/07).

2 – A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

prazo geral de prescrição das taxas das autarquias locais, se dispõe ainda sobre os factos interruptivos e suspensivos da sua contagem.

No pressuposto de que não se encontrem pendentes processos por dívidas de taxas municipais anteriores a 1999, caso em que se atenderia ao disposto no artigo 34.º do CPT, iremos ater-nos ao regime da prescrição decorrente da conjugação entre o artigo 15.º do RGTAL e a anterior redação do artigo 49.º da LGT, com as adaptações impostas pelo artigo 10.º da Lei n.º 23/96, de 26/07, seguindo de perto Jorge Lopes de Sousa¹⁷⁸.

3.1 – Efeitos dos factos interruptivos do decurso do prazo de prescrição: efeitos instantâneos e efeitos continuados

Segundo o autor citado, as leis tributárias preveem factos com efeitos interruptivos da prescrição, não sendo necessário o apelo às normas do CC para a sua determinação. Tais factos interruptivos, no que respeita às taxas das autarquias locais, são: 1 – a citação (na execução fiscal); 2 – a reclamação e 3 – a impugnação, conforme a enumeração taxativa do n.º 2 do artigo 15.º do RGTAL.

Porém, não se encontrando regulados os efeitos dos factos interruptivos da prescrição da obrigação tributária, são de aplicação subsidiária as disposições do CC, com as necessárias adaptações.

Tais efeitos são os que constam dos artigos 326.º e 327.º, do CC, como se disse, com as necessárias adaptações. Trata-se, pois, de factos interruptivos cujos efeitos se não esgotam instantaneamente, mas que produzem efeitos continuados.

O primeiro efeito dos factos interruptivos da prescrição é a inutilização de todo o tempo decorrido anteriormente, começando, a partir da sua produção, a correr novo prazo prescricional (artigo 326.º, n.º 1), igual ao prazo inicial (artigo 326.º, n.º 2 – 1.ª parte), fixado em normas imperativas, de natureza especial (as consagradas, quanto aos serviços públicos essenciais, na Lei 23/96, de 26/07, em que se estabelece um prazo prescricional de 6 meses), pelo que não será de aplicar o prazo geral de prescrição das obrigações civis, previsto no artigo 311.º, do CC, para que remete a 2.ª parte do n.º 2 daquele artigo 326.º.

Os efeitos continuados dos factos interruptivos da prescrição (*maxime*, da reclamação graciosa e da impugnação judicial) são suspensivos do reinício da contagem do novo prazo prescricional. Contudo, crê-se não terem aplicação ao direito

3 – O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.

¹⁷⁸ Cfr. ob. cit.

tributário as disposições do artigo 327.º, do CC, que impedem o reinício da contagem da prescrição, enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, em especial quando o processo de que se trata tenha, ao menos parcialmente, natureza administrativa:

- a) é o que acontece com o processo de execução fiscal que, na sua fase administrativa, corre nos serviços da Administração Fiscal e cujo título executivo é a certidão de dívida extraída pela entidade que procede à liquidação e à cobrança voluntária do tributo, após o decurso do prazo de pagamento voluntário;
- b) o mesmo ocorre com a reclamação e com a impugnação (embora este processo tenha natureza judicial, pode terminar na fase administrativa – cfr. o artigo 112.º, do CPPT), que não estejam paradas por mais de um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo;
- c) a força executiva da certidão de dívida com base na qual é instaurado o processo de execução fiscal, é corolário do princípio da autotutela executiva de que beneficiam as entidades públicas, no âmbito das suas atribuições legais, pelo que não carecem do recurso aos tribunais judiciais, nem para a declaração do seu direito de crédito, nem para a arrecadação das suas receitas de natureza tributária.

Em caso de paragem dos processos de reclamação, impugnação ou da própria execução fiscal, por determinado período de tempo, por facto não imputável ao sujeito passivo, cessam os efeitos dos factos interruptivos, operando a conversão legal da interrupção em suspensão do prazo prescricional, somando-se o tempo decorrido após aquele período, com o que tiver decorrido até à data da sua autuação (muito embora, no que respeita à execução fiscal, o facto interruptivo não seja a instauração do processo, mas sim a citação do executado).

Se, em regra, o referido período temporal de paragem do processo, que determina a conversão legal da interrupção em suspensão do prazo prescricional é de um ano, não o poderá ser no caso das taxas devidas pelos utentes dos serviços públicos essenciais em análise, se o processo que estiver parado por facto não imputável ao utente for o de execução fiscal, sem que se encontre pendente impugnação judicial. De facto, não havendo factos que determinem a suspensão do prazo de prescrição, o novo prazo após a produção do facto interruptivo, esgota-se em 6 meses.

No que respeita à reclamação, estabelece o artigo 68.º, do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, o prazo especial de 22 dias úteis (se o regulamento da autarquia não estabelecer um prazo mais curto) para a notificação da decisão das reclamações contra as condições da prestação do serviço – será a ultrapassagem deste

prazo, por facto não imputável ao utente, que determina o termo da suspensão do prazo de prescrição, a que alude o n.º 3 do artigo 15.º, do RGTAL.

O Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, entrou em vigor em 01/01/2010; o anterior regime das reclamações, no âmbito da prestação de serviços de fornecimento de água, de saneamento e de recolha de resíduos urbanos, pelas autarquias locais, seguia o regime geral das garantias, previsto no artigo 16.º, do RGTAL, cujo n.º 3 dispõe que, não sendo a reclamação decidida no prazo de 60 dias, se presume o seu indeferimento tácito. Tal presunção de indeferimento tácito, determina, por si só, a extinção da reclamação, que, deixando de estar parada, por facto não imputável ao devedor, deixa de produzir efeitos suspensivos da prescrição.

A mesma questão se coloca, em caso de interposição de impugnação judicial, em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa, nos termos dos artigos 16.º do RGTAL e 56.º, da Lei das Finanças Locais.

Se a interposição da impugnação judicial é um facto imputável ao utente, já o não é a sua paragem, por período superior a um ano, que, a acontecer, apenas determina a suspensão do prazo de prescrição.

Por outro lado, nada impedirá que a interrupção da prescrição das taxas possa ter lugar mais do que uma vez, contrariamente ao que vem consignado no n.º 3 do artigo 49.º, da LGT, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 54-A/2006, de 30/12 (Orçamento do Estado para 2007), se, após terminarem os efeitos suspensivos de um facto interruptivo, sobrevier novo facto interruptivo.

Tal como já foi mencionado anteriormente, as normas da LGT são de aplicação subsidiária à matéria em apreço, face ao regime estabelecido pelo artigo 15.º, do RGTAL, com uma redação próxima da anterior redação do artigo 49.º, da LGT, em que se não previa, como agora sucede, que a interrupção da prescrição não pode ter lugar mais do que uma vez.

O novo regime do artigo 49.º, da LGT, que se repete, não tem aplicação às taxas das autarquias locais, vem impedir a interrupção da prescrição por mais de uma vez, porém, em contrapartida, veio alargar o período de produção de efeitos suspensivos da reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso ou oposição, até ao termo do processo, independentemente da sua paragem, por facto não imputável ao sujeito passivo, se, na sua pendência, se mantiver a suspensão da cobrança da dívida (mediante prestação de garantia ou dispensa da sua prestação, nos termos das leis tributárias).

3.2 – Causas comuns de suspensão dos prazos de caducidade e de prescrição

Vimos anteriormente que os n.ºs 2 e 5, do artigo 67.º, do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, preveem causas de suspensão do prazo de caducidade, que

se crê serem também causas de suspensão do prazo prescricional, pois se o credor beneficia de um prazo mais alargado para proceder à determinação do valor da dívida, nas situações ali previstas, não podendo exigir a respetiva prestação, não faria sentido que se não suspendesse o prazo em que poderia exercer o direito à cobrança.

Contudo, convirá ainda proceder a uma análise mais pormenorizada do artigo 10.º, da Lei n.º 23/96, de 26/07, alterada pela Lei n.º 12/2008, de 26/02, e pela Lei n.º 24/2008, de 02/06, a que já se fez menção supra e que levanta as seguintes questões, em parte já respondidas, embora suscitem perplexidades e dificuldades de compatibilização:

1. A primeira dificuldade decorre da redação do n.º 2 daquele artigo, em que se alude ao instituto da caducidade:

- a) A caducidade respeita ao direito à liquidação, ao direito de apurar a diferença entre o que foi faturado inicialmente e o que é efetivamente devido, face ao consumo real. Efetivamente, o instituto relativo ao direito ao recebimento é o da prescrição e não o da caducidade;
- b) Por outro lado, segundo aquela norma, a caducidade do direito ao recebimento da diferença ocorre no termo do prazo de 6 meses após o pagamento da fatura inicial, o que deixa em aberto a determinação do prazo de prescrição da dívida relativa à diferença, se não tiver sido efetuado o pagamento da dívida inicial – nesta última hipóteses, estaremos perante prazos de prescrição diferentes: um para a dívida constante da fatura inicial e outro para a dívida constante da fatura de acerto?
- c) Caso o n.º 2 do artigo 10.º do referido diploma estabeleça um prazo especial de prescrição e não tenha havido pagamento da fatura inicial, qual o termo inicial da contagem deste prazo prescricional (o da diferença)? O dia posterior ao mês a que respeita o consumo? – crê-se que a solução se encontra no n.º 4 do mesmo artigo, quando determina que o prazo para a propositura da ação é de 6 meses a contar da prestação do serviço ou do pagamento inicial, consoante os casos;
- d) Não havendo pagamento inicial, o prazo de prescrição da diferença inicia-se logo após a prestação do serviço.

2. O n.º 4 do artigo pode levantar ainda outra questão, decorrente da utilização das expressões «propositura da ação» ou «injunção», referidas, respetivamente, ao processo de declaração do direito do credor e ao meio de cobrança coerciva. Como já ficou anotado supra, não haverá lugar àqueles processos judiciais, se o credor for uma entidade pública, dotada de competência legal para cobrar coercivamente as suas dívidas – estão neste caso as autarquias locais, cujas dívidas de

natureza tributária (taxas e tarifas), são cobradas através do processo de execução fiscal, em que a citação do executado (facto interruptivo do prazo de prescrição) é um ato processual da competência do órgão da execução fiscal, não dependente de terceiros, como vem a suceder nos processos judiciais.

3. Quando a prestação do serviço público essencial não é diretamente assegurada pelos serviços da autarquia local, por se encontrar delegada em empresa constituída em parceria entre o município e o Estado, em empresa do setor empresarial local ou concessionada a uma empresa privada, tal modelo de gestão não afeta a natureza pública da receita, cuja cobrança coerciva continuará a ser assegurada pelos serviços de execuções da câmara municipal que assuma a qualidade de sujeito ativo da prestação tributária.

IV Conclusões

1. Os serviços de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos são serviços públicos essenciais, nos termos das alíneas a), f) e g), do n.º 1 do artigo 1.º, da Lei n.º 23/96, de 26/07, alterada pela Lei n.º 12/2008, de 26/02, e pela Lei n.º 24/2008, de 02/06;

2. Trata-se de serviços prestados pelas autarquias locais, por empresas públicas municipais ou por empresas concessionárias, cujas receitas são da titularidade dos Municípios, de acordo com o disposto no artigo 10.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais (Lei 2/2007, de 15/01), com remissão para os artigos 15.º (taxas) e 16.º (preços), da mesma Lei;

3. A cobrança coerciva destas receitas segue as regras do processo de execução fiscal, conforme o estabelecido pelo artigo 7.º, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26/10, que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), confirmado pelo n.º 2 do artigo 12.º, do RGTAL;

4. O prazo de prescrição das taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos é de 6 meses após a prestação do serviço a que respeitam, nos termos do n.º 1 do artigo 10.º, da Lei n.º 23/96, de 26/07;

5. Os factos interruptivos do prazo de prescrição das dívidas de taxas das autarquias locais são a citação (na execução fiscal), a reclamação e a impugnação, conforme a enumeração taxativa do n.º 2 do artigo 15.º, do RGTAL, não sendo necessário o apelo às normas do CC para a determinação dos respetivos efeitos;

6. O primeiro efeito dos factos interruptivos da prescrição é a inutilização de todo o tempo decorrido anteriormente, começando, a partir da sua produção, a

correr novo prazo prescricional, de 6 meses, prazo de natureza especial quanto aos serviços públicos essenciais, previsto no artigo 10.º, da Lei 23/96, de 26/07;

7. Os efeitos continuados dos factos interruptivos da prescrição (*maxime*, da reclamação graciosa e da impugnação judicial) são suspensivos do reinício da contagem do novo prazo prescricional;

8. Em caso de paragem dos processos de reclamação, impugnação ou da própria execução fiscal, por determinado período de tempo, por facto não imputável ao sujeito passivo, cessam os efeitos dos factos interruptivos, operando a conversão legal da interrupção em suspensão do prazo prescricional, somando-se o tempo decorrido após aquele período com o que tiver decorrido até à data da sua autuação (ou da citação, na execução fiscal);

9. No que respeita à reclamação, estabelece o artigo 68.º, do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20/08, o prazo especial de 22 dias úteis (se o regulamento da autarquia não estabelecer um prazo mais curto) para a notificação da decisão das reclamações contra as condições da prestação do serviço – será a ultrapassagem deste prazo, por facto não imputável ao utente, que determina o termo da suspensão do prazo de prescrição, a que alude o n.º 3 do artigo 15.º, do RGTAL;

10. Se o processo da impugnação judicial deduzida contra o indeferimento da reclamação graciosa ficar parado por período superior a um ano, por facto não imputável ao utente, os efeitos interruptivos do prazo prescricional convertem-se em suspensivos somando-se o tempo decorrido após aquele período de um ano, com o que tiver decorrido até à data da sua autuação;

11. Não identificando a lei o período de paragem do processo de execução fiscal, por facto não imputável ao utente, sem que tenha ocorrido outro facto suspensivo do prazo de caducidade, não poderá aquele período ser superior ao prazo de prescrição de 6 meses, cuja contagem se reiniciou com a citação do executado.

5

ÍNDICE
REMISSIVO

ÍNDICE REMISSIVO

A

Agregado familiar,

Pág. 16, 18, 42, 43, 46, 63, 65, 66, 69, 70, 98, 100, 101, 102, 166, 204

Anulação de venda de bem penhorado

Pág. 46,50, 146, 147, 148, 156, 157, 160, 161, 162, 163, 215, 217, 218

Anúncio de venda de bem penhorado

Pág. 152, 153, 154

B

Benefícios fiscais

Pág. 17, 19, 23, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 32, 39, 40, 56, 69, 74, 84, 85, 91, 101, 103, 104, 107, 142, 143, 168

C

Compensação

Pág. 49, 53, 60, 61, 84, 200, 201, 234

Contribuição Autárquica

Pág. 142, 143, 144, 155, 156, 159

Contribuição para o audiovisual

Pág. 188, 218, 219, 220, 221, 222

D

Despesas de deslocação

Pág. 10, 12, 172

Despesas de saúde

Pág. 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19

Direitos de autor

Pág. 164, 173, 179, 180, 184, 185, 187, 189, 192, 203, 206

Dívidas dos cônjuges

Pág. 40, 41, 42, 43, 44, 45, 63, 70

Domicílio fiscal

Pág. 62, 68, 73, 74, 79, 81, 84

Dupla tributação

Pág. 30, 31, 32, 107

E

Execução fiscal

Pág. 27, 40, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 60, 61, 62, 80, 81, 84, 152, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 169, 177, 178, 182, 187, 192, 229, 231, 234, 235, 236, 239, 240

F

Fornecimento de água

Pág. 228, 230, 234, 237, 239

I

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

Pág. 145, 146

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

Pág. 147, 148, 149

Infrações tributárias

Pág. 74, 84, 103, 218

Inspeção

Pág. 108, 111, 112, 114, 115, 117, 118, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 131, 132, 135, 136, 143

IRC – Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas

Pág. 78, 88, 91, 105, 106, 107, 109, 110, 112, 117, 118, 119, 121, 122, 123, 124, 125, 127, 130, 131, 136, 137, 215, 216, 217, 218

IRS – Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares

Pág. 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 31, 32, 34, 35, 36, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 51, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 84, 85, 86, 88, 89, 90, 92, 94, 95, 97, 98, 99, 100, 101, 103, 104, 155, 157, 158, 159, 161, 178, 179

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

Pág. 210, 211, 214, 215

J**Juros de mora**

Pág. 48, 57, 61, 62, 234

Juros indemnizatórios

Pág. 49, 50, 51, 53, 54, 79

L**Limites de impenhorabilidade**

Pág. 164, 165, 166, 167, 168, 169, 175, 176, 186, 192, 193, 196, 199, 201, 202, 203, 204, 205, 206

M**Mais-valias imobiliárias**

Pág. 98, 101, 162

Mais-valias mobiliárias

Pág. 85, 86, 87, 94, 95, 97, 98, 101, 162

Métodos indiciários

Pág. 105, 157

Missões diplomáticas e consulares

Pág. 23, 24, 25, 27, 28, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40

N**Notificações**

Pág. 26, 80, 81, 83

P**Pagamento especial por conta**

Pág. 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 124, 125, 126, 129, 130, 136

Penhora

Pág. 44, 45, 46, 47, 48, 49, 152, 155, 156, 158, 161, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 190, 191, 192, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206

Pensão de alimentos

Pág. 20, 21, 22, 174, 194, 198, 201, 204

Prescrição

Pág. 215, 228, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240

Presunções

Pág. 68, 69, 71, 72, 74, 75, 76, 84, 114, 115, 116

Princípio da reciprocidade

Pág. 24, 25, 27, 28, 29, 30, 32, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40

Procuração irrevogável

Pág. 146, 148, 149



Provedor de Justiça

Rua do Pau de Bandeira, 7-9 | 1249-088 Lisboa

Telefone: 213 92 66 00 | Fax: 213 96 12 43

<http://www.provedor-jus.pt> | provedor@provedor-jus.pt

R**Reclamação**

Pág. 52, 53, 64, 67, 72, 73, 84, 136, 147, 233, 234, 235, 236, 237, 239, 240

Recolha e tratamento de águas residuais

Pág. 223, 226, 228, 230, 231, 234, 239

Reembolso

Pág. 11, 26, 43, 46, 58, 65, 66, 107, 108, 109, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 135, 136, 137, 145, 146, 149, 210, 211, 212, 213, 215, 216, 227

Regiões autónomas

Pág. 10, 12, 140

Reporte de rendimentos

Pág. 55, 56, 57, 58, 59

Resíduos sólidos urbanos

Pág. 228, 230, 231, 234, 237, 239

Restituição de IVA

Pág. 210, 211, 212, 213, 214, 215, 226, 227

Retroatividade

Pág. 86, 87, 88, 89, 90, 92, 93, 142

Retroativos

Pág. 25, 55, 57, 59

Revisão oficiosa

Pág. 13, 14, 39, 40, 215, 216, 217, 218, 234

S**Segurança Social**

Pág. 159, 166, 175, 191, 201, 202, 203, 205

Serviços públicos essenciais

Pág. 229, 230, 235, 236, 239, 240

Sisa

Pág. 75, 88, 140, 141, 142, 143, 144, 145

T**Taxa de conservação e tratamento de esgotos**

Pág. 222, 223, 225, 226, 227, 229

U**União de facto**

Pág. 42, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 84

V**Valor patrimonial tributário**

Pág. 142, 144, 145, 152, 153, 154

Venda de bens penhorados

Pág. 152, 155, 161