

Breve reflexão sobre a constitucionalidade do Pagamento Especial por Conta

Joana Lopes Coutinho¹

Resumo

O regime legal do Pagamento Especial por Conta (PEC) apresenta características que poderão eventualmente contender com a designada “constituição fiscal”, nomeadamente com o princípio da capacidade contributiva.

Neste artigo é analisado o regime legal em questão, confrontando-o com os princípios constitucionais fiscais, concluindo que, no seu recorte legal actual, o PEC deverá ser considerado inconstitucional.

Abstract

Some of the legal features of the special payment on account’s regime may collide with the so-called Fiscal Constitution, namely with the “ability to pay” principle.

In this article, we analyze the legal regime in question and confront it with the constitutional principles of taxation, concluding that under its current legal regime, special payment on account should be considered unconstitutional.

¹ Senior tax consultant, PwC. Trabalho elaborado no âmbito da Pós Graduação em Fiscalidade 2011 da Universidade Católica Portuguesa (Escola de Lisboa), na cadeira de IRC .

Índice

- 1 Enquadramento legal
- 2 O mecanismo de antecipação do pagamento de impostos
- 3 O PEC e a “constituição fiscal”
 - 3.1 Base de determinação do PEC
 - 3.2 Mecanismos de reequilíbrio: regime de dedução e reembolso
 - 3.2.1 Dedução à colecta
 - 3.2.2 Reembolso do PEC
- 4 Conclusão

Breve reflexão sobre a constitucionalidade do Pagamento Especial por Conta

1 Enquadramento legal

Nos termos do código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) deverão proceder ao PEC², as entidades que exerçam, a título principal um actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda os não residentes com estabelecimento estável em Portugal³.

A base sobre a qual incide o PEC é o Volume de Negócios (VN) – correspondente ao valor das vendas e serviços prestados⁴ – do período de tributação precedente, correspondendo a 1 % do

² Durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita.

³ Cf. artigo 106.º.

⁴ Nos termos do n.º 5 do art. 106.º “No caso dos bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos, o volume de negócios é substituído pelos juros e rendimentos similares e comissões ou pelos prémios brutos emitidos e comissões de contratos de seguro e operações consideradas como contratos de investimento ou contratos de prestação de serviços, consoante a natureza da actividade exercida pelo sujeito passivo.”.

mesmo, com o limite mínimo de € 1.000, e, quando superior, corresponde a esse limite acrescido de 20 % da parte excedente, com o limite máximo de € 70.000. Ao montante assim apurado, são deduzidos os pagamentos por conta efectuados no período de tributação anterior.

O PEC é dedutível ao imposto final apurado do período a que respeita, depois de efectuadas as deduções correspondentes a dupla tributação internacional e a benefícios fiscais.

Da dedução efectuada não pode resultar valor negativo, *i.e.*, sendo a colecta de IRC insuficiente para a dedução do PEC de determinado exercício, este não será reembolsado imediatamente ao sujeito passivo. Nesse caso, o PEC poderá ser deduzido às colectas dos quatro exercícios seguintes. Não sendo esse período suficiente para deduzir o PEC, o sujeito passivo poderá solicitar o reembolso mediante o preenchimento de 2 requisitos cumulativos:

- Não se afastar, relativamente ao exercício a que o PEC a reembolsar se refere, em mais de 10 %, para menos, da média dos rácios de rentabilidade do sector de actividade em que se insere;
- Solicitar acção de inspecção, com vista à validação da situação que deu origem à impossibilidade de dedução do PEC.

2 O mecanismo de antecipação do pagamento de impostos

O PEC insere-se no conjunto de mecanismos, cada vez mais comum na generalidade dos ordenamentos jurídicos, que visam a antecipação temporal da cobrança e pagamento de impostos, em relação à verificação do facto tributário.

Com estes instrumentos, aproxima-se o pagamento do imposto do momento em que o rendimento é obtido naturalisticamente (“*pay as you earn*”), tendo em conta que a obrigação tributária apenas estará efectivamente definida e quantificada no final do respectivo período de tributação que, no caso do IRC, deverá verificar-se a 31 de Dezembro⁵ do ano a que respeita a obrigação de imposto.

⁵ O facto gerador do IRC considera-se verificado no último dia do período de tributação (cf. art. 8.º n.º 9 do código do IRC).

Estes mecanismos de antecipação do pagamento do imposto têm vantagens para os contribuintes – na medida em que lhes permitem um pagamento do imposto fraccionado no tempo – e também para o Estado, conferindo-lhe um financiamento regular para o exercício das suas funções públicas.

A respeito da (in)constitucionalidade desta exigência, referem Saldanha Sanches e Salgado de Matos (*in “O pagamento especial por conta: questões de conformidade constitucional”, Fiscalidade n.º 15, 2003*), que não é de aceitar *a priori*, uma “*inconstitucionalidade genérica*” pelo facto de ser exigido aos contribuintes que efectuem o PEC, enquanto antecipação do imposto devido. Com efeito, “*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 (...). Se assim não fosse, teria, por coerência, que se questionar todo o sistema de pagamentos por conta, especiais ou não, existentes nos impostos sobre o rendimento (IRC e IRS), incluindo as retenções na fonte (...).*”

No entanto, como concluem os mesmos autores, há limites a esta antecipação por força do enquadramento constitucional em matéria fiscal.

Neste sentido, o PEC terá 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 contributiva (...).*”

3 O PEC e a “constituição fiscal”

Tendo exposto sumariamente o regime legal do PEC e tendo sido concluído que o PEC enquanto antecipação do pagamento do IRC, não deverá ser considerado, de *per si*, inconstitucional, interessa confrontar o regime legal do PEC com os princípios constitucionais fiscais, por forma a aferir da (des)conformidade do regime, com aqueles princípios, nomeadamente com o princípio da capacidade contributiva.

Não se encontrando expressamente consagrado na Constituição da República Portuguesa (CRP)⁶, é pacificamente aceite pela jurisprudência e doutrina, conforme ensina Casalta Nabais, que o princípio da capacidade contributiva “(...) constitui o pressuposto e o critério da tributação”⁷. O mesmo autor refere a esse título que “Como pressuposto [da tributação, o princípio da capacidade contributiva] exige que todos (...) os tributos (...) tenham por objecto “bens fiscais”, excluindo da tributação (...) tanto o mínimo existencial como o máximo confiscatório (...). Enquanto critério da tributação, (...) rejeita que o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério (...)”

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a sujeição subjectiva a imposto e a repartição relativa dos impostos deverá fazer-se segundo a capacidade económica também designada de capacidade de pagar (“*ability to pay*”) de cada um. Este princípio concretiza o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério, na medida da sua capacidade, correspondendo assim à exigência de justiça e igualdade fiscal.

Em sede de IRC, a capacidade contributiva, *i.e.*, a medida em que cada empresa deve contribuir para os encargos estatais, concretiza-se no princípio da tributação pelo rendimento real⁸. E este rendimento (real), que constitui a base da tributação das empresas, terá que corresponder necessariamente, por força do princípio da capacidade contributiva, ao rendimento líquido, *i.e.*, ao rendimento após dedução dos gastos necessários à sua obtenção, na medida em que os gastos são também, numa vertente negativa, expressão da capacidade contributiva.

3.1 Base de determinação do PEC

Em face do princípio da capacidade contributiva, que, conforme já referido, constitui pressuposto e critério da tributação, um primeiro reparo que não pode deixar de fazer-se ao

⁶ Não estando expressamente consagrado na CRP, este princípio está implícito em diversos artigos, nomeadamente nos artigos 2.º, 13.º, 18.º, 103.º e 104.º.

⁷ José Casalta Nabais, in “Direito Fiscal”, Almedina, 3ª edição, pág. 155.

⁸ De notar que o rendimento real das empresas é, fundamentalmente baseado na contabilidade, conforme consagrado no código do IRC ao dispor no seu artigo 17 n.º1, que “o lucro tributável (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código” (nossos sublinhados).

regime jurídico do PEC, diz respeito à base para a sua determinação, que faz assentar a determinação do seu montante no valor das vendas e prestações de serviços.

Ao basear-se neste critério, o legislador ordinário simplesmente olvida os gastos necessários à obtenção dos rendimentos e faz assentar a base para a determinação do PEC no rendimento ilíquido da empresa e não no seu rendimento real, desinteressando-se completamente da “capacidade de pagar” das empresas e desta forma violando o princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, conforme defendido por Manuel Anselmo Torres⁹ o regime do PEC *“trata de forma desigual empresas com a mesma capacidade contributiva”*. E acrescenta o mesmo autor que *“(...) o PEC (...) onera especialmente empresas com grandes volumes de negócios e uma margem de lucro baixa, como é o caso de indústrias com grandes economias de escala. Estes contribuintes poderão ficar sujeitos a PEC enquanto outros com maiores margens de lucro e maior capacidade contributiva, estarão dele dispensados”*.

Face ao exposto, é de concluir que pelo facto de não relevar a capacidade contributiva das empresas, a base de cálculo do PEC não é conforme com a CRP, nomeadamente com o artigo 104 n.º 2, que consagra a tributação pelo rendimento real.

Adicionalmente, por tratar de forma diferentes contribuintes com a mesma capacidade contributiva, viola os princípios da igualdade e justiça fiscal.

Por fim é de referir que, em termos conceptuais, é ainda de apontar à base de cálculo do PEC, um total desajustamento face à base (de cálculo) do imposto ao qual diz respeito: o IRC.

Com efeito, o PEC, embora constituindo um adiantamento do pagamento do IRC, está desligado da quantificação desse imposto, na medida em que a determinação do seu montante assenta num critério – o do VN da empresa – e a determinação do imposto a que diz respeito (o IRC) assenta noutro – o do rendimento real da empresa. Neste sentido, nas palavras de João Pedro Silva Rodrigues, falta ao PEC o *“(...) nexa lógico de instrumentalidade existencial, de dependência e adequação causal, em face da obrigação de imposto, que se assume como*

⁹ “Incidência e inconstitucionalidade do pagamento especial por conta do IRC”, in Fisco, n.º s 107/108, 2003

condição determinante da sua legitimidade substancial (...)”¹⁰. O mesmo autor continua, defendendo que “por isso, o parâmetro que serve de base ao cálculo do pagamento especial por conta, não é só qualitativamente desajustado ao pressuposto do imposto, como também se afigura, quantitativamente indiferente à sua presumível extensão (...) violando-se deste modo os princípios da capacidade contributiva, da adequação e da proporcionalidade (...)”.

3.2 Mecanismos de reequilíbrio: regime de dedução e reembolso

Outro elemento fundamental para que o PEC possa ser considerado constitucionalmente legítimo, é o de este prever “mecanismos de reequilíbrio” entre a prestação devida a final e a que foi paga por conta daquela, quando o montante do imposto efectivamente devido a final (baseado na capacidade contributiva) se revele inferior ao montante pago a título de antecipação do imposto.

3.2.1 Dedução à colecta

De acordo com o regime do PEC, este deverá ser deduzido à colecta do exercício em que foi efectuado. Caso não possa ser (total ou parcialmente) deduzido nesse ano por insuficiência de colecta, o Sujeito Passivo poderá deduzi-lo ao IRC apurado dos 4 exercícios seguintes.

Em qualquer dos casos – dedução no próprio exercício ou nos quatro exercícios seguintes – da dedução do PEC (que sempre há-de ocorrer após as deduções correspondentes a dupla tributação internacional e benefícios fiscais) não pode resultar valor negativo.

O facto de o montante pago relativo ao PEC não poder ser reembolsado ao sujeito passivo no exercício em que o pagamento ocorreu não é avesso a críticas de inconstitucionalidade. Com efeito, a capacidade contributiva tem nas sugestivas palavras de Manuel Anselmo Torres, uma “dimensão temporal”¹¹, tendo que ser aferida na actualidade, nesta medida “*a capacidade contributiva futura não é verdadeiramente, capacidade contributiva alguma*”.

¹⁰ João Pedro Silva Rodrigues, in “A inconstitucionalidade do Pagamento Especial por Conta”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III 09/10, pág. 305 e ss.

¹¹ Manuel Anselmo Torres, “Incidência e inconstitucionalidade do pagamento especial por conta do IRC”, in Fisco, n.º s 107/108, 2003

Por outro lado, o PEC, caso não possa ser deduzido à colecta do exercício, perde a sua natureza de imposto por conta¹². Nas palavras contundentes de Manuel Anselmo Torres, o PEC torna-se “(...) na melhor das hipóteses, uma antecipação de um imposto futuro, cujo facto tributário não iniciou sequer a sua formação; na pior das hipóteses, é um novo imposto, devido independentemente da existência do facto tributário do IRC (...)”.

É de concluir portanto pela violação do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, pela inconstitucionalidade do PEC.

3.2.2 Reembolso do PEC

Adicionalmente, só após esgotado o mecanismo da dedução poderá ocorrer o reembolso do PEC. Na prática, o reembolso apenas poderá ocorrer 5 anos após o ano em que o PEC foi efectuado (!).

Adicionalmente, o reembolso do PEC opera mediante o preenchimento de requisitos cumulativos.

Quanto ao primeiro requisito, previsto no artigo 93 n.º 3 a) do código do IRC, o facto de o Sujeito Passivo afastar-se, relativamente ao exercício a que o PEC a reembolsar se refere, em mais de 10% para menos, da média dos rácios de rentabilidade do sector de actividade em que se insere (conceito de rendimento normal), implica o afastamento liminar da possibilidade de reembolso. Neste caso, a lei não prevê qualquer mecanismo para o Sujeito Passivo reaver o montante em excesso dos PEC efectuados, independentemente de qual tenha sido efectivamente o seu rendimento real, *i.e.*, independentemente da sua capacidade contributiva.

Nesta situação não é possível ao sujeito passivo provar a ausência de rendimentos, na medida em que esta previsão legal estabelece uma presunção inilidível de rendimento, tornando-se o PEC definitivo e assumindo portanto a natureza de “imposto mínimo”.

¹² Neste sentido, aponta o artigo 33 da Lei Geral Tributária (LGT) ao referir que os pagamentos por conta do imposto devido a final são “entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário” (nosso sublinhado)

A tributação pelo lucro real não se coaduna com esta situação, pois, conforme ensina Casalta Nabais¹³ sendo critério da tributação, a capacidade contributiva implica “(...) a *ilegitimidade constitucional das presunções absolutas de tributação* (...)”.

José João de Avillez Ogando¹⁴ vai ainda mais longe defendendo não só a violação do princípio da capacidade contributiva, mas também do direito à propriedade privada “*estamos perante um verdadeiro confisco (...) às empresas que não apresentem rácios de rentabilidade considerados desejáveis, apresentando a lei neste aspecto particular clara inconstitucionalidade por objectiva violação ao princípio do direito de propriedade privada (...) e que constitui um princípio que extravasa a própria Constituição Fiscal. Conceber esta situação que aliás se encontra prevista na lei, é conceber a retenção por parte do Estado de riqueza sem qualquer motivo justificativo, no que qualificamos como um verdadeiro enriquecimento sem causa.*”

Quanto ao segundo requisito – que o Sujeito Passivo requeira acção de inspecção tributária com vista à confirmação de que a empresa não obteve nos 5 exercícios anteriores (o ano em que efectuou o PEC e os 4 exercícios seguintes) colecta suficiente que lhe permitisse deduzir os PEC efectuados em excesso – não são menores as críticas que se lhe podem dirigir.

A solicitação de inspecção tributária pelo Sujeito Passivo implica o pagamento de uma taxa, cujos limites mínimo e máximo variam entre € 3.152,40, e € 34.915,85 por cada exercício (leia-se PEC) inspeccionado¹⁵.

Estes custos são absolutamente desproporcionados e, não raras vezes, inibidores do pedido de reembolso do PEC.

¹³ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, Almedina, 3ª edição, pag 156.

¹⁴ Em “A constitucionalidade do regime do Pagamento Especial por Conta”, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 62 III, Lisboa, Dezembro de 2002

¹⁵ Este é o entendimento da Administração Fiscal. Não deixa contudo de poder questionar-se se a solicitação de inspecção tributária em cumprimento do requisito previsto no artigo 93 n.º 3 b) do código do IRC implicará o pagamento de uma taxa nos mesmos termos que estão previstos para o pedido de inspecção a solicitação do sujeito passivo previsto no Decreto-lei 6/99, de 8 de Janeiro. Conforme defendido por Teresa Gil, in “Pagamento Especial por conta, Fisco, n.ºs 107/108 de 2003 pag. 16”, consideramos também que do simples facto de dever requerer a acção de inspecção não decorre a sujeição a queloutro regime especial. Acompanhamos aquela autora quando afirma que “(...) a acção de inspecção para efeito do reembolso do PEC visa, objectivamente, a confirmação de que os sujeitos passivos não obtiveram colecta que justifique o pagamento efectuado e, conseqüentemente, a restituição de um imposto que não é devido, pelo que, dificilmente, se poderá considerar que esta situação consubstancia um serviço prestado ao contribuinte e que, como tal, deva ser remunerado.”

4 Conclusão

Tendo presente a exposição efectuada, é de concluir que apesar de o PEC enquanto antecipação do pagamento de imposto, não dever ser considerado “genericamente inconstitucional”, da confrontação do seu regime legal com os princípios constitucionais em matéria fiscal, nomeadamente (i) a sua base de determinação – OVN – completamente alheio ao pressuposto e critério da tributação das empresas, (ii) o facto de da sua dedução à colecta no exercício em que é efectuado não poder resultar montante negativo e reembolso e, por fim, (iii) o mecanismo do reembolso só poder ser accionado 5 anos após o ano em que o PEC foi efectuado e mediante o cumprimento de rigorosos requisitos cumulativos, frequentemente inviabilizadores do reembolso, é de concluir que o PEC viola a “constituição fiscal”.

