

- 2** Nota de abertura
Inquérito aos assinantes
- 3** Richard A. Musgrave
Situação actual da teoria da tributação
- 12** J. L. Saldanha Sanches
Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme a Constituição
- 16** Rui Barreira
A transmissão dos direitos reais menores: o regime de isenção no Código da Sisa ou uma estranha circular da DGCI
- 20** Américo Brás Carlos
Os actos preparatórios de fixação do rendimento colectável: sua impugnabilidade contenciosa
- 24** José Carlos F. Cascão
As taxas do IRC
- 29** José Ramos
Tributação da poupança e evasão fiscal na CEE: alargamento da troca de informação entre estados membros
- 30** Joaquim Silvério Mateus
Regime e natureza do direito à dedução no imposto sobre o valor acrescentado
- 45** A. M. Cardoso Mota
A determinação indiciária do lucro trib. do IRC
- 51** Jurisprudência
■ Lei de processo nos tribunais fiscais aduaneiros
- 59** Decisões administrativas
■ Esclarecimentos sobre os novos impostos
■ Inscrição de não residentes
■ Função pública
■ Manutenção de benefícios
■ Cessação de contrato de trabalho
■ Ajudas de custo
■ Indemnizações
■ Pagamentos por conta
- 67** Documentos
■ Benefícios fiscais
■ A. Correia: O Iva e a abolição das fronteiras fiscais
- 77** Consultório
■ Suporte informático nas facturas
- Legislação (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

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

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

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 558525/35 — 558735/45/54

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

RETENÇÕES NA FONTE NO IRS: UMA INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO

J. L. Saldanha Sanches*

I. Colocação do problema

O Código do IRS veio criar um sistema de retenções na fonte para os rendimentos da categoria B que tem a sua regra geral no artigo 91.º do CIRS.

Segundo esta regra geral, os devedores de rendimentos tributáveis são obrigados no acto de pagamento a proceder a uma dedução sobre esse mesmo rendimento, dedução essa que deverão entregar depois nos cofres do Estado.

Estamos, pois, perante um alargamento para o caso dos trabalhadores independentes dos regimes já existentes para o trabalho dependente (em que o mecanismo da substituição tributária tornou a retenção na fonte a forma normal de satisfação da dívida) e dos pagamentos de rendimentos de capital.

Mas se em alguns casos esta retenção se pode operar sem que surjam quaisquer problemas (sempre que o rendimento tributável é tendencialmente um rendimento líquido), outros casos existem em que o rendimento tributável é um rendimento bruto (*maxime* se se trata materialmente de um rendimento comercial e industrial, embora o CIRS o qualifique de rendimento do trabalho independente), a retenção coloca um certo número de problemas que iremos abordar aqui com a metodologia que nos parece adequada ao tratamento da questão, procurando obter para o conceito de rendimento tributável um significado que se possa considerar como constitucionalmente conforme.

E realizando esse esforço interpretativo a partir de uma situação concreta. Não a partir de um determinado caso, com todos os elementos de caracterização e a irredutível individualidade que é apanágio do caso concreto como sucederia se o ponto de partida desta indagação fosse a impugnação de um acto pelo contribuinte.

The withholding at source under the IRS Code in respect of both gross and net incomes gives rise to some problems concerning the constitutionality of law.

This article aims at finding out a solution for such problems starting with a construction of the «taxable income» notion.

A retenção na fonte determinada pelo código do IRS para rendimentos líquidos e brutos coloca alguns problemas de constitucionalidade da lei.

Mas pensando algumas situações concretizadas que vão exigir uma «autónoma ponderação, também concreta, que os critérios normativos invocados (...) só podem fundamentar pela mediação de um específico enriquecimento normativo»¹.

II. O regime geral da retenção

Ora o regime geral da retenção na fonte está previsto essencialmente no artigo 91.º do CIRS: nele se afirma que nos casos do artigo 92.º (remunerações fixas do trabalho dependente), do artigo 93.º (remunerações que não sejam fixas do trabalho dependente) e do artigo 94.º (rendimentos do trabalho independente, de capitais e rendimentos prediais) deverá efectuar-se uma retenção na fonte.

Mas sobre que rendimentos se deve operar a retenção na fonte? O artigo 91.º fala de «rendimentos tributáveis». Ora o que são rendimentos tributáveis? Ao contrário do CIRC, não existe no CIRS uma concepção unívoca de rendimento tributável. Fala-se em rendimento colectável, dentro de uma antiga tradição do vocabulário legislativo fiscal português. Mas, ao contrário do CIRC, onde se define o conceito paralelo de «lucro tributável» das pessoas colectivas que têm como fim principal a realização de actividades comerciais e industriais e dos estabelecimentos estáveis², e o rendimento tributável das pessoas colectivas sem actividades comerciais e industriais como objectivo principal, para se passar depois à «matéria colectável», sobre a qual vai ser aplicada a taxa, não encontramos no CIRS um conceito de rendimento tributável.

Mas encontramos em contraposição tácita a rendimento tributável o conceito de rendimentos brutos do trabalho dependente (artigo 25.º do CIRS) que sofrem várias deduções, aos rendimentos brutos do trabalho independente (artigo 26.º) que sofrem outro tipo de deduções e os rendimentos brutos prediais (artigo 40.º).

Tal como encontramos um outro conceito, o rendimento líquido do trabalho dependente, a determinar com base na contabilidade e por isso depois de serem deduzidos todos os custos com ele conexos, tal como o «rendimento líquido» em geral, o do artigo 55.º, que vai suportar os abatimentos (deduções personalizadas) para depois se determinar o rendimento colectável.

Temos pois no CIRS as categorias rendimento bruto/rendimento líquido/rendimento colectável, que podem ser determinados com algum rigor conceptual.

Mas falta definir a categoria «rendimento tributável» necessariamente situada entre o rendimento bruto (a categoria com mais elevada compreensão) e o rendimento colectável, a que serão depois aplicadas as taxas de 16 a 40 por cento. Porque será sobre esse rendimento tributável, e só sobre esse, que, nos termos do artigo 91.º, serão aplicadas as taxas de retenção na fonte.

III. A interpretação constitucionalmente conforme

Mas se nos encontramos perante um problema de interpretação, convirá definir a linha de rumo dessa mesma interpretação. E numa questão deste tipo, onde se trata de obter na aplicação da lei a concretização do imperativo fiscal da igualdade entre as várias categorias dos contribuintes, teremos de necessariamente aplicar os princípios da interpretação constitucionalmente conforme, de modo a salvar a validade da lei fiscal perante a hipótese de se estar a tratar de forma inadmissivelmente igual situações de uma irreduzível desigualdade.

Como afirma Paul Kirchoff, «a Constituição exige que a Administração na aplicação da lei fiscal crie uma igualdade de encargos e que nos casos de fronteira consiga efeitos de igualdade e justiça por ter tornado vigente uma interpretação conforme com a Constituição da lei fiscal»³. Pois trata-se aqui de obter a interpretação que simultaneamente com a obtenção de uma maior aproximação entre a realização do facto tributário e a emergência da dívida fiscal (fim da retenção na fonte) e a inexistência de uma oneração excessiva ou injusta de alguns contribuintes, respeite o conteúdo da lei: «se, de entre várias interpretações possíveis, segundo o sentido literal e o fim da lei, só uma é conforme com a Constituição ela prefere-a a todas as outras»⁴. E se esta interpretação deverá conformar-se com os parâmetros constitucionais é porque se é verdade que o «o âmago da jurisprudência é a igualdade, a mais profunda ofensa da justiça está no tratamento desigual de casos que são idênticos»⁵.

IV. O conceito de rendimento tributável

Trata-se, pois, de interpretar a expressão rendimento tributável de forma a assegurar por via interpretativa uma aplicação constitucionalmente conforme da lei fiscal.

Partindo da análise do caso concreto e obedecendo ao princípio que as decisões concretizadas devem ser uma expressão da ideia de justiça, o que só pode ser obtido através de uma ordenação das consequências materialmente justa⁶.

Ora o conceito de rendimento tributável — *taxable income, revenu imposable, zu versteuerndes Einkommen* — constitui nos vários ordenamentos jurídicos onde se tributa de forma tendencialmente única o rendimento, como agora passou a suceder entre nós, um rendimento obtido depois de se fazerem incidir algumas deduções sobre uma realidade mais vasta: o rendimento bruto⁷.

Embora as definições variem dentro de cada sistema legal uma vez determinado o rendimento bruto é sempre através de um certo número de deduções que se chega ao *taxable income*. Sobre ele poderá incidir a taxa do imposto, por já se terem realizado as deduções subjectivas. Aproximar-se-á assim do conceito de rendimento líquido. Ou pode situar-se a montante destas deduções, a realizar antes da aplicação da taxa. Mas o essencial da distinção é que não poderá coincidir com o conceito de rendimento bruto. Em todos os ordenamentos que conhecemos, envolve sempre um certo número de deduções.

Trata-se, pois, de encontrar um conceito de rendimento tributável — distinto de rendimento bruto — que possa suportar a aplicação da taxa de retenção na fonte de 16 por cento.

Como se trata da taxa mínima não temos de equiparar rendimento tributável a rendimento líquido, destinado a suportar toda a gama de taxas existentes.

Mas impõe-se uma distinção entre rendimento tributável e rendimento bruto, sob pena de se criarem situações

de chocante injustiça que não terão, ao contrário do que uma análise inicial poderia levar a supor, o apoio legal que se lhes atribui.

Ora foi este tipo de problemas que levou, em muitas legislações, a um uso limitado das retenções na fonte⁸. No CIRS pretendeu-se que elas fossem aplicadas a uma gama muito variada de situações.

Mas, independentemente das intenções do legislador, uma interpretação adequada do artigo 91.º do CIRS leva-nos a considerar que a retenção na fonte só pode ter lugar quando o conceito de rendimento tributável — que não está definido na lei, mas não pode coincidir com o rendimento bruto — se aproxime tendencialmente do rendimento líquido. Como é o caso dos rendimentos de capital ou dos rendimentos das profissões liberais onde o elemento pessoal avulta sobre o elemento empresarial.

Nos demais casos, e demonstrado pelos contribuintes que o seu rendimento líquido é apenas uma fracção do seu rendimento bruto — o que prova um claro afastamento entre rendimento líquido e rendimento tributável —, a retenção na fonte não pode ter lugar. *Pela mesma razão que não pode ter lugar no caso dos rendimentos comerciais e industriais.*

V. Rendimentos e cooperação profissional

Vamos pois considerar as múltiplas situações em que há percepção de rendimentos por serviços prestados mas sem que, 1) haja integração destes rendimentos nas categorias dos rendimentos comerciais ou empresariais; 2) a actividade empresarial não assumiu a forma de sociedade, uma vez que nessa situação é a própria natureza jurídica do credor que caracteriza os rendimentos recebidos.

E sublinhe-se que esse problema só se coloca em relação às profissões que figuram na lista anexa ao IRS. As tais profissões de natureza artística, científica e técnica que constituem as profissões liberais.

Neste caso parece avultar nesse tipo de actividade o elemento pessoal, ao invés do elemento de organização empresarial que constitui o traço mais comum da produção de serviços, hoje em dia.

Mas se o elemento pessoal for o aspecto principal da actividade do contribuinte, a retenção na fonte vai incidir sobre um rendimento tendencialmente líquido. E como é feita à taxa mínima, tem em princípio uma certa adequação à situação concreta.

Como no caso do jurista que elabora um parecer e que tem como única despesa conexa com a sua elaboração o pagamento à dactilógrafa que o executa.

Mas que dizer do caso do arquitecto que necessariamente se associa com outros colegas e que não pôde ainda constituir uma sociedade?

Aqui existem dois tipos de chocan-

tes desigualdades: em relação a profissões semelhantes, que se forem industriais e comerciais não suportarão retenção. E em relação a outros colegas seus que actuam através de sociedades onde a desigualdade assume o aspecto muito concreto da atribuição de uma forte desvantagem concorrencial.

De notar que mesmo nas profissões liberais puras as formas empresariais começam a ter cada vez maior peso.

Um centro de diagnóstico clínico tem uma fortíssima componente de capital fixo, o que de resto o CIRS reconhece amplamente no regime de amortizações e investimentos.

A retenção na fonte acaba, pois, por ser adequada a casos que vão perdendo importância: o advogado que paga apenas a uma secretária, o médico a uma recepcionista.

E nestes casos, ainda que se imponha um regime semelhante ao dos profis-

sionais dependentes no que diz respeito à aproximação entre percepção de rendimento, surgimento da dívida fiscal, isso pode ser feito de forma mais adequada e incontroversa pelo regime dos pagamentos por conta.

Conclusão

A aplicação generalizada das retenções na fonte sem distinção entre rendimentos líquidos e rendimentos brutos viola grosseiramente o princípio da igualdade essencial em matéria fiscal.

E como possível salvaguarda contra a grosseira — e inconstitucional — violação deste princípio só resta uma interpretação do termo rendimento tributável que o distinga de rendimentos brutos para o considerar como significando necessariamente rendimentos tendencialmente líquidos.

¹ A. Castanheira Neves, *O Instituto dos «Assentos» e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, Coimbra, 1983, p. 201. Ou seja, procurar que esta análise receba o estímulo do histórico concreto, o que só pode ser consequência da «capital importância da casuística».

² Conceito também usado no CIRS mas com remissão para o CIRC.

³ Paul Kirchoff, *Steuerrumgehung und Auslegungsmethoden*, *StuW*, 1983, p. 175. Ou, como diz J. J. Gomes Canotilho, «deve recorrer-se às normas constitucionais para determinar o conteúdo intrínseco da lei». *Direito Constitucional*, Coimbra, 1983, 3.ª ed., p. 245. Respeitando o sentido literal da lei «obtem-se uma referência do sentido de cada norma ao ordenamento jurídico global», Karl Engisch *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 2.ª ed., Lisboa, 1968, p. 120.

⁴ Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, Lisboa, 1978, p. 392.

⁵ Larenz, *ob. cit.*, p. 426.

⁶ Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Colónia, 1983, p. 52.

⁷ Tendo chegado ao rendimento pessoal total a próxima tarefa é transformá-lo em *taxable income*, F. R. Davies, *Introduction to Revenue Law*, Londres 1980, p. 44. É o que Joseph Pechman chama a «derivation of taxable income». Joseph Pechman «Anatomy of the US Individual income tax», in *Comparative Tax Studies—Essays in Honor of Richard Good* ed. por Sijbren Cnossen, Amesterdão, 1983, p. 62. O mesmo problema se põe no direito italiano com o «procedimiento de depuraciones» exigido pela «entrata» para se transformar em «redito». Nicola d'Almati, *La Progettazione Giuridica dell Reddito*, Pádua, 1973, I vol., p. 152.

⁸ Numa rápida apreciação da retenção na fonte, afirma Klaus Tipke que esta reduz os custos da Administração e é constitucional. Mas no sistema alemão a retenção na fonte dá-se apenas no trabalho dependente, nos rendimentos de capital e nos pagamentos ao estrangeiro. Nos demais casos a aproximação entre a dívida fiscal e o rendimento é feita através de pagamento por conta.