

122/123

NOVEMBRO 2007 - 9^o ANO XVII

FISCO

■ DIREÇÃO: LEX - EDIÇÕES JURÍDICAS, LDA. ■ FUNDADORES: J. MAGALHÃES CORREIA, RUI BARREIRA, CARLOS LOUREIRO

■ REDACÇÃO: Ana Paula Dourado, António Lobo Xavier, Arlindo Correia, Carlos Lobo, Clotilde Celorico Palma, Eduardo Paz Ferreira, Fernando Castro Silva, Francisco Sousa Câmara, Guilherme D'Oliveira Martins, Henrique Medina Carreira, J. Casalta Nabais, J. Costa Santos, J. Gomes Santos, João Espanha, João Fernandes, João Ricardo Catarino, Joaquim Pina Moura, Joaquim Silvério Mateus, Jorge Neto, José Maria A. Calheiros, J. Xavier de Basto, Leonel Corvelo de Freitas, Luís Magalhães, Luís Máximo dos Santos, Luís Menezes Leitão, Luís Oliveira, Manuel Anselmo Torres, Manuel António Pita, Manuel Faustino, Margarida Mesquita Palha, Maria dos Prazeres Lousa, Maria Odete Oliveira, Mário Alexandre, Mário Patinha Antão, M. Celeste Cardona, M. Eduarda Azevedo, Miguel Teixeira de Abreu, Nuno Sampayo Ribeiro, Paulo de Pita e Cunha, Ricardo Sá Fernandes, Rogério Fernandes Ferreira, Rogério Manuel R.C. Fernandes Ferreira, Rogério Pereira Rodrigues, Rui Camacho Palma, Rui Duarte Morais, Rui Pinto Duarte, Sérgio Vasques, Severino Duarte, Tomás Castro Tavares, Vasco Valdez Matias.

■ PROPRIEDADE: LEX ■ SEDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050-038 Lisboa, Telef. 21 793 15 85 - Fax 21 796 07 47 - e-mail: fisco@netcabo.pt

■ LIVRARIA: Av. Poeta Mistral, n.º 21, 21-A, 1050-181 Lisboa, Telef. 21 795 04 08 - Fax 21 796 07 47 - e-mail: lexlivraria@netcabo.pt

■ EMPRESA JORNALÍSTICA N.º 223522

■ Assinatura por 12 números € 83,27, Estrangeiro € 137,17 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX - Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050-038 Lisboa

■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTO: Rolo & Filhos, Lda.

■ Depósito legal n.º 56517/92

SUMÁRIO

Doutrina

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS

A Derivação Inconstitucional do Artigo 17.º da Lei de Regime Especial por Conta

MARIA INÊS OLIVEIRA MARTINS

Regime de Tributação dos Planos de Pensão Qualificados no Momento da Atribuição de Rendimentos aos Participantes Beneficiários de Direitos Adquiridos

BRUNO ALMEIDA

Transparência Fiscal

RITA CALGADA PIRES

Consensualismo Fiscal para Bens

TERESA SOARES GOMES

PPR e PPRV

RUI DUARTE MORAIS

De Insolvência Os Administradores da Insolvência e os Credores

3

37

63

79

87

105

DOCTRINA

A DERIVA INCONSTITUCIONAL DO ACTUAL REGIME DO PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS^(*)

1. Introdução

Este artigo visa analisar a natureza jurídica e a evolução do regime do pagamento especial por conta (PEC), tendo em conta as razões da sua criação, a sua distinção de figuras afins e a sua inserção no sistema de tributação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

Defendemos que certas alterações ao regime do PEC, em especial as introduzidas em 2003 ao artigo 98º do Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas (CIRC), seriam inconstitucionais, caso prevalecesse uma interpretação meramente literal da lei. No entanto, seria possível salvar o essencial do regime do PEC, avançando com uma interpretação da norma em causa em conformidade com a Constituição.

Esta metodologia repousa no princípio, hoje consensual, que “na determinação das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”¹. E, deste modo, que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições especiais do tempo em que é aplicada”². Embora o pensamento legislativo deva ter “na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expreso”, a mera interpretação literal está longe de ser suficiente³.

^(*) Doutor em Direito. Professor Universitário e jurisconsulto.

⁽¹⁾ Cf. o n.º 1 do artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT).

⁽²⁾ Cf. o n.º 1 do artigo 9º do Código Civil.

⁽³⁾ Cf. o n.º 2 do artigo 9º do Código Civil.

Ela repousa ainda no princípio segundo o qual, que sempre que o exercício interpretativo conduzir a dois resultados distintos, deve o intérprete eleger aquele que seja mais conforme com o texto constitucional⁴.

A possibilidade de ser efectuada uma interpretação da lei conforme à Constituição ficou, porém, precluída com as recentes alterações ao regime do PEC efectuadas pela Lei do Orçamento de Estado para 2006 (LOE 2006) que, deste modo, veio acentuar a deriva inconstitucional do actual regime do PEC ou pelo menos de alguns dos seus dispositivos.

2. O PEC e as suas circunstâncias

2.1. No princípio era o pagamento (normal) por conta

O regime e a própria história do PEC não são separáveis do regime e da história do pagamento (normal) por conta (PNC).

O PNC foi instituído com a reforma fiscal de 1989 como um *regime geral de pagamentos fraccionados e antecipados*, aplicável em sede de IRC e IRS⁵. Salvo situações de retenção na fonte, a regra até então era a de o pagamento ser efectuado integralmente, de uma só vez, durante o prazo previsto na lei, após a liquidação tornar certa e exigível a dívida tributária.

A *ratio legis* do PNC no IRC era, em 1990, explicada pela DGCI do seguinte modo: "Um dos aspectos mais inovadores presente na reforma fiscal é a adopção dos pagamentos por conta do imposto devido a final no próprio exercício em que se gera o rendimento. A intenção do legislador subjacente à criação deste regime prende-se com a preocupação de *aproximar a data da percepção dos rendimentos e a do pagamento do respectivo imposto*. Deste modo, a carga tributária é fraccionada no tempo, evitando-se assim os inconvenientes que adviriam para o contribuinte do pagamento integral e unitário do imposto"⁶.

A explicação é interessante: oculta-se a vantagem para o erário público da existência de um pagamento antecipado efectuado por lei (pois isso equiva-

⁽⁴⁾ Cf, entre outros, J. Gomes CANOTILHO, *Direito Constitucional*, Coimbra: Almedina, 1995, p. 1012: "No caso de polissemia de sentidos de um acto normativo, a norma não deve considerar-se inconstitucional enquanto puder ser interpretada de acordo com a Constituição"; Jorge MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo VI, Coimbra Editora, p. 73: "Todo o tribunal e, em geral, todo o operador jurídico fazem interpretação conforme com a Constituição. Quer dizer: acolhem, entre vários sentidos *a priori* configuráveis de norma infraconstitucional, aquele que lhe seja conforme ou mais conforme; e, no limite, por um princípio de economia jurídica, procuram um sentido que – na órbita da razoabilidade com um mínimo de correspondência verbal na letra da lei (artigo 9º, n.º 2, do Código Civil) – evite a inconstitucionalidade."

⁽⁵⁾ Cf., na versão inicial do CIRC, o artigo 82º subordinado à epígrafe "Regras de pagamento" que contemplava o regime do pagamento por conta.

⁽⁶⁾ Cf. DGCI, *Código do IRC anotado e comentado*, 1990, p. 290.

leria, como veremos, à confissão da possibilidade de existência de um certo elemento de financiamento forçado no pagamento por conta), mas, de forma paternalista, sublinha-se a vantagem para o contribuinte de pagar antes do tempo normal⁷.

Este mecanismo, embora tenha similitudes com o mecanismo da *retenção na fonte*, deste se distingue claramente⁸. Dois aspectos fazem a diferença: primeiro, a retenção na fonte, ao contrário do PNC, é efectuada através de um mecanismo da substituição tributária⁹; segundo, a retenção na fonte respeita a um rendimento real e efectivo, produzido durante o exercício do ano de pagamento, e não a um rendimento cujo exercício de referência para o seu cálculo é o ano imediatamente anterior àquele em que devem ser efectuados esses pagamentos¹⁰. Deste modo, no PNC existe sempre uma certa presunção de continuidade de produção de rendimentos que, sendo altamente provável, não é segura.

No entanto, o PNC integra-se, no essencial, na lógica do IRC, devendo configurar-se como um acto de liquidação parcial e condicional e de arrecadação prévia que visa garantir um interesse público da Administração Financeira: é, segundo uns, uma espécie de liquidação provisória, efectuada com base em valores presumidos, a corrigir com a liquidação definitiva; ou, segundo outros, uma prestação antecipada do imposto devido a final, inserida num procedimento de conta corrente¹¹.

(7) Mais realista é a posição de F. Pinto FERNANDES / N. Pinto FERNANDES, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas Anotado e Comentado*, Lisboa, Rei dos Livros, 1996, p. 618, para quem a principal razão de introdução do PNC é a de proporcionar um regular abastecimento de tesouraria. Para estes autores, "foram duas as razões (...) que levaram o legislador a introduzir o sistema do pagamento por conta, uma das inovações também do nosso sistema fiscal. Uma, no interesse do Estado, destinada a proporcionar-lhe meios de pagamento das suas despesas, evitando, assim, o recurso à dívida flutuante. Outra, até certo ponto, no interesse do sujeito passivo, na medida que se lhe proporciona o pagamento fraccionado do imposto, evitando-lhe certos embaraços de ordem económica e financeira se o tivesse de satisfazer por uma só vez".

(8) Sobre a retenção na fonte e as suas vantagens, cf. Teixeira RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, 1995, p. 369. Note-se que as retenções sem natureza liberatória são também pagamentos por conta (assim, Saldanha SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2002, p. 140, nota 16).

(9) Cf. os artigos 33º e 34º da LGT: "As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período da formação do facto tributário constituem pagamento por conta" enquanto "As entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte".

(10) Cf. o actual n.º 1 do artigo 97º (ex-83º) do CIRC. Sintetizando: "A base de cálculo dos pagamentos por conta do IRC do próprio período de imposto em que são efectuados é o imposto autoliquidado ou liquidado pelos Serviços relativo ao período imediatamente anterior, líquido das importâncias retidas na fonte. Com estes pagamentos pretende-se arrecadar, por conta do imposto do próprio ano, 75% da colecta do ano anterior, em três prestações trimestrais, de 25% cada uma, com vista a aproximar as datas de pagamento das da obtenção dos rendimentos" (F. Pinto FERNANDES / N. Pinto FERNANDES, *ob. cit.*, 1996, pp. 618-619).

(11) Sobre o conceito de liquidação provisória e definitiva, cf., entre outros, Alberto XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra: Almedina, 1972, p. 119 e ss. e Lourenço

2.2. O Relatório Silva Lopes e a proposta de criação de um "imposto mínimo"

O regime do PNC não resolvia os problemas de desconformidade entre o rendimento declarado e o rendimento realmente auferido pelas empresas que as estatísticas do IRC, desde há muito, revelavam. Na verdade, um elevado número de empresas, durante anos a fio, não pagava IRC por continuar a apresentar prejuízos contabilísticos.

Perante esta situação, o Relatório Silva Lopes analisou a teoria e as experiências práticas de aplicação de um imposto mínimo. Duas hipóteses foram então encaradas, a de um *imposto sobre os activos brutos das sociedades*, estruturado por escalões e com um máximo em valor absoluto, definido previamente e a de um *imposto de montante fixo* relativamente moderado.

Relembremos a recomendação desse Relatório: "Apesar de reconhecer inconvenientes num imposto mínimo sobre os activos das sociedades, a Comissão, em face da elevada evasão fiscal em IRC, considera que há interesse em estudar modalidades atenuadas de tributação do activo bruto das sociedades. Uma dessas modalidades, que poderia não afectar muito os incentivos ao investimento, seria a de esse imposto (1) incidir sobre o activo bruto da sociedade, com excepção dos imóveis sujeitos a Contribuição autárquica e dela não isentos; (2) ser dedutível à colecta do IRC nos cinco exercícios seguintes¹²; (3) ter valores baixos e ser estruturado por escalões, com um montante mínimo e um máximo em valor absoluto definido previamente¹³.

Outra modalidade considerada, que teve menos apoio na Comissão do que a anterior, foi a de se introduzir um imposto fixo de montante moderado (não superior a 300 contos por ano), também dedutível na colecta do IRC nos cinco exercícios seguintes. Este imposto poderia ser um meio expedito de atenuar os problemas criados pela subestimação generalizada dos rendimentos declarados pelas sociedades para efeitos do IRC. Além de permitir tributar sociedades que têm escapado totalmente ao IRC, ele permitiria facilitar as tarefas da Inspecção Tributária e reduzir em proporções muito substanciais o número de sociedades a fiscalizar nos moldes actuais"¹⁴.

FREITAS, "A Autoliquidação: Contributo para uma Análise da sua Natureza Jurídica", C.T.F. n.º 405, 2002, p. 41 e ss. Este mesmo autor define o PNC (*ibidem*, p. 22) como "um pagamento sem que se tenha, ainda, formado um facto tributário". Sobre o PNC como "prestação antecipada de imposto", cf. o Acórdão do STA de 9 de Abril de 2003 (Rel: Brandão de PINHO).

(12) Neste quadro, a dedução à colecta seria necessária para evitar a violação do princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real (cf. art. 104.º, n.º 2 da Constituição).

(13) O montante reduzido dos valores de imposto justificar-se-ia pela necessidade de o imposto não ser desproporcionado em relação aos objectivos a atingir (cf. artigos 18.º e 266.º, n.º 2 da Constituição).

(14) MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, 30 de Abril de 1996, pp. 678-684. Esta recomendação consta da página 684.

A proposta não era, pois, a de instituir um pagamento especial por conta, mas sim a da eventual *criação de um imposto mínimo*, distinto do IRC, embora dedutível neste imposto. O texto da recomendação não é muito pormenorizado, mas o que diz indicia que estaríamos perante algo mais que uma simples liquidação provisória.

2.3. A Resolução do Conselho de Ministros de 1997, a Lei do Orçamento de Estado de 1997 e a “colecta mínima”

Estas hipóteses foram objecto de análise, dando origem a uma proposta de autorização legislativa constante do Orçamento de Estado para 1997 que pretendia introduzir uma “colecta mínima” em IRC e em IRS¹⁵. Esta solução decorria dos trabalhos em curso para preparação da Resolução do Conselho de Ministros sobre os Quadros Gerais para a Reforma Fiscal n.º 119/97, de 14 de Julho¹⁶.

No contexto da discussão do OE para 1997, a proposta de introdução de uma “colecta mínima” foi objecto de aperfeiçoamentos, tendo dado origem à autorização legislativa que esteve na base da criação, em 1998, do “pagamento especial por conta”¹⁷. A “colecta mínima” era aí apresentada, não como um “novo tributo” ou como um “imposto mínimo”, mas como “*uma nova forma de pagamento por conta em IRS e IRC*”, “um mínimo de imposto a pagar por conta” que visava aproximar “o nível dos rendimentos declarados, quando manifestamente desconforme com a experiência, do nível dos rendimentos realmente auferidos e que deveriam ser sujeitos a tributação”¹⁸.

Prevvia-se assim que o Governo pudesse estabelecer para certos sujeitos passivos de IRC uma colecta mínima de IRC correspondente a 1% do *volume*

(15) Cf. os n.ºs 4 a 9 da alínea c) do n.º 1 do artigo 32º da Proposta de lei n.º 60/VII, apresentada pelo Governo à Assembleia da República (*Colecção de Legislação*, n.º 16, 1996, p. 355 e ss.) que consagrava a criação de uma colecta mínima em sede de IRS e de IRC, esta última a calcular em função dos *proveitos contabilísticos*.

(16) Vide o ponto 14º dessa Resolução, aprovada em 19 de Junho de 1997 e publicada no Diário da República, 1ª série B, de 14 de Julho de 1997.

(17) Cf. a autorização legislativa relativa à colecta mínima, prevista no artigo 32º, n.º 1 alínea c), n.ºs 4 a 7 da Lei n.º 52.º/C/96, de 27 de Dezembro, que serviu de base à introdução do pagamento especial por conta em sede de IRC.

(18) Cf. A. Carlos dos SANTOS, “Sobre a colecta mínima” in *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa: Rei dos Livros, 1999, p. 129; *Fiscália*, ano 5º, n.ºs 17/18, DGCI, p. 7 e ss. e *Diário de Notícias, Negócios* de 1/3/96, 2/3/96 e 4/3/96. Nos seus efeitos, a colecta mínima era um instrumento equivalente a uma segunda linha de limites a custos ou deduções. Tudo se passa como se, quando o rendimento declarado, após o jogo das deduções, fosse inferior a “x”, houvesse um novo limite às deduções que impedisse que o rendimento declarado fosse inferior a “x”.

de negócios do ano a que respeita, com o limite mínimo de 100 mil escudos e máximo de 300 mil escudos¹⁹.

Por isso, alguns autores, como Pinheiro PINTO, defendem que a instituição do PEC “teve em vista assegurar uma colecta mínima às entidades abrangidas”²⁰. A afirmação tem algo de verdade, se nos lembrarmos que a autorização legislativa para introdução da “colecta mínima” assumia já implicitamente a forma de um pagamento por conta e que o seu regime estava aberto à introdução de melhorias²¹.

3. A versão original do PEC

3.1. Descrição e avaliação do regime

O PEC foi, finalmente, instituído pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, que inseriu, no CIRC, os artigos 74.º-A e 83º-A. Este último dizia o seguinte:

- “1 – Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 82º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, no 3º mês e no 10º mês do período de tributação respectivo.
- 2 – O montante do pagamento especial por conta será igual à diferença entre o valor correspondente a 1% do respectivo volume de negócios, com o limite mínimo de 100.000\$ e o máximo de 300.000\$, e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior²².
- 3 – Para efeitos do número anterior, o volume de negócios será determinado com base no valor das vendas e ou dos serviços prestados, realizados até ao final do exercício anterior, podendo ser rectificado no ano seguinte se se verificar que foi distinto do que serviu de base ao respectivo cálculo.
- 4 – O disposto no n.º 1 não é aplicável no exercício em que se inicia a actividade.
- 5 – Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades dominadas, a efectuar pela sociedade dominante”.

(19) A autorização legislativa contemplava expressamente a dedutibilidade da colecta, o reembolso da colecta não dedutível e mecanismos de reclamação tendentes a obter a anulação, total ou parcial, de colectas indevidas.

(20) Cf. Pinheiro PINTO, *Fiscalidade*, Areal Editores, p. 286. A versão originária da proposta de introdução de uma colecta mínima foi transformada, por acordo político entre o PS e o CDS, na introdução do pagamento especial por conta.

(21) Cf. A. C. dos SANTOS, *ob. cit.*, p. 131.

(22) Estes valores correspondem, respectivamente, a 498,80 e 1496,39 euros.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 74.º-A estabelecia que a dedução relativa ao PEC deveria ser efectuada ao montante apurado na declaração do próprio exercício a que respeita ou, se, insuficiente, ao do exercício seguinte, depois de efectuadas as deduções referidas no n.º 2, alíneas a) a d) do artigo 71.º do CIRC, não podendo resultar destas deduções valor negativo²³. No caso de a dedução ser impossível ou insuficiente por falta de colecta, o n.º 2 deste mesmo artigo previa um regime de reembolso a solicitar pelo sujeito passivo²⁴.

Na sua configuração inicial, o PEC tinha, como afirmou A. GUERREIRO, “características mistas, de pagamento por conta e de financiamento antecipado forçado”²⁵. No entanto, pode dizer-se que o PEC se inseria ainda na lógica do IRC, configurando-se, tal como o PNC, como uma espécie de liquidação parcial e condicional e de arrecadação prévia que visava satisfazer motivos de natureza essencialmente cautelar²⁶. Por isso, a versão originária do PEC (segundo de perto a autorização legislativa relativa à introdução de uma colecta mínima) não penalizava as entidades isentas de IRC. Assumia-se implicitamente que tais entidades (todas elas) estavam, por definição, sem necessidade de qualquer normativo específico, dispensadas da exigência de qualquer PEC.

(23) O Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, para além de inserir os artigos 83.º-A e 74.º-A, adaptou os n.ºs 2, al. e) e 6 do artigo 71.º e o n.º 7 do artigo 111.º do CIRC (actual 128.º), este último estendendo ao PEC os mecanismos de reclamações e impugnações aplicáveis ao PNC, nomeadamente o actual artigo 133.º do CPPT (anterior artigo 153.º do Código de Processo Tributário).

(24) Este requerimento deveria ser apresentado nos 30 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos relativa ao último exercício a que se refere o número 1 do artigo 74.º, ou, no caso de cessação de actividade, da declaração do período em que esta ocorresse.

(25) Cf. António GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa: Rei dos Livros, p. 167. E o autor acrescenta: “Na verdade, apesar de, nos termos do artigo 74.º-A, número 1, ser dedutível à colecta líquida apurada na declaração periódica do exercício a que se refere, entendendo-se como colecta líquida o valor que resulta da diferença entre a colecta do IRC e os créditos de imposto e benefícios fiscais constantes do quadro 19 da declaração modelo 22, o montante que não puder ser deduzido à colecta em caso de insuficiência desta só é reembolsável, não de imediato, mas no termo do exercício seguinte e apenas em caso de não ser possível deduzir o pagamento por conta à colecta deste. O reembolso depende, aliás, de um acto administrativo do chefe de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do contribuinte e a solicitação deste, conforme o número 2 daquele artigo”. Em rigor, se entendermos que o PNC já integra elementos de “pagamento antecipado forçado” (embora mínimo), o PEC acentua essa característica, sem deixar de se configurar ainda como pagamento por conta.

(26) As razões da criação do PEC são, segundo o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, mais claramente ligadas ao combate “às práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos”. Mas a forma de cálculo visava “aproximar o montante da produção dos rendimentos do momento da sua tributação” e o regime procurava assegurar devidamente as garantias dos contribuintes.

3.2. Algumas dúvidas sobre a inconstitucionalidade da criação do PEC

Apesar destas precauções, o regime do PEC, na sua globalidade, tem sido, desde sempre, objecto de contestação por uma parte da doutrina que, de forma radical, põe em causa a sua constitucionalidade.

É o caso de M. H. Freitas PEREIRA que, desconsiderando as relações existentes entre PNC e PEC e não tomando em devida conta a natureza de liquidação provisória de ambos, escreve nos dias de hoje: “Existe ainda o chamado pagamento especial por conta previsto no artigo 98º do Código do IRC, aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, que, dadas as circunstâncias em que é devido e o facto de não ser imediatamente reembolsável no caso de se verificar que é superior ao imposto a pagar e poder até nunca ser reembolsado (cf. art. 87º do Código do IRC), não se insere nos princípios que devem reger os pagamentos por conta, sendo nessa medida autêntico empréstimo forçado ou, nos casos em que não for possível a sua dedução até ao quarto exercício seguinte, uma efectiva colecta mínima ou imposto mínimo. O que pode colocar o problema da sua constitucionalidade”²⁷.

Salvo melhor parecer, não somos de opinião que a versão inicial do PEC sofra de vício de inconstitucionalidade. Como recorda Teresa GIL, “quando o PEC foi criado, tinha, na sua essência, a natureza de um efectivo pagamento por conta do imposto, na medida em que a respectiva recuperação estava sempre assegurada, em face da possibilidade de reembolso nos casos de insuficiência de colecta”²⁸. No entanto, reconhecemos que o PEC foi objecto, ao longo destes anos, de diversas alterações, algumas delas de constitucionalidade mais que duvidosa.

4. As primeiras alterações ao regime inicial do PEC

4.1. O carácter experimental do regime do PEC

O regime do PEC foi introduzido a título experimental. É o que se deduz do exposto num relatório oficial publicado pelo Ministério das Finanças onde, a propósito da reforma do IRC, se punha, nos termos a seguir referidos, a questão de saber se a tributação em função dos valores revelados pela con-

⁽²⁷⁾ In *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 42, nota 66. Dúvidas quanto à constitucionalidade da autorização legislativa do OE 97 foram inicialmente expressas por N. Sá GOMES in *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Cadernos de CTF n.º 177, 1997, p. 55 e ss.

⁽²⁸⁾ Teresa GIL, “Pagamento Especial por Conta”, *Fisco*, n.ºs 107/108, 2003, p. 12. A favor da não inconstitucionalidade do PEC pronunciaram-se publicamente, na época, Jorge MIRANDA e Saldanha SANCHES.

tabilidade seria a forma mais adequada de tributar o rendimento real em relação às empresas de menor dimensão:

“A facilidade de ocultação de receitas e a aceitação como custos de despesas que não respeitam directamente à actividade da empresa, aliadas à não obrigatoriedade de intervenção de auditores externos e à impossibilidade de proceder a uma fiscalização abrangente, justificam que se analise a viabilidade da introdução de um imposto mínimo, de acordo com o proposto no relatório da Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal, ou da criação de regimes simplificados de tributação, à semelhança do que acontece noutros países europeus.

A introdução da figura do pagamento especial por conta representa uma primeira aproximação nesse sentido. Da experiência do seu funcionamento ver-se-á se é ou não desejável proceder ao seu aperfeiçoamento, de forma a garantir a tributação de sociedades que têm “escapado” totalmente à tributação e a redução do número de acções de fiscalização”²⁹.

Em aberto ficavam assim dois possíveis caminhos: ou o aprofundamento do regime do pagamento especial por conta ou a criação de um verdadeiro imposto mínimo, com regras de incidência próprias e em articulação com as do IRC.

Foi a primeira via que prevaleceu. Mas enquanto a primeira configuração do PEC procurava manter o máximo de pontes possíveis com o regime do PNC, nomeadamente através da previsão de um PEC de reduzido montante e da consagração de mecanismos de reembolso, a forma como o regime do PEC veio a ser reestruturado acentuou, em certos casos, a sua característica de imposto mínimo (ou de empréstimo forçado), afastando-o da lógica de integração no IRC e dando azo ao questionamento da sua inconstitucionalidade.

(29) A. Sousa FRANCO/ A. C. dos SANTOS (dir.), *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, in MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Século XXI*, Coimbra: Almedina, 1998, p. 249. Cf., também, Luís MARQUES, “O pagamento especial por conta no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, *Fisco*, n.ºs 107/108, 2003, p. 3. O regime do PEC, como claramente decorre do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, tinha por objectivo corrigir as insuficiências do sistema de declaração controlada provindo da Reforma de 1989. Este sistema abria as portas à evasão fiscal, propiciando uma enorme discrepância entre os rendimentos evidenciados nas declarações das empresas e a verdade real dos rendimentos destas. Cf. o debate parlamentar do PEC (DAR, n.º 62, sessão de 24 de Abril de 1998, p. 2093 e ss.) e “Intervenção do SEAF sobre o novo pagamento por conta para os sujeitos passivos em IRC”, in *Palavras no Tempo*, vol. V, Lisboa: Ministério das Finanças, 1999, p. 485 e ss.

4.2. A versão do PEC introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2001

O regime do PEC foi objecto de alterações ao longo dos anos, nem sempre as mais desejáveis.

Assim, a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (LOE 2001), veio introduzir alterações aos artigos 83.º-A e 74.º-A do CIRC³⁰. Por um lado, excepcionou do campo de aplicação do PEC os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado previsto no artigo 46.º, entretanto instituído. Por outro, veio estender o prazo de dedução do PEC para quatro exercícios relativamente ao exercício com início em 1 de Janeiro de 2001. Ao mesmo tempo, a LOE 2001 acabou com a hipótese de ser solicitado pelo contribuinte o reembolso, salvo em casos de cessação de actividade³¹.

Esta última alteração punha em causa o princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, na medida em que convertia o PEC (isto é, um pagamento fundado numa liquidação prévia e necessariamente precária calculada com base numa certa presunção de rendimentos) num pagamento definitivo, sem consideração pela capacidade contributiva dos sujeitos passivos e sem possibilidade de ilidir a presunção consagrada na lei. Findo o prazo dos quatro exercícios sem que o PEC fosse integralmente recuperado, a sua entrega tornava-se definitiva. Como escreve Teresa GIL, isto significava que “nos exercícios de 2001 e 2002, o PEC deixou de consubstanciar uma entrega de imposto por conta, transformando-se, com excepção das situações particulares de cessação de actividade, num imposto mínimo, com os limites mínimo de Esc. 100000 (499 euros) e máximo de 300000 escudos (1496 euros)”³².

4.3. A versão do PEC introduzida na Lei do Orçamento de Estado para 2003

Novas alterações, com carácter ambivalente, foram introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado para 2003 (LOE 2003)³³.

⁽³⁰⁾ A Lei criou ainda um regime transitório (cf. os n.ºs 8 e 9 do artigo 7º), mais tarde clarificado pelo artigo 7º da Lei que aprovou o primeiro orçamento rectificativo para 2001 (Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto).

⁽³¹⁾ É a seguinte a redacção do n.º 2 do artigo 74.º-A introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro: “Em caso de cessação de actividade no próprio exercício ou até ao terceiro exercício posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ter sido deduzida nos termos do número anterior, quando existir, será reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe de repartição de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentando nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade”.

⁽³²⁾ *Ibidem*, p. 13.

⁽³³⁾ Cf. as alterações aos artigos 87.º (anterior 74.º-A) e 98.º (anterior 83.º-A) do CIRC, introduzidas pelo artigo 27.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

Mas, como é óbvio, “o alcance do primeiro destes requisitos é desconhecido até que seja publicada a portaria nele referida” (o que até à data não aconteceu) e, quanto ao segundo, “existem dúvidas sobre a sua aplicabilidade, designadamente sobre se é ou não o sujeito passivo a custear a inspecção tributária, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro”³⁷.

É certo que esta versão, dentro de condicionalismos rígidos, voltou a prever a possibilidade de reembolso do PEC, caso não fosse possível a sua dedução à colecta no horizonte de quatro anos. Mas, ao mesmo tempo que atenuou a quase impossibilidade de efectivação dos reembolsos, tornou a configuração do PEC após 2003 mais distante do PNC, nomeadamente quanto aos montantes de PEC a pagar.

Recorde-se, por fim, que a contestação social de que o novo regime do PEC foi alvo levou à criação, por lei e por despacho, de formas de atenuação dos seus efeitos mais gravosos no exercício de 2003³⁸.

5. As dúvidas sobre a constitucionalidade das primeiras alterações ao regime do PEC

O PEC tinha sido desde o início e, em particular, desde 2000, alvo de grande controvérsia. Uma parte importante da doutrina encontrou novos argumentos nas alterações introduzidas para questionar a constitucionalidade do próprio PEC ou, pelo menos, de alguns dos preceitos do seu regime. Assim, segundo Casalta NABAIS, o PEC, “diferentemente do que acontece com os

Saldanha SANCHES e A. Salgado de MATOS (“O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional”, *Fiscalidade*, n.º 15, 2003, p. 16), que reputamos de correcta, é necessário proceder a uma interpretação destes dispositivos conforme com a Constituição, segundo a qual este dispositivo não pode deixar de se referir aos sujeitos “não abrangidos” pelo regime simplificado e de considerar as condições de reembolso referidas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 87º do CIRC como alternativas.

(37) Cf. Pinheiro PINTO, *ob. cit.*, p. 286. Vide também Teresa GIL, *ob. cit.*, p. 15-17, a qual conclui que os custos associados ao reembolso ora admitido serão, em muitos casos, inibidores do respectivo exercício.

(38) Relativamente à aplicação do PEC ao exercício de 2003, único ano de vigência das alterações da LOE 2003, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 128/2003, de 26 de Junho, o qual, tendo em consideração a difícil conjuntura económica e a situação financeira da maioria das empresas, veio permitir que o valor do PEC em 2003 fosse efectuado num horizonte temporal mais alargado e que uma parte desse pagamento só fosse entregue se fosse dedutível à colecta do exercício a que respeita. Para além disso, foi publicado o Despacho do SEAF n.º 13081/2003 (2ª série do Diário da República de 4 de Julho) que procurou delimitar o conceito de “proveitos e ganhos” a considerar para efeitos da base de cálculo do pagamento especial por conta, não incluindo nesse conceito rubricas como a variação da produção, os trabalhos para a própria empresa, os ganhos resultantes da aplicação do método de equivalência patrimonial, a restituição de impostos não dedutíveis e o excesso na estimativa para impostos, bem como os rendimentos excluídos da tributação nos termos dos artigos 11º, 45º e 46º do CIRC. Este despacho influenciou, como veremos, a revisão do regime do PEC operada pela LOE para 2004.

Uma primeira alteração diz respeito ao alargamento significativo da base de cálculo do PEC prevista no n.º 2 do artigo 98º do CIRC (anterior artigo 83º-A), passando, segundo a nova fórmula, o montante do PEC a ser igual à diferença entre o valor correspondente a 1% dos respectivos *proveitos e ganhos do ano anterior* (em vez do volume de negócios), com o limite mínimo de 1250 euros e o máximo de 200000 (valor mais de 130 vezes maior que o anterior) e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior³⁴.

Simultaneamente deu-se a eliminação do anterior n.º 3 do artigo 98º do CIRC (anterior 83º-A), que previa que, para efeitos do cálculo do volume de negócios, este seria determinado com base no valor das vendas e/ou dos serviços prestados, realizados até ao final do ano anterior, podendo ser rectificado no anos seguinte caso se verificasse que fora distinto do que serviu de base ao respectivo cálculo.

Uma outra alteração, esta favorável aos contribuintes, foi o alargamento da dispensa de PEC ao exercício seguinte ao de início de actividade.

Refira-se por fim que a LOE 2003 instituiu, para além da cessação da actividade que manteve, dois outros casos de reembolso³⁵.

Assim, os sujeitos passivos *que não integram* o regime simplificado de determinação do lucro tributável previsto no artigo 53º do CIRC, podem ainda ser reembolsados, desde que “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 Ministro das Finanças” ou nos casos em que “a situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos primeiros 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício”³⁶.

(34) Sobre o conteúdo da expressão “proveitos e ganhos” neste contexto, vide Manuel Anselmo TORRES, “Incidência e Inconstitucionalidade do pagamento especial por conta”, *Fisco*, n.ºs 107/108, 2003, p. 26 e ss.

(35) É a seguinte a redacção do n.º 3 ao artigo 87º do CIRC aditada pela LOE 2003 e que permanece em vigor: “3 – Os sujeitos passivos *que não são susceptíveis* de ser abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53º, podem ainda, sem prejuízo do n.º 1, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito, desde que preenchidos os seguintes requisitos: a) 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 Ministro das Finanças; b) 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” (*italico nosso*).

(36) A redacção do n.º 3 do artigo 87º tem dois problemas. Por um lado, a lei fala de sujeitos passivos “não susceptíveis de ser abrangidos” pelo regime simplificado de tributação, preterindo a forma correcta, usada no n.º 1 do artigo 98º do CIRC, que se refere aos sujeitos passivos “não abrangidos” por esse mesmo regime. Por outro lado, a lei parece sugerir estarmos perante duas condições cumulativas para obtenção do reembolso. No entanto, de acordo com a opinião de

pagamentos por conta normais (que, segundo o art. 96.º, dão lugar ao imediato reembolso caso sejam superiores ao imposto devido), será deduzido, nos termos do art. 87.º, ao montante apurado na declaração periódica de rendimentos do próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte". O que – de acordo com o mesmo autor – "torna o pagamento especial por conta num empréstimo forçado ou mesmo num imposto (na medida em que não venha a ser deduzido nos quatro exercícios seguintes) de discutível constitucionalidade. Isto, sobretudo, se tivermos em conta o montante elevado que, na versão decorrente da LOE 2003, esse pagamento pode atingir"³⁹.

A tese da inconstitucionalidade do regime do PEC posterior a 2003 é defendida, de forma ainda mais incisiva, por Anselmo TORRES.

Assim, segundo este autor, "a norma impeditiva da restituição do PEC feito em excesso, quer por impossibilidade de imputação à colecta do exercício a que respeita, quer por impossibilidade de imputação às colectas eventualmente apuradas nos quatro exercícios subsequentes, terá de considerar-se uma norma inconstitucional". A tese repousa na ideia de que o PEC se desinteressa totalmente da capacidade contributiva das entidades a ele sujeitas, uma vez que não se pode falar de capacidade contributiva *futura* e o PEC não visa atingir a capacidade contributiva presente (o rendimento real das empresas). "O pagamento especial por conta, na medida em que se apresenta como um pagamento antecipado em até quatro anos sobre a liquidação de um imposto a que possa ser imputado, apresenta-se, assim, como uma obrigação inconstitucional"⁴⁰.

(39) Cf. Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2003, pp. 564-5. Também Pinheiro PINTO, in *Fiscalidade*, p. 286, questiona a conformidade dos novos limites mínimo e máximo do PEC com o princípio constitucional de tributação pelo rendimento real (n.º 2 do artigo 104.º da CRP). Por outro lado, a posição, mais radical de Freitas PEREIRA já referida encontra, por certo, novo alento nas alterações introduzidas. Deste ponto de vista, será óbvio que o regime do PEC pós-2003 seria, por maioria de razão, ainda mais inconstitucional que o regime de 1998. Em sentido distinto, Saldanha SANCHES e A. Salgado de MATOS, os quais não põem em causa a inconstitucionalidade genérica do PEC, mas identificam, no desenho do seu regime, alguns preceitos de duvidosa constitucionalidade, que exigiriam uma leitura conforme à Constituição (cf. "O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional", *ob. cit.*, p. 9 e ss.). Esta posição parece-nos metodologicamente a mais correcta.

(40) O autor defende que "o PEC, na medida em que não possa ser imputado à colecta relativa ao período de formação do facto tributário (rendimento) a que respeita, não é um verdadeiro pagamento por conta. É, 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, mas apenas em virtude de um facto tributário próprio: o volume de proveitos ou ganhos brutos do sujeito passivo" (*ibidem*, p. 33). Quanto a nós, a questão da antecipação de um imposto futuro também se pode pôr no caso dos pagamentos normais por conta e não configura *só por si* uma inconstitucionalidade. É um acto provisório que apenas se consolida com o acto definitivo e cuja legalidade há-de ser aferida por este. Deve, no entanto, existir uma certa prudência quanto ao número de exercícios durante os quais seria susceptível de se deduzir o PEC. Já a possibilidade de existir um novo imposto (um acto definitivo disfarçado de provisório) será, quanto a nós, essa sim, manifestamente inconstitucional.

6. A versão do PEC após o OE para 2004

6.1. Inserção sistemática

O regime do PEC no CIRC foi de novo objecto de alterações introduzidas pela Lei do OE para 2004⁴¹.

No essencial, este regime é, desde então, regulado pelos artigos 83º, n.ºs 2 e 7 (relativo ao procedimento e forma de liquidação) e 87º do CIRC (sob a epígrafe “Pagamento especial por conta”) inseridos no Capítulo V do Código, intitulado “Liquidação”) e pelo artigo 98º do CIRC, dispositivo que integra a secção I (“Entidades que exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola”) do Capítulo VI deste Código (subordinado à epígrafe “Pagamento”).

A inserção sistemática destes artigos indicia que a natureza jurídica do PEC continuaria a ser a de uma liquidação parcial e condicional, originando uma arrecadação prévia motivada por razões específicas de combate a certas formas de evasão fiscal.

6.2. Conteúdo

6.3. Universo das entidades abrangidas

O universo das entidades vinculadas ao PEC é delimitado pelo n.º 1 do citado artigo 98º, em termos idênticos aos do pagamento normal por conta⁴². Segundo este dispositivo, estão sujeitas ao PEC as entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português e que não sejam abrangidas pelo regime simplificado de tributação⁴³.

Este pagamento continua a dever ser efectuado durante o mês de Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que

(41) Cf. o artigo 30.º da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro de 2003 (LOE 2004).

(42) O universo das entidades sujeitas ao PNC foi explicado pela DGCI do seguinte modo: “É lógico que apenas estas entidades estejam abrangidas pelo novo sistema, atenta a existência de uma certa estabilidade no exercício da sua actividade e, consequentemente, na obtenção dos rendimentos dela derivados”, DGCI, *Código do IRC Comentado e Anotado*, 1990, p. 290

(43) O regime simplificado de tributação de determinação do lucro tributável está previsto no artigo 53º do CIRC. Aplica-se apenas a sujeitos passivos residentes “*não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação*” (cf. o n.º 1 do artigo 53º, *itálico nosso*). A exclusão destes sujeitos passivos, em rigor, não necessitava de ser efectuada, decorrendo da própria natureza do regime e do facto de este não poder alterar regras de incidência ou de isenção ou, tratando-se de regime especial, de não poder aplicar-se a outros regimes especiais. Ela consta do texto da lei por razões de clareza. Trata-se de uma norma de delimitação negativa de aplicação do regime simplificado.

respeita. No caso dos sujeitos passivos terem adoptado um período de tributação não coincidente com o ano civil, o PEC efectua-se no 3º mês e no 10º mês do período de tributação respectivo. No entanto, o n.º 10 do artigo 98º, introduzido pela LOE 2004, contempla expressamente, pela primeira vez, alguns casos de dispensa de PEC, cuja interpretação irá revestir-se de grande melindre, trazendo acrescida insegurança ao regime, como se analisará adiante⁴⁴.

6.4. Fórmula de cálculo

A LOE 2004 veio repor a filosofia inicial de cálculo do PEC, baseada no volume de negócios, e procedeu a um certo desagravamento do montante do PEC, reduzindo, para valores mais razoáveis, os limites mínimo e máximo dos montantes a entregar ao erário público. Não repôs, porém, o mecanismo de correcção previsto no n.º 3 do artigo 98º da versão inicial do PEC.

Ao mesmo tempo introduziu uma nova forma de cálculo. Assim, o montante do PEC é determinado em dois momentos sucessivos. Primeiro, calcula-se o valor de 1% do volume de negócios (correspondente ao valor das vendas e dos serviços prestados) relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de 1250 euros ou, quando superior, acrescentando a este limite 20% da parte excedente, com o limite máximo de 40000 euros⁴⁵.

Em seguida, deduzem-se ao montante apurado os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior⁴⁶.

6.5. Regimes específicos

A lei prevê, a partir de 2004, alguns regimes específicos de cálculo do PEC. Um deles é relativo aos bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro⁴⁷. Outros dizem respeito aos sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e de álcool e bebidas alcoólicas e a certas organizações de produtores e aos agrupamentos

⁽⁴⁴⁾ O n.º 1 do artigo 30º da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, aditou ao artigo 98º os n.ºs 6 a 11.

⁽⁴⁵⁾ Vide os n.ºs 2 e 4 do artigo 98º do CIRC. Esta é talvez a interpretação mais correcta, pois a nova fórmula é ambígua, prestando-se a interpretações distintas.

⁽⁴⁶⁾ O n.º 3 do artigo 98º do CIRC continua a referir-se a pagamentos por conta, sem fazer distinção entre pagamentos normais ou especiais.

⁽⁴⁷⁾ A nova versão do regime do PEC criou formas específicas de cálculo do PEC relativamente a certas situações. Assim, de acordo com o n.º 5 do artigo 98º, "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 será substituído pelos juros e proventos equiparados e comissões ou pelos prémios brutos emitidos, consoante a natureza da actividade exercida pelo sujeito passivo".

de produtores do sector agrícola⁴⁸. Para além disso, a lei procura clarificar o dispositivo relativo ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades⁴⁹.

6.6. Deduções ao PEC

A alínea e) do n.º 2 do artigo 83º estabelece que, ao montante apurado nos termos das regras normais de liquidação de imposto serão efectuadas diversas deduções, entre as quais menciona, em terceiro lugar, a dedução relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 98º. Note-se que, antes da dedução do PEC, a lei (cf. a alínea d) do mesmo n.º 2 do artigo 83º) obriga à dedução dos benefícios fiscais, expressão da prevalência destes sobre o PEC. Daqui decorre que se o benefício fiscal é total, como ocorre em situações de isenção, não há qualquer montante de PEC a efectuar. Se o benefício fiscal é parcial (como ocorre em casos de redução de taxas do IRC) o montante do PEC deve ter em conta um princípio de proporcionalidade, sob pena de o benefício não ser devidamente tido em conta⁵⁰.

O n.º 7 do artigo 83º continua a prever que das deduções efectuadas nos termos do referido n.º 2 não pode resultar valor negativo⁵¹.

6.7. Reporte de crédito e reembolso

Por fim, o artigo 87º do CIRC refere-se a situações de reporte do crédito do sujeito passivo (decorrente da não integral dedução de PEC) para anos futuros e, como vimos, a situações de reembolso do mesmo⁵².

⁽⁴⁸⁾ Cf., respectivamente, os n.ºs 6 e 7 do artigo 98º do CIRC.

⁽⁴⁹⁾ Cf. o n.º 11 do artigo 98º do CIRC: "Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e de proceder à sua entrega". Sublinhe-se que a aplicação do PEC a um regime especial de tributação exigiu norma expressa nesse sentido. Por maioria de razão, tal deveria ocorrer com regimes especiais de benefícios fiscais.

⁽⁵⁰⁾ A distinção justifica-se, pois, ao contrário das isenções, nos benefícios fiscais parciais, o facto tributário "desempenha plenamente a sua eficácia constitutiva, nascendo a obrigação de imposto, embora com um conteúdo quantitativo inferior àquele que se verificaria na ausência dos referidos benefícios, (deduções à matéria colectável, reduções de taxas, deduções à colecta) ou sujeita de início a uma condição resolutiva (restituição de colecta)" (cf. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa: FDL, 1974, p. 293).

⁽⁵¹⁾ A norma provém da nova redacção da LOE 2002 (Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001).

⁽⁵²⁾ É a seguinte a redacção do artigo 87º do CIRC: "1 – A dedução a que se refere a alínea e) do n.º 2 do artigo 83º é efectuada ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 112º do próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte, depois de efectuadas as deduções referidas nas alíneas a) a d) do n.º 2 e com observância do n.º 7, ambos

Da conjugação destes dispositivos pode concluir-se, de acordo com Saldanha SANCHES e A. Salgado de MATOS, o seguinte: “O artigo 83º, n.º 2 alínea e) do CIRC determina que o valor do pagamento especial por conta seja deduzido ao montante da colecta de IRC apurada, esclarecendo o artigo 87º, 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 (...). No entanto, por força do n.º 7 do artigo 83º 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”⁵³.

7. Caracterização do PEC como uma espécie de pagamento por conta

7.1. Uma questão prévia: a distinção entre imposto e empréstimo forçado

Uma questão deve ser analisada antes de se proceder ao aprofundamento do regime do PEC na versão introduzida pelo OE para 2004.

Ela prende-se com a clarificação dos conceitos de imposto e de empréstimo forçado, questão importante para se compreender melhor a natureza jurídica do PEC.

A principal característica que permite distinguir um imposto de um empréstimo forçado é que este pressupõe sempre a existência de reembolso, enquanto que o imposto “é uma prestação que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização”, “é uma prestação unilateral não só no presente (unilateral *stricto sensu*), mas uma prestação unilateral também no futuro (definitiva)”⁵⁴. Quando o empréstimo é *oneroso*, o reembolso da quantia emprestada é acompanhado de juros, quando é *gratuito*, o reembolso é efectuado sem juros. Neste caso, estamos perante uma figura híbrida, pois existe, um elemento de imposto “de montante igual ao montante dos juros a que haveria lugar caso o empréstimo não fosse gratuito”⁵⁵. Se a situação em

do artigo 83º. 2 – Em caso de cessação de actividade no próprio exercício ou até ao terceiro exercício posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ter sido deduzida nos termos do número anterior, quando existir, é reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentando nos 90 dias seguintes ao da cessação de actividade”. O n.º 3 do artigo 87º do CIRC consta da nota (24) deste trabalho.

⁽⁵³⁾ S. SANCHES e A. S. MATOS, *ob. cit.*, p. 6.

⁽⁵⁴⁾ Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, *ob. cit.* p. 15; N. Sá GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, p. 86; A. Braz TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1979, pp. 49-50; Pedro Soares MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1993, p. 39-40.

⁽⁵⁵⁾ Cf. M. H. Freitas PEREIRA, *ob. cit.*, p. 21.

causa, qualquer que seja a designação que apresente, for, porém, a de uma prestação pecuniária forçada sem juros nem reembolso, estaremos não perante um empréstimo forçado, mas perante um verdadeiro imposto⁵⁶.

A distinção é importante, porque a lei, desde logo a constitucional, não contempla a hipótese de verdadeiros empréstimos públicos forçados, mas não se opõe, em princípio, a antecipações de pagamentos de impostos efectuadas dentro de certos limites. A questão que se põe é então a de saber qual a linha de demarcação entre empréstimo forçado e financiamento antecipado de imposto. Nem sempre é fácil detectar essa linha, mas este financiamento tem que se inserir necessariamente na lógica de um imposto existente, estando sujeito aos princípios de direito tributário⁵⁷. É o caso, por exemplo, das liquidações condicionais, inseridas em sistemas de conta corrente. Se os montantes antecipados são superiores aos devidos a final, existirá um verdadeiro imposto oculto, caso não haja lugar a restituição da quantia em excesso. Caso haja restituição, mas sem juros, estaremos perante uma figura híbrida, em que estão presentes elementos de empréstimo forçado gratuito. É o que ocorre com os pagamentos por conta quando não houver colecta suficiente para os deduzir.

No entanto, este elemento de “empréstimo forçado” pode ser despidendo se a lógica de integração do mecanismo em imposto existente for respeitada, se os montantes em causa forem muito reduzidos, se o prazo de restituição for curto, se os motivos subjacentes à aceitação de tal hibridez forem constitucionalmente justificáveis. Caso contrário, a substância prevalece sobre a forma, o elemento de empréstimo forçado sobreleva o de pagamento por conta e o mecanismo previsto torna-se inconstitucional.

7.2. O pagamento normal por conta: natureza jurídica

Outra questão que exige uma dilucidação prévia é a da natureza jurídica do pagamento normal por conta.

O artigo 33º da LGT entende que “as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final”. Importa, assim, analisar os principais pontos de contacto e de clivagem entre o pagamento normal e o pagamento especial por conta (nas suas versões inicial

(56) *Ibidem*: “Embora ambos sejam prestações coactivas, enquanto o imposto é, (...), uma prestação unilateral e a título definitivo, o empréstimo forçado nem é unilateral (porque dá origem ao pagamento de juros) nem é feito a título definitivo (porque é, pela sua própria natureza, reembolsável ou amortizável)”.

(57) Em matéria de tributos e, em especial, de impostos, existe, aliás, uma densa constituição fiscal e uma lei geral tributária (vide, em especial, os n.ºs 2 e 3 do artigo 103º da Constituição, o artigo 104º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165º do mesmo diploma).

e actual), clarificando as principais diferenças de natureza e/ou de regime entre as duas figuras.

No caso do IRC, o PNC, tal como o PEC, é aplicável genericamente às entidades que exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola. Ambas as modalidades do pagamento por conta, o PNC e o PEC, “funcionam como verdadeiras deduções à colecta embora, no caso do pagamento especial por conta (...) com um regime jurídico particular”⁵⁸. Mas, ao contrário do PEC, o cálculo do montante do PNC tem por base a forma normal de determinação do lucro tributável. Acresce que, ao contrário do PNC, o regime do PEC hoje em vigor não garante necessariamente o reembolso de PEC excessivo⁵⁹.

As únicas situações de dispensa expressa de PNC dizem respeito aos casos em que o imposto de exercício de referência para o respectivo cálculo seja inferior a 199,52 euros. Não estão, pois, previstos, casos de dispensa do PNC quando estejamos perante situações de isenção do IRC (situação que, recorde-se, também ocorria na versão inicial do PEC). Tais situações estão implicitamente dispensadas de PNC, por não existir imposto a pagar.

Duas concepções, porém, se têm oposto relativamente à natureza do PNC. Uma sublinha o facto de estas prestações antecipadas serem *financeiramente* meros financiamentos ao Estado. Criar-se-ia uma conta devedora do Estado que seria compensada com o imposto a pagar⁶⁰. A outra entende que o PEC tem natureza de imposto (de pagamentos fraccionados do imposto), pois “os pagamentos por conta realizam-se geralmente no período de constituição do facto tributário, em que se formou já parte da capacidade contributiva do sujeito passivo, pelo que este pode, no caso de considerar que o pagamento por

⁽⁵⁸⁾ Cf. S. SANCHES e S. de MATOS, *ob. cit.*, p. 7, nota 2 *in fine*.

⁽⁵⁹⁾ *Ibidem*, p. 7. Escrevem os autores supra mencionados: “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 83º, se for negativo [artigo 96º, n.º 2, alínea a) do CIRC], quer quando o mesmo valor, não sendo negativo, seja inferior ao valor dos pagamentos por conta efectuados [artigo 96º, n.º 2, alínea b), do CIRC], das deduções relativas aos pagamentos especiais por conta não pode resultar um valor negativo [artigo 83º, n.º 7, do CIRC]. 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 87º 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 se não estiverem reunidos os pressupostos de aplicação do n.º 3 do artigo 87º 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.” Se assim é, haverá imposto oculto.

⁽⁶⁰⁾ Cf. D. Leite de CAMPOS, B. RODRIGUES / J. L. de SOUSA, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 1999, pp. 129-130. Daí retiram os autores a conclusão de que estaríamos, nesta perspectiva, perante empréstimos forçados, não se lhes aplicando as normas dos impostos. Este último ponto é, porém, quanto a nós mais discutível. A inserção de elementos de empréstimo forçado na lei fiscal, criando situações híbridas, atrai, em nosso entender, a regulação daqueles elementos para a esfera da fiscalidade.

conta não reflecte a sua capacidade contributiva, cessar total ou parcialmente os referidos pagamentos por conta”⁶¹.

A questão não é, porém, inteiramente líquida. De facto, sempre se poderá argumentar, igualmente em nome da capacidade contributiva, que “antes de verificado (completamente) o facto tributário não se sabe sequer se há lugar a imposto”⁶². O que existe sim é uma presunção que tal rendimento existe (está em formação). Ora, se é certo que “tais prestações assentam em rendimentos passados que se presume manterem-se”, também é certo que “não se pode considerar como facto tributário algo que não se prende com rendimentos, riqueza ou despesas actuais”⁶³.

Em boa verdade, no PNC existe sempre um elemento (por pequeno que seja) de financiamento forçado, pois a obrigação de pagamento nasce, por força da lei, antes do normal aparecimento da obrigação de imposto⁶⁴. Mas a componente de financiamento forçado é despicienda devido à acção de quatro mecanismos: em primeiro lugar, pelo facto de o PNC se inserir no mecanismo geral de pagamento do imposto, só existindo no caso de haver imposto a pagar: ele funciona assim como uma liquidação antecipada, parcial e condicional por conta do imposto devido a final; em segundo lugar, por ser inerente ao PNC a existência de um mecanismo de reembolso⁶⁵; em terceiro lugar, porque o período de duração do elemento de empréstimo é curto; em quarto lugar, porque o artigo 99º do CIRC prevê, como se disse, limitações ao pagamento por conta quando o pagamento já efectuado for igual ou superior ao pagamento devido.

É certo que este reembolso não será efectuado quando o seu montante for inferior a 24,94 euros⁶⁶. Mas a ausência de reembolso nestes casos (equivalentes a um imposto mínimo) responde a aceitáveis razões de eficiência administrativa, as mesmas que levam a não considerar a pagamento as colectas inferiores a esse mesmo montante⁶⁷. Daí que a existência de um elemento mínimo de financiamento forçado com reembolso não tenha criado problemas de maior à configuração do sistema e não tenha suscitado objecções da parte da doutrina.

(61) Assim, A. GUERREIRO, p. 167, invocando a seu favor o disposto no artigo 99º (ex- 84º) do CIRC. O autor escreve ainda: “A obrigação do pagamento por conta pressupõe capacidade contributiva, já que ela se constitui no período de formação do facto tributário. Se efectivamente essa obrigação antecederse a formação do facto tributário, em que por definição não existe ainda capacidade contributiva, poderia considerar-se que a obrigação de pagar por conta constitui um financiamento antecipado do Estado por parte do obrigado tributário”.

(62) Assim, D.L. CAMPOS et al., *ob. cit.* p. 129.

(63) *Ibidem*.

(64) Acresce que, mesmo que esteja, em princípio, assegurada a inexistência de montantes adiantados em excesso no caso do PNC, não há direito a juros pelo pagamento de imposto antecipado.

(65) Cf. os números 2 e 3 do artigo 96º do CIRC.

(66) Cf. o n.º 7 do artigo 96º do CIRC.

(67) Cf. o artigo 103º do CIRC.

7.3. O pagamento especial por conta: natureza jurídica

7.3.1. O PEC como pagamento por conta e não como imposto mínimo

O PEC configura-se como um pagamento por conta, embora sujeito a um regime especial em virtude das específicas razões que presidiram à sua criação. A sua inserção no capítulo do CIRC sobre “pagamentos” exclui a hipótese de se pretender criar a figura de um qualquer “imposto mínimo” que todos os contribuintes sujeitos a IRC devessem pagar⁶⁸. O PEC surge, como parece óbvio, nas fases finais do procedimento tributário, a fase da liquidação e da arrecadação (na perspectiva da administração fiscal) ou do pagamento (na perspectiva do contribuinte). Assim sendo, o PEC não põe em causa a definição das fases do imposto que existem a montante, quer as relativas à incidência do imposto, quer as relativas às isenções, quer à determinação da matéria colectável, quer às taxas de imposto. As coisas seriam diferentes se o PEC fosse um verdadeiro imposto mínimo. Nesse caso, a sua inserção sistemática seria em regras de incidência.

Na fixação do sentido e alcance das figuras jurídicas criadas por lei, o intérprete deve presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados⁶⁹. Um imposto mínimo disfarçado de PEC seria uma espécie insustentável de travesti tributário.

7.3.2. O PEC como regime especial de pagamentos por conta

Como o próprio nome e a inserção sistemática no capítulo VI do CIRC confirmam, o PEC aspira a configurar-se como um pagamento por conta, embora *especial*.

É, antes de mais, um pagamento de imposto que visa contribuir para a extinção da dívida tributária em causa⁷⁰. Mas não é um pagamento voluntariamente efectuado pelo sujeito passivo. É uma forma de pagamento estabe-

⁽⁶⁸⁾ No mesmo sentido, S. SANCHES e A. S. MATOS, *ob. cit.*, p. 8: “parece igualmente inquestionável que a norma do artigo 98º, n.º 2, do CIRC não constitui uma *norma de incidência objectiva* do IRC, a acrescentar às dos artigos 3º e 4º do CIRC, mas uma norma exclusivamente dirigida à regulação da matéria do *pagamento* do imposto.” E os mesmos autores acrescentam: “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 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 fiscal, que faz nascer obrigações autónomas, com prazos e regras de vencimentos específicas, surgidas em momento anterior ao da formação definitiva da dívida fiscal”.

⁽⁶⁹⁾ Cf. o n.º 3 do artigo 9º do Código Civil.

⁽⁷⁰⁾ Recorde-se que o pagamento é a forma normal de extinção das relações jurídicas tributárias (cf. artigo 40º e ss. da LGT).

lecida por lei, relativamente a um certo universo de contribuintes, características que partilha com a figura do PNC.

Mais: o PEC é, tal como o PNC, uma forma de extinção *fraccionada*, *parcial* e *antecipada* da dívida tributária do contribuinte⁷¹. Ambos se baseiam igualmente em formas de liquidação antecipada, parcial e condicional que constituem formas simplificadas de apreciação da capacidade contributiva dos contribuintes, ainda que operando através de mecanismos diferentes e que geram entregas provisórias de imposto.

O PNC e o PEC só se consolidam com a existência de uma obrigação final e definitiva de imposto, pressupõem o apuramento de uma efectiva colecta, igual ou superior à arrecadada. Por tudo isto, “a diferença entre os pagamentos especiais por conta e os pagamentos gerais por conta não é, assim, de natureza, mas apenas de regime”⁷².

Isto levanta, desde já, uma questão. Será que esta configuração do PEC como pagamento por conta implica que as normas relativas às limitações previstas no artigo 99º do CIRC (limitações aos pagamentos por conta, no plural) são comuns a ambos os tipos de pagamentos por conta?

A questão é importante, pois a aplicação desta regra permitiria eximir do PEC os sujeitos passivos isentos de IRC (quaisquer que eles fossem), uma vez que, nestes casos, qualquer montante de pagamento por conta é, por definição, “superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício” e, acrescente-se, dos exercícios seguintes. A questão, porém, não é líquida. A favor da aplicação do artigo 99º ao PEC poderá invocar-se a natureza de pagamento por conta do PEC e a inserção sistemática deste artigo *depois* da regulação do regime do PNC (art. 97.º) e do PEC (artigo 98º). No entanto, alguns autores, como Saldanha SANCHES e A. Salgado de MATOS, discordam de tal aplicação⁷³.

O PEC não é, porém, um pagamento por conta qualquer. É um *regime especial* de pagamentos por conta, facto que é devido não só à sua razão de ser, à sua forma de cálculo e aos prazos em que deve ser realizado, mas também aos mecanismos específicos de dedução e reembolso que a lei deve prever.

(71) Nisto se distingue do pagamento a prestações que, sendo um pagamento fraccionado e parcial, não é um pagamento antecipado, mas postecipado (Cf. o artigo 42º da LGT).

(72) S. SANCHES e S. MATOS, *ob. cit.*, p. 8.

(73) Em sentido diverso, Saldanha SANCHES e A. Salgado de MATOS, *o b. cit.*, p. 15, nota (32). A não aplicação do mecanismo de eliminação unilateral do PEC pelos sujeitos passivos, previsto no artigo 99º do CIRC, deve-se, segundo estes autores, ao facto de aos pagamentos gerais ou normais por conta subjazer “apenas uma estimativa de rendimento, que deixa intocados o princípio da verdade da declaração e o ónus da prova da Administração fiscal, e não uma verdadeira presunção que tenha que ser ilidida, como sucede nos pagamentos especiais por conta”. No entanto, pensamos que não repugna em certos casos a aplicação deste dispositivo ao PEC, funcionando a invocação da isenção como forma de ilidir a presunção.

A questão central relativa à diferença de regimes entre o PEC e o PNC 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”⁷⁴.

Este regime especial radica, em grande parte, nas razões que presidiram à sua criação. De facto, o PEC, na esteira da “colecta mínima”, apresenta-se, ao contrário do PNC, como uma forma de combater amplas zonas de evasão fiscal derivadas de uma enorme desconformidade entre rendimentos declarados e rendimentos reais⁷⁵.

7.3.3. Corolários da natureza e regime do PEC

Algumas conclusões podem ser retiradas do exposto para a questão que nos interessa, a de saber se entidades isentas de IRC podem estar sujeitas a PEC.

Primeira, o universo dos contribuintes sujeitos ao PEC não contém nenhuma entidade que não esteja sujeita a IRC. As normas de incidência pessoal deste imposto funcionam simultaneamente como normas de delimitação negativa do universo dos contribuintes e das entidades sujeitas a PEC. Por exemplo, as sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal estão fora do campo de aplicação do PEC porque estão fora do campo de aplicação do imposto⁷⁶.

Segunda, nem todos os sujeitos passivos de IRC são entidades que estejam necessariamente obrigados a efectuar o PEC. O universo destas entidades pode ser mais restrito que o universo dos sujeitos passivos. Ou seja: pode haver entidades sujeitas a IRC, mas dispensadas (expressa ou tacitamente) de PEC.

⁽⁷⁴⁾ *Ob. cit.*, p. 9. Recorde-se, a propósito, que o artigo 73º 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 350º, n.º 2 do Código Civil.

⁽⁷⁵⁾ Sobre esta desconformidade, vide Casalta NABAIS, *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 374 e, embora relativo a uma outra questão, o Acórdão n.º 84/2003 do Tribunal Constitucional, de 12 de Fevereiro. O combate à evasão fiscal decorrente desta desconformidade é um interesse constitucionalmente protegido (art. 18º, n.º 2 da Constituição) que legitima, dentro de certos limites, a restrição de certas garantias e direitos dos contribuintes.

⁽⁷⁶⁾ Cf. o artigo 12º do CIRC.

O cenário inverso é que não é admissível: o universo das entidades sujeitas ao PEC não pode ser mais amplo do que o universo dos sujeitos passivos de IRC. Caso o fosse, o PEC perderia a sua natureza de “pagamento por conta” para se transformar numa outra figura, eventualmente num imposto mínimo.

Terceira, que decorre logicamente da observação anterior, o PEC tem que respeitar necessariamente todas as isenções (pessoais e reais) de IRC previstas na lei, isto é, não apenas as previstas no Código do IRC, mas também as isenções previstas em outros diplomas, como, por exemplo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

A razão desta asserção é simples. As normas de isenção são “normas de direito substantivo, de dispensa de vinculação ao normativo de incidência ou sujeição em que estão incluídas, de realidades nelas compreendidas que, por motivos normalmente filiados em razões de política económica e social, se entende conveniente não tributar”⁷⁷. “As isenções aplicam-se a situações jurídicas abrangidas pela norma de incidência e, portanto, compreendidas no âmbito do imposto; mas que, apesar disso, são dispensadas do efeito constitutivo da obrigação tributária por motivos especiais, normalmente enquadrados no âmbito da política económica ou em qualidades específicas do sujeito passivo que justifiquem excepções à regra da generalidade do imposto”⁷⁸. O estatuto das normas de isenção, no que toca aos seus efeitos de paralisação da obrigação tributária, não é alterado pelo facto de algumas normas estarem previstas no Código do IRC e outras em diplomas autónomos. Na verdade, a razão da existência de vários diplomas que podem contemplar isenções prende-se com o facto de, uma vez introduzidos nos Códigos fiscais (nomeadamente no CIRC), “os desagrvamentos caracterizados por uma máxima permanência e estabilidade”, serem incluídos no EBF “aqueles que se caracterizam por um carácter menos estrutural, mas que revestem, ainda assim, de relativa estabilidade”⁷⁹.

A dispersão dos benefícios fiscais, incluindo as isenções, por diversos diplomas não implica, como é óbvio, uma desvalorização do seu estatuto jurídico⁸⁰.

⁽⁷⁷⁾ Assim, Vítor FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal*, I vol., *Introdução ao estudo da realidade tributária. Teoria geral do direito fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 1984, p. 289.

⁽⁷⁸⁾ *Ibidem*. “As normas de incidência podem ter também carácter negativo, quando determinam isenções de imposto, reduções de imposto, benefícios fiscais vários, que hão-de traduzir-se em isenções, reduções, ou adiamentos no pagamento da prestação tributária” (assim, P. Soares MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1993, p. 126).

⁽⁷⁹⁾ Cf. O *Preâmbulo do Estatuto dos Benefícios Fiscais*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, que esclarece ainda que “os benefícios com finalidades marcadamente conjunturais ou requerendo uma regulação relativamente frequente serão, por sua vez, incluídos nos futuros Orçamentos do Estado”.

⁽⁸⁰⁾ O EBF é, em boa verdade, um diploma *especial*, dotado de sistematicidade autónoma, complementar de outros diplomas, como o CIRC e o CIRS, que “contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo e o elenco desses mesmos benefícios, com o duplo objectivo de, por um lado,

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”⁸¹.

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.

8. As normas de dispensa de PEC: sua interpretação conforme à Constituição

Dito isto, como interpretar os normativos do CIRC (introduzidos pela LOE para 2003) que prevêem uma expressa dispensa da obrigação de efectuar o PEC relativamente à situação de certos sujeitos passivos?

A lei contempla, a este propósito, dois tipos de situações muito distintas. A primeira decorre do n.º 9 do artigo 98º do CIRC que estatui que o n.º 1 do mesmo artigo “não é aplicável no exercício de início de actividade e no seguinte” relativamente a qualquer uma das entidades sujeitas ao PEC. Este normativo não põe nenhum problema, pois insere-se claramente nos princípios atrás mencionados, limitando-se a alargar o prazo anteriormente previsto de um para dois anos. Diminui-se, assim, o universo das entidades sujeitas a PEC em relação ao universo dos sujeitos passivos de IRC através de uma excepção decorrente de um facto objectivo, o exercício da actividade nos dois primeiros anos, facto justificado por ser normalmente ser difícil a existência de rendimento tributável no arranque dos negócios.

Situação de algum modo idêntica a esta é a prevista na alínea b) do n.º 10 do artigo 98º do CIRC, quando se dispensa de PEC os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação

garantir maior estabilidade aos diplomas reguladores de novas espécies tributárias e, por outro, conferir um carácter mais sistemático ao conjunto dos benefícios fiscais” (Preâmbulo do EBF).

⁽⁸¹⁾ M. A. TORRES, *ob. cit.*, p. 28. O autor dá como exemplos da não aplicação do PEC os casos das sociedades instaladas na Zona Franca da Madeira que realizem exclusivamente proveitos ou ganhos isentos ao abrigo do artigo 33º 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.

de Empresas, a partir da data de instauração desse processo⁸². Estamos também aqui perante sujeitos passivos de IRC, não isentos, que, pela sua especial situação num processo especial de recuperação de empresas ou de falência, se entende, compreensivelmente, deverem estar dispensados do PEC.

A outra situação é mais problemática, ficando a dúvida de saber se resulta de uma técnica legislativa muitíssimo deficiente ou se resulta mesmo de uma opção desgarrada (e, nesse caso, inconstitucional) do legislador. Refiro-me à situação prevista na alínea a) do n.º 10 do artigo 98º do CIRC, a qual apenas prevê a dispensa de efectuar o pagamento especial por conta relativamente aos “sujeitos passivos *totalmente* isentos de IRC nos termos dos artigos 9º e 10º do Código do IRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo”, deixando aparentemente de fora outros casos de sujeitos passivos totalmente isentos previstos na lei, nomeadamente aqueles já atrás referidos para os quais Anselmo TORRES chamou a atenção⁸³.

À primeira vista, a redacção desta norma pareceria traduzir uma deliberada intenção de apenas dispensar de PEC as entidades nela expressamente mencionadas, entidades que integram o sector público não empresarial e algumas entidades que integram o sector cooperativo e social⁸⁴. De fora ficariam as entidades isentas que integram o sector privado da economia, as quais, apesar de totalmente isentas, apesar de não terem qualquer obrigação ou dívida tributária para com o Estado, apesar deste lhes ter atribuído a isenção por razões de política económica e social que considerou válidas, 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 vícios de inconstitucionalidade. Com efeito, por um lado, o PEC perderia a natureza de pagamento por conta, uma vez que é absurdo configurar pagamentos por conta de obrigações inexistentes de imposto inexistente. Esta transformação sorrateira do PEC num verdadeiro imposto mínimo (onde a probabilidade de existir reembolso do imposto indevidamente pago seria diminuta, a não ser invocando eventualmente a figura do locupletamento à custa

(82) Este Código foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, que revogou o anterior Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e Falência que a lei fiscal continua a referir.

(83) Cf. a nota 86 deste estudo.

(84) Os artigos n.ºs 9º e 10º do CIRC dizem, respectivamente, respeito às isenções atribuídas ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social e às pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social. O Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC) foi aprovado pela Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro. Este EFC isenta, em princípio, de IRC as cooperativas agrícolas, as cooperativas culturais, as cooperativas de consumo, as cooperativas de habitação e construção e as cooperativas de grau superior (cf. artigo 13º, n.ºs 1 e 6 do EFC), estipulando ainda que as cooperativas que sejam declaradas pessoas colectivas de utilidade pública e as cooperativas de solidariedade social gozam da isenção nos termos das alíneas b) e c) do artigo 10º do CIRC.

alheia) violaria os princípios 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 deve ser estendido aos casos de inexistência de rendimento real *tributável*⁸⁵. 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 produção⁸⁶.

Caso, porém, a redacção deste artigo decorresse de técnica legislativa deficiente (hipótese para a qual nos inclinámos por pensarmos o Estado como pessoa de bem), haveria que interpretá-la de forma a repor o pensamento legislativo em conformidade com a lógica e com os ditames constitucionais. Ela deveria assim ser lida como mera exemplificação de uma realidade mais vasta, a dos sujeitos passivos totalmente isentos.

9. As alterações ao PEC introduzidas pela Lei do OE para 2006

9.1. Uma alteração impensada e impensável

A Lei do Orçamento de Estado para 2006 (LOE 2006), relativamente ao PEC, veio alterar o n.º 2 do artigo 98.º do CIRS e, simultaneamente, introduzir, por iniciativa do Grupo Parlamentar do PS, um novo n.º 9 ao mesmo artigo e estabelecer uma disciplina transitória para o PEC do ano 2005⁸⁷.

Assim, de acordo com a nova redacção do n.º 2, o montante do PEC mantém-se igual a 1% do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de 1250 euros, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70000 euros, em substituição do anterior limite máximo fixado em 40000 euros.

⁽⁸⁵⁾ Para quem defenda a possibilidade de os sujeitos passivos accionarem o mecanismo da cessação do PEC previsto no artigo 99.º do CIRC, tal norma seria também contraditória com esse mecanismo.

⁽⁸⁶⁾ 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). Note-se, ainda, que muitas das entidades privadas penalizadas são não-residentes.

⁽⁸⁷⁾ Cf. o n.º 1 do artigo 44.º da LOE 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 LOE 2006.

O PEC é pois fixado, *para o futuro*, entre um montante mínimo de 1250 euros e um montante máximo de 70000 euros. Se 1% do volume de negócios for inferior a 1250 euros, será este o valor que prevalece. Se for superior, o PEC seria igual a 1250 mais 20% da parte excedente, até ao montante de 70000 euros. O facto de o n.º 9 deste artigo se referir ao “montante mínimo previsto no n.º 2”, reforça a ideia que, salvo dispensa de obrigação de PEC, haveria sempre uma colecta mínima que seria susceptível de reembolso de acordo com o regime já em vigor, uma vez que a Lei do OE não cria novos mecanismos de reembolso. Até aqui nada de novo, a não ser o crescimento exorbitante (de 75 %), do montante máximo.

A surpresa vem no novo n.º 9 do artigo 98.º quando 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 (1250 euros), sem prejuízo do disposto no n.º 3” (isto é, com dedução do montante dos pagamentos por conta efectuados no exercício anterior)⁶⁸.

À primeira vista, este novo n.º 9 apenas pretenderia definir os casos em que seria devido um quantitativo mínimo de PEC (1250 euros), independentemente do volume de negócios. Seria pois uma norma aparentemente favorável aos contribuintes. Só que a sua verdadeira motivação não é essa, é sim 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.

O legislador não ignorava que a situação legal vigente não era clara nem pacífica. Prova disso é que a Administração nunca exigiu o PEC a empresas isentas de IRC, mesmo após a LOE 2003 que introduziu a dispensa selectiva de PEC para entes públicos. Prova disso é que a Administração, quando procurou fazê-lo em 2005 (sem qualquer aviso prévio da sua nova interpretação), foi confrontada com a contestação de contribuintes que invocaram, entre outras coisas, a necessidade de a lei de ser interpretada em conformidade com a Constituição, de forma a serem evitadas aplicações que poriam em causa a constitucionalidade da própria lei.

Há, de facto, contribuintes que reclamaram da decisão e outros que optaram, desde logo, pelo recurso à via judicial.

Por isso, estranha-se a norma contida no novo n.º 9 do artigo 98.º do CIRCI. Ela traduz a tentação de resolver por via legislativa um diferendo existente entre a Administração e os sujeitos passivos que, estando por lei isentos de

⁽⁶⁸⁾ 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”.

IRC, entendem (e bem) que estão *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 – é 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”.

Eis uma curiosa forma de clarificação do problema da aplicação das leis no tempo. De facto, 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. Se a nova lei fosse uma lei interpretativa, ela integrar-se-ia na lei interpretada, tudo se passando como se tivesse estado sempre em vigor. Se a nova lei não possuísse essa natureza, ela apenas se aplicaria para o futuro, permanecendo em aberto a questão de saber qual o estatuto dos sujeitos passivos isentos relativamente ao PEC, em particular no que respeita aos anos de 2004 e de 2005. Das duas uma: ou não eram devidos *ab initio* (ficando por esclarecer qual seria, do ponto de vista do legislador, a razão da existência de regime distinto em 2005) ou eram devidos e não foram exigidos (ficando por saber a razão da sua não exigência e qual o destino das contra-ordenações que deveriam ter sido levantadas por não entrega do PEC).

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 “tentador” para aliciar estas entidades a efectuarem o PEC. Com efeito, o legislador estabeleceu no n.º 6 do mesmo artigo 44º 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-ordenacionais respeitantes à falta da sua entrega”.

Extraordinário dispositivo que introduz uma interessante “proposta negocial” no campo das infracções fiscais! 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), mas pretende que o PEC seja exigível em 2005 por aplicação da nova redacção dada pela LOE 2006. Ao mesmo tempo, para atenuar as consequências de uma actuação que extravasa os princípios de um Estado de direito, introduziu, para além da norma que limita o PEC ao mínimo (sem se preocupar sequer em definir o que aconteceria com as empresas que eventualmente tivessem efectuado o pagamento pelos montantes decorrentes da lei em vigor antes do OE 2006), uma prorrogação do prazo de pagamento (que, no entanto, se extingue cirurgicamente

antes do prazo estabelecido por lei para decisão das reclamações apresentadas por aplicação do PEC em 2005) e um magnânimo 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?).

Outra questão: o legislador manda aplicar, sem efectuar qualquer distinção ou ressalva, o PEC aos sujeitos passivos de IRC que apenas tenham auferido rendimentos isentos. Significa isto que pretende alterar o âmbito de aplicação do PEC, nele abrangendo as entidades públicas (ou cooperativas) que até agora, sendo isentas de IRC, estavam dispensadas de PEC, revogando tacitamente a alínea a) do n.º 10 do artigo 98.º do CIRC, introduzida na Lei do OE para 2004? Ou, disse mais do que pretendia, e apenas quis sublinhar a ideia de que o PEC se aplica a empresas privadas totalmente isentas?

9.2. A deriva inconstitucional das novas alterações ao regime do PEC

A conclusão a tirar é que as alterações ao artigo 98.º agora efectuadas não foram objecto de preparação condigna. O legislador, face aos litígios pendentes, fez uma fuga em frente, acentuando a deriva inconstitucional das alterações ao regime inicial do PEC, agora claramente mais fragilizado.

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 deste pagamento especial. O PEC deixa de poder ser visto como um acto integrado na lógica do IRC (como uma liquidação condicional 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 esteja salvaguardado.

Em teoria, duas soluções de restituição do PEC poderiam ser consideradas, mas ambas conduzem a soluções absurdas. Na ausência de lucro tributável (pois estamos perante rendimentos isentos), a primeira consistiria em deduzir o PEC pago no montante do PEC do ano seguinte. Mas, neste caso, sendo ambos os PEC idênticos, efectuados pelo montante mínimo, só haveria, em rigor, PEC no primeiro ano de aplicação da lei. Nos restantes o PEC seria de zero. Tal solução seria absurda e contrária a um princípio de eficiência funcional do sistema fiscal.

Outra solução seria tentar aplicar os mecanismos, já hoje existentes, previstos no artigo 87.º do CIRC relativos aos reembolsos do PEC. Mas 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 LOE 2006 não previu nenhum mecanismo específico de reembolso nestas situações (que obrigasse ao imediato reembolso, no final de cada ano, do PEC entretanto efectuado) e como os mecanismos gerais são inaplicáveis ao caso concreto, o PEC mínimo transforma-se, na realidade, num imposto mínimo.

Alguns espíritos, formados na velha máxima "*in dubio pro fisco*", tenderão 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 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, de forma inadequada, desnecessária e desrazoável, o PEC relativamente ao exercício de actividades isentas. Passa sim, por exigi-lo tão-somente quanto às 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 da eventual existência de sujeitos passivos mistos, penalizar os sujeitos passivos totalmente isentos, com a exigência de um PEC (uma liquidação prévia, antecipada, por conta de quê?), ainda que de montante mínimo. A solução consagrada na lei, para além de tecnicamente absurda, é manifestamente desproporcionada em relação aos objectivos que visaria atingir. Transforma a excepção (sujeitos passivos eventualmente mistos) em regra. E põe os sujeitos passivos totalmente isentos em situação de desvantagem face aos outros sujeitos passivos. Aqueles são contrangidos 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.

Com efeito, nenhuma razão justificativa (luta contra a evasão, necessidade de cumprimento do outro PEC – Pacto de Estabilidade e Crescimento –, etc.) pode ser invocada a favor de uma solução tão abstrusa. Num Estado de Direito, o princípio democrático pode muito, mas não pode tudo.

10. Conclusões

Instituído pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, como liquidação antecipada e condicional de imposto a pagar a final com objectivos de combate à evasão fiscal, o regime do PEC tem-se vindo a afastar substancialmente do seu desenho inicial. Na sua configuração actual, ele contém vários mecanismos que violam a Constituição da República Portuguesa (CRP):

- 1) A base de cálculo do PEC foi alargada de forma exagerada sem qualquer relação proporcional com os objectivos desta figura. O prazo de dedução do PEC foi estendido para quatro exercícios. A possibilidade de ser solicitado pelo contribuinte o reembolso do imposto avançado foi seriamente restringida. Deste modo, o PEC afastou-se da lógica de pagamento por conta inserido no IRC, para se transformar, na maioria dos casos, na cobrança definitiva de um imposto oculto, sem qualquer relação com o princípio de tributação com base no rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP) e com o princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.
- 2) A Lei do OE para 2003 introduziu a expressa dispensa da obrigação de efectuar o PEC, favorecendo alguns sujeitos passivos totalmente isentos de IRC (o Estado e outras instituições públicas e empresas do sector cooperativo), e introduzindo uma real discriminação negativa, sem qualquer justificação, relativamente às empresas do sector privado que também fossem sujeitos passivos totalmente isentos. Essa norma viola o princípio constitucional da igualdade de tratamento entre contribuintes em idêntica situação objectiva (artigo 13º da CRP) e os princípios comunitário e nacional da não discriminação entre sector público e privado.
- 3) A Lei do OE para 2006 vem expressamente prever a aplicação do PEC aos sujeitos passivos que “apenas tenham auferido rendimentos isentos”, pretendendo aplicar-se a situações anteriores a 2006. Ao fazê-lo, o legislador transforma definitivamente o PEC em imposto mínimo para as empresas privadas totalmente isentas, mesmo na ausência de lucro tributável e de colecta. A situação destes contribuintes isentos seria assim mais gravosa do que a dos sujeitos passivos normais. Estes dispositivos da Lei do OE para 2006 violam o princípio da legalidade (artigo 103.º, n.º 2), o princípio da proporcionalidade (artigos 18.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2 da CRP), o princípio da não retroactividade dos impostos (artigo 103.º, n.º 3 da CRP), o princípio da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP) e o princípio da capacidade contributiva.

Errare humanum est. Mas há erros que minam a confiança e a credibilidade. Corrigi-los não é sinal de fraqueza, mas de força. Como escreve Bento de Jesus Caraça: "Se não receio o erro, é porque estou sempre pronto a corrigi-lo".