

ARTIGOS

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

Espanha: Inconstitucionalidade da Declaração Tributária Especial. Doutrina sobre o dever de pagar impostos e a violação de Princípios Constitucionais a propósito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 73/2017, de 8 de junho

CARLOS GUÍMARO

Da adequação do paradigma da eGovernance na Administração Fiscal

RICARDO JOAQUIM FREITAS SALDANHA

Penhora de quinhão hereditário

ESTATÍSTICAS

CARLA RODRIGUES e DÁRIO AZEVEDO

Comentários às Estatísticas dos Impostos sobre o Rendimento

JURISPRUDÊNCIA

Anotação de Luís Borrego ao Acórdão do TJUE (Grande Secção) de 27 de junho de 2017, processo C-74/16, *Congregation de Escuelas Pías Provincia Betania contra Ayuntamiento de Getafe* – As isenções concedidas à Igreja Católica e as regras de auxílios de Estado

PARECERES

Parecer do CEF n.º 17/2017 – Artigo 51.º do CIRCS; sentido e alcance da expressão "sujeita e não isenta de IRC"; interpretação da relação existente entre as disposições constantes da alínea d) do n.º 1, n.º 2 e alínea b) do n.º 10, por Luís Borrego

Parecer do CEF n.º 24/2017 – Âmbito da expressão «Congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares» para efeitos das deduções de imposto previstas no artigo 21.º, n.º 2, alíneas d) e e), do Código do IVA, por Rui Laires

Parecer do CEF n.º 29/2017 – O Regime Fiscal do Trust, por José Maria Pires

[437] Janeiro > Junho de 2017

CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS E ADUANEIROS

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

[437] Janeiro > Junho de 2017

[437]

CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL



0 0 4 3 7

9 770870 34000 1



INCONSTITUCIONALIDADE DA DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA ESPECIAL. DOCTRINA SOBRE O DEVER DE PAGAR IMPOSTOS E A VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS A PROPÓSITO DO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 73/2017, DE 8 DE JUNHO¹

Juan Jesús Martos García
Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário
Universidade de Granada

Tradução de Manuel Faustino²

^[1] Este Estudo foi publicado, na sua versão original, na Revista NUEVA FISCALIDAD, Número 3, Julio-Septiembre 2017, ISSN: 1696-0173, Páginas 81-119, que muito gentilmente autorizou a sua publicação em português na Revista Ciência e Técnica Fiscal. É, pois, devido um merecido reconhecimento à Editorial DYKINSON, S.L., Madrid (ESPANHA), proprietária da Revista, ao Conselho de Redação, na pessoa do seu Presidente, o Professor RAFAEL CALVO ORTEGA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense, Madrid (ESPANHA), assim como ao seu Diretor, o Professor ISAAC MERINO JARA, Catedrático de Derecho Financiero Y Tributario, Universidade del País Vasco (ESPANHA).

^[2] Cumpre-me, e por maioria de razão, agradecer ao Autor deste Estudo, o Professor JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA, Professor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Granada (ESPANHA), a autorização que, para o traduzir e promover a sua publicação em Portugal, imediata e incondicionalmente me deu, mesmo sem nos conhecermos e sem antes termos tido qualquer tipo de relacionamento académico ou outro. Tratou-se de uma prova de confiança que muito me responsabiliza e que espero não desmerecer com o trabalho que aqui deixo, na dupla vertente de jurista e de interveniente ativo, por força das funções que então desempenhava no Banco de Portugal e das opções políticas que a isso conduziram, na aplicação dos três RERT que, entre 2005 e 2012, tiveram lugar em Portugal.

RESUMO

Desenvolve-se o regime jurídico da Declaração Tributária Especial, a doutrina do Tribunal Constitucional sobre o dever fundamental de pagar impostos e os impostos gerais, que fundamentou a declaração da sua inconstitucionalidade e efetua-se a análise dos princípios do art. 31.º, n.º 1 da Constituição Espanhola que nos leva a concluir pela sua violação.

Palavras-chave: DTE, Amnistia fiscal, Dever fundamental de pagar impostos, impostos gerais ou globais, princípios constitucionais, princípio da igualdade, princípio de capacidade contributiva, princípio de progressividade.

ABSTRACT

The author study the legal regime of the Special Tax Declaration, the doctrine of the Constitutional Court on the duty to contribute and the general taxes, which has justified its declaration of unconstitutionality, as well as a constitutional analysis of any fiscal amnesty in relation to the constitutional principles of art. 31.1 of the Spanish Constitution.

Key words: Special Tax Declaration, Fiscal Amnesty, Duty to contribute, taxes of general or global scope, constitutional principles, principle of equality, principle of economic capacity, principle of progressivity.

Sumário: 1. Introdução. 2. A Declaração Tributária Especial (DTE) do Real Decreto-Ley n.º 12/2012. Regime jurídico, natureza e efeitos jurídicos. 2.1 Configuração jurídica. 2.2 Natureza e efeitos no ordenamento tributário. 2.3 Natureza e efeitos no ordenamento criminal. 3. Declaração de inconstitucionalidade pelo uso do Real Decreto-Lei. Doutrina do Tribunal Constitucional sobre o dever fundamental de pagar impostos e os impostos globais ou gerais. 4. Amnistias fiscais, imperativo constitucional de luta contra a fraude e violação dos princípios constitucionais do art.º 31.º, n.º 1. 4.1. As amnistias fiscais face ao imperativo constitucional da luta contra a fraude e o princípio da justiça fiscal. 4.2. Princípio da igualdade. 4.3. Princípios da capacidade contributiva como critério da tributação e princípio da progressividade. 5. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade da DTE. 6. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

A amnistia fiscal como modalidade de regularização extraordinária de rendimentos não declarados foi uma forma utilizada por numerosos países do nosso entorno, como a França, Itália, Portugal, Grécia, Alemanha, Irlanda, Reino Unido ou Estados Unidos³.

Os relatórios da OCDE defendem-na como uma estratégia válida destinada a recuperar capitais ocultos, embora advirtam que deve considerar-se como uma medida excepcional⁴.

Contudo, apesar da sua utilização habitual em Direito Comparado e de contar com alguma aceitação por parte de uma instituição internacional relevante como a OCDE, provoca uma forte rejeição social.

E, de facto, encontramos-nos perante uma figura paradoxal. Por um lado, supõe uma repatriação de capitais que fortalece o sistema financeiro, oferecendo novos recursos que em última instância redundam em economia produtiva e, com isso, em crescimento económico e na criação de emprego. Além disso, ao exigir-se o pagamento de uma importância como contraprestação pela regularização extraordinária dos rendimentos, a Fazenda Pública obtém imediatamente uma receita adicional; e, conseqüentemente, ao reintegrarem na legalidade fiscal novos bens e direitos, também se alargam as bases tributárias e os contribuintes, com incidência positiva na receita a médio e a longo prazo.

[3] Assim, a taxa de tributação oscilou entre 25% na Alemanha e 5% em Portugal ou no Reino Unido, que não fixou nenhuma taxa especial, mas que praticamente amnistiou as sanções a quem optou por regularizar, o mesmo que fizeram a Irlanda ou os Estados Unidos. A receita obtida foi também muito diferente. Desde os 10.000 milhões de euros em Itália aos 1.260 do Reino Unido [em Portugal, nas três amnistias fiscais com a natureza da que aqui está em causa, os resultados foram mais modestos, mas, ainda assim, significativos, sobretudo na segunda e na terceira: 43,4 milhões (2005), 82,8 (2010) e 258,4 (2012). *Nota do Tradutor*]. GIL PECHARROMÁN, X. “*Amnistías fiscales, el falso ‘bálsamo’ que golpea a Europa*” *Diário el Economista*, 25 de abril de 2015.

[4] OCDE, 2000 “*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*”; y OCDE, 2010, “*Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*”.

Não obstante, e como diz o ditado, nem tudo o que luz é ouro. A amnistia fiscal provoca profundas reprovações morais e jurídicas. Com ela, o ordenamento jurídico oferece ao contribuinte incumpridor, com responsabilidade contraordenacional e, eventualmente, penal, a possibilidade de voltar à legalidade através do pagamento de uma importância, inferior, em qualquer caso, à que lhe teria correspondido se tivesse declarado os rendimentos nos prazos legais.

O incentivo aos incumpridores, reduzindo-lhes a tributação e anulando-lhes juros, encargos e sanções, supõe uma ofensa em relação aos que cumpriram, para os quais atuará como desincentivo ao cumprimento futuro das suas obrigações fiscais.

Coloca abertamente um confronto com os princípios tributários que inspiram e regem os ordenamentos jurídicos tributários modernos, acolhidos no artigo 31.^o da Constituição Espanhola e, em par-

[5] O n.º 1 do artigo 31.º da Constituição Espanhola de 1978, ao dispor que “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”, não tem paralelo na Constituição Portuguesa de 1976”, como reconhece CASALTA NABAIS, José, na sua obra “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina, Coimbra, 1998*”, pp. 462. Mas é precisamente este autor português que, na obra referida, colocando a par dos “direitos fundamentais” (com consagração expressa na Constituição) os “deveres fundamentais” (sem consagração expressa na Constituição), defende a tese, até hoje incontestada em Portugal, de que o dever de pagar impostos **é um dever fundamental** por constituir o contributo indispensável dos cidadãos (e empresas) para uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal* – um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte e daí que se não possa falar num pretensão *direito fundamental a não pagar impostos* (op. cit. pp. 679). Daí que, com base nesta tese, tenhamos adotado por traduzir a expressão “deber de contribuir” para a correntemente utilizada na linguagem tributária portuguesa expressão “dever fundamental de pagar impostos”. E tem ainda assento no extraordinário aprofundamento que o citado Autor faz nesta sua dissertação do conceito de “*capacidade contributiva*” e que o impôs na doutrina portuguesa, não obstante o reconhecimento da sua não integral coincidência com o conceito de “*capacidade económica*”, a nossa escolha daquele para a sua utilização uniforme na respetiva tradução. Imperou, pois, na nossa opção, para além de materialidade do conceito, uma perspetiva instrumental e de familiaridade dos leitores portugueses com estes conceitos, sem prejuízo das advertências que antes ficam feitas (*Nota do Tradutor*).

ricular, com os Princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade e da justiça tributária.

O Governo Espanhol recorreu, historicamente, a medidas desta natureza em momentos de dificuldades financeiras. No atual percurso democrático, foram aprovadas três amnistias fiscais em Espanha. A primeira, pela Lei n.º 14/1985, de 29 de maio, sobre o Regime Fiscal de Determinados Ativos Financeiros. Tratava-se da aquisição de títulos do Tesouro, sem penalização fiscal e com total anonimato. A segunda, pela Lei n.º 18/1991, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (IRPF), de 6 de junho, permitiu investir o dinheiro oculto num produto criado *ad hoc*, a Dívida Pública Especial, tornando possível que nem os rendimentos ou patrimónios emergentes fossem tributados, nem os rendimentos gerados estivessem sujeitos a tributação.

A terceira e última aconteceu em 2012, com a denominada **Declaração Tributária Especial (DTE)**, aprovada pela Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012 que, até 30 de novembro de 2012, permitiu a declaração de rendimentos, antes não declarados, com um pagamento de 10%. Este preceito veio a completar-se com a Lei n.º 12/2012, de 26 de dezembro, que aditou os n.ºs 6 e 7 à Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012, com efeito retroativo, desde o momento da entrada em vigor deste último⁶.

[6] Uma vez que a nossa análise tem por objeto a citada Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012, transcrevemos a sua redação final, após o aditamento que lhe foi feito pela Lei n.º 12/2012, seguindo-se, depois, a respetiva tradução (*Nota do Tradutor*):

“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición

de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012.

6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la DTE no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

La posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subrogue en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes o derechos y que no se integren en la base imponible de los impuestos a los que se refiere esta Disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición.

7. El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente. No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efec-

tos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial".

Versão em português:

“1. Os contribuintes do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, do imposto sobre as sociedades ou do imposto sobre o rendimento de não residentes que possuam bens ou direitos que não correspondam ao rendimento declarado nos referidos impostos, podem apresentar a declaração prevista nesta disposição com o objetivo de regularizar sua situação tributária, desde que tenham sido proprietários de tais bens ou direitos antes fim do último ano fiscal cujo prazo de declaração tenha terminado antes da sua entrada em vigor.

2. As pessoas e entidades referidas no número 1 acima devem apresentar uma declaração e pagar o montante resultante da aplicação ao valor da aquisição dos bens ou direitos referidos no parágrafo anterior, a percentagem de 10 por cento.

O cumprimento das disposições do parágrafo anterior determinará a não exigibilidade de penalidades, juros ou sobretaxas.

Juntamente com esta declaração, devem ser fornecidas as informações necessárias para identificar referidos bens e direitos.

3. O valor declarado pelo contribuinte será considerado como rendimento declarado para os fins estabelecidos no artigo 39.º da Lei 35/2006, de 28 de novembro, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas e de modificação parcial das leis dos Impostos sobre Sociedades, sobre o Rendimento de Não Residentes e sobre o Patrimônio, e no artigo 134.º do texto revisto da Lei do Imposto sobre Sociedades, aprovado pelo Real Decreto Legislativo n.º 4/2004, de 5 de março.

4. O estabelecido nesta disposição não se aplica relativamente aos impostos e prazos fiscais em relação aos quais a declaração e o pagamento tenham ocorrido após a administração tributária ter notificado o início de procedimentos de verificação ou investigação destinados à determinação das dívidas fiscais que lhes correspondam.

5. O Ministro das Finanças e Administrações Públicas aprovará o modelo de declaração, o local de apresentação e de pagamento, bem como o número de outras medidas necessárias para o cumprimento desta disposição.

O prazo para a apresentação das declarações e o respetivo pagamento terminará em 30 de novembro de 2012.

6. Quando o proprietário legal do bem ou direito objeto da DTE não residir em território espanhol e não coincidir com o proprietário real, este pode ser considerado o titular desde que se torne o proprietário legal dos bens ou direitos antes de 31 de dezembro de 2013.

A posterior aquisição da propriedade legal dos referidos bens ou direitos pelo proprietário real determinará que este se sub-rogue na posição daquele com referência aos valores e datas de aquisição dos bens ou direitos e que não e que não se integrem na base tributável dos impostos a que se refere esta Disposição Adicional, os rendimentos que são determinados no momento da referida aquisição.

7. O valor de aquisição dos bens e direitos sujeitos à declaração especial será válido para fins fiscais em relação aos impostos referidos no n.º 1 supra, a partir da data de apresentação da declaração e de pagamento da receita correspondente. No entanto, quando o valor de aquisição for superior ao valor normal de mercado dos bens ou direitos nessa data, para efeitos de futuras transmissões, somente as perdas ou, se aplicável, os rendimentos negativos serão considerados na medida em que excedam a diferença entre os dois valores.

A DTE foi regulamentada pela Portaria n.º HAP/1182/2012, de 31 de maio⁷, que integrava algumas clarificações, materiais e de procedimento, necessárias ao seu cumprimento. Além disso, a Direção-Geral dos Tributos (DGT) emitiu diversos entendimentos administrativos com data de 27 de junho e 11 de outubro de 2012, sobre várias questões interpretativas.

O seu quadro normativo completou-se no plano penal com a redação dada ao art.º 180.º, n.º 2 da LGT pela Disposição Final Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012, atualmente transposta com alguma nuance para o art.º 252.º da LGT; e, posteriormente, com a Lei Orgânica⁸ n.º 7/2012, que modificou o art.º 305.º do Código Penal (CP) que regula o crime fiscal e incorporou o tipo agravado do art.º 305.º bis CP.

Não eram necessários dotes de adivinhação para intuir que a DTE, aprovada unilateralmente pelo Governo em 2012 mediante o Real Decreto-Lei, com forte rejeição dos restantes grupos parlamentares, seria objeto de recurso para o Tribunal Constitucional.

Em nenhum caso, serão dedutíveis as perdas por deterioração ou correções de valor correspondentes aos bens e direitos sujeitos à declaração especial, nem as perdas resultantes da transmissão de tais bens e direitos quando o comprador for uma pessoa ou entidade vinculada pelos termos, sejam dedutíveis, estabelecido no artigo 16.º do Texto Revisto Lei do Imposto sobre as Sociedades, aprovado pelo Real Decreto Legislativo n.º 4/2004, de 5 de março.

Quando forem objeto de declaração bens ou direitos cuja propriedade corresponda parcialmente a rendimentos declarados, os referidos bens ou direitos devem manter para fins fiscais o valor que tinham antes da apresentação da declaração especial”.

[7] Em espanhol *Orden Ministerial*. Face à respetiva hierarquia normativa, pareceu-nos que a Orden corresponde, na hierarquia normativa portuguesa, à Portaria (*Nota do Tradutor*).

[8] Lei para cuja aprovação a Constituição Espanhola (CE) exige maioria absoluta dos deputados dos Cortes na votação final global. Em Portugal também está consagrada constitucionalmente a “lei orgânica”, no n.º 3 do art.º 112.º da CRP, estando tipificada no n.º 2 do art.º 166.º as matérias que exigem essa forma legislativa. Trata-se também de leis que exigem um procedimento agravado para a sua aprovação, designadamente a aprovação final global por maioria absoluta dos deputados em efetividade de funções, nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 168.º e fiscalização preventiva reforçada, de harmonia com o n.º 4 do art.º 278.º (fiscalização preventiva) e n.º 3 do art.º 136.º (veto político do Presidente da República) (*Nota do Tradutor*).

O recurso por inconstitucionalidade foi apresentado em 15 de junho de 2012 pelos deputados do grupo socialista⁹ e o Acórdão, cinco anos depois, aí está.

Trata-se do Acórdão n.º 73/2017, de 8 de junho, que declarou a inconstitucionalidade da DTE ao considerar inapropriado o instrumento formal utilizado, o Real Decreto-Lei, entendendo que com ele se infringe o dever de pagar impostos. Mas o Acórdão vai mais longe e formula algumas ideias das quais ¹⁰se pode inferir que, no entender do Tribunal Constitucional, qualquer amnistia fiscal, passada, presente ou futura, viola os princípios constitucionais do art.º 31.º, n.º 1, da CE.

Ao longo deste trabalho vamos expor o regime jurídico da DTE. Analisaremos a doutrina do Tribunal Constitucional sobre o dever de pagar impostos e os impostos gerais ou globais, que justificou a sua declaração de inconstitucionalidade. Desenvolveremos o que o Tribunal Constitucional sugeriu, mas não quis aprofundar: a inconstitucionalidade de qualquer amnistia fiscal futura por violar os princípios da igualdade, capacidade contributiva e progressividade; e finalizaremos expondo os efeitos jurídicos que a sua inconstitucionalidade comporta.

[9] O grupo socialista também apresentou um recurso contencioso administrativo perante a Audiência Nacional contra Portaria HAP/1182/2012 que o regulamentou, que foi rejeitado pelo Despacho da Audiência Nacional de 19 de novembro de 2012, considerando que o PSOE carecia de legitimidade ativa prevista no artigo 19.º da Lei n.º 29/1998, de 13 de julho, reguladora da jurisdição contencioso-administrativa. Posteriormente, o próprio grupo socialista apresentou um recurso de cassação perante o Supremo contra o citado Despacho, que igualmente foi rejeitado pelo Acórdão 4453/2012, de 25 de fevereiro, por falta de legitimidade do partido para impugnar uma norma regulamentar.

[10] Em Espanha, as decisões dos Tribunais superiores são proferidas em “SENTENCIA” e em “AUTO”. Na terminologia processual portuguesa, o termo “sentença” está reservado para as decisões jurisprudenciais de primeira instância. As dos tribunais superiores (Relação, Supremo e Constitucional) são designadas por “Acórdão”. A opção de tradução foi, pois, naturalmente a de acórdão para “sentencia”. Quanto a “Auto”, tratando-se de uma resolução interlocutória, pareceu-nos adequado traduzir por “Despacho” (*Nota do Tradutor*).

2. A DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA ESPECIAL (DTE) DO REAL DECRETO-LEI N.º 12/2012. REGIME JURÍDICO, NATUREZA E EFEITOS JURÍDICOS

2.1. CONFIGURAÇÃO JURÍDICA

A DTE era opcional, permitindo ao contribuinte regularizar rendimentos não declarados no prazo e forma legais no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares residentes (IRPF), no imposto sobre as sociedades (IS) ou no IRNR (imposto sobre o rendimento de não residentes), quantificado como a diferença entre o valor de seus ativos e direitos e os rendimentos declarados oportunamente nos períodos fiscais não prescritos¹¹.

Como ficou sublinhado no Relatório da DGT de 27 de junho de 2012, “[o contribuinte] *deve declarar todos os ativos ou direitos que possui e que não correspondam aos rendimentos declarados. No entanto, no caso de o contribuinte poder provar que a propriedade dos bens ou direitos corresponde a exercícios prescritos, ele pode declarar apenas os bens ou direitos cuja propriedade corresponde a exercícios não prescritos*”.

[11] Em Portugal a lei tributária distingue a figura da *prescrição* da figura da *caducidade*. Reserva a primeira para regular o prazo de cobrança das dívidas tributárias já certas, líquidas e exigíveis e utiliza a segunda para regular o prazo dentro do qual a administração tributária deve tornar certa, líquida e exigível (liquidar) a dívida tributária (cfr. artigos 45.º e 46.º da LGT portuguesa). Em Espanha utiliza-se a figura da *prescrição* para ambas as situações (cfr. artigo 66.º da LGT espanhola). Estando em causa, na DTE, impostos diretos (IRPF, IS e IRNR), sujeitos a autoliquidação ou heteroliquidação, julgamos que poderíamos traduzir “prescrição” do texto original por “caducidade”, considerando que esta apresentação do estudo se destina preponderantemente a leitores portugueses. Optámos, no entanto, por manter a tradução literal, considerando o quadro jurídico tributário espanhol e a compreensividade neste da figura da prescrição, além do desconhecimento por aquele, pelo menos no direito tributário, da figura da caducidade. Note-se, no entanto, que os dois prazos não correm em simultâneo: o prazo de prescrição para cobrança da dívida apenas se inicia no dia seguinte àquele em que termine o prazo para pagamento voluntário do imposto – artigo 67.º, 1 da LGT espanhola (*Nota do Tradutor*).

A apresentação do DTE implicou o pagamento de 10% dos rendimentos não declarados correspondentes a anos fiscais não prescritos.

Logicamente, os ativos e direitos de que o contribuinte era titular em períodos já prescritos não poderiam ter sido adquiridos com rendimentos posteriores, correspondentes a períodos que ainda podiam ser comprovados. Por conseguinte, os rendimentos despendidos na sua aquisição já não podiam ser tributados pela Administração, uma vez que tinha prescrito o seu direito como resultado da passagem do tempo e a inação daquela. Consequentemente, esses rendimentos já estavam regularizados, de modo que não podiam legalmente estar sujeitos a uma nova regularização através da DTE¹².

Em relação ao prazo de prescrição, era de 4 anos em questões fiscais e 5 anos no plano criminal. A Lei Orgânica n.º 7/2012 sobre a reforma do Código Penal (CP) ainda não tinha entrada em vigor e, portanto, o art.º n.º 305.º, bis, que incorporou o crime agravado contra a Fazenda Pública, com pena de 2 a 6 anos, ao qual corresponde um período de prescrição de 10 anos, de acordo com o art.º 131.º do CP ainda não fora aditado. Consequentemente, naquela data, o prazo de prescrição para todas as infrações fiscais era de 5 anos, o que significava que os períodos não prescritos remontavam a 2006 se houvesse um crime fiscal e a 2007 se não houvesse.

Devia comprovar-se a propriedade dos bens e dos direitos antes do final do último período fiscal cujo prazo de declaração tivesse

[12] A única taxa aplicável foi de 10%. Apesar do facto de nos meios de comunicação social e até mesmo no Parlamento (consulte-se o Congresso Plenário dos Deputados de 27 de setembro de 2016, debate sobre a Proposta de Lei do Grupo Parlamentar dos Cidadãos relativa à garantia de que os beneficiários da DTE serão tributados efetivamente a 10%), um grupo político ter mencionado que apenas houve uma tributação de 3%, a verdade é que isso se deve à exclusão dos ativos e direitos de propriedade do contribuinte relativos aos períodos já prescritos. Assim, dos 40 mil milhões de euros que foram declarados, apenas 1,193 milhões foram arrecadados, ou seja, aproximadamente 3% do valor total de todos os bens e direitos.

terminado antes de 31 de março de 2012. Portanto, para os contribuintes no IRPF, IS ou IRNR cujos períodos tributários coincidem com o ano civil, o que é a situação normal, a propriedade devia ser comprovada com referência a 31 de dezembro de 2010, uma vez que o correspondente prazo de declaração para o ano de 2011 terminaria após 31 de março de 2012. Em relação ao dinheiro sujo, bastava o seu depósito em conta corrente ocorrer antes de 30 de novembro de 2012.

Nem todos os contribuintes nem todas as bases tributáveis eram elegíveis para a DTE. A possibilidade de regularização extraordinária foi restringida aos sujeitos passivos em IRPF, IS e IRNR, que fossem titulares de ativos de origem lícita não justificados fiscalmente.

As bases tributáveis não declaradas de impostos diferentes dos impostos sobre o rendimento, como o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o Imposto sobre as Transmissões Patrimoniais Onerosas (ITPO), os Impostos Especiais ou o Imposto sobre o Património (IP), entre outros, não podiam aproveitar da DTE; nem tão pouco o Imposto sobre as Sucessões e Doações (ISD) que, apesar de tributar a obtenção de rendimento, não foi incluído na Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012.

A apresentação da DTE podia provocar indiretamente a regularização do IP de 2007 a 2011 que tivesse de ser regularizado, com as taxas do art.º 27.º LGT; e, se os limites do crime fiscal tivessem sido excedidos, também o de 2006, desde que os ativos já fossem detidos nesses anos e seu valor obrigasse a apresentar o imposto.

Da mesma forma, deveria ser regularizado, com as taxas do art.º 27.º da LGT o ISD. Assim, se os ativos fossem provenientes de uma herança recebida entre 2007 e 2010, ou também, em 2006, se houvesse crime fiscal, o herdeiro, sujeito passivo deste imposto, não poderia apresentar esses rendimentos na DTE¹³.

[13] Questão diferente seria a da regularização mediante a DTE dos rendimentos do falecido não declarados no IRPF e não prescritas, faculdade que o Real Decreto-Lei

A regularização desses rendimentos seria efetuada com recurso ao mecanismo ordinário do art.º 27.º da LGT.

Em qualquer caso poderia ser extremamente complicado comprovar a origem do rendimento ou do património não declarado, uma vez que é possível que a ou as operações que o geraram tivessem sido desenhadas para não deixar rasto (pagamento em dinheiro vivo, ausência de documentação que as comprovem, etc.).

Era possível, e a regulamentação assim o exigia, que fossem identificados os bens ou direitos objeto de regularização. Uma coisa, porém, é identificá-los e outra, distinta é comprovar a proveniência do dinheiro que permitiu a sua aquisição, circunstância a que nem o Real Decreto-Lei n.º 12/2012, nem o seu desenvolvimento regulamentar, se referiam. Além disso, em relação ao dinheiro depositado em contas correntes, o desenvolvimento regulamentar adotou uma posição muito tolerante, bastando a sua mera declaração, evidenciando que se privilegiava antes de tudo a necessidade de arrecadação de receita.

2.2. NATUREZA E EFEITOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Esta particular configuração da DTE leva-nos à sua natureza jurídica. A Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012 guardou silêncio sobre a mesma e foi a Portaria HAP/1182/2012 que se lhe referiu, embora de modo com certeza confuso.

O art.º 1.º sublinhava que “*constitui declaração tributária sem que a sua apresentação tenha por finalidade a prática de um ato de liquidação tributária por parte da Administração, em conformidade com os art.ºs 101.º e 128.º e seguintes da LGT*”. Assimilou a sua natureza

n.º 12/2012 outorgaria. FALCÓN Y TELLA, R. “*Las fórmulas transitorias de regularización establecidas por el Real Decreto Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%*”, Quincena Fiscal, n.º 8/2012.

jurídica à de uma autoliquidação *sui generis*, ao assinalar que “*participava da natureza jurídica das autoliquidações tributárias a que se refere o art.º 120.º da LGT sem que a mesma possa entender-se reconduzível à autoliquidação de uma obrigação tributária exigível anteriormente*”, sendo esta última circunstância certamente discutível se se atender às consequências jurídicas que envolve.

O relatório da DGT de 27 de junho de 2012 considerou que a norma anterior tinha de ser interpretada em conformidade com o art.º 68.º, n.º 1, alínea c) da LGT, que estabelece que o prazo de prescrição do direito da Administração para determinar a dívida tributária se interrompe “*por qualquer atuação credível do obrigado tributário conducente à liquidação ou autoliquidação da dívida tributária*”. Como a DTE não podia considerar-se “*conducente à autoliquidação de uma obrigação anteriormente exigível*”, a DGT concluía afirmando que não interrompe o prazo de prescrição das obrigações de IRPF, IS ou IRNR previamente exigíveis.

Todavia, este efeito – não interrupção da prescrição – convivía com outro particularmente relevante: a valorização do património injustificado constante da DTE era considerada rendimento declarado corretamente, no tempo e na forma, para efeitos de IRPF, IS ou IRNR.

Nesta linha, o terceiro ponto da Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei 12/2012 dispôs que não era possível considerá-los como ganhos patrimoniais injustificados do IRPF – art.º 39.º – ou como bases não declaradas no imposto sobre as Sociedades – art.º 13.º da TRLIS – efeito jurídico reiterado pela Portaria n.º HAP/1182/2012 que, além disso, acrescentou que as obrigações não cumpridas no IRPF, IS ou IRNR em relação a esses rendimentos ficariam regularizadas.

Tenha-se em conta que a Disposição Adicional Única da Lei Orgânica n.º 7/2012, que alterou o Código Penal, estabeleceu que “*serão consideradas declaradas dentro do prazo estabelecido no regime jurídico de cada imposto relativamente a cada período fiscal a que*

devam ser imputados os rendimentos inicialmente não declarados regularizados através da DTE “.

A regulamentação da DTE considerava que o rendimento que constituía essa obrigação declarativa pretérita devia ser tido como declarado corretamente dentro do prazo, sem que pudesse ser considerado acréscimo patrimonial injustificado no IRPF, ou como base¹⁴ não declarada no IS. Portanto, neste aspeto, a obrigação tributária seria entendida atempada e completamente cumprida, mesmo que se determinasse um montante de imposto significativamente inferior ao que lhe teria correspondido teria correspondido no pressuposto da sua declaração correta dentro do prazo.

Por outro lado, porém, a apresentação da DTE não interromperia o período de prescrição para que a Administração determinasse a matéria coletável e liquidasse a possível dívida tributária correspondente a esses períodos de imposto em relação ao excesso de rendimentos não declarados.

A natureza da DTE não é a de um imposto¹⁵ autónomo. Com base nestes efeitos, uma primeira alternativa em relação à natureza da DTE seria considerar que se estava perante um perdão de toda a dívida tributária que pudesse ter-se constituído previamente no

[14] Variação patrimonial positiva na terminologia do Código do IRC português (*Nota do Tradutor*).

[15] Os termos “imposto” e “tributo” utilizam-se, em linguagem corrente, muitas vezes em sinonímia. Num estudo científico a questão é mais problemática. No original o Autor utiliza o termo espanhol “tributo”. A LGT espanhola, logo no seu artigo 2.º, como, embora em formulação distinta, o faz a LGT portuguesa no seu artigo 3.º, integra nos “tributos” os impostos, as taxas e as contribuições especiais, com noções similares. A DTE, como os RERT em Portugal, poderão não ser um imposto em sentido estrito. Em qualquer caso, nunca poderiam ser conceptualmente configurados como taxa ou contribuição especial. E se em nenhuma espécie pudessem integrar-se, também, no quadro conceptual atual, se não poderiam denominar “tributos”, já que estes, pelo menos para a LGT espanhola, constituem um “*numerus clausus*”. Desde modo, e sem prejuízo da conclusão a que o Autor legitimamente chegue sobre a natureza jurídica da DTE, opta-se pela tradução de “tributo”, do espanhol, para o “imposto” em português sempre que tal se afigure mais consentâneo com a realidade em causa (*Nota do Tradutor*).

IRPF, IS ou IRNR, acrescendo-lhe a isenção de responsabilidade administrativa e criminal; perdão este, logicamente condicionado ao consequente pagamento de um imposto especial de 10% do valor dos bens e direitos declarados.

No entanto, esta conceção apresenta alguns problemas. Para além de, nos termos do art.º 75.º da LGT, qualquer perdão da dívida de imposto dever ser feito no quadro de uma norma legal, a obrigação de pagar 10% não pode ser entendida como um imposto autónomo, nem sequer como uma prestação pecuniária pública.

Sobre o conceito de imposto, o Acórdão do TC n.º 185/1995, no seu Fundamento Jurídico 3º, afirmou que “(...) *os impostos, na perspectiva constitucional, são prestações pecuniárias coativas, que se satisfazem, direta ou indiretamente, aos entes públicos, com a finalidade de contribuir para o financiamento das despesas públicas*”; e, mais tarde, o Acórdão do TC 276/2000, de 16 de novembro, em cujo Fundamento Jurídico 4º completou o conceito anterior, adicionando “(...) *que incidem sobre um pressuposto de facto ou o facto tributário revelador de capacidade estabelecido por lei*”.¹⁶

O citado Acórdão n.º 185/1995, de 14 de dezembro, no seu Fundamento Jurídico 3.º, definiu o conceito de prestação pecuniária de carácter público como “*uma imposição coativa da obrigação pecuniária ou, o que é o mesmo, o estabelecimento unilateral da obrigação de*

[16] O conceito de imposto foi tratado por um amplo setor doutrinal, podendo consultar-se, a título de exemplo: ADOLFO MARTÍN, “*Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la reciente jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional*” Revista Española de Derecho Financiero, 106, 2000; VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. “*Tributos y obligaciones tributarias*” en *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004; GARCÍA NOVOA, C. “*El concepto constitucional de tributo: Una visión al cumplirse 25 años de la Constitución*”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor CALVO ORTEGA*, Tomo I, Lex Nova, 2005; VARONA ALABERN, J.E. “*Concepto de tributo y principio de capacidad económica*», Revista Española Derecho Financiero, *Civitas*, 135, 2007. MARTOS GARCÍA, J.J. “*Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular: a propósito de la nueva redacción del art.6.3 LOFCA y de la propuesta de transformación del IVTM*” Quincena Fiscal, 10, 2011.

pagar por parte do poder público sem a concordância da vontade do sujeito chamado a satisfazê-la”.

Mais tarde, nos Acórdãos n.ºs 182/1997, de 28 de outubro e 233/1999, de 13 de dezembro, o Tribunal Constitucional claramente distingue entre imposto e prestações pecuniárias de caráter público, considerando-se o primeiro conceito uma modalidade de receita pública que se subsumiria no segundo¹⁷.

Qualquer prestação pecuniária pública, imposto ou não, é marcada pela **coatividade**, que é imposta no quadro de uma norma legal, de modo que, uma vez produzido o pressuposto de facto, a obrigação constitui-se.

Além disso, se a prestação pecuniária pública tem natureza contributiva e, portanto, responde ao dever constitucional pagar impostos para financiar a despesa pública prevista no art.º 31 da Constituição espanhola, tal como imposto também deveria recair sobre manifestações de fortuna, deveria respeitar o princípio da capacidade contributiva como fundamento da tributação para que fosse constitucional¹⁸.

No caso da DTE, o pressuposto que de facto denuncia a capacidade contributiva reveladora e que justifica o pagamento de um imposto seria tributar um rendimento anteriormente obtido e não declarado em períodos fiscais prévios no IRPF, IS ou IRNR, evidenciado na titularidade de um património injustificado; e essa circunstância já tinha causado o nascimento da obrigação tributária correspondente no respetivo imposto.

[17] Designadamente a propósito de prestações em princípio devidas pela Segurança Social e que, por dificuldades financeiras sistémicas, o Estado impôs às entidades empregadoras, em determinadas circunstâncias (cf. Ac. n.º 182/1997, Fundamento Jurídico 16.º) – (*Nota do Tradutor*).

[18] MARTÍNEZ LAGO M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª edición, Iustel, 2004, pag.72; AGUALLO AVILLÉS, A.; BUENO GALLARDO, E. “*Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art.º 31 CE*” en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2007, pag.58, 62 y 63.

O pagamento de 10% que o DTE implicava não se impunha legalmente como realização de um pressuposto de facto que denunciava fortuna. Não está presente a dimensão da coatividade. Por isso, quando o incumpridor apresentou a DTE não se estava perante uma nova tributação ou um novo imposto, nem sequer perante uma prestação pecuniária pública, como resultado da realização de um orçamento de facto que revela riqueza.

Conforme sublinhado pelo **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, no Fundamento Jurídico 3^o**¹⁹, a DTE “*não cria uma nova figura fiscal (a natureza voluntária da regularização não é compatível com a característica da coatividade das prestações pecuniárias de natureza tributária), limitando-se a estabelecer uma forma excepcional de regularização de dívidas fiscais pendentes, exigíveis e não declaradas no âmbito do IRPE, IS e IRNR. Para isso, consagra uma forma especial de quantificação do rendimento não declarado (com base no preço ou valor da aquisição dos ativos ou direitos de que se seja titular que não tenham correspondência nos rendimentos oportunamente declarados), sujeitando-os a uma taxa específica de imposto (10 por cento)*”.

E nem sequer estamos perante uma figura cuja natureza jurídica poderia ser equiparada à de uma sobretaxa, em particular, a sobretaxa por declaração apresentada fora do prazo prevista no art.º 27.º da LGT. A DTE partilha com aquela o objetivo de encorajar o pagamento quando este ocorre espontaneamente, embora fora do prazo de pagamento voluntário e normal. No entanto, ao contrário daquela, não prevê o pagamento da dívida em atraso juntamente com possíveis juros (compensatórios ou de mora) e a própria sobretaxa, calculada como uma percentagem do montante do imposto. Com a DTE, o Executivo renunciou a cobrar a dívida devida e ofereceu ao contribuinte como um incentivo para regularizar atipi-

[19] O texto integral deste Acórdão pode ser lido no Boletín Oficial del Estado (España) n.º 168, de 15 de julho de 2017, páginas 62270 a 62283. (Nota do Tradutor)

camente a sua situação tributária, o pagamento de 10% dos seus rendimentos não declarados.

O incumpridor ainda tinha a possibilidade de regularizar a sua situação de forma ordinária, mediante o pagamento da taxa correspondente ao rendimento efetivamente não declarado, mais a aplicação da sobretaxa do art.º 27.º da LGT e, se houvesse transcorrido mais de um ano, juros de mora. Na realidade, desde que não existisse um procedimento prévio da administração fiscal ou judicial, durante esse período em que a DTE foi permitida, o contribuinte poderia optar por regularizar a sua situação com recurso ao art.º 27.º da LGT ou através da nova via prevista excepcionalmente e por um período limitado através da própria DTE.

Este requisito de voluntariedade espontânea na apresentação da declaração, não induzido por um procedimento administrativo prévio, e tendo em conta o que acima se expõe, leva-nos a qualificar a **DTE como uma regularização extraordinária**. A conduta exigida implicava, para o incumpridor, um certo grau de arrependimento, a vontade de regularizar a sua situação, o que seria um argumento adicional para justificar a ausência de responsabilidade administrativa e, se aplicável, criminal.

Trata-se de uma regularização, entendida em sentido amplo como a retificação ou correção de um incumprimento fiscal prévio²⁰ ou, como sublinhou o Supremo Tribunal nos seus acórdãos n.ºs 1336/2002, de 15 de julho e 30 de abril de 2003, o que o torna regular, põe em ordem uma situação anterior de incumprimento. Assim sucede quando se considera o rendimento declarado corretamente, regularizando a sua situação anterior.

O seu caráter extraordinário, que, por sua vez, o diferencia da normal regularização previsto no art.º 27.º da LGT, assenta em três argumentos.

[20] GÓMEZ MORUELO, C. “Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal” Quincena Fiscal, nº especial septiembre 2017.

Em primeiro lugar, porque foi acompanhado por uma novação da obrigação tributária e um perdão parcial da coleta.

Em segundo lugar, porque considerar o rendimento não declarado oportunamente, mas declarado mais tarde na DTE, declarada dentro do prazo. Como GÓMEZ MORUELO assinalou, “*a DTE consiste em equiparar a declaração fora de prazo a uma declaração dentro do prazo, assumindo de certa forma a ficção de que é uma declaração com efeitos “ex tunc”, isto é, uma declaração de “então”, entendido como tal o momento da declaração devida. Aspeto que condiz, além disso, com o efeito por ela atribuído de não interromper a prescrição de obrigações antes exigíveis, cuja regularização se pretende*”²¹.

Uma terceira causa, como consequência das anteriores, seria que não seriam exigíveis as obrigações materiais acessórias previstas no ordenamento jurídico no caso de incumprimento do prazo, tais como sobretaxas ou juros de mora.

Finalmente, uma última característica da natureza extraordinária dessa regularização seria o tempo limitado que foi dado ao incumpridor para poder aproveitá-la.

Portanto, o DTE foi um procedimento de regularização extraordinário que implicou uma **novação objetiva, extintiva e legal das obrigações tributárias não prescritas derivadas de rendimentos exigíveis e não declarados no IRPF, IS ou IRNR; novação que supôs a extinção ou perdão parcial da dívida e que também abrangeu o prazo voluntário para a pagar.**

- a) Novação objetiva (art.º 1203.º do Código Civil), porque apenas o seu objeto varia, mantendo nos mesmos termos as figuras do devedor e do credor.
- b) Novação extintiva (art.ºs 1204.º e 1207.º do Código Civil), porque a obrigação principal material (coleta), as obrigações

[21] GÓMEZ MORUELO, C. “Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal” Quincena Fiscal, n.º especial septiembre 2017.

materiais acessórias decorrentes do incumprimento do prazo de pagamento daquela (juros e sobretaxas) e até as possíveis sanções correspondentes, foram extintas e foram substituídas pelo pagamento de 10% do valor de aquisição dos ativos e direitos declarados. Assim o assinala o Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, no seu Fundamento Jurídico Terceiro quando indica que tal pagamento “*como sua coleta, substitui e extingue as obrigações tributárias pendentes para aqueles impostos (IRPF, IS e IRNR) , em todas as suas eventuais componentes possíveis, ao excluir a exigência de juros de mora pelo atraso no pagamento e dos encargos devidos pela apresentação fora de prazo de declarações com imposto a pagar e, finalmente, da aplicação das sanções, administrativas ou criminais, que poderiam eventualmente aplicar-se às infrações que poderiam ter sido incorridas*”.

- c) Novação legal porque estabelecida por lei, requisito essencial dado que, de acordo com o art.º 18.º da LGT, o crédito fiscal é indisponível, exceto se a lei estabelecer o contrário.
- d) Novação que envolveu uma extinção ou perdão parcial da coleta, que também deve ser estabelecida de acordo com os art.ºs 8.º, alínea k) e 75.º da LGT por uma lei; com efeito, olhando para as taxas aplicadas no IRPF à taxa que corresponderia no IS, o pagamento de 10% dos bens e direitos declarados representa um valor consideravelmente menor.
- e) Novação que afetava o período de cumprimento voluntário. Não só haveria um perdão parcial da dívida, como se lhe acrescentou um novo período de pagamento voluntário da nova dívida, com termo em 30 de novembro de 2012. A apresentação da DTE e o pagamento correspondente neste novo prazo implicava uma equiparação jurídica com a declaração de rendimentos relativa ao período fiscal em que deveriam ter sido cobrados e o conseqüente pagamento do imposto no período voluntário, o que justificava que não fosse necessária uma sobretaxa e, se fosse o caso, juros de mora.

Conforme referido pelo próprio Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, nos seus Fundamentos Jurídicos Terceiro b) e Quarto, através da DTE “*consume-se um perdão parcial da obrigação principal tributária e um perdão total das consequências acessórias*”.

Por outro lado, o facto de inicialmente não se conhecer a dívida fiscal pendente por rendimento não declarado não afetaria a natureza jurídica do DTE. Note-se que a obrigação que seria objeto de novação e que seria parcialmente perdoada seria inicialmente indeterminada. No entanto, isso não implica que não fosse uma obrigação determinável e certa, bastando para a sua quantificação conhecer o rendimento não declarado, circunstância que se verificaria com a apresentação da DTE²². Naquele momento seria possível saber qual o montante da dívida e, conseqüentemente, o equivalente perdão parcial.

2.3. NATUREZA E EFEITOS NO DIREITO PENAL

A DTE ofereceu ao incumpridor uma regularização extraordinária de rendimentos não declarados no IRPF, IS ou IRPF (apenas nestes, não noutros), que consistiu em pagar uma parte em troca do perdão do restante da obrigação material principal, bem como das obrigações acessórias associadas ao incumprimento tempestivo. Não se exigiu o pagamento do imposto, juros mora, sobretaxas ou sanções, mas simplesmente e como estímulo, um valor específico que seria ainda menor do que a coleta do imposto correspondente. Em suma, podia-se regularizar a situação fiscal, sem terem que se reparar completamente os danos causados, como seria exigido em caso da regularização normal e de acordo com a natureza desta.

[22] En sentido contrario se manifiesta SÁNCHEZ HUETE, M.A. “*Medidas Tributarias anticrisis en España: Análisis específico de la amnistía fiscal*” Revista de Derecho (Valdivia), 26-1, 2013

Mas não há dúvida de que um instrumento como a DTE foi especialmente interessante para os contribuintes que haviam defraudado quantidades consideráveis; e nesse sentido, de acordo com o art.º 305.º do CP, não seriam poucos os casos em que a responsabilidade penal poderia estar presente. Por conseguinte, não é apenas necessário esclarecer os efeitos no nível administrativo, mas também, e especialmente, no âmbito criminal.

A regularização espontânea por parte do contribuinte, sem procedimento prévio administrativo, tem consequências favoráveis ao abrigo do art.º 305 do CP que regula o crime fiscal.

Na redação anterior à Lei Orgânica n.º 7/2012, configurava-se, no seu n.º 4, como causa de desculpa que implicava absolvição²³. Apesar da regularização, o comportamento do arrependido permaneceu típico, ilícito e culposo, embora não fosse punível por meras razões de política criminal.

Tratava-se do que a doutrina penalista denomina retificação pós-delito voluntária ou autodenúncia em linha com as teorias jurídico-penais da reparação, desistência ou arrependimento ativo. Dá-se com isso relevo a uma atuação positiva posterior à comissão do crime, a regularização, que evita a condenação numa pena para reparar o dano causado.

A reforma operada no preceito pela Lei Orgânica n.º 7/2012 deu nova configuração legal à regularização tributária como o reverso do crime que neutraliza completamente o desvalor da conduta – declaração completa e verdadeira – e o desvalor do resultado – pagamento integral da dívida tributária – deixando de

[23] A Circular 2/2009 da Fiscalía General del Estado considerava que “*Las previsiones a que se refieren los párrafos cuarto del art.º 305 y tercero del art.º 307 del Código Penal, constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad, dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento posdelictivo positivo*”.

ser uma causa de desculpa absolutória, para passar a ser causa justificadora. Com ela, como se fazia notar na Exposição de Motivos desta Lei, “*faz-se desaparecer o ilícito derivado do incumprimento inicial da obrigação tributária e assim se reflete na nova redação do tipo criminal que liga a esse retorno à legalidade o desaparecimento da reprovação penal*”.

De acordo com os critérios anteriormente adotados pelo Supremo Tribunal nos seus Acórdãos n.ºs 611/2009, de 29 de maio e 340/2012, de 30 de abril, há um “*retorno completo à legalidade que põe termo à lesão provisória do bem jurídico protegido produzido pela fraude cometida com o cumprimento inicial das obrigações fiscais*”²⁴.

Mas juntamente com esta reconfiguração dogmática da regularização em Direito Penal, a Lei Orgânica n.º 7/2012 introduziu outra alteração na redação do art.º 305.º do CP. Anteriormente, para neutralizar o desvalor do resultado, só era necessário o pagamento integral do imposto. A partir desta reforma, passou a exigir-se a apresentação de uma declaração completa e verdadeira – desvalor da ação – e, além disso, o pagamento integral da dívida tributária – desvalor do resultado – o que significa adicionar-lhe o montante dos encargos e, sendo caso disso, os juros de mora.

[24] Apesar desta reforma legal do art.º 305.º do CP, existem diversos autores que continuam a considerar que o n.º 4 deve ser considerado como uma causa de desculpa absolutória. Assim, ESPIGADO GUEDES considera que “o legislador não pode converter esta opção de tributação numa causa de justificação ou de exclusão da ilicitude sob o pretexto de arrecadar. A exclusão do art.º 305.º, n.º 4, do CP não deve entender-se como um pleno retorno à legalidade, nem, conseqüentemente, ser uma causa de justificação, de atipicidade ou não tipificação, mas uma causa de desculpa absolutória, que não faz um juízo precipitado da conformidade da conduta ao direito, apenas, ao contrário, o seu caráter típico, ilícito e culposo, embora não punível em atenção a circunstâncias supervenientes de colaboração com a Fazenda Pública, quer dizer, por razões de política criminal”. En “*«Amnistia fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017*” Diario LA LEY, n.º 9030/2017, de 27 de julio, Editorial Wolters Kluwer.

O pagamento da dívida tributária resultante da regularização espontânea e extemporânea ao abrigo do art.º 27.º da LGT, desde que os rendimentos regularizados sejam verdadeiros e completos nesse período, determinará a não consumação do ilícito penal por infração fiscal. Ainda que ambos os âmbitos, tributário e penal, apresentem algumas diferenças no conceito e no regime de regularização²⁵, a verdade é que elas estão relativamente coordenadas nesses casos.

No entanto, essa coordenação vacilou com o DTE e o consequente pagamento de 10%. Ao não ter que pagar toda a dívida, nem sequer a coleta, pode-se considerar que o defraudador não repõe o dano causado, o desvalor do resultado não é neutralizado e, conseqüentemente, o crime fiscal do art.º 305.º, n.º 4 do CP confirma-se.

No plano criminal, conforme sublinhado pelos Acórdão do Supremo Tribunal n.ºs 1336/2002, de 15 de julho e 30 de abril de 2003, regularizar é converter em regular, colocar em ordem. No caso de uma dívida, de uma situação não cumprida, colocar em ordem significa pagar, cumprir, não podendo dizer-se que se regularizou a situação pelo mero facto de, anos após o incumprimento, se reconhecer a fraude praticada; isto é equivalente à apresentação da declaração complementar sem pagamento, quando a mesma, por outro lado, já foi revelada pela atividade de inspeção da Administração. Regularizar implica um comportamento espontâneo, atual e positivo por parte do devedor, que assume não apenas um incumprimento anterior, mas também os encargos que normalmente se aplicam a uma situação como a causada por tal atitude. Esta é a razão pela qual o ordenamento jurídico decide fazer equivaler esse comportamento ao que tivesse satisfeito a dívida tributária

[25] Para confrontar o regime da regularização no âmbito tributário e penal, recomendamos a leitura de GÓMEZ MORUELO, C., “*Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal*” Quincena Fiscal, n.º especial septiembre 2017.

dentro do prazo. Portanto, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal, o pagamento parcial não poderia ser considerado uma regularização²⁶.

O Executivo introduziu na LGT o art.º 180.º, n.º 2, através da Disposição Final Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012 que deixou nas mãos da Administração a não apreciação do crime desde que o contribuinte tivesse *regularizado a sua situação tributária através do reconhecimento e pagamento integral da dívida tributária*. Verificado este, o procedimento administrativo continuaria sem comunicação à autoridade judicial ou ao Ministério Público²⁷.

Este preceito provocou numerosas críticas. Por um lado, DEL ROSAL BLASCO questionou a sua constitucionalidade pelo fato de parecer pretender que seja a Administração tributária a determinar se aprecia uma causa de desculpa em matéria penal, atribuindo funções judiciais a quem não correspondem, o que seria inconstitucional²⁸.

Outros autores, como BLANCO CORDERO, IGLESIAS CAPELLAS ou ESPEJO POYATO, consideraram que a regularização

[26] Em termos similares se expressou a Fiscalía General del Estado na sua Circular n.º 2/2009, quando expressou o entendimento de o pagamento parcial apenas “pode suscitar a apreciação da circunstancia atenuante de diminuição ou reparação do dano do art.º 21.º, n.º 5, do CP, de importância graduável atendendo à vontade da conduta reparadora e às possibilidades e esforços efetuados pelo sujeito passivo para reparar os danos provenientes da sua ação”.

[27] A redação do artigo 180.º, n.º 2 da LGT dada pela Disposição Final primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012, previa que: “*Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación*”.

[28] DEL ROSAL BLASCO, B. “*Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012*”, La Ley, 7525, 2102.

extraordinária teria efeitos fiscais, mas não criminais²⁹. Interpretaram que o único efeito prático da nova redação do art.º 180.º, n.º 2 da LGT seria o de que a administração tributária se absteria de comunicar os factos quer à autoridade judicial quer ao Ministério Público, mas tal não implicaria uma exoneração de responsabilidade criminal ao considerar que com a DTE não poderia beneficiar-se da causa de justificação do art.º 305.º, n.º 4 do CP, uma vez que o “*reconhecimento e pagamento integral da dívida tributária*” não se verifica; embora deva reconhecer-se que a falta de denúncia administrativa e de matéria probatória dificultariam extraordinariamente uma possível sentença condenatória.

O conteúdo do art.º 180.º, n.º 2 da LGT, reformulado posteriormente pela Lei n.º 34/2015, de 21 de setembro, de modificação parcial da LGT, foi transferido com alguma matização para o art.º 252.º da LGT, onde permanece em vigor desde 1 de outubro de 2015³⁰. De qualquer forma, com a sua aprovação, o que foi claramente demonstrado foi o desejo do Executivo, ao desenhar a DTE, de isentar não apenas da responsabilidade administrativa, mas também criminal, aqueles que a ela aderissem, além da técnica que para o efeito utilizou.

[29] IGLESIAS CAPELLAS, “*La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*” *Revista CEF de Contabilidad y Tributación*, 341-342, 2011; BLANCO CORDERO, I., “*Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 2012*” en la obra colectiva *La Amnistía fiscal*, Tirant lo Blanch, 2012, pag.105; ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, 2013, pag. 83.

[30] O primeiro parágrafo do art.º 252.º da LGT dispõe que “*La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*”.

Então, uma pergunta se coloca: como dar corpo a esta vontade tendo em conta o quadro normativo existente? Penalmente, era obrigatório aplicar o art.º 305.º, n.º 4, do CP – como causa de desculpa primeiro ou como causa de justificação na sua redação posterior – para isentar da responsabilidade criminal o defraudador que apresentou a DTE, já que ele não estaria reparando totalmente o dano causado.

A reação do legislador veio com a Disposição Adicional Única da Lei Orgânica n.º 7/2012, de reforma do Código Penal, que reiterou, desta vez no plano criminal, considerando “*declarados dentro do prazo estabelecido no quadro normativo de cada impor em relação a cada período imposto a que devam imputar-se, os rendimentos inicialmente não declarados regularizados através da DTE prevista na Disposição adicional primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012*”.

No entanto, conforme salientado pelo **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, Fundamento Jurídico 5º, d)**, “*Também não é admissível, contrariamente ao que está indicado na Exposição de Motivos do Real Decreto-Lei n.º 12/2012, que estamos perante uma situação semelhante à da exoneração de responsabilidade penal determinada por regularizações fiscais voluntárias feitas antes do início de procedimento de inspeção tributária ou das quais se apresente queixa ou reclamação pertinente (seção VII). Neste tipo de regularizações, o que está excluído são as consequências punitivas emergentes do incumprimento das obrigações tributárias, mas não há exoneração do cumprimento da obrigação de pagamento da dívida fiscal pendente no momento da regularização. O sistema previsto na disposição adicional controvertida não se limita a excluir as consequências incidentais da responsabilidade fiscal, isto é, os juros de mora exigíveis devido ao atraso no cumprimento da obrigação tributária, as possíveis sanções decorrentes das infrações cometidas ou, quando aplicável, as sobretaxas devidas pelo cumprimento voluntário tardio; também exclui, de forma muito importante, a própria responsabilidade tributária gerada e pendente de cumprimento*”.

Aliás, já antes o próprio **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, nos seus Fundamentos Jurídico 3º, b) e 4º**, realçara que, através da DTE *“se concede um perdão parcial da obrigação tributária principal e perdão total das consequências acessórias”*.

Ora bem, se a obrigação fiscal nova³¹, se transforma, reduzindo-se a dívida total para 10% do valor dos bens e direitos objeto da DTE, então poderia interpretar-se que se estaria a pagar toda a nova dívida e não uma parte da dívida já extinta, sendo aplicável o art.º 305.º, n.º 4, do CP que exoneraria o contribuinte da responsabilidade criminal por delito fiscal. Assim parece posicionar-se o **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, no seu Fundamento Jurídico 3º**, ao dizer que o pagamento de 10% *“a título de coleta, substitui e extingue as obrigações tributárias pendentes para esses impostos (IRPF, IS e IRNR), em todos os seus possíveis componentes, ao excluir a exigência de juros de mora por atraso no cumprimento da obrigação tributária, as sobretaxas pela apresentação extemporânea declarações de autoliquidação, e, finalmente, sanções, administrativas ou penais, que poderiam eventualmente aplicar-se às infrações em que se poderia ter incorrido”*.

Admitido a novação da obrigação tributária, a ausência de responsabilidade penal poderia ser considerada como consequência superveniente; consequência ajustada ao espírito do Real Decreto-Lei n.º 12/2012 e à vontade do Governo.

Por tudo o que precede, consideramos que **a natureza jurídica da DTE foi a de uma regularização extraordinária de rendimentos não declarados, novação objetiva prévia, extintiva e legal das obrigações derivadas das devidas no IRPF, no IS ou no IRNR; novação que implicava uma remissão ou perdão parcial da dívida fiscal pendente e que fixou o prazo voluntário para o seu pagamento, considerando que com o pagamento de 10% ocorria um completo e verdadeiro reconhecimento e pagamento da dívida tributária,**

^[31] De novação (*Nota do Tradutor*).

impedindo a exigibilidade de responsabilidade penal pelo crime fiscal do art.º 305.º do CP.

Em qualquer caso, esta ausência de responsabilidade penal limitava-se ao crime fiscal e não abrangia outros possíveis ilícitos que o contribuinte pudesse ter cometido relacionados a esses rendimentos, como o branqueamento de capitais; e neste sentido, é particularmente interessante uma linha de jurisprudência do Supremo Tribunal, exposta, entre outros, no seu Acórdão n.º 974/2012, de 5 de dezembro, que considera que os bens procedentes de uma infração fiscal (dívida tributária não paga) provêm de uma atividade criminal anterior para fins de branqueamento de capitais, pelo que a mera posse do valor defraudado já poderia ser constitutiva de tal crime³².

3. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA APLICAÇÃO DO REAL DECRETO-LEI. DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE O DEVER DE PAGAR IMPOSTOS E IMPOSTOS DE ALCANCE GLOBAL OU GERAL

Um dos motivos alegados no recurso de inconstitucionalidade da Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012, que aprovava a DTE, era o veículo normativo inadequado usado, ou seja, a via formal através da qual se incorporou no nosso ordenamento jurídico tributário.

Como é habitual, quando, entre os motivos de recurso, se coloca a utilização inapropriada do Real Decreto-Lei em matéria de im-

[32] Neste sentido também BLANCO CORDERO, I. “*Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 2012*” en la obra colectiva *La Amnistía fiscal*, Tirant lo Blanch, 2012. Contra esta posição, FALCÓN Y TELLA, R. “*La reforma del Código Penal: La nueva concepción de responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este en el blanqueo de capitales*” *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2011; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “*Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal*” *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 155, 2012; e FERRÉ OLIVE, J.C. “*Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: Fraude, regularización y blanqueo de capitales*” *Revista CEF de contabilidad y Tributación*, 372, 2014.

postos, o Tribunal Constitucional geralmente aborda a questão e, se observa uma violação do art.º 86.º, n.º 1, declara a inconstitucionalidade do preceito, evitando desta forma pronunciar-se sobre as questões substantivas levantadas.

Esta foi a forma de proceder que se seguiu no Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, onde, depois de explicar sua doutrina sobre os limites materiais do uso do Real Decreto-Lei em matéria fiscal, declarou inconstitucional e nulo o preceito que continha a DTE por violar o referido art.º 86.º, n.º 1, da CE.

Como é sabido, a disposição anterior limita o uso do Real Decreto-Lei no sistema tributário aos casos de necessidade extraordinária e urgente e limita seu uso a certos assuntos, entre eles, os direitos, deveres e liberdades dos cidadãos regulados no Título I da nossa Constituição. Isto foi declarado pelo Tribunal Constitucional em numerosas resoluções – Acórdãos n.ºs 182/1997, de 28 de outubro; 11/2002, de 17 de janeiro; 137/2003, de 3 de julho; 108/2004, de 30 de junho; e 189/2005, de 7 de julho; 100/2012, de 8 de maio; 83/2014, de 29 de maio; 139/2016; e 73/2017, de 8 de junho, entre outros – elaborando uma doutrina que estabelece a necessidade do Real Decreto-Lei respeitar os dois limites declarados: um limite formal ou pressuposto habilitante – necessidade extraordinária e urgente – e um limite material ou de conteúdo – que não afete o dever de pagar impostos consagrado no art.º 31.º, n.º 1, da CE.

O **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho**, ignora na sua análise se o Real Decreto-Lei cumpre o limite formal ou o pressuposto habilitante, ou seja, se a sua aprovação é justificada porque se estar numa situação de necessidade extraordinária e urgente.

De acordo com a sua anterior jurisprudência – Acórdãos do TC n.ºs 29/1982, de 31 de maio; 182/1997, de 28 de outubro; 111/1983, de 2 de dezembro; 182/1997, de 28 de outubro; e 137/2003, de 3 de julho e, mais recentemente, 27/2015 e 29/2015, ambos de 19 de fevereiro: *“Para controlar a concorrência do pressuposto habilitante da necessidade extraordinária e urgente (...) é necessário analisar dois*

elementos: em primeiro lugar, os motivos que, tendo sido levados em consideração pelo Governo na sua aprovação, foram explicadas de forma fundamentada (...) e, em segundo, a existência de uma conexão necessária entre a situação de urgência definida e a medida concreta adotada para lhe fazer frente”³³.

Parece que o **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho**, presumiu a verificação da necessidade extraordinária e urgente no momento da aprovação do Real Decreto-Lei n.º 12/2012. Lembre-se de que, em 2012, o país estava sob uma grave crise económica e as contas públicas apresentavam um défice extremamente preocupante, sendo a medida diretamente direcionada para reverter essa situação. Por conseguinte, parecia evidente que o cenário e a medida adotada correspondiam perfeitamente ao pressuposto necessário para aprovar um Real Decreto-Lei: situação de urgência e medida destinada a revertê-la.

Por conseguinte, centrou-se em analisar se o Real Decreto-Lei n.º 12/2012 tinha respeitado os limites materiais previstos para o seu uso em matéria tributária. A doutrina constitucional pode ser resumida nos seguintes pontos:

1. O dever de pagar impostos é um dos direitos, deveres e liberdades dos cidadãos regulados no Título I da nossa Constituição, por isso é um limite material do Decreto-Lei em conformidade com o art.º n.º 83.º da CE.
2. O Tribunal Constitucional tem adotado uma posição ponderada sobre o uso do Decreto-Lei em questões fiscais, de modo a que não seja totalmente proibido, mas também não permite ao Executivo usá-lo indiscriminadamente. Para isso, exige que não altere o regime geral ou os elementos essen-

^[33] Os Acórdãos do TC n.ºs 27/2015 y 29/2015, ambos de 19 de fevereiro, apreciaram a ausência dessa extraordinária e urgente necessidade, o que determinou a declaração de inconstitucionalidade dos respetivos Reais Decretos leis sob recurso.

ciais dos impostos que afetem o dever fundamental de os pagar³⁴.

3. O conteúdo do dever fundamental de pagar impostos está relacionado com o princípio da capacidade contributiva como critério de tributação. Isso decorre dos Acórdãos do TC n.ºs 182/1997, Fundamento Jurídico 7.º; 100/2012, Fundamento Jurídico 9.º; 139/2016, Fundamento Jurídico 6.º; 35/2017, Fundamento Jurídico 5.º; e 73/2017, Fundamento Jurídico 2.º, entre outros, quando afirmam que isso viola o art.º 86.º, n.º1, da CE *“qualquer intervenção ou inovação normativa que, pela sua natureza qualitativa ou quantitativa, altere significativamente a posição o obrigado a pagar de acordo com sua capacidade contributiva em todo o sistema tributário”*. De acordo com a jurisprudência do próprio Tribunal Constitucional – entre outros dos Acórdãos do TC n.ºs 134/1996 Fundamento Jurídico 6.º, 137/2003 Fundamento Jurídico 6.º, 108/2004 Fundamento Jurídico 7.º e 189/2005 Fundamento Jurídico 5.º-, o princípio da capacidade contributiva como critério de tributação não precisa ser projetado em cada imposto em particular, mas em todo o sistema tributário. Não será exigível que todos e cada um dos impostos do nosso or-

[34] Acórdão do TC n.º 189/2005, de 7 de julho, Fundamento Jurídico 7.º *“(…) sobre a utilização dos limites materiais do Decreto-Lei temos mantido sempre uma posição equilibrada que evite posições extremadas, de tal modo que a “cláusula restrito do art.º 86.º, n.º 1, da Constituição (“não poderão afetar…”) deve ser entendida de tal modo que nem reduza a nada o Decreto-Lei, que é um instrumento normativo previsto na Constituição... nem permita que, através de Decreto-Lei, se regule o regime geral dos direitos, deveres e liberdades do Título I” (Acórdãos do TC n.ºs 111/1983, de 2 de dezembro, Fundamento Jurídico 8.º; 60/1986, de 20 de maio, Fundamento Jurídico 4.º; 182/1997, de 28 de outubro, de 28 de outubro, Fundamento Jurídico 6.º; 137/2003, de 3 de julho, Fundamento Jurídico 6.º; e 108/2004, de 30 de junho, Fundamento Jurídico 7.º). Posição que nos levou a concluir que o Decreto-Lei “não pode alterar nem o regime geral nem os elementos essenciais do dever fundamental de pagar impostos” o que exige concretizar “como se contra definido esse dever na Norma fundamental, concretamente no artigo 31.º, n.º 1 da CE”*.

denamento tributário modulem a carga tributária de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. No entanto, de modo algum está em causa que esse requisito possa estar ausente de todos eles; pelo contrário, será essencial modular a carga de acordo com o critério da capacidade económica em alguns deles, para conseguir que o princípio da capacidade contributiva como critério de tributação seja projetado em todo o sistema. Caso contrário, seria impossível alcançar tal desiderato.

4. É necessário determinar que impostos afetarão a carga tributária, afetando assim o dever de pagar impostos; e o Tribunal Constitucional responde que serão os impostos de alcance global geral, reiterando em todas as suas pronúncias o IRPF como um imposto geral ou global por antonomásia, pilar estrutural do ordenamento tributário, que afeta especialmente a determinação da carga tributária, integrando estruturalmente o dever fundamental de pagar impostos.

Assim, o **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, Fundamento Jurídico 3.º**, seguindo os Acórdãos do TC n.ºs 19/2012, de 15 de fevereiro, Fundamento Jurídico 3.º; 134/1996, de 22 de julho, Fundamento Jurídico 6.º; 182/1997, de 20 de outubro, Fundamento Jurídico 9.º; 46/2000, de 14 de fevereiro, Fundamento Jurídico 6.º; 137/2003, de 3 de julho, Fundamento Jurídico 7.º; e 189/2005, de 7 de julho, Fundamento Jurídico 8.º, entre outros, afirma que *“o IRPF é um dos pilares estruturais”* ou um dos *“instrumentos básicos”* do sistema tributário espanhol; através deste imposto *“a personalização da distribuição da carga tributária no sistema fiscal é realizada de acordo com os critérios da capacidade contributiva, igualdade e progressividade, o que o torna um elemento fiscal fundamental para garantir que nosso sistema tributário cumpre os princípios de justiça fiscal impostos pelo art.º 31.º, n.º 1, da*

CE”, bem como “os objetivos de redistribuição do rendimento (art.º 131.º, n.º 1, da CE) e de solidariedade (art.º 138.º, n.º 1, da CE)”. Tal pressupõe que qualquer alteração substancial na configuração dos elementos essenciais do IRPF poderia alterar a forma como a carga tributária é distribuída pela generalidade das pessoas singulares que apresentam uma capacidade contributiva suscetível de tributação”.

Nesse sentido, o **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, Fundamento Jurídico 3º**, continua a reconhecer o imposto sobre as sociedades como um imposto global ou geral, sublinhando que “(...) o IS pode ser considerado, juntamente com o IRPF, como outro dos instrumentos básicos do sistema tributário e, concretamente, da tributação direta em Espanha. Este é outro imposto global sobre o rendimento, embora neste caso de pessoas coletivas, que, com a sua integração com o IRPF, complementa o imposto com um dos mais importantes índices de capacidade contributiva: o rendimento. Desta forma, também serve o objetivo de personalizar a distribuição da carga tributária de acordo com os critérios da capacidade contributiva e da igualdade, contribuindo para o cumprimento dos princípios da justiça fiscal e os objetivos de redistribuição do rendimento”.

Para completar este pequeno grupo de impostos escolhidos pelo nosso Tribunal Constitucional como impostos de alcance global ou geral, devia incluir-se o IVA como um imposto geral sobre o consumo.

Pelo contrário, o Tribunal Constitucional qualificou expressamente como impostos de âmbito específico numerosas figuras, entre as quais se destacam: O imposto sobre Sucessões e Doações (Acórdão do TC n.º 189/2005); o imposto de 3% sobre a regularização dos ativos do balanço (Acórdão do TC n.º 189/2005); o imposto especial de consumo sobre álcool e bebidas (Acórdão do TC n.º 137/2003); o imposto especial sobre determinados meios de transporte (Acórdão do TC n.º

108/2004); taxa (imposto) sobre o jogo (Acórdão do TC n.º 71/2008); o Imposto sobre atos legais documentados (Acórdão do TC n.º 7/2010) .

5. Finalmente, uma vez apurado que o Decreto-Lei regula um imposto que afeta o dever fundamental de pagar impostos, seria necessário determinar a natureza e o alcance do regulamento que contém e se altera os seus elementos essenciais.

O Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, Fundamento Jurídico 3º estabelece que a DTE afeta os elementos essenciais do IRPF, IS e IRNR. Extinguiu e substituiu as obrigações tributárias exigíveis pelo pagamento de uma taxa de 10% dos rendimentos declarados, com perdão parcial da obrigação material principal e perdão total das obrigações acessórias e da responsabilidade administrativa por infração fiscal e criminal por crime fiscal.

Além disso, considerou que se tratou de um quadro normativo geral, que permitiu a regularização de qualquer tipo de rendimento não declarado, independentemente da sua natureza, em qualquer um desses três impostos, desde que a sua propriedade pudesse ser comprovada antes do termo da data prevista. Nesse sentido, ao analisar o alcance do quadro normativo, ignorou como um fato relevante que o número de contribuintes que aderiram à DTE foi certamente pequeno em relação ao conjunto de contribuintes tributados nesses três impostos³⁵.

Depois de recordar o Acórdão do TC n.º 189/2005, em que considerou inconstitucional a parte do Real Decreto-Lei

[35] “(...) ainda sem desconhecer que o número de sujeitos passivos beneficiários da regularização pode não ser muito numeroso, decide ter em conta os efeitos sobre o sistema tributário no seu conjunto, atendendo mais ao número de destinatários, à repercussão sobre sujeitos que, por a ela não aderirem, dela não beneficiaram” TRIAN REYES, B. “Límites a los decretos leyes: STC 73/2017, de 8 de junio, sobre la amnistía fiscal” Actualidad Administrativa n.º 9/2017, Editorial Wolters Kluwer.

n.º 7/1996, que alterou o regime tributário dos incrementos e diminuições patrimoniais no IRPF, conclui que, da mesma forma, a DTE aprovada pelo Real Decreto-Lei n.º 12/2012 deve ser qualificada como inconstitucional, por ter afetado a essência do dever fundamental de pagar impostos destinados ao financiamento das despesas públicas enunciado no art.º 31.º, n.º 1, da CE, violando o art.º 86.º, n.º 1 da CE.

Uma vez exposta a doutrina do Tribunal Constitucional sobre os limites materiais do uso do Real Decreto-Lei no âmbito fiscal, queremos chamar a atenção sobre dois aspetos do argumento jurídico seguido pelo **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho**, em relação à doutrina do dever fundamental de pagar impostos e dos impostos de alcance global ou geral, que mostram a dificuldade que se enfrenta ao tentar concretizá-la³⁶.

Notemos, em primeiro lugar, que pela primeira vez que o Tribunal Constitucional se apoia em dados de cobrança em termos relativos para fundamentar a classificação dos impostos submetidos a juízo de alcance geral ou não. Assim, no Fundamento Jurídico 3º, observa que *“Além disso, recorrendo aos dados oficiais sobre receitas fiscais do ano de 2010 (Relatório anual de cobrança fiscal da Agência Tributária), verifica-se que do total da receita fiscal (159.536 milhões de euros) o IRPF representou 41,98%, o IS 10,15% e o IRNR 1,61%. Os dados anteriores permitem confirmar que, como o Tribunal recordou no seu Acórdão n.º 19/2012, de 15 de fevereiro, Fundamento Jurídico 3.º, citando jurisprudência anterior (Acórdãos do TC n.ºs 134/1996, de 22 de julho, Fundamento Jurídico 6.º; 182/1997, de 20*

[36] A alteração de jurisprudência sobre a constitucionalidade do Decreto-Lei em matéria tributária que se produziu com o Acórdão do TC n.º 182/1997, de 28 de outubro, desloca a análise para um terreno, o dever fundamental de pagar impostos, que não é de fácil solução. MARTÍN QUERALT, J. *“La amnistía es inconstitucional por la forma ... y por el fondo Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 Junio de 2017, Sala Pleno, no recurso 3856/2012”* Carta Tributaria n.º 28/2017, N.º 28, Editorial Wolters Kluwer.

de outubro, Fundamento Jurídico 9.º; 46/2000, de 14 de fevereiro, Fundamento Jurídico 6.º; 137/2003, de 3 de julho, Fundamento Jurídico 7.º e 189/2005, de 7 de julho, Fundamento Jurídico 8.º, entre outros), o IRPF se apresenta como um dos “pilares estruturais” ou uma das “peças básicas” do sistema tributário espanhol (...). Por outro lado, o IS pode ser considerado, juntamente com o IRPF, como outra das peças básicas do sistema tributário e, especificamente, da tributação direta em Espanha. Trata-se de outro imposto global sobre a renda, embora neste caso de pessoas coletivas, que, com a sua integração com o IRPF, complementa a tributação de um dos índices da capacidade contributiva”.

Com esta fundamentação, o Tribunal parece desenhar uma linha futura para manter esta jurisprudência num cenário hipotético em que estes impostos, que atualmente qualifica como de alcance geral ou global – IRPF, IS e IVA – fossem excluídos do nosso ordenamento ou reduzissem a sua receita a valores residuais. Seria suficiente substituí-los por aqueles que oferecessem um melhor comportamento no plano da receita.

No entanto, isso conduzir-nos-ia a outras questões: a receita em termos relativos seria a única variável a ter em conta para qualificar um imposto de alcance global ou geral ou deveria ser ponderada com outras? Neste último caso, com quais?

A partir de que peso (percentagem) no total anual da receita dos impostos se qualificaria um imposto como de alcance geral? Este dado seria muito importante, uma vez que serviria para retirar ou conceder esta qualificação, com as extraordinárias consequências jurídico-constitucionais que implicaria.

A segunda questão que merece um comentário é a qualificação do IRNR no **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho**, relativamente a essas duas grandes categorias de impostos – de alcance geral ou de alcance específico – criadas pelo próprio Tribunal Constitucional, atendendo à sua incidência no dever fundamental de pagar impostos. O Acórdão que vimos analisando, qualifica-o

inicialmente como um imposto de alcance específico, e depois envolve-se em algumas subtilezas que são difíceis de entender e com as quais não podemos concordar.

Entende que “considerado isoladamente” não pode ser qualificado como um imposto de alcance geral, mas *“a verdade é que este imposto é um apêndice inseparável do IRPF e do IS (dos quais formalmente fazia parte até 1998), a sua conjugação serve para completar a personalização da distribuição da carga tributária e, no seu efeito, o cumprimento dos princípios da justiça fiscal e dos objetivos de redistribuição do rendimento. Como consequência, embora sua alteração concreta não tenha virtualidade suficiente para alterar o modo de distribuição da carga tributária que deve ser suportada pela generalidade dos contribuintes, não há dúvida de que a alteração conjunta dos três impostos do imposto que tributam a generalidade das pessoas singulares e coletivas, residentes e não residentes, pode afetar o modo de distribuição a referida carga tributária”*.

E mais tarde, ao concluir declarando a DTE inconstitucional, sublinha que *“teve um impacto direto e substancial na determinação da carga tributária que afeta todos os tipos de pessoas e entidades (singulares e coletivas, residentes ou não residentes)”*.

Se o Tribunal Constitucional tivesse sido consistente com a sua própria jurisprudência sobre o dever fundamental de pagar impostos e sobre os impostos de alcance global ou geral, deveria ter concluído quanto ao DTE que era inconstitucional na aplicação do Real Decreto-Lei em relação, única e exclusivamente, ao IRPF e ao IS, impostos de alcance geral; e, portanto, constitucional em relação ao IRNR, um tributo de alcance específico, dado que de acordo com a sua própria construção jurisprudencial não afetaria o dever fundamental de pagar impostos do art.º31.º, n.º 1 da CE e, conseqüentemente, a sua aprovação pelo Real Decreto-Lei não significaria excesso em relação aos limites materiais estabelecidos no art.º 86.º, n.º1, da CE – Direito, deveres e liberdades do Título I da CE.

Não o faz e talvez tenha adotado essa decisão, porque se o tivesse feito, deveria ter apreciado o fundo do recurso, pelo menos, em relação aos rendimentos regularizados através da DTE pelos contribuintes do IRNR.

Julgar o fundo da questão teria significado examinar a adequação da DTE aos princípios constitucionais do art.º 31.º, n.º 1 da CE e, logicamente, estabelecer um precedente claro para futuras amnistias, mesmo que fossem aprovadas por lei³⁷.

Em qualquer caso, e como veremos na próxima secção, assim tivesse sido feito, a DTE deveria ter sido declarada inconstitucional por violação manifesta destes princípios. Em relação à parte da DTE que afeta o regime jurídico tributário do IRNR, por violação do princípio da igualdade e da justiça fiscal; e se tivesse julgado a parte que afeta os regimes jurídicos tributários do IRPF e do IS, seria necessário adicionar aos anteriores a violação dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

4. AMNISTIAS FISCAIS, O IMPERATIVO CONSTITUCIONAL DA LUTA CONTRA A FRAUDE E A VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO ART.º 31.º, N.º 1 DA CE

Vale a pena considerar se, sob este conceito indeterminado e quase omnipresente de “política económica”, qualquer norma pode ser aprovada, prevalecendo sobre o imperativo da luta contra a fraude fiscal e do respeito pelos princípios constitucionais consagrados no art.º 31.º, n.º 1; mais precisamente, devemos também perguntar-nos se o princípio da estabilidade orçamental e o consequente controle do défice estrutural consagrado na nova redação dada art.º 135.º da CE podem justificar, em tempo de profunda

^[37] MARTÍN QUERALT, J. “*La amnistía es inconstitucional por la forma ... y por el fondo Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 junio de 2017, Sala Pleno, no recurso 3856/2012*”, Carta Tributaria n.º 28/2017, N.º 28, Editorial Wolters Kluwer.

crise económica, medidas que impliquem uma erosão tão grave dos referidos princípios, que acabe por violá-los.

O sistema fiscal pode contribuir para a realização de outros fins a que a nossa Constituição aspira legitimamente, tais como a criação de emprego, o acesso à habitação, a proteção do meio ambiente e, claro, o cumprimento do princípio da estabilidade orçamental. Mas vale a pena perguntar se esta instrumentalização do sistema tributário para contribuir para outros fins pode chegar a afastar os imperativos e os princípios constitucionais do art.º 31.º, n.º 1 da CE³⁸.

A resposta é claramente não. Foi assim que o Supremo Tribunal se posicionou na sua Resolução de 29 de março de 2017 e foi o que o Tribunal Constitucional reiterou, entre outros, no **Acórdão n.º 73/2017, de 8 de junho, Fundamento Jurídico 5º**, que, por sua vez, se refere Acórdão do TC n.º 19/2012, ao salientar que “*Quaisquer que sejam os objetivos que orientam o legislador, devem respeitar-se os princípios estabelecidos no art.º 31.º, n.º 1, CE, a fim de alcançar um sistema fiscal justo. c) Nem as experiências de outros países sobre a possibilidade de estabelecer regularizações voluntárias de quantidades defraudadas, nem o estabelecimento no nosso país de outros tipos de regularizações (...) servem, por si só, como título habilitante de qualquer tipo de regularização; deve-se insistir em que umas e outras devem respeitar, em qualquer caso, os limites e requisitos que a Constituição impõe, tanto no aspeto formal (art.º 86.º, n.º1, da CE), quanto no aspeto material (art.º 31.º, n.º 1 da CE)*”.

4.1. AMNISTIAS FISCAIS PERANTE O IMPERATIVO CONSTITUCIONAL DA LUTA CONTRA A FRAUDE E O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL

A luta contra a fraude fiscal tem a sua justificação constitucional no princípio da capacidade contributiva como um pressuposto do

^[38] A preocupação por esta questão também a coloca MARTÍN QUERALT, J. “*La amnistía es inconstitucional por la forma ... y por el fondo Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 Junio de 2017, Sala Pleno, no recurso 3856/2012*” Carta Tributaria n.º 28/2017, N.º 28, Editorial Wolters Kluwer.

dever fundamental de pagar impostos e na exigência de um sistema fiscal justo, inspirado na igualdade e na generalidade (art.º 31.º, n.º 1 da CE). Conforme acentuou o Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 50/1995, de 23 de fevereiro, Fundamento Jurídico 3º, *“a solidariedade de todos quando se trata de suportar os encargos públicos de acordo com a capacidade contributiva e dentro de um sistema tributário justo, é proclamada no art.º 31.º da Constituição e implica, com a generalidade da tributação, a erradicação da fraude fiscal, como uma das modalidades mais perniciosas e repreensíveis da falta de solidariedade num sistema democrático”*.

Acabar com este tipo de condutas é essencial para garantir a própria sustentabilidade das contas públicas. O nosso sistema fiscal baseia-se no cumprimento voluntário dos contribuintes e quando uns verificam que outros defraudam e não participam no financiamento das despesas públicas ou o fazem em menor grau do que eles, ficando impunes perante a justiça, sentem justificadamente um agravamento comparativo que pode levá-los ao incumprimento pelo efeito mimético ou de imitação.

Cabe, pois, ao legislador estabelecer um quadro normativo que dificulte significativamente este tipo de condutas e esta é uma tarefa essencial para a administração tributária combater e sancionar. Nesta linha, o Acórdão do TC n.º 233/2005, de 26 de setembro, proclamou que “é indiscutível que a luta contra a fraude fiscal é um fim e um imperativo que a Constituição impõe a todos os poderes públicos, especialmente ao legislador e aos órgãos da Administração tributária (Acórdãos do TC n.ºs 79/1990, de 26 de abril; 46/2000, de 17 de fevereiro; 194/2000, de 19 de julho; e 255/2004, de 22 de dezembro), razão pela qual este Tribunal Constitucional já teve ocasião de declarar que para o desempenho efetivo do dever imposto pelo art.º 31.º, n.º 1 da CE, a atividade de inspeção e verificação da administração tributária é essencial, uma vez que, de outra forma, haveria uma distribuição injusta da carga tributária (Acórdão do TC n.ºs 110/1984, de 26 de novembro e 76/1990, de

26 de abril). Do que precede, segue-se que o legislador deve capacitar com os poderes ou instrumentos legais necessários e adequados para isso, no respeito devido aos princípios e direitos constitucionais, a Administração para que esteja em condições de efetivar a cobrança de dívidas fiscais (Acórdão do TC n.º 76/1990, de 26 de abril)».

O legislador e as administrações fiscais enfrentam a complexa tarefa de detetar a violação das obrigações tributárias e a identidade do defraudador, quantificando a dívida tributária e tendo um quadro legal que confere a força coerciva necessária para cobrar e sancionar, evitando assim uma «distribuição injusta da carga fiscal».

A *contrario sensu*, o legislador violaria este imperativo e contribuiria para criar uma “*distribuição injusta da carga fiscal*” ao aprovar uma regra em que ele reconheça abertamente que não perseguirá determinadas condutas fraudulentas; e não se bastando com isso, ainda as premeia, oferecendo uma via de regularização claramente vantajosa. Este é o caso da DTE, que recompensa o defraudador duas vezes, criando uma clara discriminação de tratamento em relação aos contribuintes que cumprem suas obrigações.

Em primeiro lugar, propõe uma tributação inferior àquela que teria se não tivesse cometido a fraude. A taxa de 10% prevista para a regularização de rendimentos não declarados está muito longe das taxas que normalmente lhe teriam correspondido no IRPF, no imposto sobre as sociedades ou no IRNR.

Em segundo lugar, isenta-o da responsabilidade administrativa pelas infrações cometidas e da responsabilidade penal pelo crime contra a Fazenda Pública tipificado no art.º 305.º do CP, sem prejuízo da responsabilidade por outros crimes como o branqueamento de capitais³⁹.

[39] No Despacho da Audiência Nacional n.º 202/2013, de 29 de julho, aprecia-se o recurso sobre a revogação do julgado penal que determinou a prisão preventiva para o arguido, tornada pública e sem caução, pela sua presumida implicação em factos constitutivos de crimes contra a Administração Pública, de branqueamento de capitais, de

Do ponto de vista estritamente reditício, a amnistia fiscal pode ser positiva a curto prazo, mas muito provavelmente, negativa a médio e longo prazo, ao por em causa a capacidade do Estado para combater a fraude.

Longe de se tratar de medidas que lutam inequivocamente contra esse fenómeno, parecem encorajá-lo, transferindo para a sociedade a mensagem de que, periodicamente, se oferece aos incumpridores a oportunidade de se porem em dia com a Administração, obtendo vantagens notáveis. Corre-se o risco de se tornarem um incentivo para o incumprimento em períodos de pagamento voluntário, se o contribuinte acabar interiorizando que o legislador permitirá que ele regularize sua situação de forma extraordinária e benéfica de tempos a tempos.

Por isso, o **Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, Fundamento Jurídico 5º**, declarou que “(...) a adoção de medidas que, em vez de servir a luta contra a fraude fiscal, se aproveitam apenas do pretexto de obter receitas consideradas essenciais num cenário de grave crise económica, implica a abdicação do Estado ante a sua obrigação de tornar efetivo o dever de todos contribuírem para o financiamento das despesas públicas (art.º 31.º, n.º 1 da CE). Assim, vem legitimar como uma opção válida a conduta daqueles que, de forma não solidária, não cumpriram seu dever de pagar de acordo com sua capacidade contributiva, colocando-os finalmente em uma situação mais favorável do que aqueles que voluntariamente cumpriram em tempo o seu dever fundamental de pagar os seus impostos. O objetivo de obter uma receita que é considerada essencial não pode, por si só, ser motivo suficiente para legitimar a falência do objetivo da justiça para, em qualquer caso, o sistema fiscal deve tender, em geral, e as medidas concretas que o integram, em particular”.

Portanto, **a DTE em particular e qualquer amnistia tributária em geral, beneficiam quem comete fraude e são contrárias ao impera-**

fraude processual na forma tentada e de falsidade de documento mercantil. Na instrução aparece a DTE apresentada por uma sociedade vinculada ao contribuinte..

tivo constitucional imposto a todas as autoridades públicas para lutar contra a fraude fiscal (Acórdãos do TC n.ºs 79/1990, 26 Abril; 46/2000, de 17 de fevereiro; 194/2000, de 19 de julho; e 255/2004, de 22 de dezembro), e igualmente atentatórias do dever fundamental de pagar impostos e do princípio da justiça tributária.

4.2. PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade exige sempre um elemento de comparação ao qual referir a possível desigualdade. Tomando a capacidade contributiva como o critério referido, a DTE seria inconstitucional.

A doutrina do Tribunal Constitucional sobre o princípio da igualdade em questões tributárias – Acórdãos do TC n.ºs 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico 9º, 255/2004 Fundamento Jurídico 4º e Despacho do TC n.º 245/2005 Fundamento Jurídico 3º, entre outros –, sustenta que *“(...) a igualdade “na lei” impõe ao legislador o dever de tratar de modo igual os que estão em situação jurídica igual, proibindo qualquer desigualdade que, do ponto de vista da finalidade da norma sindicada, não tenha justificação objetiva e razoável ou desproporcional em relação a tal justificação. O que proíbe o princípio da igualdade são, em suma, desigualdades artificiais ou injustificadas por não se basearem em critérios objetivos e razoáveis, de acordo com critérios ou juízos de valor geralmente aceites, de modo que para que a diferença de tratamento seja constitucionalmente lícita, as consequências jurídicas derivadas de tal distinção devem ser proporcionais ao objetivo prosseguido, de modo a evitar resultados excessivamente onerosos ou excessivos”*.

Portanto, para verificar se se está perante uma violação do princípio da igualdade, será necessário determinar, em primeiro lugar, se as situações são essencialmente idênticas e, portanto, comparáveis.

Se as situações não forem comparáveis, não haverá violação do princípio da igualdade.

Pelo contrário, se as situações forem comparáveis, ao ponto de os termos de comparação, pela sua semelhança, merecerem o mesmo tratamento, passa a analisar-se a razoabilidade da medida que consagra o tratamento desigual, isto é, se o tratamento desigual de casos iguais tem uma justificação objetiva ou razoável de acordo com critérios ou juízos de valor geralmente aceites.

Se o tratamento desigual não tiver uma justificação objetiva ou razoável, viola-se o princípio da igualdade.

Se as duas etapas anteriores – situações comparáveis e razoabilidade da medida – forem superadas, ainda seria necessário determinar se as consequências legais são proporcionais ao objetivo prosseguido. A medida que estabelece a desigualdade não pode causar resultados desproporcionais, especialmente onerosos ou excessivos. Conforme se pronunciaram, entre outros os Acórdãos do TC n.ºs 214/1994, de 14 de julho, Fundamento Jurídico 8º, 96/2002, de 25 de abril, Fundamento Jurídico 7º e 19/2012, de 15 de fevereiro, “(...) *para que o tratamento desigual seja constitucionalmente lícito não é suficiente que o seja objetivo prosseguido, mas também é essencial que as consequências legais resultantes de tal distinção sejam adequadas e proporcionais a esse fim, de modo que a relação entre a medida adotada, o resultado verificado e o objetivo pretendido pelo legislador supere um julgamento de proporcionalidade numa perspetiva constitucional, evitando resultados particularmente onerosos ou excessivos*”.

Observamos que os requisitos apresentados integram três conceitos legais indeterminados “situações essencialmente iguais ou comparáveis”, “justificação objetiva ou razoável, de acordo com critérios ou juízos de valor geralmente aceites” e “que não sejam desproporcionados”, que devem ser determinados, caso a caso, pelo julgador.

a) Situações comparáveis

A exigência de um tratamento jurídico idêntico exige, em primeiro lugar, que estejamos perante duas situações essencialmente

iguais, suscetíveis de comparação entre si. Quando este primeiro requisito não está preenchido no julgamento do Tribunal Constitucional, a diferença de tratamento seria admissível e, consequentemente, não haveria violação do princípio da igualdade.

O Tribunal Constitucional rejeitou em numerosas ocasiões a violação do princípio da igualdade por se tratar de situações não comparáveis. Isso sucedeu ao comparar o contribuinte e a Administração (Acórdãos do TC n.ºs 76/1990, de 26 de abril; 206/1993, de 22 de junho; 164/1995, de 13 de novembro); ou quando comparou rendimentos do mesmo montante, mas de origem ou natureza diferente (Acórdãos do TC n.ºs 146/1994, de 12 de maio; 214/1994, de 14 de julho; 46/2000, de 17 de fevereiro; ou Despachos do TC n.ºs 245/2009, de 29 de setembro; e 19/2012, de 15 de fevereiro, entre outros).

Nenhum desses cenários pode ser transposto para casos de amnistia fiscal. Nestes, as situações que recebem tratamento desigual respeitam a contribuintes com as mesmas circunstâncias que obteriam rendimentos da mesma natureza. Não haveria diferenças que justificassem tratamento diferenciado. O mesmo rendimento, em montante e natureza, obtido por dois contribuintes com circunstâncias pessoais e familiares idênticas, receberia um tratamento fiscal claramente diferente. A única diferença radicaria no cumprimento ou incumprimento da lei: declarando no prazo legal, segundo a forma prevista na lei e pagando o imposto determinado de acordo com as regras gerais, ou não o ter feito.

Um segundo grupo de situações comparáveis que sofreram discriminação também se coloca. Refiro-me a defraudadores que obtiveram rendimentos da mesma natureza, mas que posteriormente, antes da vigência do Real Decreto-Lei n.º 12/2012, regularizaram a situação nos termos do disposto no art.º 27.º da LGT, pagando o imposto não declarado, a sobretaxa correspondente e, se tivesse passado mais de um ano, juros de mora. Entre os próprios incumpridores se estabeleceria então uma óbvia discriminação ao atribuir

à regularização espontânea consequências legais claramente mais vantajosas para aqueles que optaram por aproveitar da DTE em comparação com aqueles que não possuíam essa opção e regularizaram nos termos do art.º 27.º da LGT.

Em todo o caso, não há diferença que justifique um tratamento desigual no momento de calcular a coleta do imposto. A quantificação da obrigação material principal deve ser a mesma para ambos, cumpridor e incumpridor, além do nascimento de obrigações materiais acessórias e a responsabilidade administrativa e criminal que deve surgir como resposta do nosso ordenamento jurídico ao incumprimento.

Deve-se notar que, no momento de comparar o regime substantivo no IRPF, IS e IRNR, estamos perante situações essencialmente idênticas que podem ser comparados.

b) Justificação objetiva e proporcionalidade da medida

Referimos antes que os motivos alegados para aprovar a DTE foram a repatriação de capitais para fortalecer o sistema financeiro; e especialmente para obter receita adicional que contribuísse para o cumprimento do princípio constitucional da estabilidade orçamental e redução do défice público num cenário de grave crise económica para o conjunto do país e para as contas públicas.

Podemos considerar que o fim que o legislador teve em vista ao aprovar a DTE e ao outorgar o tratamento desigual a situações essencialmente idênticas, era legítimo, razoável.

Mas o que não é admissível são os resultados jurídicos alcançados com esta amnistia tributária. Não é constitucionalmente justificável, um tratamento fiscal diferenciado mais benéfico para o infrator do que para aquele que cumpre a lei e é tributado de acordo com ela, temporal e formalmente.

Por mais que se aleguem razões de política económica devido a dificuldades financeiras que a Fazenda Pública possa estar a atravessar, estabelecer um regime que premeia duplamente os defrau-

dadores dificilmente superaria um teste de razoabilidade e, em qualquer caso, um teste de proporcionalidade (Acórdão do TC n.º 96/2002, de 25 de abril). Como afirmar que esta diferença de tratamento é objetiva e razoável? Como considerar que a medida adotada é proporcional para alcançar o fim prosseguido? Não teria sido possível arrecadar o montante estimado com esta medida, reforçando a luta contra a fraude?

Em suma, com a regularização dos rendimentos não declarados em troca de uma tributação muito inferior à que lhe teria correspondido e à ausência de responsabilidade administrativa e criminal, consuma-se uma distribuição injusta da carga tributária e uma clara violação do princípio da igualdade tributária.

Notemos que essa violação ocorreria para os contribuintes de qualquer um dos três impostos abrangidos pela DTE – IRPF, IS e IRNR. Logo, a inconstitucionalidade desta regularização especial projetar-se-ia no IRPF, no IS e no IRNR, ao estabelecer uma desigualdade fiscal não admitida pelo art.º 31.º, n.º1 da CE.

4.3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO CRITÉRIO DA TRIBUTAÇÃO E PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

A jurisprudência do Tribunal Constitucional distingue uma dupla natureza do princípio da capacidade contributiva, como fundamento da tributação e como critério ou medida da mesma; dupla natureza do princípio que vincula diferentes efeitos jurídicos, dependendo da modalidade a que se refira.

O princípio da capacidade contributiva como fundamento da tributação está incluído na formulação do conceito constitucional de tributação, modelado ao longo dos anos – entre outros, os Acórdãos do STC n.ºs 37/1987 Fundamento Jurídico 13º, 221/1992 Fundamento Jurídico 4º, 14/1998 Fundamento Jurídico 11º, 233/1999 Fundamento Jurídico 14º, 194/2000 Fundamento Jurídico 8º, 276/2000 Fundamento Jurídico 4º, 193/2004 Fundamento Jurídico 5º e 295/2006 Fundamento Jurídico 5º – de tal forma que,

constitucionalmente, não haverá imposto que não incida sobre uma manifestação de riqueza. Portanto, o princípio da capacidade contributiva como base de tributação deve estar presente e todos e cada um deles.

Por outro lado, nos seus Acórdãos n.ºs 134/1996 Fundamento Jurídico 6º, 137/2003 Fundamento Jurídico 6º, 108/2004 Fundamento Jurídico 7º e 189/2005 Fundamento Jurídico 5º, entre outros, o Tribunal Constitucional afirma que não será necessário que todas e cada uma das espécies tributárias de nosso sistema modulem a carga fiscal suportada pelo contribuinte de acordo com sua capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva como critério de tributação não tem de estar presente em todas e cada uma das espécies tributárias do nosso ordenamento, o que de modo algum implica que este princípio pode estar ausente de todos os impostos; mas, pelo contrário, será essencial a sua presença em alguns deles para que possa projetar-se no conjunto do ordenamento. Caso contrário, seria impossível alcançá-lo.

Uma abordagem semelhante foi feita em relação ao princípio da progressividade. Assim, os Acórdãos do TC n.ºs 27/1981, 37/1987, 76/1990, 150/1990, 173/1996, 14/1998, 327/2006 e 7/2010, entre outros, estabeleceram que o princípio da progressividade deveria inspirar o conjunto do sistema fiscal, mas isso não implica que a configuração de cada imposto deve responder, em todos e cada um dos casos, a este princípio.

Vemos como o Tribunal Constitucional distingue entre princípios de justiça fiscal que são exigíveis a todos e cada um dos impostos e outros, como o princípio da progressividade e o princípio da capacidade como critério de tributação, que são exigidos pelo sistema tributário como um todo. Estes últimos, apresentavam o problema de como dotá-los de operacionalidade jurídica.

De facto, se o Tribunal considerasse que eles são exigíveis a todo o sistema, mas não a cada imposto individualmente considerado,

sem esclarecimentos adicionais a este respeito, seria pelo menos difícil prever em que circunstâncias a sua alegação poderia ser bem sucedida nos tribunais em relação a uma espécie concreta.

Esta inconsistência deixaria uma ampla margem ao Tribunal, que sempre poderia rejeitar a violação daqueles princípios, argumentando que a progressividade ou a capacidade contributiva como critério de tributação são apenas exigidas para o conjunto sistema e não para o imposto sindicado, falecendo-lhes a eficácia jurídica.

Isso resultaria em insegurança jurídica para os contribuintes e tornar-se-ia num elemento dissuasório para os interessados em sindicarem a regra com base na violação daqueles princípios, eliminando-lhes grande parte da sua eficácia jurídica.

Portanto, a questão a decidir seria determinar em que impostos deve estar presente na sua configuração o princípio da capacidade contributiva como critério de tributação e o princípio da progressividade.

Sabe-se que o Tribunal Constitucional – entre outros, o Acórdão do TC n.º 296/1994, de 10 de novembro Fundamento Jurídico 4º – manteve tradicionalmente uma posição permissiva em relação às taxas, como uma espécie tributária relativamente à qual o princípio da capacidade contributiva como critério de modulação da carga tributária não é exigível⁴⁰; e, no entanto, não são poucas taxas que, pela sua natureza, estrutura e posição no conjunto do sistema, têm a mesma alíquota, independentemente da circunstância de a magnitude da riqueza que o facto tributável pode manifestar em cada caso possa ser diferente, sem isso, na opinião do nosso Tribunal Constitucional, contradiga o princípio da capacidade contributiva. Aceita que o princípio da capacidade contributiva, como critério de tributação, seja aplicado de forma e intensidade diferentes às diversas categorias tributárias.

[40] Ou como subtilmente sublinharam os Conselheiros RODRIGUEZ ARRIBAS, ARAGÓN REYES e GAY MONTALVO, na sua declaração de voto, resulta atenuado.

Uma vez, porém, excluídas as taxas e os tributos com finalidade eminentemente retributiva – Acórdão do TC n.º 168/2004, de 6 de outubro –, vale a pena perguntar se o **princípio da capacidade contributiva como critério da tributação** deve estar presente nos restantes os impostos ou apenas em alguns deles.

A resposta dada pelo Tribunal Constitucional a essa questão encontra-se no Despacho do TC n.º 71/2008, de 26 de fevereiro. O Tribunal decidiu alargar o âmbito da doutrina constitucional sobre o dever fundamental de pagar impostos como um limite material do Decreto-Lei, transferindo-o e aplicando-o para determinar em que impostos o princípio da capacidade contributiva deve estar presente como critério modulador da carga tributária. Não analisou, como em resoluções anteriores, o uso adequado do Real Decreto-Lei como um instrumento formal. Aqui, ele avaliou o fundo e não meio normativo utilizado. Os seus argumentos centraram-se na adequação ao princípio da capacidade contributiva como critério de tributação de uma espécie tributária. Assim, o Fundamento Jurídico 5.º sustentou que “(...) *mesmo quando o princípio da capacidade contributiva requer que algum imposto deva tributar um pressuposto de facto revelador de riqueza, a exigência concreta de que a carga tributária seja modulada na medida da referida capacidade torna-se atributo do conjunto do sistema tributário, de modo que pode afirmar-se, transferindo, mutatis mutandis, a nossa doutrina para quando um Decreto-Lei afeta o dever fundamental de pagar impostos, que só pode ser exigido que a carga tributária de cada contribuinte varie de acordo com a intensidade da realização do facto tributário naqueles impostos que, pela sua natureza e características, sejam determinantes para a realização do dever fundamental de pagar impostos para o financiamento das despesas públicas, estabelecido pelo art.º 31.º, n.º 1 da CE*”⁴¹.

[41] O Despacho do TC n.º 71/2008, de 26 de fevereiro, analisou uma figura que, não obstante ser qualificada como taxa, no entender do Supremo Tribunal e do Próprio Tribunal Constitucional tinha a natureza de imposto, a legalmente denominada taxa fiscal sobre os jogos de sorte, aposta ou azar. No seu Fundamento Jurídico 5.º conti-

O Despacho do TC n.º 71/2008 não foi uma posição isolada. O Tribunal Constitucional consolidou esta doutrina nos seus Acórdãos n.ºs 7/2010, de 27 de abril, Fundamento Jurídico 6º; e 19/2012, de 15 de fevereiro, entre outros.

Assim, após o Despacho do TC n.º 71/2008, de 26 de fevereiro, quando um imposto é submetido a um teste da constitucionalidade, o grau de conformidade com o princípio da capacidade contributiva como critério da tributação será diferente, dependendo do facto de afetar o dever fundamental de pagar impostos e, consequentemente, de ser classificado como geral ou específico. Sempre que nos depararmos com um imposto de alcance global ou geral, sua configuração deve respeitar o princípio da capacidade contributiva como critério de tributação. Se o imposto não tiver essa qualificação, não será necessário que a sua coleta seja determinada de acordo com a capacidade contributiva.

Do mesmo modo, o Tribunal Constitucional ampliou esta doutrina do dever fundamental de pagar impostos de alcance global ou geral ao **princípio da progressividade**, para determinar aquelas es-

nuou a frisar que *“Este é, como temos tido ocasião de afirmar várias vezes, o caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que pelo seu carácter geral e pessoal, e figura central da tributação direta, constitui um dos pilares fundamentais do nosso sistema tributário. Trata-se, sem dúvida (...) de um imposto em que o princípio da capacidade contributiva e o seu correlato, o da igualdade fiscal e da progressividade, encontram uma projeção mais precisa, de modo que é talvez o instrumento mais apropriado para alcançar a objetivos de redistribuição de rendimento (art.º 131.1 CE) e de solidariedade (art.º 138.1 CE) que a Constituição espanhola defende e que dotam de conteúdo o Estado social e democrático de direito (artigo 1.1 CE) – STC 182/1997, de 28 de outubro, FJ9; no mesmo sentido, SSTC 134/1996, de 22 de julho, FJ 6; 46/2000, de 17 de fevereiro, FJ 6; 137/2003, de 3 de julho, FJ 7; 108/2004, de 30 de junho, de 30 de junho, FJ 8; e 189/2005, de 7 de julho, FJ 8. Mas, claramente, não é o caso do chamado imposto de jogo, um tributo que, nem tem carácter geral (isto é, não tributa o rendimento global de pessoas singulares ou coletivas, mas uma manifestação específica da capacidade contributiva (os rendimentos obtidos com a exploração de máquinas recreativas tipo “B”), nem, pelas suas características, pode afirmar-se que constitua um dos pilares básicos ou estruturais do nosso sistema tributário, nem, finalmente, pela sua estrutura e pelo seu facto tributário, pode considerar-se um instrumento idóneo para alcançar os objetivos constitucionais a que aludimos”*.

pécies que devem respeitá-lo na sua configuração. Assim foi reiterado no Acórdão do TC n.º 7/2010, de 27 de abril, Fundamento Jurídico 6.º, onde se sustenta que “(...) *um sistema fiscal justo pode acomodar impostos que não são progressivos, desde que a progressividade do sistema não seja afetada. No entanto, a decisão do legislador de estabelecer um certo tipo tributação sobre um imposto específico também pode violar o princípio da progressividade, o que acontecerá quando uma medida concreta nesse sentido afeta a justiça do sistema como um todo (...). Com base nesta doutrina, é claro que o cumprimento do princípio da progressividade do sistema tributário está intimamente relacionado com significado e alcance do imposto concreto sindicado (...). O imposto sobre os atos jurídicos documentados, tal como outros impostos que foram sindicados em ocasiões anteriores, como o imposto especial sobre certos meios de transporte – Acórdão do TC n.º 137/2003 Fundamento Jurídico 7.º – ou o imposto especial sobre o álcool e bebidas derivadas – Acórdão do TC n.º 108/2004 Fundamento Jurídico 8.º –, não é um imposto global sobre o rendimento ou sobre o consumo, não se podendo dizer que constitui um dos pilares básicos ou estruturais do nosso sistema tributário, nem o instrumento mais apropriado para atingir os objetivos de redistribuição do rendimento e de solidariedade, de modo que não se pode afirmar que a modificação da sua taxa de tributação tenha um impacto significativo no critério de distribuição da carga tributária entre os contribuintes. Além de que, ao contrário dos impostos globais sobre a renda dos indivíduos ou sobre o consumo, nem se pode dizer que, através do imposto sobre os atos jurídicos documentados, a distribuição da carga tributária no nosso sistema tributário é personalizada, de acordo com os critérios de capacidade contributiva, igualdade e progressividade (Acórdãos do TC n.ºs 137/2003 Fundamento Jurídico 7.º e 108/2004 Fundamento Jurídico 8.º).*”

Antes, os Acórdãos do TC n.ºs 182/1997, de 28 de outubro e 189/2005, de 7 de julho, nos quais foi exposta a doutrina sobre os limites materiais estabelecidos pelo art.º 81.º da CE para utilização

do Real Decreto-Lei, observaram que a modificação das tabelas e o estabelecimento de uma taxa fixa no IRPF tinham impacto direto no dever fundamental de pagar impostos e na distribuição da carga fiscal entre os contribuintes de acordo com os princípios materiais da justiça fiscal.

Com efeito, o Acórdão n.º 182/1997 declarou inconstitucional o Real Decreto-Lei n.º 5/1992, que aumentou a tabela de taxas do IRPF, ao tempo apenas com uma⁴². Posteriormente, o Acórdão do TC n.º 189/2005 decidiu da mesma forma, desta vez em relação ao Real Decreto-Lei n.º 7/1997, quando a variação na Tabela / taxa de imposto, em vez de atingir o rendimento total, incidiu sobre um grupo específico, uma parte dos ganhos e perdas patrimoniais, apontando que *“(...) afetou a essência do dever fundamental de pagar impostos para o financiamento das despesas públicas despesas públicas consagrado no art.º 31.º, n.º1 da CE, uma vez que, modificando o regime fiscal das variações patrimoniais positivas e negativas de um imposto que, como o IRPF, constitui um dos impostos fundamentais do nosso sistema tributário, alterou a forma de distribuição da carga fiscal que deveria ser suportada pela generalidade dos contribuintes”*.

É verdade que o Tribunal Constitucional caiu numa certa incongruência quando posteriormente proferiu o Acórdão n.º 19/2012,

^[42] Como se sabe, hoje o IRPF integra-se na família dos impostos duais sobre o rendimento pessoal, e tem duas bases: a base sujeita a uma tabela de taxas progressivas e a base sujeita a uma taxa proporcional. Nada que se possa assemelhar ao IRS português que, embora muitas vezes denominado de “imposto dual”, é mais, na verdade, um imposto progressivo sobre os rendimentos de trabalho e pensões (se considerarmos que os rendimentos obtidos nas atividades profissionais e empresariais exercidas em nome individual são ainda, na grande maioria dos casos, preponderantemente, rendimentos do trabalho), acrescido de impostos cedulares sobre os rendimentos das restantes categorias. Lamentavelmente, os pruridos constitucionais sobre o imperativo da exigência de “um imposto único e progressivo” (art.º 104.º, n.º 1 da CRP) que em 1989 tanto ruído provocaram e quase impediam a mais notável reforma fiscal do século XX em Portugal, caíram atualmente no baú das recordações e a Constituição, neste domínio, é pura letra morta (*Nota do Tradutor*).

de 15 de fevereiro, Fundamento Jurídico 7.º. Referindo-se novamente à taxa proporcional que recaiu sobre os ganhos de capital na configuração dual do IRPF, considerou que não violava o princípio da progressividade. Como imposto de alcance geral ou global, o princípio da progressividade devia projetar-se no IRPF, como já havia apontado no Acórdão n.º 7/2010, de modo que o sistema fiscal poderia ser considerado como um todo, mas isso, no entanto, em sua opinião «(...) não impede (...) que, mesmo dentro dos impostos progressivos, alguns dos seus aspetos possam ser determinados proporcionalmente, isto é, desde que isso não afete a progressividade ou a justiça do todo do sistema, uma vez que «o legislador constituinte deixou claro que o sistema que se proclama justo não pode ser separado, em qualquer caso, do princípio da progressividade» (Acórdão do TC n.º 27/1981, de 20 de julho, Fundamento Jurídico 4.º)».

Como assinalámos em trabalhos anteriores⁴³, vale a pena perguntar como é que a progressividade ou a justiça do conjunto do sistema não serão afetadas se o IRPF é o único imposto realmente progressivo do sistema, que tem um alcance global; e, *maxime*, quando o próprio Tribunal já considerou, Acórdão n.º 189/2005, que a aplicação de uma taxa proporcional sobre os ganhos de capital altera a distribuição da carga tributária que os contribuintes fiscais deveriam suportar, afetando os elementos essenciais do dever fundamental de pagar impostos e da justiça fiscal do sistema.

Confrontando estas posições, é óbvio que o Tribunal Constitucional caiu em contradição. Aplicando de forma coerente a sua própria doutrina, no IRPF, o imposto de alcance geral ou global por antonomásia, deveria aplicar-se o princípio da progressividade, como o princípio da capacidade da capacidade como critério de tributação, com rigor especial. Nestas circunstâncias, o IRPF dual deveria ter sido declarado inconstitucional quando um conjunto de

[43] MARTOS GARCÍA, J.J. *IRPF dual. Análisis Constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, Titant lo Blanch, 2014.

rendimentos foi tributado a uma taxa proporcional e não justificar que *“alguns dos seus aspetos podem ser determinados proporcionalmente, desde que com isso não seja afetada a progressividade e justiça do conjunto do sistema”*.

Em qualquer caso, a posição defendida pelo Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 19/2012 não é extensível à DTE, na qual a taxa fixa de 10% foi aplicada a todos os rendimentos, independentemente da sua natureza. Essa taxa fixa não recaiu sobre rendimentos específicos, como alegou o Acórdão do TC n.º 19/2012, para justificar a constitucionalidade de uma tributação proporcional sobre uma parte dos rendimentos sujeitos a IRPF, mas sobre todos os rendimentos declarados na DTE.

Além disso, a DTE não apenas se aplicou a rendimentos que deveriam ter sido declarados no IRPF, mas também no IS e no IRNR. Nesse sentido, o **Acórdão do TC n.ºs 73/2017, de 8 de junho, Fundamentos Jurídicos 3º e 4º**, reconheceu o IS como um tributo de alcance global ou geral, afirmando que *“(...) o IS pode ser considerado, juntamente com o IRPF, como outro dos impostos fundamentais do sistema tributário e, especificamente, da tributação direta em Espanha. Este é outro imposto global sobre o rendimento, embora neste caso de pessoas coletivas, que, com a sua integração com o IRPF, complementa o imposto de um dos mais importantes índices de capacidade contributiva: o rendimento. Desta forma, também serve o objetivo de personalizar a distribuição da carga tributária de acordo com os critérios da capacidade contributiva e da igualdade, contribuindo para o cumprimento dos princípios da justiça fiscal e os objetivos de redistribuição de renda”*.

A doutrina constitucional exposta deixa a porta aberta ao legislador para que possa ignorar o princípio da capacidade contributiva como critério da imposição e o princípio da progressividade na configuração da maioria dos impostos, aqueles que não são qualificados como impostos globais ou gerais. No entanto, nos impostos que o Tribunal considera como globais, pilares estruturais do nosso

ordenamento jurídico tributário, tais como o IRPF ou o Imposto sobre Sociedades, sua configuração deve ajustar-se-lhes.

Ora, é claro que a DTE não respeitou o princípio da capacidade contributiva como critério de tributação no IRPF e SI, dado que os contribuintes com o mesmo rendimento e circunstâncias pessoais e familiares idênticas tiveram a prova de que a capacidade contributiva não foi o critério seguido para quantificar a sua obrigação tributária, mas que esta foi determinado pelo facto de ter cumprido no prazo e forma legais ou não tê-lo feito e aderir à DTE. A tributação foi feita de forma diferente, de tal modo que aqueles que auferiram mais rendimento e aderiram à DTE acabaram por suportar uma carga fiscal menor do que aqueles que auferiram menos, mas cumpriram no tempo e na forma, ficando a capacidade contributiva claramente relegada como critério de tributação.

Da mesma forma, a DTE também violou o princípio da progressividade em relação ao IRPF e ao IS. Ele substituiu a progressividade característica do IRPF, mesmo que, em menor grau, no IS, por uma taxa proporcional de 10%; taxa fixa que incidiu sobre o conjunto de rendimentos que o contribuinte deveria ter declarado anteriormente nesses impostos e não declarou.

Pelo contrário, de acordo com a doutrina constitucional do dever fundamental de pagar impostos e os impostos de alcance global ou geral e a qualificação que o próprio Tribunal Constitucional faz do IRNR como uma espécie de alcance específico, que não afeta o dever fundamental de pagar impostos, dificilmente se poderia considerar que a regulamentação da DTE sobre este imposto violaria aqueles dois princípios constitucionais.

Como sublinhamos, de acordo com esta jurisprudência do Tribunal Constitucional, o legislador tem as mãos livres para configurar aqueles impostos que não são de alcance global ou geral, como o IRNR, podendo ignorar na sua conceção quer o princípio da capacidade contributiva como critério da tributação, quer o princípio de progressividade.

5. EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA DTE

O Acórdão do TC 73/2017, de 8 de junho, termina afirmando que “*para especificar o alcance do presente Acórdão, devem declarar-se não suscetíveis de revisão como resultado da declaração de nulidade da Disposição Adicional Primeira do Real Decreto-Lei n.º 12/2012 as situações jurídicas tributárias definitivas produzida ao seu abrigo, por exigência do princípio constitucional de segurança jurídica do art.º 9.º, n.º 3 da CE*”, como antes havia feito noutros pronunciamentos, como no Acórdão do TC n.º 189/2005.

Cabe então perguntar como interpretar a expressão “*situações jurídicas tributárias definitivas produzidas ao abrigo da DTE*”.

Referiu a DGT, no seu relatório de 27 de junho de 2012, que a comprovação isolada da DTE não era apropriada, embora pudesse ser feita quando invocada pelo contribuinte no âmbito de um procedimento comprovação correspondente a um imposto e a um período específico, a fim de que a Administração pudesse verificar a verdade do que aquele tinha declarado e com isso, tramitar adequadamente o procedimento.

Esta abordagem ficou a dever-se ao facto de que, como é reconhecido no próprio Acórdão do TC n.º 73/2017, a natureza do DTE ser semelhante a um mecanismo extraordinário de regularização de rendimentos e não a um imposto a partir do qual surgisse o nascimento de novas obrigações tributárias.

Em qualquer caso, e apesar do entendimento da DGT, parece evidente que a Administração deveria ter verificado o cumprimento dos requisitos estabelecidos no regime para alguém poder aderir à DTE, especialmente se tivesse algum indício do seu incumprimento. Por exemplo, que os rendimentos eram de origem ilícita, que tinham sido declarados por pessoa diferente daquelas que as auferiram ou que não deveriam ter sido tributadas noutro imposto (ISD).

Se 5 anos depois ainda houvesse alguns casos em que o cumprimento correto desses requisitos se encontrasse pendente de esclarecimento, tendo a DTE sido declarada nula, ter-se-ia extinto o mecanismo extraordinário de regularização, bem como o seu regime jurídico. Como considerar então os rendimentos declarados e o montante pago? Em que períodos fiscais e a que imposto seriam imputados?

A primeira alternativa seria a de atribuir aos referidos rendimentos e pagamentos a consideração de regularização ordinária do art.º 27.º da LGT, uma vez que seria uma regularização espontânea sem procedimento prévio da Administração. Exigiria que o contribuinte indicasse posteriormente a que períodos e imposto se referiam os rendimentos declarados. Esta discriminação era desnecessária na DTE, mas não assim quando se trata da regularização a que se refere o art.º 27.º da LGT, de acordo com seu n.º 4. Nesse caso, a Administração devia liquidar ao contribuinte o montante não pago do imposto, a sobretaxa e os juros correspondentes, sem sanções.

A segunda alternativa seria a de considerar que não estamos perante uma regularização ordinária do art.º 27.º da LGT, dado que a DTE não identificava os períodos fiscais e os impostos em que os rendimentos deviam ser declarados. Neste caso, considerar-se-ia que o pagamento havia sido mal feito e feito fora do prazo.

Não se tendo indicado o período fiscal e o imposto a que corresponderia tratar-se-ia de uma infração leve, de acordo com o art.º 91.º, n.º 6 da LGT. Neste caso, o rendimento pode ser considerado como uma variação patrimonial positiva injustificada no IRPF – art.º 39.º da Lei do IRPF –, ou como bases não declaradas no Imposto sobre Sociedades – art.º 13.º do TRLIS⁴⁴.

Logicamente, além da possível sanção, a Administração deveria liquidar e exigir os impostos e juros de mora correspondentes.

[44] Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) (*Nota do Tradutor*)

Ao nível criminal, dificilmente poderia entender-se ter havido reconhecimento e pagamento integral da dívida tributária antes de a Administração Tributária ter notificado o início de ações de comprovação ou investigação destinadas a determinar as dívidas fiscais. Portanto, o crime fiscal seria consumado quando se dessem por comprovados os restantes requisitos do ilícito.

Nestes casos, o contribuinte poderia encontrar argumentos legais para questionar as liquidações com base no princípio da boa fé e da confiança legítima e apelando para a responsabilidade do Estado legislador, em cuja base apresentara a sua DTE e efetuara o pagamento.

A terceira alternativa consistiria na inação da Administração, tal como parece ter sido anunciado por um dos seus máximos representantes, deixando as coisas como estavam.

Noutro contexto estariam os procedimentos que tinham sido iniciados colateralmente, com base nas informações fornecidas pelos contribuintes através da DTE.

O art.º 7.º da Portaria n.º HAP/1182/2012, estabeleceram que aos dados constantes da DTE era aplicável o art.º 95.º da LGT, pelo que tinham carácter reservado e podiam utilizar-se para executar as funções de comprovação e inspeção da Administração Tributária. A confidencialidade desses dados afetou a sua transferência para terceiros, mas não a sua utilização pela própria Administração para o cumprimento das suas funções.

Poderiam ser usados para investigar o próprio declarante. Os rendimentos constantes na DTE podiam não esgotar a totalidade dos rendimentos acumulados e não declarados anteriormente pelo contribuinte em períodos não prescritos. Logo, esses exercícios fiscais podiam estar sujeitos a verificação e inspeção no imposto sobre o rendimento correspondente (IRPF, IS ou IRNR) e se o rendimento descoberto for maior do que o declarado na DTE, a respetiva diferença deve ser liquidada pela Administração e exigida ao contribuinte, juntamente com os juros de mora, ponderando-se inclusive

o início de um procedimento sancionatório, como ficou claro no Acórdão do TSJ de Castilla y León n.º 17/2017, de 9 de janeiro⁴⁵.

Esta informação poderia igualmente ser utilizada para investigar as sociedades do declarante, sempre que se concluísse que estas eram a sede geradora dos rendimentos ocultos do contribuinte, tal como ficou evidenciado, entre outros, nos Acórdãos dos TSJ de La Rioja n.º 189/2014, de 11 de julho; TSJ de Madrid n.º 325/2015, de 14 de julho; STSJ de Aragón n.ºs 369/2015, de 3 de junho e 459/2016, de 8 de novembro; e TSJ de Galicia n.º 249/2017, de 16 de maio; e como é referido por alguns desses Acórdãos “*não se exclui a possibilidade de a DTE conduzir a procedimentos de inspeção em relação a sujeitos distintos do declarante e por outros impostos*”.

Deste modo, tais elementos também podiam ser usados no quadro de outros procedimentos de inspeção relativos a impostos que tivessem como sujeitos os declarantes ou pessoas a eles ligadas, nas quais os dados pudessem ter um impacto direto.

E, na verdade, ao apresentar a DTE, o declarante e o seu meio circundante tornavam-se transparentes. Se tinha uma empresa, podia ser investigada. Cruzando os dados da DTE com outras informações detidas pela AEAT, esta poderia verificar se o declarante ou sua empresa tinham corrigido a conduta fraudulenta ou, pelo con-

[45] No Acórdão do TSJ de Castilla y León n.º 17/2017, de 9 de janeiro, estava em causa a fiscalização, no IRPF, do ano fiscal de 2010, de um de um contribuinte que apresentou a DTE. A inspeção encontra rendimento líquido da sua atividade profissional não declarado não declarada neste exercício no montante de € 379.767. Na sua DTE, tinha declarado uma grande quantidade de dinheiro, em numerário, € 632.000, que previamente depositara em conta corrente. O TEAR entende que, ao não fornecer qualquer meio de prova que comprove o ano ou os anos de obtenção, deve imputar-se em partes iguais aos anos não prescritos – 2010, 2009 e 2008 –, lembrando que os rendimentos declarados na DTE devem corresponder a esses anos. Além disso, este critério é reforçado pelo facto de o contribuinte ter reconhecido antes da Administração rendimentos não declarados em 2011 da sua alta atividade profissional, pelo que tudo leva a crer, tanto à Administração como ao juiz, que o seu incumprimento era habitual. A quantia imputada a cada ano (um terço, € 216.666), é inferior ao rendimento líquido apurado pela AEAT para 2010, pelo que esta deve ter como resultado não declarado em 2010 a diferença e sobre ela liquidar a dívida.

trário, continuavam a apresentar declarações de rendimentos idênticas às que apresentavam nos anos anteriores à DTE, o que indiciava que continuavam a gerar rendimentos não declarados.

São inúmeros os procedimentos de verificação e inspeção iniciados nestes anos apoiados nos dados declarados na DTE. De facto, até 10 de abril de 2017, a Agência Tributária havia aberto 3.545 inspeções com base na informação aí recolhida, com uma dívida fiscal detetada de 246 milhões, dos quais mais de 189 milhões de euros foram pagos até ao momento.

Além disso, tenha-se em conta que o art.º 66.º, bis, da LGT, em conjunto com o art.º 115.º da LGT, ambos aditados pela Lei n.º 34/2015, de 21 de setembro, de modificação parcial da LGT, declara a imprescritibilidade do direito da Administração de realizar verificações e investigações de operações, ações ou dados correspondentes a períodos prescritos, desde que tal verificação ou investigação seja precisa em relação a eventos com relevância fiscal de períodos não prescritos.

A questão que surge após o Acórdão do TC n.º 73/2017 é se a Administração pode continuar a utilizar as informações recolhidas através da DTE para a tramitação de procedimentos de verificação e inspeção. Essa informação de natureza pessoal teria sido obtida através de uma norma que foi declarada nula, de tal forma que o pressuposto normativo que determinou a comunicação voluntária pelo contribuinte teria desaparecido. No entanto, não devemos esquecer que esta é uma informação que teve de ser comunicada obrigatoriamente à AEAT pelo contribuinte, dado que era um rendimento que ele tinha que declarar em períodos anteriores. Os códigos do IRPF, do IS e do IRNR obrigavam os contribuintes que aderiram à DTE, mesmo antes da sua aprovação, a comunicar esses rendimentos à Administração.

Portanto, embora se extinga no ordenamento jurídico tributário o pressuposto normativo que determinou a comunicação voluntária do contribuinte, mantém-se o regime anterior que já obrigava o

contribuinte a declarar os rendimentos no respetivo imposto sobre o rendimento; e não podemos esquecer o art.º 93.º da LGT que estabelece a obrigação de fornecer à Administração Tributária informações, próprias e de terceiros, desde que tenha relevância fiscal, relacionadas com o cumprimento das suas próprias obrigações tributárias; obrigações que devem ser cumpridas na forma e nos prazos estipulados pela lei, ou por um pedido individualizado da Administração que possa ser feito em qualquer momento posterior.

Em consequência, dificilmente seria considerado procedente o recurso ao art.º 11.º da LOPJ para que, em processo judicial, fossem desconsideradas as provas obtidas, direta ou indiretamente, em violação de direitos ou liberdades fundamentais, em particular o direito à proteção de dados pessoais⁴⁶, especialmente se considerarmos a prevalência histórica do dever fundamental de pagar impostos perante esse direito no plano constitucional.

6. CONCLUSÕES

1. A natureza jurídica da DTE não se confunde com a de um imposto autónomo, nem com a de uma sobretaxa. Pelo contrário, adere bastante bem a uma regularização extraordinária de rendimentos não declarados, uma novação prévia objetiva, extintiva e legal de obrigações derivadas das impostas no IRPF, no IS ou no IRNR; novação que implicava uma remissão ou perdão parcial da dívida fiscal pendente e até ao termo do prazo para o respetivo pagamento, considerando que com o pagamento de 10% se dava quitação verdadeira e integral da dívida tributária, impedindo a exigi-

[46] Assim, seria inaplicável o Acórdão do ST de 23 de abril de 2010, Sala do contencioso administrativo, que anulou as provas apresentadas pela Fazenda, por considerar terem sido obtidas ilícitamente, por violação do princípio constitucional de inviolabilidade do domicílio; e ao destituí-las de efeito, levou-o a declarar a nulidade da liquidação fundada exclusivamente nas referidas provas.

bilidade de responsabilidade criminal pelo crime fiscal do art.º 305.º do CP.

2. O Acórdão do TC n.º 73/2017 declarou inconstitucional e nula a DTE com fundamento no instrumento legislativo formal utilizado para sua aprovação, o Real Decreto-Lei.

Relativamente à doutrina do dever fundamental de pagar impostos, chama-se a atenção para o fato de o Tribunal Constitucional se apoiar nos dados da receita em termos percentuais para justificar a classificação dos impostos sindicados – IRPF e IS – como sendo impostos de alcance geral ou não. Com isso, acreditamos que pretende consolidar esta linha jurisprudencial em um cenário hipotético em que estes impostos, atualmente qualificados como abrangência geral ou global – IRPF, IS e IVA – fossem extintos no nosso ordenamento tributário ou reduzissem a sua coleta a valores residuais. Seria suficiente substituí-los por aqueles que oferecem um melhor comportamento reditício.

No entanto, isso levar-nos-ia a outras questões: a cobrança em termos relativos seria a única variável a ter em conta para qualificar um imposto como de alcance global ou geral ou devemos ponderá-la com outras? Neste último caso, quais?

A partir de que percentagem do total das receitas tributárias anuais seria qualificado um imposto como de alcance geral? Este dado seria muito importante, uma vez que serviria para retirar ou conceder esta qualificação, com as relevantes consequências jurídico-constitucionais que implicaria.

3. O Acórdão do TC n.º 73/2017 considera o IRNR como um imposto de alcance específico. De acordo com o Tribunal, esses impostos não afetam a distribuição da carga fiscal e o dever fundamental de pagar impostos e, portanto, se tivesse sido coerente, deveria ter deliberado que seu regime jurídico

pode ser alterado por Real Decreto-Lei e que esta parte norma sindicada era constitucional.

Em resultado dessa conclusão, deveria ter conhecido de mérito, isto é, a adequação do regime da DTE aos princípios constitucionais do art.º 31.º, n.º1.

De acordo com a nossa análise, a parte do regime jurídica da DTE que se aplicou ao IRNR viola os princípios da igualdade e da justiça tributária, sendo contrário ao imperativo da luta contra a fraude e alterando a distribuição justa dos encargos fiscais.

4. Por outro lado, a parte do regime jurídico da DTE que afetou o IRPF e o IS, os impostos qualificados pelo próprio TC, de alcance geral ou global, violam os princípios anteriores – igualdade e justiça fiscal – e, além disso, o princípio da capacidade contributiva como critério de tributação e progressividade.

E a análise jurídica que realizámos, levou-nos a concluir que a DTE viola flagrantemente os princípios materiais da igualdade, capacidade contributiva, progressividade e justiça fiscal consagrados no art.º 31.º, n.º 1 da CE.

5. Em qualquer caso, e ainda que nunca mais devesse ser utilizada pelo poder Executivo ou pelo poder Legislativo, tememos muito que o Acórdão do TC n.º 73/2017, de 8 de junho, não tenha fechado completamente o caminho para futuras amnistias fiscais.

Entretanto, e porque o Tribunal Constitucional leva cinco anos para resolver o recurso de inconstitucionalidade; e subsequentemente, depois de declara-lo inconstitucional e anulado, aplica a sua doutrina de não revisão das situações de imposto já estáveis, constituídas ao seu abrigo, o efeito da sua ação não vai além de uma mera repreensão ao Executivo, sem consequências legais negativas suficientes para o dissuadir, no futuro, a regressar aos seus antigos caminhos.

BIBLIOGRAFIA

- ADOLFO MARTÍN, “*Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la reciente jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional*” Revista Española de Derecho Financiero, 106, 2000.
- AGUALLO AVILLÉS, A.; BUENO GALLARDO, E. “*Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art.º 31 CE*” en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2007, pag.58, 62 y 63.
- BLANCO CORDERO, I., “*Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 2012*” en la obra colectiva *La Amnistía fiscal*, Tirant lo Blanch, 2012, pag.105.
- CASALTA NABAIS, José, “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998”
- DEL ROSAL BLASCO, B. “*Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012*”, La Ley, 7525, 2102.
- ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, 2013, pag.83.
- ESPIGADO GUEDES, “*«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017*” Diario LA LEY, n.º 9030/2017, de 27 de julio, Editorial Wolters Kluwer
- FALCÓN Y TELLA, R. “*La reforma del Código Penal: La nueva concepción de responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este en el blanqueo de capitales*” Quincena Fiscal, nº 1-2, 2011.
- FALCÓN Y TELLA, R. “*Las fórmulas transitorias de regularización establecidas por el Real Decreto Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%*, Quincena Fiscal, n.º 8/2012.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “*Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal*” Revista Española de Derecho Financiero, n.º 155, 2012.
- FERRÉ OLIVE, J.C. “*Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: Fraude, regularización y blanqueo de capitales*” Revista CEF de contabilidad y Tributación, 372, 2014.
- GARCÍA NOVOA, C. “*El concepto constitucional de tributo: Una visión al cumplirse 25 años de la Constitución*”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor CALVO ORTEGA*, Tomo I, Lex Nova, 2005.
- GIL PECHARROMÁN, X. “*Amnistías fiscales, el falso ‘bálsamo’ que golpea a Europa*” Diálogo el Economista, 25 de abril de 2015.
- GÓMEZ MORUELO, C. “*Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal*” Quincena Fiscal, n.º especial septiembre 2017.
- IGLESIAS CAPELLAS “*La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*” en *Revista CEF de Contabilidad y Tributación*, 341-342, 2011.
- MARTÍN QUERALT, J. “*La amnistía es inconstitucional por la forma ... y por el fondo Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 junio de 2017, Sala Pleno, no recurso 3856/2012.*”
- MARTÍNEZ LAGO M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª edición, Iustel, 2004, pag.72.
- MARTOS GARCÍA, J.J. “*Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular: a propósito de la nueva redacción del art.6.3 LOFCA y de la propuesta de transformación del IVTM*” Quincena Fiscal, 10, 2011.
- MARTOS GARCÍA, J.J. *IRPF dual. Análisis Constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, Titant lo Blanch, 2014.
- OCDE, 2000 “*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*”.

- OCDE, 2010, “*Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*”.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A. “*Medidas Tributarias anticrisis en España: Análisis específico de la amnistía fiscal*” Revista de Derecho (Valdivia), 26-1, 2013.
- TRIAN REYES, B. “*Límites a los decretos leyes: STC 73/2017, de 8 de junio, sobre la amnistía fiscal*” Actualidad Administrativa nº 9/2017, Editorial Wolters Kluwer.
- VARONA ALABERN, J.E. “*Concepto de tributo y principio de capacidad económica*», Revista Española Derecho Financiero, Civitas, 135, 2007.
- VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. “*Tributos y obligaciones tributarias*” en *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004.