

Flash fiscal

Tributação Autónoma – Tribunal Constitucional decide pela não inconstitucionalidade

27 de Janeiro 2011

Em Acórdão de 12 de Janeiro de 2011 (Acórdão 18/2011, Processo 204/2010), o Tribunal Constitucional vem pronunciar-se pela não inconstitucionalidade material da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que agravou de 5% para 10% a taxa de tributação autónoma incidente sobre as despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

Este Acórdão foi proferido na sequência de uma impugnação judicial de IRC, apresentada por um contribuinte, que alegava a inconstitucionalidade daquela norma, com os seguintes fundamentos:

- Violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, conforme previsto no n.º 3 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP), e
- Violação do princípio da protecção da confiança, na medida em que aquela norma, constante de diploma publicado a 5 de Dezembro de 2008, cuja vigência teve início a 6 de Dezembro, e que deu nova redacção à alínea a) do n.º 3 do artigo 81º do Código do IRC, produziu efeitos desde 1 de Janeiro de 2008.

O contribuinte obteve decisão favorável em primeira instância, tendo o tribunal declarado a inconstitucionalidade material da norma, na parte em que tinha efeitos retroactivos.

Em consequência, o Ministério Público interpôs recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional, que agora se pronuncia em sentido contrário ao do tribunal de primeira instância.

Argumentos do Tribunal Constitucional

I - Sobre a violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal

O Tribunal Constitucional recorda decisão anterior (Acórdão 399/2010), de acordo com a qual o legislador constitucional que, na revisão constitucional de 1997, introduziu a actual redacção do n.º 3 do artigo 103º da CRP, apenas pretendeu consagrar a proibição da retroactividade autêntica, ou própria, da lei fiscal.

A retroactividade autêntica abrangerá apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito de aplicação as situações de retrospectividade ou de retroactividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados, mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto.

Em decisão anterior sobre situação similar, o Tribunal Constitucional não declarou a inconstitucionalidade de normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuaram a formar-se ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei, situação que se considerou ser correspondente à de retroactividade inautêntica, não coberta pela regra do n.º 3 do artigo 103º da CRP. Com base nos mesmos argumentos, o Tribunal Constitucional entendeu, no presente caso, não se encontrar verificada a invocada inconstitucionalidade material por violação do disposto no n.º 3 do artigo 103º da CRP.



II – Sobre a violação do princípio da protecção da confiança

Na linha de Acórdão anterior (o já citado Acórdão 399/2010), o Tribunal Constitucional referiu que a tutela do princípio da protecção da confiança implica quatro testes, que considera não estarem verificados no caso em apreço:

- Ter o Estado / legislador encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade;
- Serem tais expectativas legítimas, justificadas e fundadas em razões válidas;
- Terem os particulares efectuado planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do «comportamento» estadual;
- Não concorrerem razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

O Tribunal Constitucional refere que não existia nenhuma indicação segura que permitisse concluir que o legislador haveria de se abster de alterar o regime legal de tributação autónoma e que, pelo contrário, a alteração do regime legal, com base em razões de interesse público, seria sempre uma possibilidade com que os contribuintes poderiam contar.

Por outro lado, o Tribunal Constitucional refere ainda não ser o simples facto de a alteração legislativa produzir um agravamento da posição fiscal do contribuinte que permite considerar que essa alteração deva sempre ocorrer no início de cada ano fiscal, e não já no seu decurso.

Mais, acrescenta o Tribunal Constitucional que não se exige um direito à não-frustração de expectativas jurídicas ou a manutenção do regime legal em relações jurídicas duradouras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados. Pelo que o legislador não está impedido de alterar o sistema legal afectando relações jurídicas já constituídas e que ainda subsistam no momento em que é emitida a nova regulamentação, sendo essa uma necessária decorrência da autorevisibilidade das leis.

Sobre o argumento do contribuinte de que as despesas efectuadas em grande parte do exercício de 2008 já não seriam realizadas se tivesse previsto ou fosse já do seu conhecimento que a taxa de tributação autónoma iria ser agravada, refere o Tribunal Constitucional não merecer o mesmo acolhimento, dado que estavam em causa encargos que, por natureza, são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos que estão sujeitos a imposto, pelo que não deixaria o contribuinte de os realizar.

Voto de vencido

Verificou-se um voto vencido neste Acórdão, com base nos seguintes argumentos:

- A norma em causa é inconstitucional por ser retroactiva, não sendo possível concluir pela sua não inconstitucionalidade tendo por base os mesmos argumentos utilizados em Acórdãos anteriores;
- Embora a norma da tributação autónoma esteja incluída no Código do IRC, a imposição fiscal em causa é materialmente distinta da tributação em sede de IRC, porque não se tributa um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas;
- Cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período;
- O aumento da taxa agrava a situação do sujeito passivo num momento em que o facto gerador já ocorreu, ainda que a tributação autónoma só venha a ser liquidada e paga num momento posterior, conjuntamente com o IRC;
- A determinação do valor global da matéria colectável sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma no fim do período tributário é um mero somatório das diversas despesas dessa natureza, a que se aplica a taxa agora agravada, sendo que essa operação de apuramento do montante tributável a este título não espelha um facto tributário de formação sucessiva, mas a mera agregação dos valores sobre que incide a taxa de tributação autónoma;
- O n.º 3 do artigo 103.º da CRP proíbe a retroactividade autêntica, o que não se verifica nos impostos sobre o rendimento quando o agravamento das taxas ocorra antes do fim do período de tributação, uma vez que o facto gerador de imposto em IRC é determinado por relação ao fim do período de tributação; já na tributação autónoma tal não se verifica, porque não se atinge o rendimento, mas antes a despesa.

**Para qualquer esclarecimento,
contactar**

PricewaterhouseCoopers
& Associados - SROC, Lda.
Rua Sousa Martins, 1 - 4º, 1069-316
Lisboa/Lisbon
- Portugal

Tel. +351 213 599 000
Fax +351 213 599 995
pwc.tax@pt.pwc.com

www.pwc.com/pt
www.pwcinfisco.pt