

O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional*

J. L. Saldanha Sanches
André Salgado de Matos

RESUMO

A criação de um pagamento por conta sem direito à restituição pode ser baseada numa de lucro que em princípio acompanha o exercício de uma actividade empresarial. Mas sob pena de se criar uma presunção inilidível em matéria fiscal contrária à jurisprudência do Tribunal Constitucional tem que se aceitar um direito ao não pagamento em especial nos casos em que facilmente é comprovável a inexistência de lucro.

ABSTRACT

The establishment of an advance payment with no right to refund may be based on a profit situation that is in principle related to the exercise of a business activity. However, not to create an unrepealable tax presumption contrary to the Constitutional Court jurisprudence, the right to non-payment must be admitted, in particular for such cases where the inexistence of profits may be easily confirmed.

Sumário

1. O regime dos pagamentos especiais por conta de IRC
2. Natureza jurídica dos pagamentos especiais por conta
3. A não inconstitucionalidade genérica dos pagamentos especiais por conta e a necessidade de interpretação conforme à Constituição
4. A interpretação conforme à Constituição dos artigos 83.º, n.º 2, e) e n.º 7, 87.º e 98.º do CIRC e a reconstrução constitucionalmente conforme do regime dos pagamentos especiais por conta
5. A inconstitucionalidade dos pagamentos especiais por conta em sectores de actividade particulares
6. A tutela dos sujeitos passivos

* O presente texto corresponde fundamentalmente a um Parecer solicitado pela Confederação do Comércio e Serviços de Portugal (CCP), em Dezembro de 2002, acerca da conformidade constitucional do pagamento especial por conta em sede de IRC, Parecer que veio a ser dado pelos Autores em 9 de Janeiro de 2003. Em 25 de Março de 2003 o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais emitiu um despacho pelo qual, em virtude de estar «em curso a clarificação de alguns dos proveitos que devem ser relevados para efeitos da determinação do pagamento especial por conta», se procedeu à prorrogação do prazo para efectuar a sua primeira prestação até ao fim do mês de Junho seguinte ou, no caso de ter sido adoptado um período de tributação não coincidente com o ano civil, até ao fim do sexto mês do período de tributação a que respeitasse. Agradece-se à CCP a concordância manifestada quanto ao aproveitamento parcial do texto do mencionado Parecer para efeitos da presente publicação.

7. Conclusões

1. O regime dos pagamentos especiais por conta de IRC

Para além do pagamento antecipado do IRC em três pagamentos (gerais) por conta [artigo 96.º, n.º 1, a) do CIRC], o legislador fiscal estabeleceu ainda, para os sujeitos passivos que exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não estejam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, a obrigação de proceder a um *pagamento especial por conta*, em princípio durante o mês de Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita (artigo 98.º, n.º 1 do CIRC).

O montante deste pagamento especial por conta é igual à diferença entre o valor correspondente a 1% dos respectivos proveitos e ganhos do ano anterior e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior, com o limite mínimo de 1250 e o limite máximo de 200 000 euros (artigo 98.º, n.º 2 do CIRC). Trata-se da redacção introduzida pelo artigo 27.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2003), que veio aumentar mais de cem vezes o montante máximo do pagamento especial por conta, que era anteriormente de apenas 1496,39 euros.

Embora a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, tenha alargado o período de inaplicabilidade do regime dos pagamentos especiais por conta de modo a abranger não apenas o exercício de início de actividade mas também o seguinte (artigo 98.º, n.º 4 do CIRC), veio igualmente eliminar o antigo n.º 3 do artigo 98.º do CIRC, que dispunha no sentido de que, para efeitos do n.º 2, o volume de negócios seria determinado com base no valor das vendas e/ou dos serviços prestados, realizados até ao final do ano anterior, podendo ser rectificado no ano seguinte se se verificasse que fora distinto do que serviu de base ao respectivo cálculo.

O artigo 83.º, n.º 2, e) do CIRC determina que o valor do pagamento especial por conta seja deduzido ao montante da colecta de IRC apurada, esclarecendo o artigo 87.º, n.º 1 do CIRC que a dedução opera no próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte, depois de efectuadas as deduções relativas à dupla tributação internacional e aos benefícios fiscais (certamente por lapso, o legislador continua a referir-se ainda às deduções relativas à dupla tributação económica e à colecta da contribuição autárquica, que foram revogadas pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro). No entanto, por força do n.º 7 do artigo 83.º do CIRC, das deduções relativas ao pagamento especial por conta não pode resultar valor negativo – ou seja, a dedução não dá, em princípio, lugar a reembolso.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, veio, no entanto, introduzir uma possibilidade limitada de reembolso dos pagamentos por conta que excedam o montante do imposto apurado¹. Nos termos desta disposição, os sujeitos passivos que não são susceptíveis de ser abrangidos

¹ Anteriormente previa-se apenas a possibilidade de reembolso do pagamento especial por conta excedente e não deduzido quando houvesse lugar à cessação da actividade do sujeito passivo (artigo 87.º, n.º 2 CIRC), possibilidade que se mantém e que não suscita qualquer problema que careça de ser analisado nesta sede.

pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável (a redacção é quase imperceptível, mas significativamente diferente da utilizada no artigo 98.º, n.º 1 do CIRC, que se refere a sujeitos passivos que *não estejam* abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável) podem ainda ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do n.º 1 do mesmo artigo, desde que preenchidos dois requisitos, que o legislador parece ter concebido como cumulativos: *primeiro*, não se afastem, 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 sector de actividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministério das Finanças [alínea a)]; *segundo*, a situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo, formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício.

Os pagamentos especiais por conta apresentam, no essencial, uma diferença de regime em relação aos pagamentos gerais por conta previstos no artigo 97.º do CIRC.

É que, enquanto os pagamentos gerais por conta dão sempre lugar a reembolso, quer quando o valor de imposto apurado, líquido das deduções previstas no n.º 2 do artigo 83.º, for negativo [artigo 96.º, n.º 2, a) do CIRC], quer quando o mesmo valor, não sendo negativo, seja inferior ao valor dos pagamentos por conta efectuados [artigo 96.º, n.º 2, b) do CIRC], das deduções relativas aos pagamentos especiais por conta não pode resultar um valor negativo (artigo 83.º, n.º 7 do CIRC)². Daqui decorre, quanto aos pagamentos especiais por conta, que as deduções relativas à diferença entre o seu montante e o montante do imposto apurado apenas poderão ser repercutidas nos quatro exercícios seguintes àquele a que o imposto respeita ou, quando muito, reembolsadas nos termos do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC. Mas, se o montante daquela diferença continuar a exceder o montante do imposto apurado nos exercícios em que é admitida a dedução subsequente e se não estiverem reunidos os pressupostos de aplicação do regime aparentemente excepcional do reembolso previsto no n.º 3 do artigo 87.º do CIRC, *a lei não prevê qualquer possibilidade de o sujeito passivo reaver o montante em excesso dos pagamentos por conta, independentemente de qual o seu rendimento real.*

2. Natureza jurídica dos pagamentos especiais por conta

Perante o regime jurídico que acima se analisou sumariamente, cabe perguntar qual será a *natureza jurídica* dos pagamentos por conta. Trata-se de questão cuja resposta é essencial para

² Para além desta diferença, poderia apontar-se uma outra, que residiria na circunstância de que, enquanto os pagamentos gerais por conta são *imediatamente subtraídos* ao montante do imposto a pagar até ao último dia do prazo fixado para o envio ou apresentação da declaração periódica de rendimentos ou da declaração de substituição [artigo 96.º, n.º 1, b) e c) do CIRC], o pagamento especial por conta operaria por via de uma dedução [artigo 83.º, n.º 2, e) do CIRC]. Contudo, a omissão do pagamento geral por conta no elenco das deduções do n.º 2 do artigo 83.º do CIRC deve imputar-se a deficiência de técnica legislativa: do ponto de vista da sua relação com o imposto devido a final, ambas as modalidades de pagamentos por conta funcionam como verdadeiras deduções à colecta embora, no caso do pagamento especial por conta, como melhor veremos, com um regime jurídico particular (cfr. artigo 87.º, n.º 3 do CIRC).

que se possa perceber quais o significado e o alcance das normas que os consagram e, em particular, para responder aos problemas jurídicos relevantes que a este propósito se suscitam.

A primeira observação a fazer a este respeito é a de que os pagamentos especiais por conta se situam, inquestionavelmente, na esfera dos impostos sobre o rendimento e não na esfera de outros âmbitos tributários, como o do imposto sobre o valor acrescentado. Esta conclusão já decorreria, quanto mais não fosse, da inserção sistemática da sua previsão; mas sempre seria corroborada por uma interpretação conforme às directivas comunitárias que determinam o carácter único do IVA enquanto imposto sobre o valor acrescentado³.

Em segundo lugar, parece igualmente inquestionável que a norma do artigo 98.º, n.º 2 do CIRC não constitui uma *norma de incidência objectiva* do IRC, a acrescentar às do artigo 3.º e 4.º do CIRC, mas de uma norma exclusivamente dirigida à regulação da matéria do *pagamento* do imposto. Isto é também comprovado pela inserção sistemática do preceito, abrangido pelo Capítulo VI, precisamente epigrafado *pagamento*.

Estando em causa uma norma sobre o pagamento e não uma norma de incidência, não restam dúvidas: do ponto de vista conceptual, os pagamentos especiais por conta são, em confirmação da sua designação, verdadeiros pagamentos por conta – ou seja, um mecanismo de *anestesia fiscal*⁴ utilizado pelo legislador para reduzir a dilação temporal entre o momento da verificação do facto que indicia a existência de capacidade contributiva (a percepção do rendimento) e o momento em que é devido o pagamento da dívida fiscal⁵, que faz nascer obrigações autónomas, com prazos e regras de vencimento específicas, surgidas em momento anterior ao da formação definitiva da dívida fiscal⁶.

A diferença entre os pagamentos especiais por conta e os pagamentos gerais por conta não é, assim, de natureza, mas apenas de regime. Os pagamentos especiais por conta são verdadeiros pagamentos por conta, com um regime específico de dedução à colecta, que acima se descreveu sumariamente.

Este regime específico tem implicações profundas. É que os pagamentos gerais por conta assentam em meras estimativas do valor do imposto que será devido a final, resultantes da aplicação de critérios legalmente definidos que não pretendem fixar, definitiva ou provisoriamente, directa ou directamente, o montante do imposto a pagar, e que em nada tangem as regras gerais de repartição do ónus da prova entre o sujeito passivo e a Administração fiscal⁷. Assim, para que a dedução dos pagamentos gerais por conta dê imediatamente origem a reembolso, basta que, na sua declaração, o sujeito passivo liquide imposto de montante superior

³ Sobre o cânone de interpretação do Direito nacional em conformidade com o Direito comunitário, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. (Coimbra, 2002), 115-116.

⁴ A. SALGADO DE MATOS, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Anotado* (Lisboa, 1999), sub art. 95.º, 476-477.

⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 139.

⁶ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 139.

⁷ A expressão *ónus da prova* é utilizada no presente texto tendo em consideração as especificidades do Direito fiscal, em que a actividade da Administração pública está estritamente subordinada ao princípio da legalidade. Sobre estas especificidades, J. L. SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, *passim*, esp. 95-105, 129-136; IDEM, *Manual*, cit., 287-288.

aos pagamentos por conta já efectuados [artigo 96.º, n.º 2, b) e n.º 3 do CIRC]; a Administração fiscal só poderá obstar ao reembolso se, nos termos do artigo 91.º do CIRC, proceder a uma liquidação adicional, perante a qual continuará a valer o chamado *princípio da verdade da declaração* (artigo 75.º, 1 da Lei Geral Tributária). Pelo contrário, os pagamentos especiais por conta assentam numa fixação legal dos montantes do rendimento que – mesmo assim, aparentemente apenas quando a lei admita que cedam – só cederão por iniciativa do sujeito passivo.

Ou seja, *os pagamentos especiais por conta têm por base, não apenas uma estimativa de rendimento, mas um rendimento legal (ficção ou presunção de rendimento), que poderá desembocar, caso não haja lugar a reembolso, numa verdadeira colecta mínima.*

3. A não inconstitucionalidade genérica dos pagamentos especiais por conta e a necessidade de interpretação conforme à Constituição

Perante a tese sustentada quanto à natureza jurídica dos pagamentos especiais por conta, caberá então responder à questão que fundamentalmente nos preocupa: será a exigência de tais pagamentos inconstitucional?

Em primeiro lugar, não é em si mesma inconstitucional a imposição de pagamentos por conta enquanto antecipações do imposto devido. Deve ter-se em conta que, embora o facto tributário sobre o qual incide o IRC seja de formação sucessiva, uma vez que se está perante um imposto anual, aquele facto – o lucro anual – resultará da soma de uma sucessão de rendimentos parcelares⁸. Tratando-se o IRC de um imposto sobre o rendimento, nenhuma objecção de ordem teórica existe a que o momento do pagamento do imposto seja aproximado do momento da percepção do rendimento, ainda que não se tenha formado integralmente o facto tributário. Se assim não fosse, teria, por coerência, que se questionar todo o sistema de pagamentos por conta, especiais ou não, existente nos impostos sobre o rendimento (IRC e IRS), incluindo as retenções na fonte⁹ – o que até hoje ninguém se lembrou de sugerir.

Em segundo lugar – como aliás já defendemos em outras ocasiões –, também não são em si mesmas inconstitucionais a fixação de rendimentos legais ou a existência de colectas mínimas. O artigo 18.º, n.º 2 da Constituição exige que a restrição de direitos, liberdades e garantias – neste caso, como veremos, o direito a ser tributado segundo o lucro real – vise a salvaguarda de um outro interesse constitucionalmente protegido. Embora a lei não o diga expressamente, a presunção de rendimento e a colecta mínima presentes no pagamento especial por conta visam o combate à evasão fiscal, cujo fundamento constitucional não é difícil de encontrar no princípio do Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição), no

⁸ Como já se escreveu noutro contexto, por estarmos perante «uma factispécie de formação sucessiva», «cada custo ou proveito reflectido na contabilidade da empresa e objecto de síntese na declaração anual, tem individualidade jurídica»: J. L. SALDANHA SANCHES, «Sobre a hipótese de um imposto sobre o património das empresas», in *Estudos de Direito contabilístico e Fiscal* (Coimbra, 2000, 67-83), 74-75.

⁹ Uma vez que, do ponto de vista teórico, quando não tenham natureza liberatória, também são verdadeiros pagamentos por conta: J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 140¹⁶.

princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição) e nos objectivos do sistema fiscal, que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1 da Constituição)¹⁰.

Deve ter-se em conta que estes mecanismos podem, inclusivamente, constituir os únicos meios adequados, não – como é natural – para acabar com a evasão fiscal, mas para garantir que determinados sujeitos passivos em situações de evasão fiscal serão obrigados, pelo menos, a desenvolver algum esforço contributivo para os encargos gerais da comunidade política. Como já temos referido, o discurso garantístico fundamentalista jurídico-fiscal corre o risco de, em total contradição com as suas próprias intenções, contribuir para a erosão de fundamentos tão básicos do Estado de Direito como os princípios da justa repartição dos encargos tributários¹¹. O recurso à fixação de rendimentos legais ou ao estabelecimento de colectas mínimas pode mesmo justificar-se especialmente em situações, como a presente, simultaneamente de incumprimento generalizado dos deveres fiscais e de gravíssimas dificuldades orçamentais por parte do Estado¹².

Simplemente, a existência de pagamentos por conta, rendimentos legais e colectas mínimas tem que se compatibilizar com o princípio, constitucionalmente consagrado a propósito do imposto sobre os rendimentos das empresas, da tributação do *lucro real* (artigo 104.º, n.º 2 da Constituição), enquanto expressão do princípio mais vasto da capacidade contributiva¹³. Ou seja, a imposição de que *todos* contribuam para os encargos gerais da colectividade na medida da sua capacidade não acarreta o sacrifício da ideia de que *ninguém* pode ser obrigado a contribuir para além da sua capacidade, existindo mesmo um direito fundamental, análogo aos direitos, liberdades e garantias, a que tal não ocorra¹⁴. Direito esse cuja consagração reside mesmo na intenção de proscrever, em princípio, a tributação segundo indícios de rendimento¹⁵.

Este direito não é absoluto, mas só pode ser restringido nos termos do artigo 18.º da Constituição: a restrição terá, designadamente, que visar prosseguir um outro interesse constitucionalmente protegido – o combate à evasão fiscal –, que abster-se de interferir no núcleo essencial do direito e que ser orientada pelo princípio da proporcionalidade¹⁶.

Assim sendo, o princípio do lucro real postula que a antecipação do pagamento do imposto não possa ser desrazoável. Ou seja, não é admissível que, por a antecipação do pagamento ser para um momento em que, não só não ocorreu o facto tributário (= rendimento

¹⁰ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 56. Sobre as consequências, no campo fiscal, da dimensão da socialidade inerente ao modelo de Estado constitucional plasmado na Constituição portuguesa de 1976, IDEM, *A segurança jurídica no Estado social de Direito: conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no Direito tributário* (Lisboa, 1985), 342-343.

¹¹ Sobre isto, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 163 e ss..

¹² Já em J. L. SALDANHA SANCHES, *A segurança jurídica*, cit., 287, e embora noutro contexto, chamávamos a atenção para a circunstância de, perante «o que podemos considerar como uma fuga estrutural quanto ao cumprimento das obrigações tributárias», ter passado a ser «necessário reconsiderar princípios e soluções consideradas intocáveis em fases anteriores».

¹³ Sobre isto, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 261-262.

¹⁴ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 261; IDEM, «Sobre a hipótese», cit., 70.

¹⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, «Sobre a hipótese», cit., 71.

¹⁶ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 262; IDEM, «Sobre a hipótese», cit., 68, 72.

anual), *como nem sequer ocorreu ainda a percepção parcelar do rendimento sujeito a imposto*, a sua efectivação seja de molde a prejudicar gravemente a saúde económica da empresa ou mesmo a sua subsistência¹⁷.

O princípio do lucro real postula também que o pagamento por conta não possa exceder o imposto devido e, logo, o reembolso integral dos montantes em que o exceder. A este propósito, já se disse mesmo que «os pagamentos por conta do imposto [...] constituem deduções à colecta *por natureza*: uma vez que se trata de montantes de imposto antecipadamente pagos, é evidente que, sob pena de dupla tributação, têm que ser subtraídos à colecta»¹⁸.

O princípio do lucro real postula ainda que o reembolso não possa ser excessivamente diferido no tempo em relação ao momento do pagamento de imposto. Se ocorrer o contrário, poderá mesmo estar em causa a caracterização do montante pago por conta como antecipação do cumprimento da obrigação fiscal – tratar-se-á, então, de um empréstimo forçado.

O princípio do lucro real postula, finalmente, que não pode haver lugar a qualquer colecta mínima se o sujeito passivo provar a ausência de rendimento¹⁹. Ou seja, que a colecta mínima possa ceder perante a demonstração, por parte do sujeito passivo, de que ao facto indiciador, para a lei, da existência de um rendimento, não corresponde, afinal, qualquer rendimento, ou corresponde um rendimento de montante diverso. É constitucionalmente admissível que o legislador transfira o ónus da prova do Estado para o sujeito passivo; mas é constitucionalmente exigível que a este último seja dada a possibilidade de demonstrar que a sua posição não é aquela que o legislador assume.

Perante isto, e dando-se como adquirido que a interpretação jurídica é uma tarefa que só pode realizar-se plenamente no caso concreto²⁰, é necessário ter-se em conta a existência de algumas constelações problemáticas.

Por exemplo, quando estejam em causa sujeitos passivos que adoptem o método da equivalência patrimonial para relevarem as suas participações e que, por isso, tenham registado proveitos ou ganhos que só fluirão em exercícios posteriores, teremos, do ponto de vista contabilístico, um acréscimo patrimonial irrelevante para efeitos de determinação do lucro (real) tributável mas relevante para o cálculo do pagamento especial por conta.

Situação similar será a dos sujeitos passivos que registem as suas participações pelo método do custo, em relação às quais os dividendos recebidos concorrem apenas em 50% ou não concorrem de todo para a formação do lucro tributável, mas relevam a 100% para efeitos do pagamento especial por conta.

¹⁷ Obviamente que este argumento só se aplica às empresas que sejam fiscalmente viáveis, ou seja, aquelas cuja sustentabilidade económica seja possível num quadro de cumprimento das suas obrigações fiscais. As empresas cuja viabilidade económica depende da evasão fiscal devem, pura e simplesmente, deixar de existir.

¹⁸ A. SALGADO DE MATOS, *Código do IRS*, cit., *sub art.* 80.º, 392. No sistema do IRS, «a característica das deduções à colecta por natureza explica porque é que estas são as únicas que conferem direito ao reembolso da diferença quando seja superiores ao imposto devido: tratar-se-á nesse caso de imposto indevidamente cobrado [...], pelo que tem que ser devolvido» (*ibidem*).

¹⁹ Já em J. L. SALDANHA SANCHES, «Sobre a hipótese», cit., 78-79, afastámos a legitimidade constitucional da hipótese da introdução, no sistema fiscal português, de um instituto do tipo “minimum tax”.

²⁰ J. L. SALDANHA SANCHES, *A segurança jurídica*, cit., 276-277.

Outra situação ainda será a dos sujeitos passivos que atravessarem fases de reestruturação em virtude das quais apurem perdas que superem mais-valias realizadas pontualmente; tais mais-valias serão consideradas para efeitos do pagamento especial por conta, podendo o sujeito passivo estar em momento de formação de resultados negativos e de apuramento de prejuízos fiscais reais.

Nestas três situações – e, porventura, em outras –, o pagamento especial por conta de IRC vem evidenciar uma clivagem entre o rendimento real e o esforço contributivo exigido ao sujeito passivo. Na última situação, o pagamento especial por conta vem mesmo penalizar fiscalmente uma estratégia perfeitamente legítima de gestão de uma empresa no sentido de melhorar a sua competitividade.

Se, tendo em conta os corolários do princípio do lucro real na matéria que nos ocupa, pode concluir-se que as disposições legais que estabelecem e regulam os pagamentos especiais por conta não são genericamente inconstitucionais, parece certo que, sob pena de tal ocorrer, carecerão pelo menos de uma interpretação conforme à Constituição²¹. E, em determinados casos marginais, será mesmo possível sustentar a sua inconstitucionalidade parcial.

É o que veremos de seguida.

4. A interpretação conforme à Constituição dos artigos 83.º, n.º 2, e) e n.º 7, 87.º e 98.º do CIRC e a reconstrução constitucionalmente conforme do regime dos pagamentos especiais por conta

Temos dito repetidamente que o regime dos pagamentos especiais por conta é baseado num rendimento *legal* – ou seja, num rendimento fixado pelo legislador sem necessária correspondência num rendimento real. Cabe verificar qual terá sido o mecanismo jurídico escolhido pelo legislador para traduzir esse rendimento legal.

Desde logo, não pode constitucionalmente tratar-se de uma *ficção* de rendimento. As ficções são remissões legais implícitas²²: no caso, o legislador mandaria aplicar a determinada situação o regime jurídico gizado para a tributação dos rendimentos das empresas, em total abstracção da existência ou não de rendimento (ou, mesmo, assumindo a inexistência de rendimento). Ora, o estabelecimento de ficções de rendimento é flagrantemente inconstitucional, por violação dos princípios do lucro real e da capacidade contributiva, devendo considerar-se proscrito em sistemas fiscais que, como o português, possuem uma Constituição fiscal dotada de princípios materiais de grande densidade, que visam fazer respeitar uma certa

²¹ A propósito da interpretação conforme à Constituição em geral, J. BURMEISTER, *Die Verfassungsorientierung der Gesetzesauslegung. Verfassungskonforme Auslegung oder vertikale Normendurchdringung?* (Berlim/Francoforte, 1966), *passim*; K. A. BETTERMANN, *Die verfassungskonforme Auslegung. Grenzen und Gefahren* (Heidelberg, 1986), *passim*; F. SCHACK, «Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung» (JuS 1961 269-274), *passim*.

²² J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e teoria geral. Uma perspectiva Luso-Brasileira*, 11.ª ed. (Coimbra, 2001), 503.

concepção da justiça fiscal, e cuja valoração se impõe obrigatoriamente ao conteúdo das leis fiscais ordinárias²³.

Mas, como acima dissemos, não se trata de uma *mera estimativa legal de rendimentos*, como a que surge nos pagamentos gerais por conta, pois ao rendimento legal subjacente aos pagamentos especiais por conta está subjacente um efeito – no mínimo, a inversão do ónus da demonstração da qualificação de determinado acréscimo patrimonial como rendimento – que em muito ultrapassa aquela caracterização.

O rendimento legal subjacente aos pagamentos especiais por conta só pode, portanto, qualificar-se como uma *presunção* em sentido estrito: ou seja, na lapidar definição do artigo 349.º do Código Civil, de uma ilação que a lei retira de um facto conhecido – *in casu*, o valor dos proveitos e ganhos e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior – para firmar um facto (ainda) desconhecido – *in casu*, o rendimento do ano fiscal a que os pagamentos especiais por conta respeitam. Presunção que, como as presunções em geral, tem como alcance imediato precisamente a inversão do ónus da prova acerca dos factos presumidos (artigos 344.º, n.º 1 e 350.º, n.º 1 do Código Civil, segundo o qual «quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz») ²⁴.

E, pelos mesmos motivos que levam à exclusão constitucional da existência de ficções de rendimento²⁵, tem – sob pena de inconstitucionalidade – que tratar-se de uma presunção *ilidível*²⁶. É aliás por este motivo que a LGT determina, no seu artigo 73.º, que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário»²⁷ e que a jurisprudência em matéria tributária reconhece sem contestação que as presunções estabelecidas em leis fiscais são, necessariamente, ilidíveis²⁸. Aliás, mesmo que assim não fosse, sempre regeria nesta matéria o princípio geral de Direito, juspositivado no artigo 350.º, n.º 2 do Código

²³ Assim, precisamente a propósito do princípio da capacidade contributiva, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 112-113.

²⁴ Mas não acerca da *base da presunção* – ou seja, os factos conhecidos dos quais a lei retira a ilação da existência dos factos presumidos, em relação à qual, nos termos gerais de Direito, o ónus da prova continuará a caber à Administração fiscal. Sobre as presunções no Direito fiscal, em geral, J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa* (Lisboa, 1995), 412-415; acerca da inversão do ónus da prova em caso de presunções de rendimento, em geral, J. L. SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova*, cit., 132-134.

²⁵ Já antes chamámos a atenção para a semelhança entre os mecanismos da ficção e da presunção inilidível: J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação*, cit., 412.

²⁶ Só em matérias periféricas ao conceito de rendimento será admissível a existência, em Direito fiscal, de presunções inilidíveis; por exemplo, no IRS, quanto à qualidade de residente em território nacional: J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação*, cit., 413.

²⁷ Como acima afirmámos, as normas que estabelecem e regulam os pagamentos especiais por conta não são verdadeiras normas de incidência, mas a disposição da LGT, para ser ela própria constitucionalmente conforme, tem que ser lida no sentido de que são necessariamente ilidíveis as presunções estabelecidas nas normas que imponham o pagamento de qualquer montante a título de imposto.

²⁸ Por todos, o Ac. STA, 2.ª secção, de 2/12/1998, Proc. N.º 22820 (Benjamim Rodrigues), caso Pedro Manuel Ramalhete Santos da Cunha (Inforfisco), no qual se lê precisamente, na nota com o número 2, que a presunção estabelecida pelo parágrafo 2.º do artigo 2.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações «é apenas *juris tantum* por imperativo constitucional, pois as presunções *juris et de jure* em matéria de incidência são atentatórias do princípio constitucional da capacidade contributiva ínsito no princípio da legalidade tributária do Estado de Direito».

Civil, segundo o carácter inilidível das presunções é excepcional, tendo, portanto, que decorrer de forma expressa da lei – o que não é manifestamente o caso.

Todo o regime dos pagamentos especiais por conta deve, portanto, ser reconstruído à luz desta interpretação, a única conforme à Constituição, das normas que o estabelecem.

Assim:

- a) O montante que serve de base ao cálculo do pagamento por conta constitui um rendimento presumido. Isto significa que, em desvio ao princípio da verdade da declaração, é transferido para o sujeito passivo o ónus da prova de que tal montante não constitui, ou não constitui na sua totalidade, um rendimento. Note-se que não se trata de impor ao sujeito passivo uma *probatio diabolica* de um facto negativo²⁹, o que seria em todo o caso inaceitável, mas simplesmente de exigir a demonstração de que um determinado acréscimo patrimonial não possui uma determinada natureza.
- b) O mecanismo de reembolso previsto no artigo 87.º, n.º 3, b) do CIRC não pode, em nossa opinião, precluir a aplicação, em momento anterior ao do pagamento por conta, do procedimento legalmente previsto no artigo 64.º do Código de Procedimento e Processo Tributário para a ilisão das presunções estabelecidas em normas fiscais de incidência³⁰. Por interpretação teleológica e sistemática, os critérios que deverão presidir à decisão administrativa de ilisão ou não da presunção em causa deverão coincidir com os previstos no artigo 87.º, n.º 3 do CIRC – que carecem, eles próprios, de uma leitura conforme à Constituição, como se verá abaixo. Por força do princípio da tutela jurisdicional efectiva e do princípio do acesso aos tribunais da justiça administrativa e fiscal para garantia dos direitos subjectivos dos sujeitos passivos (artigos 20.º, n.º e 268.º, n.º 4 da Constituição), a decisão administrativa de rejeitar a ilisão da presunção de rendimento é jurisdicionalmente impugnável perante os tribunais tributários, que exercerão um controlo total – não limitado por qualquer margem de livre decisão – sobre o conteúdo e o sentido daquela decisão³¹. Da ilisão administrativa ou jurisdicional da presunção resultará a redução ou eliminação do pagamento especial por conta³².

²⁹ Como afloramento de que, quando se trate de factos negativos, o ónus da prova cabe a quem queira demonstrar que se verificou facto positivo, o artigo 343.º do Código Civil determina que «Nas acções de simples apreciação ou declaração negativa, compete ao réu a prova dos factos constitutivos do direito de que se arroga».

³⁰ Como já se disse, as normas que prevêm os pagamentos especiais por conta não são normas de incidência mas, por coerência com a interpretação acima sustentada para o artigo 73.º da LGT, o artigo 64.º, n.º 1 do CPTT tem também que ser lido no sentido de abranger a ilisão das presunções estabelecidas nas normas que imponham o pagamento de qualquer montante a título de imposto.

³¹ A rejeição de um controlo jurisdicional total levaria a admitir «um instituto do tipo “minimum tax”, com atribuição automática de um rendimento pela administração, que pode rejeitar a prova contabilística avançada pelo contribuinte», que já rejeitámos (*supra*, nota¹⁹).

³² Por outro lado, já não nos parece haver lugar à aplicação do mecanismo previsto no artigo 99.º do CIRC, segundo o qual o sujeito passivo pode unilateralmente eliminar o pagamento por conta quando verifique, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício. O motivo desta restrição é simples: é que, como já vimos, aos pagamentos gerais por conta subjaz apenas uma estimativa de rendimento, que deixa intocados o princípio da verdade da declaração e o ónus da prova da

- c) A letra do preceito do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC determina que possa haver lugar ao reembolso da parte não deduzida ao abrigo do n.º 1 do mesmo artigo; esta última disposição prevê, como já se viu, a dedução no máximo até ao quarto exercício subsequente àquele a que respeita o pagamento por conta. Pareceria assim que o reembolso previsto no artigo 87.º, 3 do CIRC só teria lugar após esgotada a possibilidade de dedução decorrido o período máximo em que ela é admitida pelo n.º 1. Ora, este sentido interpretativo seria, em decorrência dos pressupostos acima fixados, claramente inconstitucional, equivalendo mesmo a transformar o pagamento especial por conta, de antecipação do imposto em empréstimo forçado. Assim, o reembolso previsto no n.º 3 do artigo 87.º do CIRC tem que poder ocorrer logo a partir do exercício a que respeita o imposto em causa, cabendo ao sujeito passivo optar entre exigir o reembolso imediato e deduzir os montantes em causa nos exercícios subsequentes. Esta interpretação é coerente com a parte final da alínea b) do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC, que se refere ao «termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício», tratando-se este, naturalmente, daquele a que respeita o pagamento por conta.
- d) Em nome do princípio da tributação segundo o lucro real, o reembolso do pagamento por conta excedente tem que ser total. Por este motivo, os requisitos das duas alíneas do artigo 87.º, 3 do CIRC não podem ser cumulativos: seria inconstitucional que, sendo demonstrado não se tratar de rendimento [al. b)], determinado acréscimo patrimonial seguisse o seu regime apenas por se ultrapassar determinada margem de desvio admitida por lei em relação a uma média dos rácios de rendibilidade das empresas do sector de actividade em causa [al. a)]. Tal equivaleria, na verdade, a exigir às empresas uma rendibilidade standardizada ou, em alternativa, a uma verdadeira ficção ou presunção inilidível de rendimento, sendo ambas as alternativas rigorosamente inconstitucionais. Assim, a alínea a) do n.º 2 do artigo 87.º do CIRC não contém verdadeiramente um requisito de ilisão da presunção de rendimento subjacente ao montante do pagamento por conta, mas uma *nova presunção de rendimento*, da qual resultará, eventualmente, a aplicação de uma colecta mínima decorrente da ausência de reembolso; mas tal presunção tem, ela própria que poder ser ilidida através da demonstração de que não se está perante um rendimento real. Assim, a verificação do requisito da alínea b) – a admissão administrativa do carácter *justificado da situação que deu origem ao reembolso* (expressão incompreensível com a qual o legislador quis, certamente, referir o afastamento da caracterização como rendimento de determinado acréscimo patrimonial) – basta para afastar a necessidade de verificação da alínea a); por sua vez, a verificação da alínea a) imporá em princípio à Administração fiscal a necessidade de uma mais intensa fundamentação do carácter injustificado da situação invocada pelo sujeito passivo para exigir o reembolso, nos termos da alínea b).

Administração fiscal, e não uma verdadeira presunção que tenha que ser ilidida, como sucede nos pagamentos especiais por conta.

- e) Porque o reembolso tem que poder ser total, o regime previsto no artigo 87.º, n.º 3 do CIRC deve considerar-se aplicável, em simetria com o que decorre do artigo 98.º, n.º 1 do CIRC, a todos os sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado de tributação e não, como o seu texto poderia fazer crer, apenas aos sujeitos passivos que *não sejam susceptíveis* de ser abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável. Com efeito, seria constitucionalmente inadmissível que os sujeitos passivos que poderiam ter optado pelo regime simplificado de tributação mas não o fizeram ficassem, por força disso, vinculados a uma presunção inilidível de rendimento e, como tal, impedidos de serem tributados pelo seu lucro real.
- f) O mecanismo do artigo 87.º, 3 do CIRC não é mais do que um procedimento específico de ilisão de uma presunção legal em momento posterior ao do seu funcionamento³³. Como tal, e em coerência com o que acima se disse, a decisão que a Administração tome em sua sede não implica o exercício de qualquer margem de livre decisão, estando sujeita a um controlo total por parte dos tribunais tributários.
- g) O n.º 7 do artigo 53.º do CIRC, segundo o qual da dedução dos pagamentos especiais por conta não pode resultar valor negativo deve, necessariamente, ser lida à luz do regime decorrente do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC, designadamente no sentido de, ilidida a presunção de rendimento, poder haver lugar, embora nos termos de um regime específico, ao reembolso do pagamento por conta feito em excesso.

5. A inconstitucionalidade dos pagamentos especiais por conta em sectores de actividade particulares

A necessidade de interpretação conforme à Constituição das disposições legais que prevêm e regulam os pagamentos especiais por conta de IRC, enquanto último recurso para salvar a sua conformidade constitucional, não exclui que, em determinados núcleos de situações, não se possa – no limite – ter que concluir pela sua inconstitucionalidade parcial.

Como já dissemos acima, os sujeitos passivos de IRC têm um direito fundamental a serem tributados segundo o lucro real; as presunções de rendimento e as colectas mínimas envolvem restrições deste direito fundamental, que têm que passar pelo crivo do artigo 18.º da Constituição.

O artigo 18.º, n.º 2 da Constituição começa por exigir que a restrição vise a salvaguarda de um outro interesse constitucionalmente protegido que é, no caso, e como vimos, o combate à evasão fiscal. No entanto, este fim não pode ser prosseguido à custa de uma restrição *desproporcional* do direito fundamental à tributação segundo o rendimento real. E o princípio

³³ Isto apesar de o n.º 3 do artigo 87.º do CIRC afirmar que o reembolso se dará na sequência de *inspecção* solicitada pelo sujeito passivo, o que parece apontar para um procedimento de alcance diverso. No entanto, dada a verdadeira natureza do procedimento em causa, não parece que se aplique o regime da inspecção por iniciativa do contribuinte previsto pelo Decreto-lei n.º 69/99, 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!

da proporcionalidade postula, como é sabido, as três dimensões da necessidade, da adequação e da razoabilidade.

Tendo em vista esta verdadeira *restrição constitucional às restrições* de direitos, liberdades e garantias, parece-nos clara a inconstitucionalidade do regime dos pagamentos especiais por conta de CIRC em dois grupos de situações:

- a) Situações em que o estabelecimento de rendimentos presumidos e de uma colecta mínima é *desnecessário* para a prossecução do fim constitucionalmente protegido de combate à evasão fiscal. Isto sucede, designadamente, em determinados sectores de actividade empresarial, nos quais existem indícios objectivos externos aos próprios sujeitos passivos que não só permitam evidenciar as margens de lucro reais daquelas actividades como permitam concluir taxativamente pela impossibilidade fáctica da ocorrência de evasão fiscal. É o que se passa em sectores de actividade abrangidos pela incidência de impostos especiais de consumo (automóveis, combustíveis, tabaco...), em que os bens circulam em regime de suspensão de imposto, sendo armazenados em zonas sob forte controlo administrativo (entrepósitos aduaneiros) e sob a responsabilidade dos intervenientes nesse circuito³⁴.
- b) Situações em que o estabelecimento de rendimentos presumidos e de uma colecta mínima é *desrazoável* tendo em vista a prossecução do fim constitucionalmente protegido de combate à evasão fiscal, designadamente por implicar a imposição aos sujeitos passivos de sacrifícios manifestamente superiores aos benefícios que visa atingir. Estarão em causa situações em que o sujeito passivo possa demonstrar que a antecipação do pagamento do imposto para um momento anterior àquele em que normalmente ocorreria (e que pode mesmo ser anterior à formação, ainda que parcial, do facto tributário a que respeita) ou o seu montante implicará consequências intoleráveis na saúde ou na subsistência da empresa. Trata-se, no fundo, de uma conclusão imposta pela aceitação, ao nível constitucional, de uma garantia do *mínimo de existência* dos sujeitos passivos, ao abrigo de qualquer incidência tributária, e que deve considerar-se aplicável também às pessoas colectivas³⁵.

6. A tutela dos sujeitos passivos

Perante as conclusões acabadas de firmar, cabe referir sucintamente os meios aos dispor dos sujeitos passivos de IRC para, perante a imposição legal do pagamento especial por conta, obterem a tutela do seu direito à tributação segundo o seu lucro real. Com algumas precisões, eles não se afastam dos meios gerais de tutela do Direito fiscal.

Assim, quanto às situações acima identificadas como de inconstitucionalidade do pagamento especial por conta, os sujeitos passivos dispõem, desde logo, de *auto-tutela*. Com

³⁴ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 306.

³⁵ Sobre a relevância fiscal do mínimo de existência, J. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos* (Coimbra, 1998), 465.

efeito, o artigo 103.º, n.º 3 da Constituição determina que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, o que não faz mais que traduzir o direito geral de resistência plasmado no artigo 21.º da Constituição. Deve, no entanto, ter-se em conta que – como em qualquer situação de exercício do direito de resistência – corre pelo sujeito passivo o risco de que os tribunais, quando chamados a decidir em última análise acerca da inconstitucionalidade do imposto, não sufraguem a tese por si sustentada e que subjazeu à omissão do pagamento.

Quer nas situações acima identificadas como de inconstitucionalidade, quer naquelas em que se considerou necessitarem as disposições legais em causa de uma interpretação conforme à Constituição, os sujeitos passivos dispõem ainda de meios de *tutela administrativa*.

Desde logo, e como acima já se referiu, dispõem do procedimento de ilisão de presunções fiscais estabelecido no artigo 64.º do CPTT. Porque a lei não o impede, parece-nos perfeitamente admissível que o procedimento seja desencadeado em momento anterior ao do pagamento por conta, logo que seja possível demonstrar que não se trata de rendimento o acréscimo patrimonial como tal tratado pelo CIRC, ou que, tratando-se de rendimento, ele é em montante diverso do presumido. Em resultado da ilisão da presunção, poderá ocorrer a redução ou a eliminação do pagamento especial por conta³⁶.

Para além deste procedimento de ilisão prévia da presunção de rendimento, o sujeito passivo poderá também fazer uso do mecanismo de ilisão sucessiva da mesma presunção previsto no artigo 87.º, n.º 3 do CIRC, nos termos constitucionalmente conformes acima indicados.

Ainda no âmbito administrativo, por fim, o sujeito passivo poderá reclamar de todas as decisões administrativas que venham a ser adoptadas, incluindo do pagamento especial por conta (artigo 128.º, n.ºs 1, 2, 5 e 7 do CIRC).

Os meios de auto-tutela administrativa do sujeito passivo de muito pouco serviriam, contudo, se a Administração não estivesse vinculada a aplicar as normas que estabelecem e disciplinam os pagamentos especiais por conta com o único sentido que as poderá salvar da inconstitucionalidade. Ora, pode (ou deve) a Administração, no momento da aplicação da norma e em plano semelhante ao dos tribunais, afastar, com fundamento na sua inconstitucionalidade, um dos sentidos interpretativamente possíveis de uma norma legal? No caso concreto, pode (ou deve) a Administração interpretar as normas dos artigos 83.º, n.º 2, e) e n.º 7, 87.º e 98.º do CIRC nos sentidos acima preconizados, afastando os outros, que se consideraram inconstitucionais?

³⁶ O único inconveniente prático da utilização, no caso vertente, deste procedimento reside na circunstância de o artigo 64.º, n.º 3 do CPTT ter estabelecido um prazo verdadeiramente absurdo de seis meses para o órgão competente da Administração fiscal decidir sobre a pretensão de ilisão da presunção (prazo muito mais longo do que o prazo geral do procedimento administrativo estabelecido no artigo 58.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo e do que o prazo para o deferimento tácito do artigo 108.º, n.º 2 do mesmo Código, ambos de 90 dias úteis). Só sendo possível, por definição e na melhor das hipóteses, apurar o montante do pagamento por conta a efectuar em Janeiro de cada ano e devendo tal pagamento ocorrer em Março, a data limite de decisão do procedimento não terá ainda ocorrido. Perante esta situação, e tal como nos casos de exercício do direito de resistência, poderá sempre o sujeito passivo abster-se de efectuar o pagamento por conta e assumir o risco da não confirmação da sua pretensão.

A temática da interpretação conforme à Constituição é geralmente abordada a propósito da actividade dos tribunais e não da Administração pública; contudo, sempre nos manifestámos a favor da possibilidade e mesmo da necessidade de a Administração pública interpretar as leis aplicáveis no quadro do sistema constitucional, designadamente invalidando os sentidos interpretativamente possíveis das normas legais que se afigurem inconstitucionais. É também essa a opinião geral da doutrina, nacional e estrangeira, que analisou mais detalhadamente o problema³⁷.

A possibilidade de interpretação administrativa conforme à Constituição decorre, essencialmente, de dois argumentos.

Primeiro, a consideração da Constituição no processo de interpretação das normas legais constitui uma verdadeira fatalidade lógica, sendo impensável que a correcta interpretação de uma norma legal inconstitucional não culmine na formulação de um juízo de inconstitucionalidade e, por maioria de razão, na fixação da inconstitucionalidade de um ou vários dos sentidos possíveis de uma norma legal. Ora, não faria qualquer sentido afirmar-se uma competência de formulação de juízos de inconstitucionalidade sobre sentidos possíveis de normas e simultaneamente negar-se uma competência de aplicação destas com o sentido que o processo interpretativo permitiu apurar como correcto³⁸.

Segundo, na medida em que «uma execução constitucionalmente efectiva da Constituição só é possível através de leis válidas»³⁹, o próprio princípio da constitucionalidade da Administração, juspositivado no artigo 2.º, n.º 2 e no artigo 266.º, n.º 1 da Constituição, impõe a necessidade de interpretação das leis em conformidade com a Constituição⁴⁰.

A interpretação administrativa das leis em conformidade com a Constituição não põe em causa qualquer regra ou princípio constitucional, designadamente o princípio da separação de

³⁷ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 114; IDEM, «Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme à Constituição» (FISCO 12/13, 1989, 12-14), 13; A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização administrativa da constitucionalidade. Contributo para o estudo do princípio da constitucionalidade da Administração no Estado social de Direito*, policopiado (Lisboa, 2000), 124-131. Também a favor da admissibilidade da interpretação administrativa conforme à Constituição, na doutrina portuguesa: A. RODRIGUES QUEIRÓ, *Lições de Direito Administrativo* (Coimbra, 1976), I, 570-571; J. J. GOMES CANOTILHO/V. MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 3.ª ed. (Coimbra, 1993), sub art. 266.º, 922; P. OTERO, *O poder de substituição em Direito Administrativo*, (Lisboa, 1995), II, 533, 566-568; R. MEDEIROS, *A decisão de inconstitucionalidade* (Lisboa, 1999), 187, 289, 319. Na doutrina espanhola: E. GARCIA DE ENTERRÍA, «La Constitución como norma jurídica», in *La constitución como norma jurídica y el Tribunal Constitucional*, 3.ª ed. (Madrid, 1983), 95. Na doutrina alemã: H. BOGS, *Die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts* (Estugarda/Berlim/Colónia/Mainz, 1966), 122; Chr. STARCK, «Art. 1. Abs. 1», in H. v. MANGOLDT/F. KLEIN/Chr. STARCK, *Das Bonner Grundgesetz*, I, 3.ª ed. (Munique, 1985), 106; H. MICHEL, «Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung» (JuS 1961, 274-281), 276; Chr. MOENCH, *Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle. Die Problematik der verfassungsgerichtlichen Sanktion, dargestellt anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes* (Baden-Baden, 1977), 144-145; R. HERZOG, «Die Verfassungsgrundsätze des Art. 20 III GG» (1980), in Th. MAUNZ/G. DÜRIG/ R. HERZOG, *Grundgesetzkommentar*, sub art. 20º, VI, II, 7.ª ed. (Munique, 1996), 218; Th. MAUNZ, «Das Verfassungswidrige Gesetz» (BayVBl. 1980, 513-518), 516; F. OSSENBÜHL, «Normenkontrolle durch die Verwaltung» (DV 1969/2, 393-410), 396.

³⁸ A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização*, cit., 127

³⁹ H. MICHEL, «Die verfassungskonforme», cit., 276.

⁴⁰ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, cit., 113; A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização*, cit., 127-128.

poderes: no que toca às relações entre o poder administrativo e o poder legislativo, porque a tarefa de interpretação de normas legais conforme à Constituição, desde que contida dentro dos seus limites, não implica qualquer desobediência à lei e permite mesmo ainda a conservação da norma legislativa; no que toca às relações entre o poder administrativo e o poder jurisdicional, porque nada na Constituição permite concluir pela existência de um monopólio jurisdicional de interpretação conforme à Constituição⁴¹.

Assim, os órgãos administrativos devem aplicar as normas legais que se lhes suscitem com o único sentido conforme à Constituição ou com o sentido que os cânones interpretativos apontem como correcto dentro de vários sentidos possíveis e igualmente conformes à Constituição.

Sem prejuízo da sua admissibilidade em determinadas situações, já muito mais problemática se afigura a possibilidade de os órgãos da Administração tributária *desaplicarem* normas legais inconstitucionais, quando estas não sejam susceptíveis de qualquer interpretação conforme à Constituição⁴². É o caso das situações acima identificadas como sendo de inconstitucionalidade⁴³, que darão necessariamente origem à aplicação administrativa da lei⁴⁴. No entanto, na aplicação destas disposições na parte em que sejam inconstitucionais, a Administração não pode agir de modo mais desfavorável para os sujeitos passivos do que aquele que decorreria da sua interpretação conforme à Constituição (tem, portanto, o dever de proceder à *interpretação menos desconforme à Constituição*)⁴⁵. Assim, em concreto, deverão os órgãos competentes da Administração fiscal, se lhes for requerido, ilidir as presunções de rendimento e permitir a redução ou eliminação do pagamento especial por conta.

Os sujeitos passivos dispõem, ainda, de meios de *tutela jurisdicional*.

Assim, em primeiro lugar, e nos termos e regime gerais, gozam do direito de impugnação de todas as decisões administrativas que venham a ser adoptadas, incluindo do pagamento especial por conta (artigo 128.º, n.ºs 1, 2, 5 e 7 do CIRC).

Em segundo lugar, os sujeitos passivos podem – independentemente da qualificação do desvalor dos actos administrativos tributários praticados e do respectivo prazo de impugnação⁴⁶ – utilizar o meio da oposição à execução: nos termos do artigo 204.º, a) do CPPT. De acordo

⁴¹ Assim, A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização*, cit., 126-127, e doutrina aí mencionada.

⁴² Assim, A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização*, cit., *passim*, esp. 145 e ss., e doutrina aí mencionada.

⁴³ A inconstitucionalidade em causa é a chamada inconstitucionalidade parcial qualitativa ou vertical, que se distingue das situações de mera interpretação conforme à Constituição: o que está em causa na segunda é apenas o afastamento de um dos sentidos interpretativamente possíveis de uma norma jurídica, enquanto que na primeira se afasta um segmento ideal, portanto não passível de eliminação através da simples expurgação de sinais linguísticos, de determinada norma; na segunda reduz-se o âmbito dos resultados possíveis do processo interpretativo, enquanto que na primeira se reduz o âmbito da previsão ou da estatuição normativas, estando-se portanto perante uma verdadeira *decisão de inconstitucionalidade redutiva*: A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização*, cit., 130, e doutrina aí mencionada.

⁴⁴ No entanto, admite-se que as *comissões de revisão da matéria tributável*, na sua qualidade de órgãos administrativos destinados a exercer de forma institucionalizada e especializada uma competência de controlo da legalidade de certos actos da própria Administração, possam mesmo proceder à *desaplicação* de normas legais inconstitucionais: A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização*, cit., 248.

⁴⁵ Assim, A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização*, cit., 130-131.

⁴⁶ Ac. STA, 1.ª secção, 31/10/2001, Proc. N.º 26392 (Benjamim Rodrigues), caso *Sopol* (Fiscalidade 9/2002), 103.

com este artigo, o contribuinte pode opor à execução fiscal a «inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação». A doutrina tem admitido que a cobrança de impostos com base em normas legais inconstitucionais (e, por identidade de razão, com base em interpretações inconstitucionais de normas legais) integra o conceito de *ilegalidade abstracta da liquidação*, porquanto a mesma deriva não de um qualquer problema que possa afectar o procedimento ou um concreto acto tributário, mas de um problema relativo à validade da lei em que este se baseia⁴⁷.

7. Conclusões

Tendo presente o que acima se sustentou, é possível formular as seguintes conclusões:

1. Os pagamentos especiais por conta têm a natureza de verdadeiros pagamentos por conta, com um regime específico de dedução à colecta e tendo por base, não uma mera estimativa de rendimento, mas uma presunção ilidível de rendimento, que pode desembocar, caso não haja lugar a reembolso, numa verdadeira colecta mínima.
2. Tendo em conta o fim constitucionalmente relevante de combate à evasão fiscal, não é em si mesma inconstitucional, por violação do direito fundamental à tributação segundo o lucro real, a imposição de pagamentos por conta, enquanto antecipações do imposto devido, ou sequer de presunções de rendimento ou colectas mínimas.
3. Contudo, a compressão do direito fundamental à tributação segundo o lucro real através da imposição de pagamentos por conta, rendimentos legais e colectas mínimas só pode efectuar-se nos termos do artigo 18.º da Constituição, designadamente com observância do princípio da proporcionalidade e da salvaguarda no núcleo essencial do direito em causa.
4. O princípio da tributação segundo o lucro real postula que a antecipação do pagamento do imposto não possa ser desrazoável.
5. O princípio da tributação segundo o lucro real postula que o pagamento por conta não possa exceder o imposto devido e, por conseguinte, impõe o reembolso integral dos montantes em que o exceder.
6. O princípio da tributação segundo o lucro real postula que o reembolso não possa ser excessivamente diferido no tempo em relação ao momento do pagamento de imposto, sob pena de conversão do imposto num empréstimo forçado inconstitucional.
7. O princípio da tributação segundo o lucro real postula que não pode haver lugar a qualquer colecta mínima se o sujeito passivo provar a ausência de rendimento ou a existência de um rendimento menor do que o presumido.

⁴⁷ Entre outros, J. L. SALDANHA SANCHES, *Princípios de contencioso tributário* (Lisboa, 1987), 137. Também o já citado Ac. STA, 1.ª secção, 31/10/2001.

8. Tendo em conta os corolários do princípio do lucro real na matéria *sub judice*, as disposições legais que estabelecem e regulam os pagamentos especiais por conta, não sendo genericamente inconstitucionais, carecem de uma interpretação conforme à Constituição, devendo o seu regime ser reconstruído a esta luz.
9. Em desvio ao princípio da verdade da declaração, o regime dos pagamentos especiais por conta transfere para o sujeito passivo o ónus da prova de que tal montante não constitui, ou não constitui na sua totalidade, um rendimento, mas não afasta a possibilidade de tal demonstração.
10. O mecanismo de reembolso previsto no artigo 87.º, n.º 3 do CIRC não impede a aplicação, anteriormente ao pagamento por conta, do procedimento previsto no artigo 64.º do CPTT para a ilisão das presunções estabelecidas em normas fiscais de incidência, em cuja decisão serão relevantes os critérios do artigo 87.º, n.º 3 do CIRC; a decisão administrativa de rejeitar a ilisão da presunção de rendimento está sujeita a um controlo total por parte dos tribunais tributários.
11. O reembolso previsto no n.º 3 do artigo 87.º do CIRC pode ocorrer logo a partir do exercício a que respeita o imposto em causa, cabendo ao sujeito passivo optar entre exigir o reembolso imediato e deduzir os montantes em causa nos exercícios subsequentes.
12. Em nome do princípio da tributação segundo o lucro real, o reembolso do pagamento por conta excedente é total; assim, os requisitos das duas alíneas do artigo 87.º, 3 do CIRC não são cumulativos, pois seria inconstitucional que, demonstrando-se não se tratar de um rendimento, determinado acréscimo patrimonial seguisse o seu regime apenas por se ultrapassar determinada margem de desvio admitida por lei em relação à média dos rácios de rendibilidade das empresas do sector de actividade em causa; tal equivaleria a exigir às empresas uma rendibilidade estandardizada ou, em alternativa, a uma verdadeira ficção ou presunção inilidível de rendimento, sendo ambas as alternativas inconstitucionais.
13. Porque o reembolso tem que poder ser total, o regime previsto no artigo 87.º, n.º 3 do CIRC deve considerar-se aplicável, em simetria com o que decorre do artigo 98.º, n.º 1 do CIRC, a todos os sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado de tributação e não, como o seu texto poderia fazer crer, apenas aos sujeitos passivos que *não sejam susceptíveis* de ser abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável.
14. Assim, a alínea a) do n.º 2 do artigo 87.º do CIRC não contém um requisito de ilisão da presunção de rendimento subjacente ao montante do pagamento por conta, mas uma nova presunção de rendimento, da qual resultará, eventualmente, em caso de ausência de reembolso, a aplicação de uma colecta mínima; mas tal presunção pode ela própria ser ilidida através da demonstração de que não se está perante um rendimento real.
15. O mecanismo do artigo 87.º, 3 do CIRC não é mais do que um procedimento específico de ilisão de uma presunção legal em momento posterior ao do seu funcionamento; como tal, a decisão que a Administração tome em sua sede não

implica o exercício de qualquer margem de livre decisão, estando sujeita a um controlo total por parte dos tribunais tributários.

16. O n.º 7 do artigo 53.º do CIRC deve ser lido à luz do regime decorrente do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC, designadamente no sentido de, ilidida a presunção de rendimento, poder haver lugar, embora nos termos de um regime específico, ao reembolso do pagamento por conta feito em excesso.
17. A necessidade de interpretação conforme à Constituição das disposições legais que prevêm e regulam os pagamentos especiais por conta de IRC não é suficiente para afastar a inconstitucionalidade parcial do regime dos pagamentos por conta em determinados núcleos de situações, por violação do direito fundamental à tributação segundo o lucro real.
18. O regime dos pagamentos especiais por conta é inconstitucional nas situações em que o estabelecimento de rendimentos presumidos e de uma colecta mínima é desnecessário para a prossecução do fim constitucionalmente protegido de combate à evasão fiscal, designadamente em sectores de actividade empresarial nos quais existem indícios objectivos externos aos próprios sujeitos passivos que, não só permitam evidenciar as margens de lucro reais daquelas actividades, como permitam concluir taxativamente pela impossibilidade fáctica da ocorrência de evasão fiscal (comércio de automóveis, combustíveis, tabaco).
19. O regime dos pagamentos especiais por conta é inconstitucional nas situações em que o estabelecimento de rendimentos presumidos e de uma colecta mínima é desrazoável tendo em vista a prossecução do fim constitucionalmente protegido de combate à evasão fiscal, designadamente por implicar a imposição aos sujeitos passivos de sacrifícios manifestamente superiores aos benefícios que visa atingir; tal ocorrerá quando a antecipação do pagamento do imposto para um momento anterior àquele em que normalmente ocorreria ou o seu montante implicar, de forma objectivamente comprovável, consequências intoleráveis na saúde ou na subsistência da empresa.
20. Nas situações em que os pagamentos especiais por conta são inconstitucionais, os sujeitos passivos dispõem de *auto-tutela*, podendo abster-se de os efectuar.
21. Nas situações em que os pagamentos especiais por conta são inconstitucionais e nas situações em que o seu regime carece de interpretação conforme à Constituição, os sujeitos passivos dispõem de meios de *tutela administrativa*, designadamente o procedimento de ilisão de presunções, em resultado do qual poderá ocorrer a redução ou a eliminação do pagamento especial por conta, o procedimento de reembolso previsto no artigo 87.º, n.º 3 do CIRC e, nos termos gerais, a reclamação; cabendo aos órgãos competentes da Administração fiscal, na decisão das pretensões dos sujeitos passivos, proceder à interpretação das disposições aplicandas em sentido conforme (ou no sentido menos desconforme) à Constituição.
22. Nas situações em que os pagamentos especiais por conta são inconstitucionais e nas situações em que o seu regime carece de interpretação conforme à Constituição, os sujeitos passivos dispõem ainda de meios de *tutela jurisdicional*, designadamente a

impugnação de todas as decisões administrativas adoptadas, incluindo do pagamento especial por conta, e a oposição à execução.

