

As empresas isentas de IRC e o pagamento especial por conta: algumas perplexidades (*)

Por António Carlos dos Santos

Criado para combater a evasão fiscal, o PEC tem feito correr rios de tinta. Motivos não faltam: por exemplo, ao obrigar a este pagamento os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, o legislador introduz uma solução absurda e inconstitucional no regime. O PEC passa a ser visto como um verdadeiro empréstimo forçado.



António Carlos dos Santos
Docente universitário
Membro do GECTOC
Jurisconsulto

Introduzido em 1998 pelo Decreto-Lei n.º 44/88, de 3 de Março, por razões de combate à evasão fiscal, o pagamento especial por conta (PEC) era, tal como o pagamento por conta normal (PCN), uma forma de extinção fraccionada, parcial e antecipada da dívida tributária do contribuinte. Ambos se baseavam em formas de liquidação provisória que constituíam

modos simplificados de apreciação da capacidade contributiva dos contribuintes, ainda que operando através de mecanismos diferentes e que geravam entregas provisórias de imposto.

A questão central relativa à diferença de regimes entre o PEC e o PCN é, como muito bem notaram Saldanha Sanches e A. Salgado de Matos, que os pagamentos normais ou 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 indirectamente, 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 Fiscal», enquanto os pagamentos especiais por conta têm por base um rendimento legal ficcionado, isto é, «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.»⁽¹⁾

O PCN e o PEC só se consolidavam com a existência de uma obrigação definitiva de imposto, pressupunham uma liquidação definitiva e uma colecta definitiva. Por tudo isto, poderia dizer-se que a diferença entre os pagamentos especiais por conta e os pagamentos gerais por conta

não era de natureza, mas apenas de regime.⁽²⁾ Alguns autores, como Freitas Pereira, defendem a inconstitucionalidade do PEC desde o início, mas essa não era (e a meu ver bem) a posição dominante.

O regime do PEC foi objecto de várias alterações em curto espaço de tempo, algumas contraditórias, quase sempre controversas e, por vezes, indesejáveis. O resultado dessas alterações nos Orçamentos para 2001 e 2003 foi um alargamento da base de cálculo, o prolongamento do prazo de dedução do PEC para quatro exercícios e a criação de fortes limitações ao reembolso de imposto não deduzido.

Estas alterações afastavam o PEC do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, convertendo-o em muitos casos num pagamento definitivo, sem consideração pela capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Deste modo, o PEC transformava-se pouco a pouco numa espécie de empréstimo forçado ou mesmo num imposto mínimo, de duvidosa constitucionalidade.

Não espanta, assim, que uma parte importante da doutrina tenha interpretado as alterações introduzidas como uma desvirtuação do PEC e um passo no sentido da sua inconstitucionalidade. É, por exemplo, o caso de Casalta Nabais ou de Anselmo Torres.

O regime do PEC no CIRC foi objecto de importantes alterações com a Lei do OE para 2004. Em particular, o n.º 10 do artigo 98.º passou a contemplar expressamente, pela primeira vez, casos de dispensa de PEC.

As situações de dispensa de PEC previstas no n.º 9 e na al. b) do n.º 10 do artigo 98.º do CIRC não levantam quaisquer problemas.

Já a outra situação – a da alínea a) do n.º 10 do artigo 98 – que dispensa de PEC os «sujeitos

passivos totalmente isentos de IRC nos termos dos artigos 9.º e 10.º do Código do IRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo», isto é, o Estado, entidades públicas e cooperativas, é uma norma controversa, que entendida à letra seria manifestamente inconstitucional.

Se a redacção desta norma traduzisse uma deliberada intenção de apenas dispensar do PEC as entidades que integram o sector público não empresarial e algumas entidades que integram o sector cooperativo e social, de fora ficariam, sem qualquer justificação, as entidades totalmente isentas de IRC que integram o sector pri-



vado da economia, as quais seriam obrigadas a entregar o PEC, transformado num pagamento por conta de coisa nenhuma.

Se esta redacção fosse intencional, para além de ilógica, ela incorreria em vício de inconstitucionalidade. Com efeito, por um lado, o PEC perderia a natureza de pagamento por conta, uma vez que seria absurdo configurar pagamentos por conta de obrigações inexistentes de imposto inexistente. Esta transformação do PEC num verdadeiro imposto mínimo (onde a probabilidade de existir reembolso do imposto indevidamente pago seria muito diminuta) violaria os princípios constitucionais da legalidade do imposto, da transparência e da confiança legítima dos contribuintes.

Violaria ainda, em nosso entender, o próprio princípio de tributação pelo rendimento real, previsto no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição, o qual abrange os casos de inexistência de rendimento real tributável. Para além disso, introduziria um privilégio injustificado para entidades do sector público e do sector cooperativo

face a entidades do sector privado que estão objectivamente em circunstâncias idênticas. Esta discriminação violaria o princípio da igualdade de tratamento entre contribuintes e entre sectores de propriedade de meios de produção.⁽³⁾

Assim, existem proveitos ou ganhos que podem reflectir-se no resultado do exercício, mas que não concorrem para a formação do lucro tributável e para o aumento da colecta, uma vez que estão isentos ou excluídos da tributação. Nestes casos, como defende – e bem – Anselmo Torres, «falece a razão de ser do pagamento por conta do imposto. O proveito ou ganho não tributável

não é susceptível de gerar obrigação de imposto, logo, não deve ser susceptível de gerar obrigação de pagamento por conta de imposto.» «As razões que impedem a liquidação de imposto sobre um proveito ou ganho, impedem igualmente o pagamento por conta desse imposto. Qualquer outra conclusão conduziria a resultados de tal modo absurdos, que só por si bastariam para a afastar.»⁽⁴⁾

Numa palavra: havendo isenção, não há tributação. Não havendo tributação, não há pagamentos por conta, quaisquer que eles sejam, gerais ou especiais. Não há nenhuma cautela especial a considerar pois não há, por definição, lugar a tributação.

Daí que a única interpretação válida fosse uma interpretação em conformidade com os ditames constitucionais: a norma deveria ser lida como mera exemplificação de uma realidade mais vasta, a dos sujeitos passivos totalmente isentos.

A Lei do Orçamento do Estado para 2006, relativamente ao PEC, veio porém alterar o n.º 2 do artigo 98.º do CIRS e, simultaneamente, introduzir um novo n.º 9 ao mesmo artigo e estabelecer uma disciplina transitória para o PEC do ano 2005.⁽⁵⁾

Assim, para além de os limites mínimo e máximo do PEC terem sido fixados para o futuro em, respectivamente, 1 250 euros e 70 mil euros, o novo n.º 9 do artigo 98.º estabelece que o PEC «a efectuar pelos sujeitos passivos de IRC que, no exercício anterior àquele a que o mesmo respeita, apenas tenham auferido rendimentos isentos, corresponde ao montante mínimo previsto no n.º 2 (1 250 euros), sem prejuízo do disposto no n.º 3» (isto é, com dedução do montante dos pagamentos por conta efectuados no exercício anterior).⁽⁶⁾

A verdadeira motivação deste n.º 9 é a de efectuar uma interpretação autêntica do âmbito subjectivo do PEC, clarificando que a ele estão submetidos, ainda que por um montante mínimo, sem qualquer dispensa, os sujeitos passivos de IRC que «apenas tenham auferido rendimentos isentos», ou seja, os casos de sujeitos passivos totalmente isentos de IRC.

Esta norma traduz a tentação de resolver por via legislativa um diferendo existente entre a Administração e os sujeitos passivos que, estando por lei isentos de IRC, entendem (e bem) que estão,

Para além disso, ao mesmo tempo que reforçava a sua pretensão de aplicar o PEC a entidades totalmente isentas ainda em 2005, o legislador concebeu um expediente para aliciar estas entidades a efectuarem o PEC. Com efeito, o legislador estabeleceu no n.º 6 do mesmo artigo 44.º da Lei do OE que «a entrega até 31 de Janeiro de 2006 do montante do pagamento especial por conta resultante do disposto no n.º 9 do artigo 98.º do Código do IRC, na redacção dada pela presente lei, pelos sujeitos passivos nele referidos extingue os procedimentos contra-ordena-



ipso facto, dispensados do PEC. Por isso, o novo n.º 9 – norma que, em princípio, apenas se deveria aplicar para o futuro, de acordo com a LGT – foi acompanhado de uma outra norma (a constante no n.º 5 do artigo 44.º da Lei do OE, de carácter transitório) a qual estabelece que «o disposto no n.º 9 do artigo 98.º do Código do IRC, na redacção dada pela presente lei, é aplicável aos pagamentos especiais por conta efectuados ou devidos pelos sujeitos passivos nele referidos nos períodos de tributação iniciados em 2005.» Note-se que o n.º 9 do artigo 98.º não assume natureza interpretativa, talvez porque o legislador tenha tido dúvidas sobre a compatibilidade de uma lei interpretativa que viesse a aplicar ab initio o PEC a empresas totalmente isentas com o princípio da não retroactividade da lei fiscal constante do actual n.º 3 do artigo 103.º do texto constitucional.

cionais respeitantes à falta da sua entrega.» Esta “proposta negociada” no campo das infracções fiscais é também estranha. O legislador foge a clarificar expressamente que o PEC, por aplicação da lei em vigor, seria devido em 2005 (e, nesse caso, obviamente também em 2004 e em anos anteriores), mas pretende que o PEC seja exigível em 2005 por aplicação da nova redacção dada pela Lei do OE de 2006. Ao mesmo tempo, para atenuar as consequências de uma actuação que extravasa os princípios de um Estado de Direito, introduziu uma prorrogação do prazo de pagamento e um perdão das contra-ordenações exigidas pela não entrega do PEC nesse mesmo ano (acompanhado de um previsível “esquecimento” das contra-ordenações não exigidas por não entrega do PEC em 2004?)

PEC: empréstimo forçado

De facto, qualquer que seja a motivação que presidiu a este imbróglio, uma coisa é certa: ao sujeitar ao PEC, de forma manifesta, os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, o legislador introduz uma solução absurda e inconstitucional no regime do PEC. O PEC deixa de poder ser visto como um acto provisório integrado na lógica do IRC (como uma liquidação provisória que só tem sentido caso haja lugar a lucro tributável), para passar a ser visto como um verdadeiro empréstimo forçado ou como um imposto mínimo, pois é, aliás, mais que duvidoso que o seu reembolso face à lei em vigor esteja salvaguardado. Tais mecanismos, se aplicados à letra, implicam que se aguarde quatro anos até poderem ser pedidos, quatro anos durante os quais não haverá qualquer dedução por ausência de lucro tributável e de verdadeira colecta de imposto. E depois disto que sejam preenchidas as condições estabelecidas no n.º 3 do artigo 87.º que tornam praticamente impossível o reembolso nestes casos.

Como a Lei do OE para 2006 não previu nenhum mecanismo específico de reembolso nestas situações e como os mecanismos gerais são inaplicáveis ao caso concreto, o PEC mínimo transforma-se num imposto mínimo.

Alguns pretenderão, porventura, encontrar uma explicação para as alterações ora introduzidas no facto de, por vezes, os sujeitos passivos isentos exercerem também actividades não isentas de IRC e daí que, em rigor, só a posteriori a situação de cada empresa ficasse clarificada. O PEC funcionaria então como uma espécie de caução para as empresas com actividades isentas e não isentas de IRC (permanecendo a dúvida de se e

quando seria devolvida tal “caução”: quando a empresa cessasse a actividade? Em cada ano? Com base em quê?)

Simplesmente, o argumento prova demais. De facto, a questão da existência de sujeitos passivos mistos pode pôr-se, mas põe-se quer em relação a empresas privadas isentas, quer em relação ao Estado e outros sujeitos dispensados de PEC que podem, igualmente, levar a cabo certas actividades não isentas.

Só que a solução para os sujeitos passivos mistos não passa por exigir o PEC pelas actividades isentas. Passa sim por exigí-lo tão somente pelas actividades não isentas. Para esse efeito, bastaria que o legislador se inspirasse no IVA e estabelecesse a obrigação de contabilidade separada (um regime de afectação real) ou, eventualmente, previsse um regime de pro rata, num caso e noutro acompanhado de eficaz fiscalização.

O que não tem sentido é, por causa de situações de existência de sujeitos passivos mistos, penalizar os sujeitos passivos totalmente isentos, com a exigência de um PEC (uma liquidação provisória por conta de quê?), ainda que de montante mínimo. A solução consagrada na lei seria, para além de tecnicamente absurda, manifestamente desproporcionada em relação aos objectivos que visaria atingir. Transformaria a excepção (sujeitos passivos eventualmente mistos) em regra. E poria os sujeitos passivos totalmente isentos em situação de desvantagem face aos outros sujeitos passivos. Seriam constrangidos a pagar um autêntico imposto mínimo, calculado sem relação com o rendimento real, e sem qualquer *ratio legis* minimamente aceitável face à Constituição da República. ■

(Texto recebido pela CTOC em Maio de 2007)

(*) Conclusões de um estudo aguardando publicação na revista «Fisco».

(¹) Ob. cit., p. 9. Recorde-se, a propósito, que o artigo 73.º da LGT estabelece, na esteira de uma jurisprudência bem sedimentada entre nós, que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário». Vide também o artigo 350.º, n.º 2, do Código Civil.

(²) S. Sanches e S. Matos, ob. cit., p. 8.

(³) Seria ainda necessário analisar se não estaríamos perante um auxílio de Estado, atribuído sob a forma de normas de penalização de um sector e, indirectamente, de benefício de outros. Se fosse o caso, este possível auxílio de Estado de natureza tributária seria ilegal (porque não notificado à Comissão Europeia) e incompatível com o mercado comum, por introduzir distorções de concorrência em relação a entidades do sector não privado que, de um modo ou de outro, exercessem uma actividade económica sujeita a IRC (embora isenta).

(⁴) M. A. Torres, ob. cit., p. 28. O autor dá mesmo como exemplos da não aplicação do PEC os casos das sociedades instaladas na ZFM que realizem exclusivamente proveitos ou ganhos isentos ao abrigo do artigo 33.º do EBF e o das sociedades gestoras de participações sociais no que respeita aos dividendos e às mais-valias realizadas ao abrigo dos n.ºs 1 e 2 do artigo 31.º do EBF.

(⁵) Cf. o n.º 1 do artigo 44.º da Lei do OE para 2006 que altera os n.ºs 2 e 9 do artigo 98.º do CIRC. O regime transitório consta dos n.ºs 5 e 6 do mesmo artigo 44.º da Lei do OE para 2006.

(⁶) Recorde-se que este n.º 3 (inalterado) estipula que «ao montante apurado nos termos do número anterior deduzir-se-ão os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior.»