

Alterações do Sistema Tributário via OGE

Carlos do Nascimento¹ e Cláudio Paulino²

1 – Análise às Alterações Fiscais via LOGE

1.1 - O Risco de Degradação do Sistema Fiscal

Desde 2018 que temos assistido, com relativa frequência, à alteração ao sistema tributário via Lei do Orçamento Geral do Estado (LOGE). Este mesmo exercício de alteração repetiu-se na proposta de aprovação do OGE de 2024.

A LOGE tem uma finalidade própria, com amparo constitucional e legal, segue um ritualismo próprio distinto dos demais diplomas, destacando-se aqui o modo e o período curto para a sua discussão e aprovação, bem como o seu prazo de vigência.

Apesar de ser admissível a introdução de pequenas e urgentes alterações às leis tributárias via LOGE, não é recomendável que se faça deste expediente, urgente e excepcional, a regra para introdução de toda e qualquer alteração que se pretenda promover às leis que compõem o universo do sistema tributário, pois, ao contrário da LOGE, as leis que compõem o sistema tributário, fundamentalmente, as relativas aos impostos, obrigam a uma ampla discussão e participação dos contribuintes na sua elaboração e uma vez aprovadas estarão a elas vinculadas por largos anos.

Em alguns países, como é o caso da França, não são permitidas alterações aos impostos via LOGE. Neste país, as alterações aos impostos são feitas mediante a aprovação de leis próprias.

Dentre as razões que se possa invocar, as mais relevantes estão ligadas à necessidade da preservação do princípio da ampla discussão do imposto; da segurança e da certeza jurídica; da coerência e da estabilidade do sistema tributário, porquanto, alterações constantes ao sistema tributário e ainda para mais, via LOGE, geram incertezas, criam dificuldades na compreensão das leis e debilitam a construção de uma forte cidadania fiscal; causam instabilidade à classe empresarial em particular, que todos os anos se depara com novas regras fiscais, e é obrigada a refazer os sistemas informáticos, a gastar dinheiro com a formação anual das suas equipas e a redesenhar os seus sistemas de *compliance* fiscal.

¹ Professor Doutor em Direito, docente da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto, nas disciplinas de Direito Administrativo, Tributário e Processual Civil.

² Professor da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto, nas cadeiras de Direito Tributário e Direito Administrativo.

O volume de alterações legislativas, não só, vem tornando o nosso sistema tributário confuso, complexo de manusear e de difícil entendimento, como as suas combinações põem em causa o princípio da estabilidade do tributo e, conseqüentemente, dificultam o seu aprendizado, o que, mais tarde, vai traduzir-se em penalidades ao contribuinte e aumento da litigiosidade tributária (a título de exemplo, o contribuinte que queira compreender o IRT deve apreciar o diploma aprovado em 2014, verificar as alterações introduzidas em 2020 e por fim, seguir consultando as alterações anuais introduzidas no OGE).

Na actual proposta da LOGE dedicou-se, novamente, um capítulo às alterações tributárias, muitas das quais, pelas recorrentes citações e renovações nas diversas LOGE, deviam promover a revisão e a aprovação da lei específica do imposto ou uma lei de alteração própria (exemplo, as alterações da Lei do Jogo, ao Código Aduaneiro, ao IVM e ao imposto sobre sucessões e doações de bem móveis); outras, no nosso entender, não justificam a sua alteração via LOGE (por exemplo, a alteração ao Código de Execução Fiscal).

Em termos técnicos, o recomendável é que ao fim da segunda prorrogação, as matérias sejam inseridas em diploma próprio que venha alterar ou revogar completamente o regime anterior, em vez de perpetuarem-se as prorrogações anuais via LOGE.

Portanto, neste domínio, temos estado a criar um mau precedente, o que nos compele alertar, para que não se torne uma excepção em regra e desvirtuem os princípios de conformidade de um bom sistema tributário.

2 - O Aumento da Banda de Isenção do IRT

Uma das medidas avançadas na proposta da LOGE é a alteração da banda de isenção do IRT que se move dos kz 70 000,00 para kz 100 000, 00 tendo por fundamento o aumento do poder de compra dos trabalhadores, como se extrai do ponto 13 do relatório de fundamentação.

A questão que se levanta está, exactamente, em saber se tal desiderato (aumento do poder de compra) fica cumprido com a mera isenção dos rendimentos até kz 100 000, 00.

O aumento da banda de isenção de kz 70 000,00 para kz 100 000, 00 só formalmente amplia a disponibilidade financeira do trabalhador, mas em termos práticos o impacto na vida do trabalhador é nulo, é como se adicionássemos mais dois baldes de água ao rio, não terá qualquer impacto no aumento do seu caudal.

Para além dos 3% (8 700,00 kz) que paga obrigatoriamente a título de Contribuição para Segurança Social – CSS, o trabalhador terá apenas uma disponibilidade líquida de kz 91 300, 00 para suprir um vasto leque de despesas obrigatórias que aumentam em valor e quantidade de modo desproporcional a receita. Basta pensar no valor da renda de casa, do transporte público, cesta básica, propinas escolares, que em resultado dos seus

aumentos constantes desafiam a estabilidade do poder de compra dos trabalhadores de baixa renda, situação que se agudiza ainda, dado o facto do nosso IRT não levar em consideração os custos que o trabalhador tem com a família constituída.

Em termos práticos, a movimentação da banda de isenção para o segundo escalão, continuará a ter efeito nulo, em salários que vão do 1.º ao 6.º escalão da tabela do IRT e só teria real e efectivo impacto, se fosse acompanhada de outras, como o aumento substancial do salário; redução ou manutenção do valor dos serviços públicos básicos (transporte, água, energia, saúde e educação, cesta básica) e medidas de estabilização da moeda.

O cidadão e a sociedade em geral vivem, hoje, momentos de grande perturbação económica com a subtracção do subsídio de combustível; aumento da taxa de câmbio; redução do preço do petróleo; aumento do preço da cesta básica, aumento das propinas escolares, aumentos dos serviços de saúde e estando a nossa produção nacional aquém do desejado. É importante que o Estado dê sinais reais de pretender proporcionar algum alívio aos cidadãos e às empresas, nomeadamente, com a redução, a isenção ou a suspensão de medidas fiscais que causem impacto prático na vida daqueles.

Mais ainda, parece-nos aconselhável, e até desejável, um esforço governamental no sentido de alargar a banda de isenção, no mínimo, até ao 5º escalão da tabela do grupo A do IRT.

3 - Alteração ao Código do Imposto Industrial

A LOGE introduz no artigo 21.º, mas uma alteração ao Código do Imposto Industrial (CII) e chamou-nos particular atenção os números 4, 6, 7 e 8. Pela maior relevância, procedemos, primeiro, à análise dos n.ºs 7 e 8 e, posteriormente, dos n.ºs 4 e 6.

O Estado optou por definir o sector primário como área privilegiada para a concessão de incentivos e benefícios fiscais, económicos e financeiros. Reflexos desta política, podem ser encontrados, designadamente, na Lei do Investimento Privado, no Código dos Benefícios Fiscais, na Lei das Micro, Pequenas e Médias Empresas e no próprio CII.

Todavia, é sabido que o sector primário é composto por sectores que estão, além do agrícola e do pecuário, abarcando os sectores avícola, aquícola, apícola, piscatório e silvícola, pelo que se questiona a razão da atribuição do benefício previsto no n.º 7 (amortização dos custos incorridos em infraestruturas de água, luz ou vias de acesso, feitas para à produção e escoamento de produtos e que beneficiem também as comunidades onde as infraestruturas foram erguidas) apenas aos sectores agrícola e pecuário, ficando os demais sectores que, conjuntamente, com aqueles constituem o sector primário de fora.

Do estudo que levamos a cabo, verificamos que não existe um racional material que excepcione a restrição do benefício a àqueles dois sectores apenas, dentre os vários que

constituem o primário, levando com que a norma do n.º 7 do artigo 21.º caminhe em contramão ao princípio da igualdade fiscal, previsto constitucionalmente, no artigo 23.º da nossa Constituição.

Adicionalmente, a redacção do n.º 8, gera alguma imprecisão na sua concretização, pois, estabelece a norma que a aceitação do custo depende de prévia autorização da Administração Geral Tributária (AGT), sem aclarar o que se pretende com a prévia autorização.

Será que é pretensão governamental:

- ✓ Que a empresa antes de realizar o investimento em infraestruturas solicite prévia autorização à AGT? ou
- ✓ Que após a realização do investimento a empresa valide, previamente, o total dos custos antes de deduzir à matéria colectável do exercício?

É nosso entendimento de que, por tratar-se de um benefício administrativo, portanto, não automático, é fundamental que a norma seja clara, sob pena de os constrangimentos na sua interpretação impedirem ou desvirtuarem o efectivo gozo do benefício fiscal.

Em relação ao n.º 4, materializou-se aí a síndrome da regulamentação. Tem sido comum, não apenas no domínio tributário, mas do sistema jurídico como um todo, a previsão de normas regulamentares que nunca chegam a ser regulamentadas até à sua revogação. A norma do n.º 4 corre este risco, repare que estamos no oitavo mês do ano e a regulação ainda não foi publicada, quando a LOGE só tem a vigência de um exercício.

Quanto à norma do n.º 6, exigência de entrega da declaração exclusivamente pela via electrónica, embora seja o desejável e para aí tem-se estado a caminhar, parece-nos prematuro restringir-se, categoricamente, a entrega de declarações apenas pela via electrónica, em virtude de, repetimos, estarmos perante um regime/período transitório entre o modelo de actuação da administração fiscal e os contribuinte e, por outro lado, de melhoria da infraestrutura tecnológica em todo o país, que ainda não oferece condições tecnológicas estáveis para que 80% dos contribuintes desenvolvam o seu trabalho apenas electronicamente.

Aliás, os últimos constrangimentos com a emissão da certidão de não devedor, avaliação de imóveis e pagamento do Imposto Predial, mostram bem as inúmeras vulnerabilidades do SIGT (Sistema Integrado de Gestão Tributária). Muitas das vezes o constrangimento não é tecnológico, mas de ausência de energia, por exemplo, ausência de computador ou baixa captação do sinal. Portanto, perante as nossas sobejas e conhecidas dificuldades é de uma tamanha insensibilidade do legislador exigir que um contribuinte do regime simplificado, onde se incluem as micro empresas, apresente as suas declarações fiscais apenas electronicamente.

Esta situação foi discutida aquando da revisão ao CII, operada pela Lei n.º 26/20, de 20 de Junho, mas o legislador ao antever as situações que citamos, foi mais cauteloso e admitiu nos artigos 51.º e 61.º, a possibilidade de entrega física das declarações.

Cremos, que permanecendo inalteradas as condições que levaram a possibilidade legal da entrega física das declarações, devia-se manter o regime previsto no CII em vez de se criar uma norma restritiva que, inevitavelmente, redundará na aplicação de multas desnecessárias e no aumento de contencioso.

4 - Alteração ao Código das Execuções Fiscais

No artigo 24.º a LOGE procedeu à uma alteração ao Código de Execução Fiscal (CEF), para que o conceito de situação fiscal não regularizada fosse alargado, considerando-se como tal todos aqueles que não cumprem com qualquer obrigação tributária.

Cremos que a celeridade com que se quer fazer esta alteração cirúrgica ao CEF resulta do facto de, muito recentemente termos publicado uma crítica à Circular n.º 006/GACA/GJ/AGT/2023, de 08 de Setembro, em que a AGT, por via de uma Circular alterou o conteúdo e, consequentemente, o sentido e o alcance do artigo 177.º, (i) designando a Certidão de Dívida Tributária por Certidão de Conformidade Tributária, (ii) alargou o conceito de dívida tributária (que nos termos do código se restringe às dívidas resultantes de tributos – impostos, taxas e contribuições especiais), incluindo-se naquele as multas resultantes de processos de transgressão e (iii) alterou o modo de entrega da Certidão, definindo que será 100% electrónica, quando nos termo da lei pode ser emitida de modo físico.

No ponto 32 do relatório de fundamentação da LOGE faz-se referência que tal proposta visa proceder à alteração do artigo 176.º do CEF. Entretanto, feita a análise à norma revogatória da LOGE (artigo 31.º), não encontramos nenhuma referência neste sentido, nem de suspensão, nem de alteração parcial ou mesmo de revogação total, pelo que ambas as normas, porque não são contraditórias em si mesmo, podem coabitar, sendo impróprio invocar a figura da revogação tácita.

Alerta-se que a aprovação da referida alteração via LOGE, só ressalta a propalada incoerência do nosso sistema, uma vez que a lei especial, o CEF, consagra um conceito restrito de matriz garantística e, numa lei avulsa, a LOGE, de carácter provisório, consagrou-se um conceito mais amplo de modo a acomodar uma prática da AGT que estava em desconforme com a lei, pondo-se claramente em causa as garantias dos contribuintes.

O CEF, aprovado em 2014, a par do Código do Processo Tributário, é dos poucos Códigos alterados e hoje, volvido quase 10 anos, muitas são as normas – e com muito mais relevância – que reclamam a sua discussão e alteração.

A norma que foi alterada não tem, do nosso ponto de vista, elevada criticidade, que justificasse a sua alteração via OGE e mais uma vez, está a inverter-se a razão da existência da LOGE e a transformá-la num documento para correcção e legitimação de actos administrativos incorrectos, anteriormente praticados.

Observa-se, ainda, que a norma em apreciação é incoerente, porquanto, da sua redacção se assimila que não tem a situação fiscal regularizada quem não cumpriu com qualquer obrigação prevista nas leis tributárias.

Sucedem que a situação fiscal diz apenas respeito ao não pagamento de impostos (diferente de situação tributária que é mais ampla) e logo, não se pode ficcionar legalmente que o não pagamento de uma taxa na Administração Municipal, uma multa resultante da não entrega de uma declaração equivale ao não pagamento do imposto, passando o contribuinte a ter a situação fiscal não regularizada e, em consequência, não pode solicitar/receber uma declaração de não devedor de imposto, para concorrer num concurso público ou solicitar um crédito.

Note-se que opções totalistas e extremistas são perigosas em qualquer área e no Direito Tributário não se foge a esta regra, porquanto, não se afigura defensável na conjuntura de uma boa política legislativa alterar um conceito com o intuito prático de inviabilizar a emissão de uma certidão de não devedor, pois, existem outros mecanismos, menos gravosos e *more taxpayer friendly* que se podem lançar mão, sem pôr em causa a lei e as garantias dos contribuintes.

Pretender uma solução absolutista de restrição geral é contrário ao princípio da racionalidade e proporcionalidade tributária. Por outro lado, o nosso estágio de crescimento tributário, em termos de cidadania, *compliance* fiscal e informatização, desaconselham uma tal solução.

5 - Regularização Excepcional de Cadastro

Embora compreendendo o racional último da alteração vertida no artigo 25.º da LOGE, relativamente ao desagravamento da situação fiscal dos contribuintes cadastrados há mais de 5 anos e que não exerceram actividade em igual período, merecem o nosso franco reparo às seguintes situações:

I – Os contribuintes singulares (micro e pequenos empresários) cadastrados há 4, 3, 2 ou 1 ano, mas que nunca exerceram actividade em igual período ficam impedidos de gozar do benefício do perdão da multa?

Se a resposta for no sentido favorável ao perdão da multa, então fazia-se necessário clarificar melhor a norma. Em sentido inverso, se a resposta for desfavorável, estamos perante um problema de constitucionalidade, por violação do princípio da igualdade fiscal previsto no artigo 23.º da CRA.

II – Os contribuintes colectivos (micro e pequenas empresas) cadastrados há 4, 3, 2 ou 1 ano, mas que nunca exerceram actividade em igual período ficam impedidos de gozar do benefício do perdão da multa?

Novamente, se a resposta for favorável ao perdão da multa, então fazia-se necessário clarificar a norma. Em sentido inverso, se a resposta for desfavorável, estamos, novamente, perante um problema de constitucionalidade, por violação do princípio da igualdade fiscal incido no artigo 23.º, já citado.

III – Em termos racionais não nos parece fazer muito sentido exigir-se o preenchimento de declaração de imposto a um contribuinte que de modo objectivo verifica-se que não exerceu qualquer actividade comercial num determinado exercício.

Quem não exerceu nenhuma actividade comercial deve, simplesmente, provar este facto junto à Administração Tributária, sendo-lhe dispensado apresentar uma declaração que, logicamente, a administração tributária não vai apreciar porque na declaração o contribuinte vai apenas dizer que não exerceu qualquer actividade.

A tónica, a nosso ver, tem de estar na consequência jurídica de uma falsa declaração perante a autoridade pública, a que o contribuinte se arrisca. Deste modo, evita-se que entrem para a estatística fiscal das declarações entregues, declarações inúteis, sem qualquer conteúdo substancial para efeitos de fiscalização ou apuramento do imposto.

Todavia, a exigência apresenta-se pertinente no caso dos contribuintes que exerceram qualquer actividade, ainda que não tenham tido lucros, pois, neste caso, e dependendo da acutilância e destreza do poder inspectivo da administração, pode-se vir a reverter uma situação de prejuízo, para rendimento tributável, susceptível de dar lugar ao pagamento de imposto.