

- 2** Nota de abertura
- 3** Rui Barreira  
A tributação das indemnizações no âmbito do IRS
- 7** Carlos Loureiro  
Análise da tributação dos rendimentos e ganhos prediais
- 14** J. L. Saldanha Sanches  
O pedido da declaração de inconstitucionalidade do IRS: as consequências possíveis
- 18** Abel L. Costa Fernandes  
Algumas notas sobre a Reforma Fiscal de 1988
- 23** Jurisprudência
- As «questões-de-facto» nos recursos fiscais
  - Imprevisibilidade dos custos e especialização de exercício
- 33** Decisões administrativas
- 41** Documentos
- Maria Margarida Cordeiro Mesquita: Benefícios fiscais, Lei de Autorização Legislativa
- 47** Consultório
- Hasta pública e imposto do selo
- Legislação (destacável)

# FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ **DIRECTOR:** Jaime Antunes ■ **COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA:** J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ **COLABORADORES:** António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv.-FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), J. Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Margarida Mesquita Palha (jur.-CEF-UCP (L)), M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Barreira (adv.-FDL), Rui Duarte Morais (adv.-UCP (P)), Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ **DIRECÇÃO COMERCIAL:** António Manso ■ **DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO:** Joel Goes ■ **ORIENTAÇÃO GRÁFICA:** Raimundo Santos ■ **REVISÃO:** José Imaginário ■ **TRADUÇÃO:** Teresa Curvelo ■ **COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO:** Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ **IMPRESSÃO E ACABAMENTOS:** Tipografia Guerra, Viseu ■ **DISTRIBUIÇÃO:** Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ **PROPRIEDADE:** Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47 - 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ **Pessoa colectiva n.º 502 086 017** ■ **Depósito legal n.º 23939/88** ■ **Registo na DGCS n.º 112897** ■ **ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE:** Rua de Santa Marta, 47-2.º Dto. ■ **Telefones:** 55 85 25/35 - 55 87 35/45/54 - 55 80 71/2/3/4/5.

Revista mensal ■ **Preço de cada número:** 700\$00 ■ **Assinatura anual:** 7000\$00 ■ **Pedidos de assinaturas para:** FISCO, R. de Santa Marta, 47 - 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 55 85 25 - 55 85 35 ■ **As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.**

# O PEDIDO DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO IRS: AS CONSEQUÊNCIAS POSSÍVEIS

J. L. Saldanha Sanches \*

O pedido de declaração de inconstitucionalidade, feito pelo Provedor de Justiça, de algumas das disposições da Lei n.º 106/88 (lei de autorização) e do Código do IRS veio colocar sob o signo da possível desaparecimento algumas das principais disposições do IRS: tributação dos agregados familiares, taxas liberatórias e regime das mais-valias.

Se o pedido de inconstitucionalidade fosse aceite, total ou parcialmente, com efeitos *ex tunc* ou com efeitos limitados para o futuro, poderíamos assistir a uma mutação de 180 por cento no regime de tributação do rendimento pessoal: poderiam, por exemplo, vir a deparar-se-nos mais-valias tributadas à mesma taxa que o rendimento com natureza periódica, sem quaisquer das atenuações (reporte) que costumam acompanhar este tipo de tributação.

O objectivo deste texto não é discutir o bem ou mal-fundado do pedido de inconstitucionalidade. É, antes, discutir as várias possibilidades que podem deparar-se-nos se o pedido tivesse provimento. E uma delas, não de todo impensável, seria o Tribunal Constitucional considerar que a declaração de inconstitucionalidade dos artigos que são alvo da petição de declaração de inconstitucionalidade acarreta a necessidade de revogar o Código e restabelecer o regime existente antes da reforma<sup>1</sup>.

Impossível tal resultado por o tribunal conhecer *ultra petitem*? Argumento excessivo, uma vez que a retoma da situação anterior criaria enormes dificuldades administrativas? Também estas questões não serão aqui discutidas. Mas saliento apenas as grandes dificuldades da declaração de inconstitucionalidade com problema do regime que subsistirá se algumas normas forem declaradas inconstitucionais.

**Which regime would subsist if certain IRS provisions were declared as unconstitutional? Which possible combinations among the different hypothesis of unconstitutionality? This paper offers an approach to some of these assumptions.**

**Se algumas disposições do IRS fossem declaradas inconstitucionais qual o regime que iria subsistir? E quais as combinações possíveis entre as várias hipóteses de inconstitucionalidade? Abordam-se algumas das possibilidades no presente trabalho.**

Vamos tentar sumariar estes problemas.

## A. O regime fiscal do agregado familiar

O regime adoptado pelo IRS foi, como se sabe, a tributação dos rendimentos do agregado familiar.

O sistema mais simples e o que causaria menores dificuldades administrativas seria a adopção da tributação individual. O casamento seria ignorado pela lei fiscal (casar só diminui a capacidade contributiva se se considerar que é dever do marido assegurar o sustento da mulher) e as desonerações surgiriam com o nascimento dos filhos, que constituem, como é sabido, a grande causa para a diminuição da capaci-

dade contributiva dos agregados familiares.

A tal sistema deparava-se, contudo, o obstáculo de na Constituição se prever expressamente a tributação segundo as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. A preocupação de obedecer à letra da Constituição apesar da defesa que foi feita da compatibilidade entre a tributação individual Constituição<sup>2</sup>, levou a tributação do agregado familiar com desonerações fiscais, que decorrem imediatamente do casamento e não da existência de filhos.

Para dar apenas um exemplo, um contribuinte com 3000 contos/ano se casar com alguém sem rendimentos, passará a pagar menos 13 contos por mês do que antes do casamento. *Idem* se transformar uma união de facto em união conjugal.

E isto acontece apesar do *splitting* mitigado (divisão do rendimento por 1,85), pois haveria ainda maior desvantagem para os não casados se a cisão se fizesse pelo factor 2.

Mas, considerando que mesmo assim haveria discriminação contra o casamento, pede-se a declaração de inconstitucionalidade dos artigos da lei de autorização que criam este regime.

A saber:

— N.º 4 do artigo 5.º da Lei de Autorização(LA) — declara que, se os *contribuintes forem casados*, ambos os cônjuges ficarão sujeitos ao IRS relativamente aos rendimentos do agregado familiar.

— N.ºs 1 e 2 do artigo do 11.º da LA — no n.º 1 e artigo 72.º do CIRS que contém as taxas para aplicar os rendimentos; no n.º 2 cria o regime dos *splitting* para os contribuintes casados.

E o que parece estar aqui em causa é o facto de que quando um dos cônju-

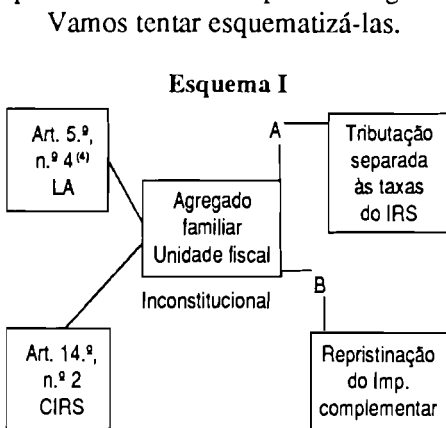
ges tem mais de 95 por cento do rendimento do agregado familiar o *splitting* é feito com o factor 1,85.

— N.º 2 do artigo do CIRS. dispõe que, «existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção».

A redacção que transcreve o modelo do antigo imposto complementar é bastante infeliz<sup>3</sup>: o que ela pretende dizer é que os sujeitos passivos são membros do agregado familiar que recebem rendimentos. E que os deveres declarativos cabem aos pais, mesmo a respeito dos rendimentos dos filhos. Que são sujeitos passivos do imposto, uma vez que os seus rendimentos o suportam;

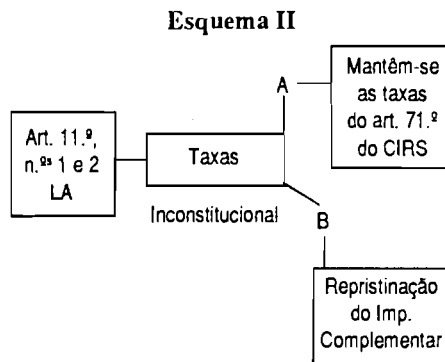
— N.º 1 do artigo 80.º do CIRS, que contém as deduções à colecta de 20 mil escudos por cada sujeito passivo casado, 15 mil por cada sujeito passivo casado e 20 mil escudos por cada dependente.

São, por isso, postas em causa as soluções principais do CIRS em relação ao agregado familiar, que constitui a unidade tributária por este escolhida. No caso de o pedido de inconstitucionalidade ser totalmente acolhido quais seriam as consequências legais? Vamos tentar esquematizá-las.



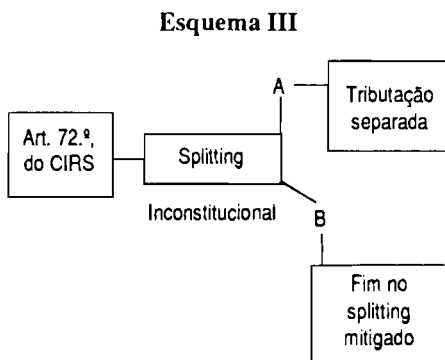
No pedido de inconstitucionalidade não se diz qual a solução desejada, mas põe-se em causa as normas respeitantes ao agregado familiar. Se elas fossem declaradas inconstitucionais poderia supor-se que se preferia a tributação separada dos casados, mas é evidente que isso iria prejudicar as pessoas que

hoje beneficiam com o *splitting*. A reposição em vigor do imposto complementar também não seria decerto solução possível, uma vez que equivalia a ressuscitar o imposto múltiplo sobre o rendimento, cada vez mais inconstitucional à medida que continuava por cumprir o modelo constitucional.



No pedido impugna-se a inconstitucionalidade das taxas contidas na LA, mas não as mesmas aprovadas pelo artigo 71.º do CIRS.

Será que a declaração de inconstitucionalidade das taxas da LA arrastaria as do CIRS? Ou estas poderiam manter-se? Ou a sua declaração de inconstitucionalidade visaria forçar o Governo e a Assembleia da República a legislar de forma diferente?



Aqui trata-se de saber se se poria fim ao *splitting* (na fundamentação do pedido parece achar-se que o melhor sistema é o do quociente familiar) ou apenas ao uso em certos casos do factor 1,85, com generalização do factor 2. Neste caso, haveria necessidade de legislar nesse sentido, mas haveria indicações seguras do que o Tribunal Constitucional considerava e não considerava constitucional. Mas o pe-

dido parece limitar-se a esta norma, sem pedir a inconstitucionalidade de outras.

Salienta-se, contudo, que a divisão por 2 em todos os casos não só iria aumentar a discriminação contra não casados, mas também criar um incentivo ainda maior que o actual ao trabalho da mulher no lar, pela economia fiscal que proporcionaria.

Como pura exigência de legislação nova teria de ser entendido o pedido de inconstitucionalidade do n.º 1 do artigo 80.º que cria deduções à colecta. A sua supressão seria penalizadora para o contribuinte, directamente penalizadora, ao contrário da supressão do *splitting*, esta apenas indirectamente penalizadora, para alguns contribuintes.

Como conclusão final para esta parte salientemos apenas que a grande variedade de combinações possíveis aumenta a complexidade da situação. Quanto à possibilidade de nova legislação, será abordada no final deste trabalho.

## B. Regime das taxas liberatórias: rendimentos de capital

O que está aqui em causa é a possibilidade da opção dos contribuintes que recebem rendimentos de capital pelo pagamento de uma taxa que dispensa o englobamento do rendimento.

Neste caso poderia ser ameaçado de desaparecimento essencialmente o artigo 74.º do IRS, juntamente com os artigos da LA que já o configuravam.

Do ponto de vista dos regimes que se seguiriam à declaração de inconstitucionalidade deste artigo, os problemas seriam menos agudos do que no caso do agregado familiar.

Mas ficariam as questões de no pedido se não distinguir entre os vários tipos de taxas liberatórias. Se todo este artigo fosse declarado inconstitucional, poderiam ser tributados a taxa de 40 por cento os rendimentos do jogo (o que seria quase confiscatório, uma vez que o jogo é um monopólio fiscal que proporciona importantes rendimentos ao Estado), os rendimentos de não residentes, o que colocaria vários problemas de exequibilidade, os depósitos a

prazo, afectando a sua escassa rentabilidade, o segredo bancário, e todos os rendimentos de títulos nominativos ou ao portador.

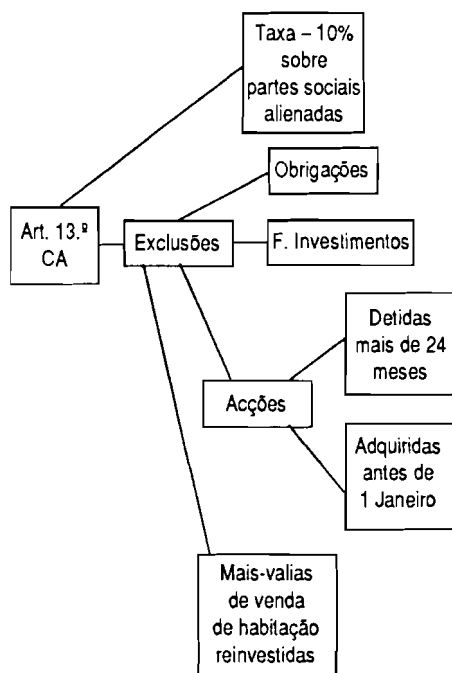
Neste caso, apesar da fragilidade das soluções encontradas no CIRS, a passagem para o regime comum poria muitos problemas, em especial do ponto de vista da transição em relação ao regime anterior.

### C. O regime das taxas liberatórias: mais-valias

Aqui, os problemas são mais complexos, uma vez que se pede não só a declaração de inconstitucionalidade não só do artigo 13.º da LA como do artigo 75.º do CIRS, que cria a taxa liberatória para os ganhos de mais-valias.

Começemos com um esquema sobre o conteúdo do artigo 13.º da LA.

Esquema IV



Um dos problemas que se pode pôr sobre o real conteúdo do pedido de inconstitucionalidade é que as exclusões contidas no artigo 13.º da LA (obrigações, fundos de investimento, acções detidas mais de 24 meses, ganhos com transmissão de habitações usados para comprar nova habitação) estão também contidas no artigo 10.º do CIRS, cuja inconstitucionalidade *não* é pedida.

Tal como não é pedida a inconstitucionalidade do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442/88, que aprova o CIRS e que limita a aplicação das normas sobre mais-valias, nos casos em que antes não eram tributadas aos direitos adquiridos após a entrada em vigor deste Código.

Mas, ainda que considerando que este artigo 5.º, contido num diploma que nem sequer é referido no pedido de inconstitucionalidade, se manteria sempre em vigor, abrem-se contudo várias hipóteses.

a) O Tribunal Constitucional considera inconstitucional a norma da LA que exclui várias realidades do conceito de mais-valia e, com elas, torna também inconstitucionais as normas do IRS que procedem à mesma exclusão. Declara também a inconstitucionalidade da norma que permite a taxa liberatória (artigo 75.º do IRS) e da n.º 5 do artigo 13.º da LA, que manda englobar por metade.

Temos, pois, um conceito muito amplo de mais-valia e todas elas são tributadas à taxa de 40 por cento, se for caso disso. Seria uma solução extremamente violenta, dada a natureza específica destes ganhos, muitas vezes com natureza irrepitível. Por isso, a generalidade das legislações permite o seu reporte para vários anos, por causa das taxas progressivas. O problema seria menos agudo com menor progressividade.

b) O Tribunal Constitucional mantém as exclusões do artigo 10.º do Código do IRS, (que englobam os ganhos com a venda de habitação, reinvestidos noutra habitação), mas elimina a taxa liberatória. A forte tributação só é atenuada pela não aplicação a ganhos de títulos adquiridos antes de 1 de Janeiro de 1989, mas mantêm-se grande parte dos inconvenientes acima verificados.

c) O TC elimina a taxa liberatória, mas conserva o n.º 5 do artigo 13.º da LA: englobamento por 50 por cento do valor realizado. Nesse caso, a taxa máxima passa para 20 por cento. Alguma atenuação na tributação das mais-valias: o principal problema é que a taxa liberatória se dirige à tributação dos ganhos realizados com a alienação das partes

sociais que até aqui escapavam completamente a qualquer imposto.

A taxa de 10 por cento destina-se a tornar esta transição mais suave, tal como a exclusão da aplicação às adquiridas antes de reforma. Mas se se aumenta a diferença entre as que continuam a não ser tributadas e as que passam a sê-lo, levantam-se novamente problemas muito delicados de igualdade entre os contribuintes, com tratamento bastante mais duro para os que adquiriram direitos depois de 1 de Janeiro.

Mas repare-se no número quase infinito de combinações que podem aqui efectuar-se e a delicadeza das opções do TC: que neste caso não poderia reprimir o regime anterior, quando as mais-valias nunca eram englobadas no rendimento pessoal.

### C. Problemas gerais

Mas, para além dos problemas específicos de cada um dos regimes legais, resta ainda o problema dos momentos em que o Tribunal Constitucional tome a sua decisão e dos regimes até então seguidos.

Se eventualmente viesse a declarar já a inconstitucionalidade do modo como o agregado familiar é tratado pelo IRS e se limitasse acabar com o *splitting* mitigado, o sistema poderia manter-se quase sem alteração.

A liquidação em 1989 far-se-ia com uma regra distinta. Mas se se fosse mais longe, pareceria indispensável que fosse entretanto publicada uma lei nova.

Mas quanto mais tardia for a declaração mais complicado isto será? E se em 1990 houvesse dúvidas quanto à lei a aplicar? Ou se se aplicasse nesse ano de novo o imposto complementar?

Mas nas mais-valias e ganhos de capital, a questão seria ainda mais difícil.

Se a inconstitucionalidade fosse declarada com efeitos *extunc*, teríamos mais um caso de retroactividade fiscal, desta vez criada pela jurisprudência.

Se optasse pelos efeitos *ex nunc*, poderiam contudo verificar-se até à entrada em vigor da nova lei. Caso fosse publicada.

A situação é, pois, de alguma incerteza. E a forma pouco cuidada como está fundamentado o pedido de inconstitucionalidade não pode deixar de aumentar.

Em particular porque nem sempre fica muito claro qual o julgamento que leva ao pedido de inconstitucionalidade.

Não se procede a uma definição

mínima dos princípios que se julgam violados nem se esboçam as soluções alternativas, dando um âmbito muito vasto às opções do Tribunal Constitucional.

<sup>1</sup> Em princípio, só pode declarar-se a inconstitucionalidade das normas expressamente impugnadas. Mas tudo isto levanta inúmeros problemas fora do alcance deste texto. Ver Vitalino Canas, *Introdução às Decisões de Provimento do Tribunal Constitucional*, Lisboa, 1984, p. 86.

<sup>2</sup> Carlos Pamplona Corte-Real, «Reflexões Críticas sobre as Recentes Alterações Legislativas em Matéria de Tributação da Família em Portugal», *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 265/267, 1981, p. 90.

<sup>3</sup> Sobre as confusas concepções teóricas que conduzem a esta solução ver Manuel Pires, «Relatório Nacional de Portugal», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 265/267, em especial p. 34. Aí se sustentava que os dependentes, embora suportando imposto complementar sobre os seus rendimentos, não eram sujeitos passivos deste imposto.

<sup>4</sup> O pedido de declaração de inconstitucionalidade refere o n.º 5 do artigo 5.º da LA, mas como esse artigo só tem quatro números trata-se certamente do n.º 4.