SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS

INFORMAÇÃO FISCAL Nº 19 Julho 2012

AS NOVAS TAXAS DE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA E SUA APLICAÇÃO NO TEMPO

CONFIANÇA
EFICIÊNCIA
COMPETÊNCIA

Introdução

Foi recentemente conhecido o acórdão n.º 310/2012 do Tribunal Constitucional ("TC") sobre a (in)constitucionalidade da norma – publicada em Dezembro de 2008 –, que determina o agravamento da taxa de tributação autónoma de 5% para 10% sobre as despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros e mistas, na parte em que faz retroagir os seus efeitos a 1 de Janeiro de 2008.

Antecedentes

Este acórdão veio alterar a posição anteriormente assumida pelo TC relativamente à violação do princípio da não retroactividade das normas fiscais, e aproximar-se, por outro lado, da posição que já vinha sendo defendida pelo Supremo Tribunal Administrativo ("STA"). Com efeito, o TC já se tinha pronunciado sobre a questão da inconstitucionalidade desta norma, através do acórdão n.º 18/2011, em sentido diferente do acórdão ora em apreço.

Neste acórdão, o TC defendeu a não retroactividade desta norma, concluindo pela ausência de inconstitucionalidade do preceito em causa. A argumentação utilizada pelo

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal 16 • 6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

TC baseava-se na distinção entre retroactividade e retrospectividade. Segundo este Tribunal, nos impostos sobre o rendimento, mesmo no caso da tributação autónoma, o facto tributário gerador do imposto só ocorre a 31 de Dezembro, pelo que se tratava, apenas, de "retrospectividade" (retroactividade imprópria ou imperfeita), que a Constituição, no seu entender, não proíbe. Posteriormente, o STA também proferiu acórdão de 6 de Julho de 2011, no qual se pronunciou sobre a questão da inconstitucionalidade da norma do artigo 5º da Lei 64/2008, de 5 de Dezembro, na parte em que faz retroagir os seus efeitos, consubstanciados no agravamento da taxa, a 1 de Janeiro de 2008.

No acórdão proferido pelo STA, este tribunal veio considerar que a tributação autónoma incide sobre a despesa, constituindo cada acto de despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no final do respectivo exercício. No entender do STA, independentemente de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil, a cada acto de despesa deve ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização. Deste modo, conclui que, sob pena de se violar o princípio da não retroactividade da lei fiscal consagrado na Constituição da República Portuguesa, a (então) nova taxa de 10% apenas podia ser aplicável aos actos de despesa posteriores à alteração legislativa que previu tal agravamento.

Posição (actual) do TC

No seguimento da posição que vinha sendo sustentada pelo STA, veio agora o Tribunal Constitucional, através do Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho, alterar a posição que anteriormente tinha defendido (mas não se opondo à mesma), adoptando o entendimento que já havia sido defendido pelo STA.

No acórdão agora conhecido, o TC não se centra na discussão de saber se a chamada "retroactividade fraca" é, ainda, inconstitucional e se, no caso, estaremos perante a mencionada retrospectividade que a Constituição não proibirá, mas, sim, na natureza da própria tributação autónoma. Com efeito, o que este acórdão discute é se a tributação autónoma é um imposto periódico ou instantâneo, com as respectivas consequências relativamente à violação do imperativo constitucional da não retroactividade da lei fiscal.

Neste âmbito, a argumentação aproxima-se muito da já sustentada pelo STA anteriormente. De acordo com o entendimento veiculado, a tributação autónoma é vista como uma "entorse" aos impostos sobre o rendimento e ao princípio constitucional da tributação segundo o rendimento real, uma vez que incide sobre certos gastos, dos quais o legislador de algum modo desconfia, por se encontrarem na intersecção da esfera pessoal e empresarial, podendo dar azo a remunerações em espécie com intuitos

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal 16 • 6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

meramente fiscais. Deste modo, não se confunde, antes é expressamente distinguida a tributação autónoma do respectivo imposto sobre o rendimento (IRC ou IRS). Como é sabido, o legislador tem optado por substituir a desconsideração de certos gastos pela respectiva tributação autónoma. Tal sucede relativamente às ajudas de custo, despesas de representação, despesas confidenciais, áreas propícias à evasão fiscal.

A tributação destas despesas situa-se na fronteira entre o imposto periódico e instantâneo, ou de obrigação única, uma vez que, apesar de ser liquidado no final de cada período, juntamente com os rendimentos sujeitos a IRC/IRS, é determinável no tempo e independente do decurso do mesmo.

De facto, é possível identificar cada despesa (sujeita a tributação autónoma) no tempo, isoladamente considerada, sendo a mesma sujeita a uma taxa (e regras) diferente de imposto sobre o rendimento onde formalmente se inclui. Assim, No caso das tributações autónomas, tributa-se cada despesa efectuada em si mesma considerada, que fica "congelada" no tempo, apesar de apenas ser devida no final do período de tributação, juntamente com o imposto sobre o rendimento onde formalmente se insere, sendo apurada de forma independente do mesmo.

Com efeito, se, no caso do IRC, estamos perante um imposto anual e periódico, em que se tributa e englobam todos os rendimentos (lucro) obtidos num determinado ano, ficcionando a lei que o facto gerador do imposto ocorre no último dia do período de tributação (31 de Dezembro, regra geral), na tributação autónoma, o facto gerador do imposto consiste na própria realização da despesa. Estamos, assim, perante um facto tributário instantâneo e um imposto, dito, de obrigação única.

Perante tais considerações, entende o recente acórdão do TC, que não é pelo facto da liquidação do imposto ser efectuada após o final do período que transforma a tributação autónoma num imposto periódico, de formação sucessiva, com carácter duradouro.

No caso em apreço, e tendo em conta este entendimento, estar-se-ia, claramente, perante uma hipótese de aplicação retroactiva da lei, uma vez que se estaria a aplicar uma lei nova a factos tributários, de natureza instantânea, já completamente verificados, antes da entrada em vigor desta lei. Nem se colocaria, aqui, portanto, a questão de estarmos perante retrospectividade, uma vez que essa questão só se coloca relativamente a impostos periódicos, em que parte dos efeitos já ocorreram, muito embora o facto gerador do imposto ocorra (termine) já depois da entrada em vigor da lei nova.

Parece-nos que este acórdão do TC, na senda do acórdão do STA, esteve melhor que o primeiro acórdão do TC. Com efeito, parece-nos também que para justificar a tributação autónoma

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal 16 • 6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

da despesa como não inconstitucional, o primeiro dos referidos acórdãos deveria, antes, ter procurado "explorar" outras vias – porventura mais adequadas, mas também mais complexas, por forma a aproveitar a fundamentação da «retrospectividade» anteriormente já invocada e que teria, que ver com a natureza «substitutiva» da tributação autónoma sobre a despesa. Esta via teria, ainda, subjacente a capacidade contributiva baseada em rendimento ou lucro tributáveis e, assim, a tributação incidiria ainda, mesmo que indirectamente, sobre o rendimento, através de norma presuntiva, ou anti-abuso específica.

Efeitos

Este recente acórdão do TC surgiu no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade. Ora, as decisões judiciais apenas produzem efeitos no caso concreto e o Acórdão do TC, implicará a anulação (e reembolso, se for o caso) do valor pago em excesso relativamente a essa concreta tributação autónoma. Não confere, pois, direitos gerais e abstractos a todos os contribuintes, produzindo efeitos, apenas, no caso concreto em que é proferido. Este acórdão do TC não vincula também, segunda a doutrina ainda maioritária, as autoridades administrativas e, nomeadamente, a Administração tributária, que tem o dever de actuar no estrito cumprimento da lei.

Ora, a Lei 64/2008, de 5 de Dezembro, é expressa ao fazer retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a aplicação do novo regime e o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre as despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros e mistas.

Assim sendo, prevê-se também que a Administração tributária continue a aplicar tal norma, não vendo a sua actuação afectada, no mais, pelo referido acórdão do TC. No entanto, caso proceda tal entendimento de inconstitucionalidade e em sede de fiscalização concreta, poderão os contribuintes ainda ponderar a apresentação de pedido de revisão oficiosa, com vista ao reembolso do montante de imposto que considerem pago indevidamente tendo por base o entendimento agora veiculado, por este último acórdão do TC.

Lisboa, 16 de Julho de 2012

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
José Megre Pires

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal 16 • 6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt