

## NOTA INFORMATIVA

**Assunto: Implicações do “Mecanismo de regularização oficiosa das declarações de IRS em decorrência de decisões judiciais que impliquem devoluções aos contribuintes de prestações tributárias indevidamente cobradas” pretendido criar pelos Projetos-lei n.º 834/XIII/3.ª, de maio do ano passado, do Grupo Parlamentar do PSD e n.º 1102/XIII, 4ª, do Grupo Parlamentar do CDS-PP, de 01/02/2019**

### Contexto factual:

1. O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 848/2017, de 13/12/2017, publicado no Diário da República n.º 15/2018, Série I, de 22/01/2018, considerou inconstitucionais as normas relativas à Taxa Municipal de Proteção Civil, criada pelo Município de Lisboa e cobrada entre 2015 e 2017.
2. Na sequência da prolação do acórdão do Tribunal Constitucional, o Município de Lisboa procedeu à devolução das verbas arrecadadas indevidamente como taxa municipal de proteção civil.
3. Parte dos proprietários de imóveis arrendados que suportaram a referida taxa, incluíram-na como custos e encargos dos imóveis que produziram rendimento, no anexo F da declaração modelo 3 de IRS, no campo referente a taxas municipais do quadro 5.
4. Na sequência da devolução desta taxa, os contribuintes que invocaram o montante da mesma (total ou parcialmente) como encargo dedutível no âmbito da categoria F – rendimentos prediais, deveriam, nos termos do n.º 2 do artigo 60.º do Código do IRS, apresentar uma declaração modelo 3 de substituição no prazo de 30 dias, para eliminação desse encargo no anexo F.
5. Por Despacho n.º 116/2018-XXI, de 22 de março, de S.E. SEAF foi confirmado o entendimento de que nos casos em que a devolução da taxa municipal de proteção civil implique a alteração dos elementos declarados numa declaração de IRS, é devida a entrega da declaração modelo 3 de substituição, por parte dos sujeitos passivos, tendo sido ainda determinado que a mesma poderia ser entregue até ao dia 31 de julho, sem sujeição a qualquer penalidade, não devendo, em conformidade, ser instaurados quaisquer processos de contraordenação.
6. Vários outros municípios, pelo menos 19, criaram taxas municipais de proteção civil da mesma natureza, algumas das quais também já declaradas inconstitucionais.

#### Contexto das propostas legislativas:

7. Neste contexto factual, surge o Projeto de Lei n.º 834/XIII/3.<sup>a</sup>, de maio do ano passado, do Grupo Parlamentar do PSD bem como o recente Projeto de Lei n.º 1102/XIII, 4.<sup>a</sup>, do Grupo Parlamentar do CDS-PP, de 01/02/2019, o qual vem retomar a mesma matéria.
8. A última destas propostas legislativas tem por objeto a criação de um “*mecanismo de regularização oficiosa de declarações em sede de Impostos sobre o rendimento de Pessoas Singulares (IRS) decorrentes da devolução aos contribuintes de quaisquer prestações tributárias, em execução de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*”
9. O artigo 2.º, n.º 1 do Projeto de Lei n.º 1102/XIII, 4.<sup>a</sup> prevê que “*Compete à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) proceder à correção das liquidações de IRS de anos anteriores, em consequência da devolução referida no artigo anterior.*”
10. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo prevê que “*...a entidade obrigada à devolução comunica à AT todos os elementos necessários que esta lhe solicitar para o respetivo apuramento.*”

#### Análise das propostas legislativas:

11. Os motivos constantes da “*Exposição de motivos*” de ambos os projetos de lei afiguram-se-nos perfeitamente atendíveis, do ponto de vista dos princípios da boa fé e da cooperação entre Estado e os administrados.
12. Porém, o fundamento subjacente às presentes propostas legislativas no sentido de criar este mecanismo de regularização oficiosa por parte da AT tem como pressuposto de que é possível dotar a AT de todos os elementos necessários para essa regularização oficiosa das declarações, em sede de IRS, nas situações aqui em análise.
13. Contudo, se pensarmos no caso concreto da devolução da taxa de proteção civil pelo município de Lisboa, a “*entidade obrigada à devolução*” não detém todos os elementos necessários para essa regularização oficiosa das declarações, pois quem está na posse de todos os elementos necessários é somente o sujeito passivo, daí que a entrega da declaração modelo 3 de IRS de substituição, relativa aos anos em causa, seja atualmente o único meio para a regularização da situação, uma vez que na declaração modelo 3 este valor/encargo não está autonomizado nem é identificável. Ou seja, a AT desconhece, assim como a Câmara Municipal de Lisboa quem, efetivamente, declarou tais encargos no anexo F e em que parte o fez (se total ou parcialmente). Assim, podemos concluir que a substituição da modelo 3 é meio idóneo não apenas para o Estado, como para o próprio sujeito passivo.
14. A este facto, acresce, por outro lado, que o âmbito de aplicação destes projetos de lei é muito mais vasto que este caso concreto, relativo às taxas municipais de proteção civil, pois, os

projetos de lei em causa abrangem um universo geral e abstrato de situações, potencialmente enquadráveis em qualquer uma das categorias de rendimentos de IRS, com regras específicas e totalmente distintas umas das outras.

15. Vejamos mais em detalhe o exemplo da situação relativa à taxa municipal de proteção civil que está na origem destes projetos de lei.

- a. A devolução da taxa de proteção civil declarada inconstitucional, determinou, em consequência, a correção das declarações dos sujeitos passivos que procederam à dedução dos montantes suportados com a referida taxa, nos seus rendimentos prediais.
- b. Neste caso, a AT não dispõe dos elementos necessários que lhe permitam saber, desde logo, quais os sujeitos passivos que procederam à dedução dos montantes suportados com a referida taxa, e por outro lado, dentre aqueles que procederam a tal dedução, em que montante o fizeram, porquanto a declaração modelo 3 de IRS não contém um campo individualizado para a declaração desta taxa municipal de proteção civil.
- c. Existe apenas no Quadro 5A do Anexo F da Declaração Modelo 3 de IRS, um campo destinado à declaração de “*taxas autárquicas*”, onde cabe toda e qualquer taxa de natureza municipal que o sujeito passivo suporte e que constitua encargo dedutível da atividade da categoria F.
- d. Somente o sujeito passivo detém tais dados, sem os quais é impossível à AT proceder à regularização oficiosa das declarações.
- e. Sendo, como referiu, absolutamente imprescindível a participação do sujeito passivo, dando a conhecer à AT tais factos essenciais, ou à entidade que faria a comunicação à AT, nos termos previstos nas propostas legislativas, afigura-se que a entrega de uma declaração modelo 3 de substituição por parte do sujeito passivo, é um meio bem mais simples e ágil de regularização da sua situação, a qual sendo apresentada no prazo legal estabelecido para este tipo de situações, não apresenta quaisquer encargos para o sujeito passivo, designadamente coimas.
- f. Acresce que o mecanismo de regularização proposto, em que a informação necessária à AT seria comunicada por entidades terceiras, de forma não identificada nas propostas, potencia a ocorrência de erros, eventualmente prejudiciais para os contribuintes (por exemplo, tributação por valor superior ao da dedução efetivamente praticada), cuja regularização seria de complexidade acrescida face à intermediação no fornecimento dos dados por uma entidade terceira.

- g. Por outro lado, a autonomização destes encargos na modelo 3, para o futuro, também se afigura inviável, dada a grande variedade, quer dos próprios encargos, quer das entidades que são o sujeito ativo, uma vez que nos projetos de lei em causa se prevê a aplicação do mecanismo de regularização oficiosa para situações a nível nacional, regional e local. Com efeito, não podemos olvidar que tomámos como exemplo a situação relativa à taxa municipal de proteção civil, porém, o âmbito de aplicação destes projetos de lei é, como supra se referiu, muito mais vasto.
16. Por outro lado, se pensarmos no procedimento de execução de sentenças judiciais no âmbito das ações de anulação de atos tributários, neste caso, a AT encontra-se obrigada à execução espontânea (oficiosa) das mesmas dentro dos prazos legalmente consagrados para o efeito. Porém, estas sentenças judiciais versam sobre um ato tributário que, por natureza, produz efeitos numa situação individual e concreta e, nessa medida, tais sentenças contêm todos os factos necessários à sua execução espontânea (oficiosa). Pelo contrário, uma sentença que declara a ilegalidade ou inconstitucionalidade de uma norma jurídica que é, por natureza, geral (destinatários) e abstrata (situações jurídicas), não dispõe de todos os elementos necessários à sua execução oficiosa pela AT. Daí que careça da intervenção do sujeito passivo.
17. No que concerne ao disposto no artigo 3.º, *“sempre que a correção referida no artigo anterior possa dar lugar à arrecadação de imposto, o incremento patrimonial é englobado nos proveitos respeitantes ao ano em que foi efetuada a devolução pela entidade pública”*, da sua implementação decorre que a não regularização da situação tributária através da apresentação de uma nova declaração viria criar uma exceção à norma prevista no n.º 2 do artigo 60.º do CIRS que, constitui uma salvaguarda dos sujeitos passivos no caso da ocorrência de factos que determinem a alteração dos rendimentos já declarados. Por esta via, e na situação em concreto da devolução da taxa de proteção civil, entende-se que a considerarem-se tais verbas devolvidas como facto tributário (isto é rendimento) no ano da devolução, tal pode determinar um agravamento ao rendimento coletável em prejuízo do sujeito passivo, tendo reflexos na taxa de imposto dada a progressividade do IRS.
18. Acresce que, ao pretender-se a operacionalização da liquidação adicional dos anos anteriores (sem intervenção do contribuinte, o que já vimos não ser exequível) e que obriga à reliquidação do imposto dos anos em causa e, depois, transpor esses valores apenas para efeitos de cobrança para o ano seguinte ao ano da devolução pela entidade pública, determina uma alteração complexa aos programas e sistemas informáticos da AT associados ao IRS e também à área de gestão de fluxos financeiros, o que importaria uma análise da relação de custo/benefício e mesmo da sua exequibilidade.

Proposta legislativa alternativa:

19. Sem prescindir de tudo quanto anteriormente se expôs, caso se venha a decidir pelo afastamento da declaração de substituição como o meio adequado para a regularização deste tipo de situações e considerando que o artigo 3.º proposto determina o englobamento do incremento patrimonial nos proveitos respeitantes ao ano em que foi feita a devolução pela entidade pública (formulação que suscita muitas dúvidas), apresenta-se para ponderação, em alternativa aos Projetos-Lei *supra* identificados, a seguinte proposta de alteração ao n.º 2 do artigo 74.º do CIRS, no âmbito dos rendimentos de anos anteriores:

**“Artigo 74.º CIRS**

***Rendimentos produzidos em anos anteriores***

*1 – Se forem englobados rendimentos que comprovadamente tenham sido produzidos em anos anteriores àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito e este fizer a correspondente imputação na declaração de rendimentos, o respectivo valor é dividido pela soma do número de anos ou fracção a que respeitem, incluindo o ano do recebimento, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no próprio ano.*

***2 - Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação de prestação tributária e que determine a respetiva devolução, e quando esta prestação tributária tenha sido considerada nas liquidações de impostos como encargo dedutível da respetiva categoria de rendimentos, o valor dessas deduções constitui rendimento dessa categoria.***

***3 – Para efeitos do número anterior, sendo esse rendimento relativo a anos anteriores àquele em que a devolução da prestação tributária se verifica, é dividido pela soma do n.º de anos ou fracção a que respeitem, incluindo o ano do recebimento da devolução, aplicando-se à globalidade da devolução das prestações tributárias que corresponda ao valor daquelas deduções, o disposto na parte final do número anterior.***

***4 - (anterior n.º 2)”***

20. A presente proposta cumpre o objetivo pretendido pelos projetos de lei n.º 834XIII/3.<sup>a</sup> (PSD) e n.º 1102/XIII, 4.<sup>a</sup> (CDS-PP), de desonerar os sujeitos passivos de uma “*obrigação adicional de correção das declarações dos anos a que respeitam os abonos*”, obviando, simultaneamente, à impossibilidade da AT em concretizar oficiosamente as declarações dos sujeitos passivos sem a intervenção destes, através do fornecimento dos elementos necessários para o efeito.
21. Alerta-se novamente que, a considerarem-se tais verbas devolvidas como facto tributário (isto é rendimento) no ano da devolução, tal pode determinar um agravamento ao rendimento coletável em prejuízo do próprio sujeito passivo tendo reflexos na taxa de imposto dada a progressividade do IRS, progressividade esta que se tenta atenuar considerando tais montantes como rendimentos de anos anteriores.

Conclusão:

22. O que é pretendido criar através dos projetos-lei *supra* citados, é, em si mesmo, inexecutável, residindo tal inexecutabilidade na inoperacionalidade prática do procedimento em questão sem intervenção do contribuinte.
23. Com efeito, o obstáculo à concretização da medida reside no facto de a AT, bem como as entidades que procedem à restituição das prestações tributárias, só por si, sem a intervenção do sujeito passivo, não disporem de todos os elementos necessários para a regularização automática das declarações.
24. Alerta-se ainda para a agravante de os projetos em causa serem totalmente abrangentes no seu âmbito, o que amplia exponencialmente a inexecutabilidade do mecanismo de regularização oficiosa pretendido criar, com efeitos colaterais impossíveis de determinar e potencialmente gravosos para os próprios sujeitos passivos.
25. Termos em que se reitera a opinião de que o meio mais idóneo, simples, eficaz e com menos custos de contexto para o sujeito passivo, para a regularização das situações em análise, é a entrega da declaração modelo 3 de IRS de substituição, relativa aos anos em causa.