

Omissão legislativa e procedimento tributário – a propósito de um défice estrutural de concretização (*strukturell Vollzugsdefizit*) (Reflexões sobre o acórdão do *Bundesverfassungsgericht* de 09 de Março de 2004¹) *

1. No seguimento de uma solicitação do Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*), foi o Tribunal Constitucional Federal Alemão chamado a pronunciar-se acerca da conformidade constitucional de uma norma constante do *Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetze - EStG)* que sujeitava a tributação os ganhos auferidos resultantes de operações de especulação (*Spekulationsgeschäfte*), em respeito ao período de tributação relativo aos anos de 1997 e 1998.

A questão ganhou contornos de litígio após uma reclamação apresentada junto do Tribunal Tributário de Schleswig-Holstein — que a considerou improcedente —, com o fundamento de que a sujeição a imposto dos ganhos derivados de operações de especulação seria inconstitucional², pois haveria, em relação ao preceito material-substantivo que a fundamenta, um défice de concretização normativa que geraria uma desigualdade na tributação. Da decisão daquele tribunal foi interposto recurso para o Tribunal Financeiro Federal que, por sua vez, suspendeu o respectivo processo e, como dissemos, solicitou ao Tribunal Constitucional a pronúncia acerca da questão em apreço. Neste contexto, a questão colocada ao órgão máximo da jurisdição constitucional foi, em concreto, a seguinte:

se a norma em causa, em referência ao período de tributação de 1997 — na medida em que (i) colida com obstáculos estruturais de concretização (*strukturellen Vollzugshindernisse*) e (ii) possa malograr a adequada execução do crédito tributário gerando, assim, desigualdades —, é compatível com a Constituição.

Trata-se, como se vê, da questão jurídica da eventual violação do princípio da igualdade decorrente da omissão legislativa resultante da não concretização adequada de

¹ V. BVerfG, 2 BvL, 17/02, 09/03/2004, in <http://www.bundesverfassungsgericht.de/enstcheidungen>.

² Texto originalmente publicado em *Scientia Iuridica*, tomo LIII, n.º 298, 2004, páginas 105 e ss.

um artigo de um código substantivo. Tal omissão poderia consubstanciar um tratamento desigual para determinados sujeitos — os que auferissem rendimentos derivados da alienação de bens mobiliários em operações de especulação— em comparação com outros — os que auferissem outros rendimentos, nomeadamente os resultantes da alienação de bens imóveis (casos em que a omissão referida se não verificaria).

Deve-se salientar que as críticas ao preceito referido já não eram novas e não se pode dizer que o legislador tenha sido com elas apanhado desprevenido, na medida em que já por várias vezes os órgãos da Administração tributária e os próprios Tribunais tinham chamado a atenção para o problema ³.

2. Em relação ao princípio da igualdade, reitera o Tribunal que o seu significado, em matéria fiscal, passa pela circunstância de que os sujeitos passivos de imposto devem, juridicamente e de facto, ser tributados de forma igual. Esta exigência constitucional de não discriminação deve ser observada não apenas ao nível das normas substantivas — que constituem os fundamentos (legais) da tributação —, mas também ao nível das correspondentes normas adjectivas (processuais e procedimentais), através do estabelecimento de idênticas (*rectius*: igualitárias) formas de concretização e de execução das primeiras. Por conseguinte, reclama-se da parte do legislador uma adequada densificação das normas tributárias substantivas, verificando-se uma oposição estrutural entre o *Tatbestand* substantivo e as correspondentes normas tributárias adjectivas naqueles casos em que, mediante a aplicação destas, o crédito tributário não possa ser executado ⁴. Assim, e no que à matéria de procedimento tributário diz respeito, se existir uma contradição entre o âmbito normativo da norma substantiva tributária e a não concretização desse âmbito através das adequadas regras de cobrança — por exemplo, nos casos em que os sujeitos passivos forem objecto de distintos procedimentos de cobrança sem razão que o justifique —, a primeira poderá ser considerada inconstitucional, pois impende sobre o órgão densificador-concretizador das normas

² Para estes efeitos, “operações de especulação” seriam as resultantes da alienação de títulos de crédito, nos casos em que entre a data da realização e da aquisição dos mesmos não tivesse decorrido mais de 6 meses [V. art.º 23.º, n.º 1, parágrafo primeiro, alínea b) da *EstG.*].

³ Cfr. BVerfG, 2 BvL, cit., 17 e ss.

⁴ V. BVerfG, 2 BvL, cit., 65 e 66.

substantivas “abertas” (o legislador) um especial dever de evitar estas contradições, nomeadamente através de mecanismos especiais de cobrança como a instituição de mecanismos de retenção na fonte ou de pagamento de impostos por avença.

Nas situações em que esse especial dever não seja cumprido, corre-se o risco de uma ineficiência das normas jurídicas derivada da sua inexistente ou insuficiente concretização, falando-se, a propósito, em défice de concretização que, nos casos em que não seja meramente temporário ou conjuntural, se pode afirmar como um défice estrutural de concretização (*strukturellen Vollzugsdefizit*).

3. O estabelecimento desse défice passa pela consideração de obstáculos fácticos e jurídicos e poderá ser feito a partir de vários parâmetros:

a) em primeiro lugar, deve-se procurar averiguar se, existindo densificação, concretização e execução da norma tributária material ou substantiva, as formas de cobrança ou as “práticas tributárias” no quadro do desenvolvimento normal dos procedimentos tributários massificados, impedem ou colocam em causa a adequada arrecadação do tributo. Nestes casos, haverá uma contradição entre a norma substantiva e a norma adjectiva, que poderá inviabilizar o objectivo de atingir uma tributação justa. Interessará verificar, nomeadamente, (i) se à violação dos deveres de colaboração dos sujeitos passivos (v.g., não cumprindo as denominadas “obrigações acessórias declarativas”, o que se verificará quer nas situações de ausência de declarações, quer nas situações em que tais declarações, existindo, contêm, todavia, dados desconformes com a realidade) está ligada uma “alta probabilidade de descoberta” (*Entdeckungsrisiko*), e (ii) se os instrumentos especiais de verificação dessas declarações são habitual e regularmente aplicados ou se, pelo contrário, assumem carácter excepcional.

Assim, e porque na prossecução do objectivo de atingir e apreender a efectiva capacidade contributiva dos sujeitos passivos, as normas materiais devem estar em relação estreita com as normas adjectivas, nomeadamente as normas de procedimento, o direito procedimental deverá

ser aperfeiçoado de forma a que seja assegurada, no quadro das normais práticas administrativas, uma cobrança uniforme dos tributos, devendo tais formas de cobrança — e os inerentes instrumentos de controlo — estar adequados às normas substantivas. Pode-se indiciar um défice estrutural de concretização quando existam dificuldades efectivas de cobrança do tributo ⁵, que impeçam a aplicação da norma substantiva.

b) Em segundo lugar, também se deverá procurar saber se as formas de cobrança e de controlo se aplicam de forma uniforme e igualitária, pois haverá também défice estrutural de concretização se a tributação de determinadas manifestações de capacidade contributiva, em comparação com outras, apresenta falhas na aplicação e arrecadação.

4. Pois bem. A partir de tudo isto, decidiu o *BVerfG* que existe no caso em concreto um défice de cobrança e execução pois, por um lado, existe em relação a determinados rendimentos um baixo risco de a não declaração ou a falsidade das declarações dos sujeitos passivos serem descobertas ⁶, e, por outro lado, existem em relação a esses mesmos rendimentos diferenças substanciais em face de rendimentos de outros tipos ⁷. Por conseguinte, a norma em análise é inconstitucional, violando o princípio da igualdade e, por via disso, está ferida de nulidade ⁸. Tal inconstitucionalidade fica a dever-se à circunstância de, sendo da competência do legislador as relações entre as normas substantivas e as normas adjectivas ⁹, aquele, ao não efectuar a adequada concretização da norma referida, e ao violar o dever que sobre ele impende de correcta e igualitária concretização e densificação das normas que delas carecem, introduzir factores de desigualdade no âmbito da cobrança dos impostos.

⁵ V. *BVerfG*, 2 BvL, cit., 72.

⁶ V. *BVerfG*, 2 BvL, cit., 93.

⁷ V. *BVerfG*, 2 BvL, cit., 121.

⁸ V. *BVerfG*, 2 BvL, cit., 61.

⁹ V. *BVerfG*, 2 BvL, cit., 129. Em termos doutrinários, de resto, também é feita referência a uma *Rechtsanwendungsgleichheit*. Cfr, por exemplo, TIPKE / LANG, “*Steuerrecht*”, Otto Schmidt Vlg, 16.^a edição, Köln, 1998, 786 e ss.

5. Que comentário se nos oferece fazer a esta decisão, em referência ao ordenamento jurídico-constitucional e tributário português?

Deve-se começar por assinalar a sua relevância neste segmento do conhecimento jurídico. Não é comum a referência dos órgãos jurisdicionais, em particular, dos *Tribunais Constitucionais*, ao problema das omissões de concretização em matéria procedimental tributária.

Por outro lado, parece-nos conveniente fazer uma distinção entre duas situações aparentemente, mas apenas aparentemente, próximas: por um lado, aquelas situações em que não existe intervenção do legislador, sendo tal intervenção exigida constitucionalmente (a) e, por outro lado, aquelas situações em que a intervenção existe, contudo não é suficiente e adequada e, por via disso, introduz factores de desigualdade (b). No primeiro grupo de casos, falar-se-á em inconstitucionalidade por omissão; já no segundo, em inconstitucionalidade por acção.

Vejamos melhor estes aspectos.

a) São bastante frequentes as situações em que os órgãos do Estado, em concreto os órgãos legislativos, são o destinatário de um comando constitucional que tem por objectivo tornar as normas da Constituição aptas a produzir os seus efeitos. Aqui, pode-se dizer que, face aos dados jurídico-positivos e à jurisprudência do nosso Tribunal Constitucional, são maioritariamente relevantes, em termos de verificação de inconstitucionalidade por omissão, aquelas situações em que o legislador ordinário está obrigado a agir mediante uma imposição concreta emanada pelo legislador constituinte (norma constitucional impositiva). Vale isto por dizer que apenas naqueles casos em que a própria Constituição ordena (i) a determinado órgão (ii) a emanação de uma determinada norma jurídica — em regra uma lei, sendo usual a designação de *ordens de legislar*¹⁰ — é possível sindicá-la jurisdicionalmente a omissão resultante da eventual não actuação, podendo nestes casos falar-se, com propriedade, em omissão

¹⁰ V., a propósito da distinção em relação às *imposições legiferantes*, GOMES CANOTILHO, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2003, 1156.

constitucionalmente relevante ou em inconstitucionalidade por omissão ¹¹. Ora, bem vistas as coisas, não existe, na nossa Constituição, qualquer imposição concreta (e directa) dirigida ao legislador em matéria de procedimento tributário de liquidação e cobrança, pelo que dificilmente se poderia vislumbrar, deste enfoque, um desrespeito daquela.

Contudo, não apenas nestas situações se pode, com rigor, fazer referência à inconstitucionalidade por omissão. Também naqueles casos em que as normas constitucionais (não se configurando como normas impositivas em sentido estrito) não são, por si mesmas, suficientemente densas para que possam produzir os seus efeitos com plenitude — mas antes reclamam uma concretização nesse sentido —, a figura em questão pode ter relevância jurídica. Estamos a falar, em concreto, daqueles casos em que a norma constitucional é uma norma que carece de preenchimento através da adopção de medidas várias, legislativas e não legislativas, que a tornem exequível e sem as quais correrá o risco de não passar “letra morta”. Nestas situações, ficam os órgãos estaduais obrigados a tomar medidas no sentido de evitar que os preceitos mais abstractos previstos ao nível constitucional possam estar aptos a maximizar as suas potencialidades e possam, assim, despoletar a produção de todos os efeitos que, em potência, poderiam produzir.

Ora, neste sentido, o tema em análise, em referência ao mesmo tipo de rendimentos (recorde-se, os rendimentos derivados da alienação onerosa de certos bens mobiliários, como partes sociais), poderá ter uma importância acrescida. Com efeito, refere o n.º 1 do art.º 103.º da CRP que “o sistema fiscal visa a (...) repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, para acrescentar o n.º 1 do artigo seguinte que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades...”.

A partir de tudo quanto foi até aqui referido, não se torna difícil concluir que é obrigação do legislador densificar estas normas de modo a que os seus efeitos se possam,

¹¹ Também a doutrina coloca em relevo tal aspecto ao afirmar que “...as omissões legislativas inconstitucionais derivam do não cumprimento de imposições constitucionais em sentido estrito, ou seja, do não cumprimento das normas que, de forma (...) concreta vinculam o legislador à adopção de medidas legislativas concretizadoras da constituição”. Neste sentido, GOMES CANOTILHO, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2002, V. também, do mesmo autor, “Constituição dirigente e vinculação do legislador”, 2.ª edição, Coimbra editora, 2002, ... e VIEIRA DE ANDRADE, “Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2001, 380.

com plenitude, produzir e as suas finalidades se possam atingir, o que significa que, em relação aos rendimentos sob análise, devem ser consagradas:

(i) as adequadas regras de cobrança dos impostos relativos aos mesmos, o que passará, nomeadamente, pela tributação através da substituição tributária e retenção na fonte;

(ii) formas adequadas de controlo da veracidade dos dados constantes dos vários elementos que consubstanciam as obrigações acessórias dos sujeitos passivos (declarações, livros de registo e de contabilidade, etc.);

(iii) formas adequadas de controlo das omissões respeitantes a esses mesmos elementos.

Parece-nos que estas exigências estão suficientemente cumpridas.

Por um lado, em alguns casos, teve-se o cuidado de fazer impender a obrigação de retenção na fonte sobre entidades que, em princípio, terão uma relação menos ténue e mais fortalecida com o titular dos valores mobiliários (as entidades registadoras ou depositárias, em detrimento das entidades emitentes dos títulos) ¹²; Além disso, estão legalmente previstos, e com suficiente densidade, bastantes mecanismos de comunicação e de controlo que acrescem às obrigações genéricas de colaboração dos sujeitos passivos ¹³; Finalmente, estão previstos mecanismos suficientes e adequados de prevenção e repressão, nomeadamente ao nível criminal e contra-ordenacional, das condutas fiscais *elisivas* ¹⁴.

Se tais medidas legislativas encontram, na sua aplicação prática, obstáculos fácticos que escapam ao controlo do legislador, é questão relativamente à qual este pouco pode fazer, ainda para mais quando se tiver presente que não é devido à sua actuação ou omissão que tais obstáculos existem.

b) Diferentes de todos estes casos são aqueles em que o legislador actua e, actuando, introduz factores de desigualdade injustificada na tributação. Vejamos se e o

¹² Cfr. art.º 101.º, n.º 3 do CIRS.

¹³ Cfr., por exemplo, art.º s 120.º, 124.º e 125.º do CIRS. V. também, com interesse, ALBERTO XAVIER, “Conceito e natureza do acto tributário”, Almedina, Coimbra, 1972 e CASALTA NABAIS, “Direito Fiscal”, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2003, 300 e ss.

que se verifica no que diz respeito à tributação, em sede de IRS, dos ganhos resultantes da alienação onerosa de partes sociais, em comparação, a título exemplificativo, com os rendimentos derivados da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Quatro aspectos poderão aqui ser analisados como susceptíveis de introduzir factores de desigualdade na tributação dos tipos de rendimentos referidos; se tais factores de desigualdade são injustificados ou não, procuraremos averiguar adiante. Esses factores são os seguintes:

- em primeiro lugar, devemos considerar a obrigação de englobamento. A este propósito, impõe o CIRS a obrigação de englobamento para os rendimentos qualificados como mais-valias resultantes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis, enquanto para as mais-valias resultantes da alienação onerosa de partes sociais tal englobamento ou não existe de todo (casos em que os rendimentos sejam auferidos por não residentes) ou é facultativo (casos em que os rendimentos sejam auferidos por residentes) ¹⁵;

- em segundo lugar, devem ser trazidas à análise algumas considerações atinentes às taxas do imposto. Aqui, as diferenças são acentuadas, pois enquanto o primeiro tipo das mais-valias referidas está sujeito às taxas (progressivas) gerais do CIRS ¹⁶, já o segundo tipo está sujeito a uma “taxa especial” de 10%;

- em terceiro lugar, deve-se ter presentes as possibilidades de consideração parcial ou total dos rendimentos para efeitos de tributação e também a este propósito se podem apontar diferenças significativas. Com efeito, as mais-valias resultantes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis apenas são consideradas, para efeitos de tributação, em 50% do seu valor, enquanto, em oposição, as mais-valias resultantes da alienação onerosa de partes sociais são tributadas na sua totalidade ¹⁷;

- finalmente, chama-se a atenção para as regras de cálculo de cada uma das mais-valias. Assim, enquanto que nas mais-valias “imobiliárias”, entre outros aspectos, se deve ter em conta a actualização do respectivo valor de aquisição, tal não sucede no que respeita às mais-valias mobiliárias ¹⁸.

¹⁴ Cfr., por exemplo, art.º s 103.º, 113.º, e 116.º e ss. do RGIT (regime geral das infracções tributárias).

¹⁵ Cfr. art.º s 22.º e 72.º, n.º 3 do CIRS.

¹⁶ V. art.º 68.º.

¹⁷ Cfr. art.º 43.º, n.º 2 do CIRS.

6. Estaremos em presença de factores de desigualdade perturbadores que possam, à semelhança do que entendeu o *BVerfG*, conduzir à correspondente inconstitucionalidade da norma do CIRS que prevê a tributação dos rendimentos qualificados como mais-valias “mobiliárias”?

Parece-nos que não.

Parece ser de identificar uma tentativa levada a cabo por parte do legislador fiscal de procurar fazer com que a tributação dos rendimentos derivados da alienação onerosa de partes sociais não constitua um desincentivo às aplicações financeiras *lato senso* e um entrave ao sadio desenvolvimento do mercado de capitais. Neste sentido, entendeu-se que a sujeição de tais rendimentos às taxas gerais de IRS (recorde-se, progressivas) poderia ser penalizadora e fortemente desincentivadora, pelo que, a dois tempos, se optou por (i) não juntar esses rendimentos aos restantes rendimentos do sujeito passivo, a não ser que ele opte nesse sentido e, em consequência, (ii) sujeitá-los a uma taxa menos gravosa (como vimos, 10%). Ainda nesta linha de argumentação, será de considerar que, face à tributação substancialmente mais leve de que estes rendimentos são alvo, não se justificaria o benefício da consideração em apenas 50% do seu valor, aplicáveis às restantes mais-valias. Por conseguinte, parece que, neste aspecto, estão afastados os fantasmas de uma eventual tributação desigual injustificada e inconstitucional.

Quanto ao outro aspecto acima referido — a necessidade de actualização do respectivo valor de aquisição num caso e a desnecessidade no outro —, a conclusão parece-nos ser a mesma, embora com fundamentação diversa. Com efeito, na medida em que o caso mais visível de mais-valias “mobiliárias” — o resultante da alienação onerosa de acções — apenas está sujeito a imposto quando os respectivos títulos sejam detidos pelo seu titular durante menos de 12 meses (e daí se falar em “ganhos especulativos”, o que não acontece nas mais-valias “imobiliárias”), não se justifica a actualização, para efeitos de correcção monetária, do valor de aquisição de um título adquirido no próprio ano.

Em conclusão, entendemos que existem efectivamente factores de desigualdade introduzidos pelo legislador no tratamento das diversas espécies de mais-valias, mas tais factores de desigualdade são justificados pelo que será de afastar uma eventual

¹⁸ Cfr. art.º 50.º do CIRS.

inconstitucionalidade deles derivada. Como tal, não nos parece que a doutrina vertida no acórdão do *BVerfG* mereça, face ao nosso ordenamento jurídico, ter acolhimento.

Contudo, tal não lhe retira o importante valor norteador que uma decisão jurisprudencial de um tribunal superior pode encerrar, nem a pertinência das presentes reflexões.