

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

A habitual pacatez fiscal da *silly season* foi este ano perturbada pelos avisos de pagamento do AIMI. Indiciariamente todas as liquidações foram feitas em 30 de junho, dentro do prazo legal, mas terão demorado um mês a chegar aos destinatários, facto que ninguém explicou.

Os dados quantitativos entretanto divulgados pelos *media*, impressionam. Dos eventuais 212.000 contribuintes abrangidos por esta nova espécie tributária, pouco mais de 1/3 foram notificados (74.399). Os restantes não o foram por serem “*relativos a imóveis cujo registo não está regular ou atualizado*”. Também esta situação carecia de justificação uma vez que estará igualmente em causa a receita do IMI. Nos notificados, são cerca de 16.000 as pessoas singulares. O Estado espera cobrar com o AIMI 130 milhões de euros que revertem para a Segurança Social. Não se sabe se esta receita já está assegurada pelas notificações efetuadas ou se ainda conta com a que há de resultar da regularização e atualização de matrizes. Também pouco interessará, porque, no plano da prestação de contas, não há nenhum compromisso legal sobre a matéria. Na receita orçamental, Mapa 1, o AIMI estará considerado nos Impostos Diretos, Impostos Diretos Diversos, mas em nenhum lado se publicou a discriminação dessa rubrica que, na totalidade, prevê uma receita de 470,8 milhões de euros.

Levantou-se público clamor contra a liquidação do imposto nos casos em que, por falta de uma declaração de opção por tributação conjunta o imposto foi liquidado individualmente aos cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, relativamente aos imóveis que possuem em comunhão. Com particular incidência na comunhão geral em que, em princípio, todos os bens são comuns. Destacaram-se as vozes de Manuela Ferreira Leite, Nicolau Santos, Daniel Bessa e Miguel Cadilhe, tanto quanto é do nosso conhecimento. Todos, Economistas de renome. Estranhamente, numa questão que é essencialmente jurídica, não consta que nenhum catedrático de direito, tenha feito qualquer considerando.

O AIMI é um imposto pessoal enxertado num imposto real. Um e outro, tendencialmente, porque já não há impostos pessoais e impostos reais puros. A lei fiscal tem legitimidade para individualizar a titularidade imobiliária de forma diversa da que resulta dos regimes de bens do casamento. Mas não pode, em nosso entender, criar conceitos substitutivos de outros que não podem ser substituídos sem graves agressões ao sistema jurídico no seu todo: não se pode tratar o regime de comunhão como se fosse o regime de propriedade. A operacionalização do AIMI poderia ter solucionado esta questão. São aspectos a ponderar e, quem sabe, a melhorar.

A NATUREZA JURÍDICA DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS: SOL NA EIRA E CHUVA NO NABAL

1. Obviamente que não é esta a sua natureza jurídica, mas ao longo da sua existência as tributações autónomas sempre revestiram para a administração tributária a forma que se apresentou mais favorável e, daí, que, dependendo das circunstâncias, tanto sejam consideradas uma coisa como o seu oposto.
2. Vem esta reflexão a propósito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 31 de maio, que julgou inconstitucional, a norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que conferiu natureza interpretativa ao n.º 21, aditado ao artigo 88.º do Código do IRC, e que passou a consagrar expressamente que a liquidação das tributações autónomas em IRC “*tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*”.
3. Recordar-se que a administração tributária vinha entendendo que as tributações autónomas não faziam parte da coleta do IRC, nomeadamente para efeitos da dedução dos benefícios fiscais (vg. CFEI, SIFIDE), considerando que “*o montante apurado nos termos do alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte do colecta do IRC com a qual exista uma correspondência directa, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime*”.
4. Isto é, para a administração tributária a dedução dos benefícios fiscais só pode ser efetuada à «*colecta do IRC*», e essa coleta, no seu entender, não integra as quantias devidas a título de tributações autónomas, mas exclusivamente a quantia resultante da aplicação da taxa de IRC ao lucro tributável.
5. Não obstante, no âmbito do CAAD foi-se consolidando jurisprudência que considerou que “*a colecta obtém-se aplicando a taxa à respectiva matéria colectável, pelo que, no caso do IRC, havendo várias taxas aplicáveis a diversas matérias colectáveis, a colecta de IRC global será constituída pela soma de todos os resultados dessas aplicações*”.
6. E, por mera interpretação declarativa, considerou o CAAD (vg. Processo 673/2015-T), no caso concreto, que a referência que é feita no n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 49/2013 (que aprovou o CFEI) à «*dedução à colecta de IRC*» como forma de materializar o benefício fiscal, “*abrange, literalmente também a colecta de IRC resultante das tributações autónomas, que integra a colecta única de IRC*”.
7. Para contrariar esta jurisprudência, a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, aditou o n.º 21 ao artigo 88.º do Código do IRC, passando a consagrar-se expressamente que a liquidação das tributações autónomas em IRC é feita com base nas respetivas taxas, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.
8. Em síntese, para a administração tributária as tributações autónomas não fazem parte da coleta do IRC.
9. Acontece, todavia, que entendimento diferente foi adotado numa outra situação.
10. Face à redação do então artigo 45.º do CIRC que definia que não era dedutível para determinação do lucro tributável “*O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros*”, a administração tributária considerou então que as tributações autónomas faziam parte do IRC.

Novas Fiscais

Lei n.º 100/2017, de 28/08 - Altera o Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, o Código de Procedimento e de Processo Tributário, e o Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro.

Lei n.º 98/2017, de 24/08 - Regula a troca automática de informações obrigatória relativa a decisões fiscais prévias transfronteiriças e a acordos prévios sobre preços de transferência e no domínio da fiscalidade, transpondo as Diretivas (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, e (UE) 2016/881, do Conselho, de 25 de maio de 2016, e procedendo à alteração de diversos diplomas.

Lei n.º 91/2017, de 22/08 - Modifica as condições em que um país, região ou território pode ser considerado regime fiscal claramente mais favorável, alterando a Lei Geral Tributária.

Lei n.º 92/2017, de 22/08 - Obriga à utilização de meio de pagamento específico em transações que envolvam montantes iguais ou superiores a EUR 3 000, alterando a Lei Geral Tributária e o Regime Geral das Infrações Tributárias.

Lei n.º 89/2017, de 21/08 - Aprova o Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo, transpõe o capítulo III da Diretiva (UE) 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, e procede à alteração de Códigos e outros diplomas legais.

Lei n.º 83/2017, de 18/08 - Estabelece medidas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, transpõe parcialmente as Diretivas 2015/849/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, e 2016/2258/UE, do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, altera o Código Penal e o Código da Propriedade Industrial e revoga a Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, e o Decreto-Lei n.º 125/2008, de 21 de julho.

Lei n.º 85/2017, de 18/08 - Altera o Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, e o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, e prorroga a vigência dos benefícios fiscais relativos ao mecenato científico.

Portaria n.º 255/2017, de 14/08 - Alteração à Portaria n.º 302-D/2016, de 2 de dezembro.

Portaria n.º 256/2017, de 14/08 - Portaria que regulamenta a publicação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da informação relativa às transferências e envios de fundos, a que se refere o n.º 3 do artigo 63.º-A da lei geral tributária (LGT), e a informação relativa às transferências e envios de fundos, que deve ser incluída no relatório detalhado sobre a evolução do combate à fraude e à evasão fiscais, de acordo com o artigo 64.º-B da lei geral tributária (LGT).

Resolução da Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira n.º 18/2017/M, de 3/08 - Apresenta à Assembleia da República a proposta de Lei que altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

Decreto-Lei n.º 93/2017, de 1/08 - Cria o serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital.

11. Com efeito, a administração tributária, pese embora a ausência de referência específica à coleta resultante das tributações autónomas, entendeu que integrava a coleta do IRC e, em consequência, o correspondente montante não era dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável.

12. E, para que não restassem dúvidas, com a Reforma do IRC, o artigo 23.º-A, passou a consagrar expressamente que não é dedutível, para efeitos de determinação do lucro tributável, “o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.

13. Ora, nestes termos parece que as tributações autónomas são IRC... mas não fazem parte da coleta, ficando por saber a que título são IRC.

14. Importa recordar que, antes da sua tributação autónoma, os encargos com despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros começaram por ser encargos não dedutíveis para efeitos de IRC, na proporção de 20%.

15. Nessa formulação é evidente que a desconsideração parcial destas despesas gerava uma coleta do IRC superior à que seria determinada se tais encargos fossem integralmente deduzidos e, podemos, por isso, dizer que o IRC que não era aceite para efeitos fiscais, nos termos do então artigo 41.º do CIRCI (atual 23.º-A) estava positivamente influenciado pela desconsideração de tais encargos.

16. Mas, de igual modo, também a coleta do IRC estava positivamente influenciada pela desconsideração de tais encargos, permitindo uma maior dedução dos benefícios fiscais ou do pagamento especial por conta, hipótese que agora se elimina com a redação do n.º 21 do artigo 88.º, que estabelece a impossibilidade de efetuar quaisquer deduções ao valor das tributações autónomas.

17. Ora, recorda-se que o referido regime de desconsideração parcial de encargos, para efeitos de determinação do lucro tributável, não gerava uma receita imediata no caso de empresas com prejuízos fiscais, e, foi exclusivamente por este motivo que foi substituído por uma tributação autónoma, que viria a ser inserida no artigo 69.º-A do Código do IRC, pela Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro.

18. Passaram então os referidos encargos a ser tributados autonomamente à taxa correspondente a 20% da taxa normal do IRC (que mais tarde, através da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, deixou de estar indexada à taxa do IRC e passou a ser uma taxa específica equivalente de 6% (20% x 30%).

19. Por mera curiosidade, salienta-se que, enquanto na formulação inicial 20% dos encargos eram desconsiderados, atualmente, a tributação no “escalão” mais elevado (35%) dos encargos com viaturas, corresponde a desconsiderar 166%(1) do encargos, o que significa que já não se trata de um regime que tem na sua essência a desconsideração parcial de encargos dedutíveis para assumir outras finalidades, designadamente sancionatórias, o que não deixaria de levantar outro tipo de questões, designadamente sobre a sua constitucionalidade, ou de norma anti-abuso, que sempre teria de assentar em presunções e na possibilidade da sua elisão(2).

20. Por isso, ou como assinala o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 617/2012, tal tributação “é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC”, ou então, o IRC é um imposto que incide simultaneamente sobre o lucro e despesas das empresas, tipologia que é difícil de encontrar nos impostos sobre as sociedades.

21. Não se deixará, porém, de admitir uma outra possibilidade quanto à natureza jurídica destas tributações autónomas, porventura aquele que mais se ajustará à sua essência, e que, a nosso ver, mais não é do que a tributação dos rendimentos auferidos pelos beneficiários destas *despesas*, dela emergindo um novo tipo de responsabilidade tributária (3).

22. Certo é que, independentemente de qual seja a sua natureza jurídica, as tributações autónomas sempre têm sido utilizadas com manifesto propósito de arrecadação de receita sendo que, relativamente ao período de 2015, o seu montante ascendeu a 507M€, o que representa 13,5% da coleta do IRC!

(1) Com efeito, com uma taxa de imposto de 21%, a tributação autónoma a uma taxa de 35% gera uma receita superior à desconsideração integral do gasto, isto é, correspondente a 1,66 da taxa do IRC (35%:21%).

(2) Vide Ana Paula Dourado, in *Direito Fiscal*, 2015, Almedina, págs. 239.

(3) Não se trata apenas da tributação de despesas na esfera do devedor do rendimento. Tributa-se também o rendimento, mas na esfera de um substituto responsável tributário - Ana Paula Dourado, op. cit.