

MESTRADO EM DIREITO FISCAL
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA – ESCOLA DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



Constrangimentos internacionais à livre
definição dos sistemas tributários – *Portugal,*
um país soberano?

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal elaborada sob a orientação do
Senhor Doutor João Taborda da Gama

MARIA MERCÊS RODRIGUES DA SILVA ANDRADE

LISBOA, 29 DE JUNHO DE 2015

Índice

1. Introdução.....	4
1.1. Contextualização	5
1.2. Objectivos.....	7
1.2.1. Delimitação positiva.....	7
1.2.2 Delimitação negativa	8
1.3. Sequência.....	8
2. A Troika.....	10
2.1. Instituições.....	10
2.1.1. A Comissão Europeia	10
2.1.2. O Banco Central Europeu.....	10
2.1.3. O Fundo Monetário Internacional	13
2.2. Legitimidade.....	14
3. O <i>Memorando</i>	16
3.1. Origem.....	16
3.2. Natureza jurídica.....	17
3.3. Medidas previstas	22
3.3.1. Medidas de política orçamental	22
3.3.2. Medidas relativas ao mercado de habitação – Tributação de bens imóveis .	25
3.4. Revisões – Alterações introduzidas ao <i>Memorando</i>	25
3.4.1. 1ª Revisão	26
3.4.2. 2ª, 3ª e 4ª Revisões.....	26
3.4.3. 5ª Revisão	28
3.4.4. 6ª Revisão	29
3.4.5. 7ª Revisão	30
3.4.6. 8ª, 9ª e 10ª Revisões.....	31
3.4.7 Um resultado positivo para Portugal	31
4. A Constituição	33
4.1. Sistema financeiro e fiscal constitucionalmente previsto.....	33
4.2. Decisões do Tribunal Constitucional.....	34
5. Globalização económico-financeira, crise e soberania.....	42
6. Conclusões.....	45
7. Bibliografia.....	49
8. Anexo	52

Constrangimentos internacionais à livre
definição dos sistemas tributários –
Portugal, um país soberano?

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal elaborada sob a orientação do
Senhor Doutor João Taborda da Gama

MESTRADO EM DIREITO FISCAL
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA – ESCOLA DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO
LISBOA, 29 DE JUNHO DE 2015

Agradecimentos

Ao Dr. João Taborda da Gama, orientador desta dissertação, por todas as críticas, pelos conselhos e pela disponibilidade.

À melhor mãe, que é a minha, e ao meu irmão.

À Diana e ao Alexandre, pela preocupação, amizade e paciência.

Ao André, por tudo.

1. Introdução

1.1. Contextualização

Em 2008, a crise financeira gerada nos Estados Unidos da América acabou por contagiar a Europa.

Tudo começou quando, no dia 2 de Novembro desse ano, o então Ministro das Finanças, Teixeira dos Santos, anunciou que o Governo ía propor à Assembleia da República a nacionalização do Banco Português de Negócios (BPN), o que veio efectivamente a ocorrer ainda em 2008. Era a primeira nacionalização a que o país assistia desde 1975.

No ano seguinte, os problemas financeiros aumentaram de tal forma que acabaram por dar origem a uma crise de dívida pública.

O “Programa de Estabilidade e Crescimento” (PEC IV) foi a primeira tentativa no sentido de evitar o resgate da Troika. Esta actualização do PEC previa, até 2014, o crescimento do produto interno bruto (PIB)¹, a diminuição do desemprego, a estabilização do défice público² em apenas 1% do PIB e a estabilização da dívida pública abaixo dos 90% do PIB.

Apesar da visão optimista dos responsáveis pela elaboração do PEC IV, que estavam sobretudo preocupados em convencer os mercados de que a situação do país era reversível, os Partidos da oposição acreditavam que o caminho a seguir deveria passar pela adopção de outras medidas que não a imposição de austeridade aos portugueses.

No dia 23 de Março 2011, o Parlamento acabou por chumbar a aprovação do PEC IV, conduzindo à demissão do Primeiro-Ministro José Sócrates e à consequente queda do seu Governo.

Seguiu-se o cenário óbvio. Com um governo demissionário, e não podendo contar com o apoio da Comissão Europeia nem do Banco Central Europeu (BCE), os mercados fecharam-se e os bancos nacionais deixaram de comprar mais dívida pública.

O pedido de assistência financeira foi inevitável, tendo a Troika chegado a Portugal a 11 de Abril de 2011³. Mais tarde, foi apresentado aos portugueses o

¹ Soma, em valores monetários, de todo o rendimento produzido por empresas e famílias, em Portugal, durante um ano.

² Diferença entre as receitas e as despesas do Estado.

³ Portugal foi o terceiro país a recorrer à ajuda da Troika, seguindo o exemplo da Grécia e da Irlanda.

“Programa de Ajustamento Económico e Financeiro” que resultou de um longo processo de negociações entre a Troika e o Governo de José Sócrates, tendo para o efeito contado com a consulta aos Partidos da oposição, e que se consubstanciou no chamado “Memorando de Entendimento com a Troika” (*Memorando*).

O caminho a seguir passava, essencialmente, por três eixos: redução do défice orçamental, reformas estruturais e diminuição do endividamento e estabilização do sistema financeiro⁴. Para tal, Portugal assumiu o compromisso de adopção das medidas de austeridade elencadas no *Memorando*.

No dia 3 de Maio de 2011, o Primeiro-Ministro anunciou ao país que o Governo tinha chegado a acordo com a Troika. Nessa data, foram também anunciadas novas metas para o défice, declarando José Sócrates que o Governo teria que assegurar um défice de 5,9% nesse ano, 4,5% no ano seguinte e 3% em 2013 e garantindo que não seriam necessárias outras medidas orçamentais, além das que haviam sido aprovadas no Orçamento para 2011.

Portugal, a pretexto da redução do défice e da dívida pública, da necessidade de relançamento da economia e da diminuição dos níveis de endividamento privado e público viu-se obrigado a pedir um empréstimo de vários milhões de euros aos seus credores.

O empréstimo da Troika a Portugal acabou por ficar nos 78 mil milhões de euros e foi aceite como um mal necessário para que o país conseguisse reequilibrar a economia e reconquistar a confiança dos mercados.

Seguiram-se três anos de implementação do programa de ajuda, que vigorou entre 2011 e 2014⁵.

Tendo em conta que a tributação directa e indirecta sempre constituiu a principal fonte de receita em Portugal, enquanto Estado social⁶, nas inúmeras medidas de austeridade instituídas pela Troika não faltou a previsão de um aumento generalizado e acentuado dos impostos como forma de assegurar a estabilidade financeira⁷.

⁴ Vide a Declaração dos Ministros do Eurogrupo e do ECOFIN de 8 de Abril de 2011: “*The programme will be based on three pillars: - An ambitious fiscal adjustment to restore fiscal sustainability; - Growth and competitiveness enhancing reforms by removing rigidities in the product and labour markets and by encouraging entrepreneurship and innovation, allowing for a sustainable and balanced growth and unwinding internal and external macroeconomic imbalances, while safeguarding the economic and social position of its citizens. This should include an ambitious privatisation programme*”.

⁵ Sintetizamos a descrição desenvolvida por Rui Peres Jorge, “*Os 10 Erros da Troika em Portugal*”.

⁶ O Estado social deu origem a um aumento da pressão fiscal, devido à necessidade de financiar despesas públicas que não se financiavam nos Estados liberais.

⁷ Vide novamente a Declaração dos Ministros do Eurogrupo e do ECOFIN de 8 de Abril de 2011: “*The Ministers of the Eurogroup and ECOFIN, the Commission and the ECB are looking forward to ambitious*

Será exactamente sobre o aumento dos impostos que nos iremos debruçar, procurando analisar, de modo crítico, a forma como esta medida de consolidação orçamental limitou, ou não, a soberania estadual na previsão e adopção da sua política fiscal.

Por ser um tema actual e dada a sua pertinência, decidimos escolhê-lo para ser o objecto de estudo da nossa dissertação de mestrado.

1.2. Objectivos

A presente tese tem como objectivo estudar, de modo compreensivo, em que medida o *Memorando* da Troika e as revisões ao mesmo interferiram com a soberania nacional na criação de impostos.

1.2.1. Delimitação positiva

O nosso objecto de estudo é composto pelas medidas previstas no *Memorando* e nas suas posteriores revisões.

De forma simplificada e resumida, poder-se-à dizer que estas medidas se encontram divididas da seguinte forma:

- Política orçamental – que, por sua vez, se subdivide em política orçamental para 2011, 2012, 2013 e 2014;
- Regulação e supervisão do sector financeiro;
- Medidas orçamentais estruturais – entre as quais se destacam o aceleramento do programa de privatizações e o controlo das despesas na área da saúde;
- Mercado de trabalho e emprego;
- Mercado de bens e serviços – nomeadamente, da energia, das telecomunicações e serviços postais e dos transportes;
- Mercado de habitação;
- Condições de enquadramento.

fiscal adjustment, comprehensive structural reforms and measures to safeguard financial stability, that will address the fiscal and structural challenges of the Portuguese economy in a decisive manner. It will thereby also help restore confidence and safeguard financial stability in the euro area”.

Tendo em conta a multiplicidade das medidas apontadas, cumpre deixar claro sobre quais irá incidir a nossa análise. Nesse sentido, *sub judice* estarão apenas aquelas que tiveram reflexo na política fiscal do país.

Iremos, por isso, sobretudo analisar as medidas de *política orçamental*, uma vez que é neste grupo que se encontra previsto o aumento de impostos como forma de arrecadar maior receita para os cofres do Estado.

Faremos também referência à tributação de bens imóveis que sofreu alterações no contexto do *mercado de habitação*.

1.2.2 Delimitação negativa

Apesar de se poder questionar a limitação da soberania do país, constitucionalmente prevista, por todas as outras medidas impostas pelo *Memorando*, não nos cabe abordá-las aqui.

Mesmo as *medidas orçamentais estruturais* de natureza fiscal, como o projecto de melhoria da informação anual sobre a despesa fiscal ou os cortes na despesa pública, ficarão fora do nosso objecto de estudo, uma vez que não representaram um agravamento dos impostos para os contribuintes.

De lado ficarão também todas as controvérsias políticas que se têm gerado em torno da forma como o Governo actuou durante os anos em que estivemos sob o controlo e supervisão da Troika.

1.3. Sequência

No primeiro capítulo iremos começar por fazer um enquadramento da situação em que o país se encontrava quando teve que recorrer à ajuda da Troika e descrever os acontecimentos que conduziram a essa mesma situação.

No capítulo seguinte, vamos estudar as entidades que compõem e actuam no desempenho das funções atribuídas à Troika. Procura-se com isso, perceber qual é o papel que essas entidades têm enquanto consultoras financeiras dos Estados que as integram.

No terceiro capítulo, será discutida a natureza do *Memorando*, de forma a perceber quais seriam as consequências jurídicas a que o seu eventual incumprimento

conduziria. No mesmo contexto, procederemos à enumeração e análise das várias medidas fiscais que foram sendo impostas a Portugal pelas sucessivas revisões que o *Memorando* sofreu.

No quarto capítulo iremos sobretudo estudar a constitucionalidade das normas fiscais adoptadas por Portugal para fazer face a essas mesmas imposições.

O quinto capítulo terá como eixo a soberania do país na criação de impostos e nele procurar-se-á reflectir sobre em que medida e de que forma, a mesma foi ou não posta em causa pelas imposições da Troika.

Por fim, deixaremos as nossas notas conclusivas.

2. A Troika

“Troika” é a designação atribuída à equipa constituída pela Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o FMI, criada com o objectivo de, perante uma situação de grave crise económica verificada num determinado país, financiar esse mesmo país. Em contrapartida, e após um processo de negociações, o país em causa fica vinculado à adopção de medidas apertadas, impostas pela Troika, que visam a reestruturação da sua economia.

2.1. Instituições

2.1.1. A Comissão Europeia

A Comissão é o órgão executivo da União Europeia e tem como função defender o interesse comum, colocando-o acima dos interesses dos seus Estados Membros. Para tal, participa no processo de tomada de decisão, nomeadamente apresentando propostas de legislação europeia, supervisionando a correcta aplicação dos Tratados (UE), executando e gerindo as políticas comuns e assegurando uma correcta gestão financeira do orçamento da União⁸.

Nos termos do artigo 17º, nº3, do Tratado da União Europeia (TUE), “*A Comissão exerce as suas responsabilidades com total independência. Sem prejuízo do n.º 2 do artigo 18.º, os membros da Comissão não solicitam nem aceitam instruções de nenhum Governo, instituição, órgão ou organismo*”.

2.1.2. O Banco Central Europeu

Com a adopção do euro como moeda única, os Estados Membros da União Europeia (UE) pertencentes à zona euro renunciaram à sua soberania monetária. O BCE

⁸ Vide o art. 17º, nº1, do Tratado da União Europeia: “*A Comissão promove o interesse geral da União e toma as iniciativas adequadas para esse efeito. A Comissão vela pela aplicação dos Tratados, bem como das medidas adoptadas pelas instituições por força destes. Controla a aplicação do direito da União, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça da União Europeia. A Comissão executa o orçamento e gere os programas. Exerce funções de coordenação, de execução e de gestão em conformidade com as condições estabelecidas nos Tratados. Com excepção da política externa e de segurança comum e dos restantes casos previstos nos Tratados, a Comissão assegura a representação externa da União. Toma a iniciativa da programação anual e plurianual da União com vista à obtenção de acordos interinstitucionais*”.

enquanto núcleo do sistema de bancos centrais denominado Sistema Europeu de Bancos Centrais (SEBC), assumiu a responsabilidade pela política monetária na zona euro.

A atribuição ao SEBC do desempenho das funções de banca central para o euro resulta do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). No entanto, tendo em conta que o SEBC não é dotado de personalidade jurídica própria, os verdadeiros responsáveis pelo desempenho das suas funções acabam por ser o Banco Central Europeu (BCE) e os Bancos Centrais Nacionais (BCN) dos países da zona euro, os quais executam as funções essenciais do SEBC sob a designação de “Eurossistema”⁹.

Os objectivos do SEBC encontram-se previstos no n.º 2 do artigo 282.º do TFUE¹⁰. Além do objectivo primordial de manutenção da estabilidade de preços, o SEBC apoia as políticas económicas gerais na União Europeia tendo em vista contribuir para a realização dos objectivos da mesma, tais como um elevado nível de emprego e um crescimento sustentável e não inflacionista. O SEBC tem o dever de actuar em cumprimento com o princípio de uma economia de mercado aberto e de livre concorrência.

Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º dos seus Estatutos, as atribuições do SEBC passam pela definição e execução da política monetária na zona euro, realização de operações cambiais, detenção e gestão das reservas cambiais oficiais dos Estados Membros daquela zona e pela promoção do bom funcionamento dos sistemas de pagamentos.

Como referido, as atribuições do SEBC são desempenhadas pelo BCE que tem como principais órgãos decisores o Conselho e a Comissão Executiva, responsáveis não só por gerir o BCE como também em garantir que o Eurossistema e o SEBC realizam as respectivas atribuições.

O Conselho adopta as orientações que devem ser seguidas pelos BCN do Eurossistema para a execução das operações de política monetária. A Comissão Executiva executa a política monetária da zona do euro de acordo com as orientações e decisões estabelecidas pelo Conselho, dando, para tal, as instruções necessárias aos BCN.

⁹ Artigo 282.º, n.º 1, do TFUE: “*O Banco Central Europeu e os bancos centrais nacionais constituem o Sistema Europeu de Bancos Centrais (...). O Banco Central Europeu e os bancos centrais dos Estados-Membros cuja moeda seja o euro, que constituem o Eurossistema, conduzem a política monetária da União*”.

¹⁰ Artigo 282.º, n.º 2, do TFUE: “*(...) O objectivo primordial do SEBC é a manutenção da estabilidade dos preços. Sem prejuízo desse objectivo, o SEBC dá apoio às políticas económicas gerais na União para contribuir para a realização dos objectivos desta*”.

Nas operações do Eurossistema, o BCE tem também como objectivo assegurar o funcionamento regular do mercado monetário e contribuir para que os bancos satisfaçam as suas necessidades de liquidez de forma harmoniosa e organizada. Para tal, concede refinanciamentos regulares aos bancos e facilidades que lhes permitem cumprir os saldos em fim de dia e diminuir as flutuações de liquidez transitórias.

Tal como a Comissão Europeia, o BCE goza de “*input legitimacy*”, enquanto organismo previsto no TFUE, que foi assinado e ratificado por todos os Estados Membros, em conformidade com os requisitos constitucionais de cada um deles. Os Estados Membros da UE, através dos seus representantes eleitos, tomaram uma decisão soberana de transferir a responsabilidade da política monetária e as atribuições com ela conexas para um novo organismo comunitário, dotando-o de independência e afastando-o da interferência política¹¹.

2.1.2.1. Poderes regulamentares do BCE

O artigo 132º do TFUE e o nº 1 do artigo 34º dos Estatutos atribuem competência ao BCE para, na prossecução das atribuições cometidas ao Eurossistema, adotar legislação com efeito directo sobre terceiros¹².

Os poderes regulamentares do BCE podem traduzir-se em Regulamentos ou Decisões, os quais lhe permitem cumprir o seu mandato de forma independente, sem ter por base a legislação de instituições comunitárias ou de Estados Membros. O BCE permanece, no entanto, vinculado ao princípio da limitação de poderes, nos termos do qual poderá exercer os seus poderes regulamentares na medida necessária para executar as atribuições do Eurossistema.

¹¹ Vide o art. 7º dos Estatutos: “*De acordo com o disposto no artigo 130º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no exercício dos poderes e no cumprimento das atribuições e deveres que lhes são cometidos pelos Tratados e pelos presentes Estatutos, o BCE, os bancos centrais nacionais ou qualquer outro membro dos respectivos órgãos de decisão não podem solicitar ou receber instruções das instituições, órgãos ou organismos da União, dos Governos dos Estados-Membros ou de qualquer outra entidade. As instituições, órgãos ou organismos da União, bem como os Governos dos Estados-Membros, comprometem-se a respeitar este princípio e a não procurar influenciar os membros dos órgãos de decisão do BCE ou dos bancos centrais nacionais no exercício das suas funções*”.

¹² Art. 34º, nº1, dos Estatutos: “*De acordo com o disposto no artigo 132º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, o BCE: - adopta regulamentos na medida do necessário para a execução das funções definidas no artigo 3º-1, primeiro travessão, no artigo 19º-1, no artigo 22º ou no artigo 25º-2, e nos casos que forem previstos nos actos do Conselho a que se refere o artigo 41º; - toma as decisões necessárias para o desempenho das atribuições cometidas ao SEBC ao abrigo dos Tratados e dos presentes Estatutos; - formula recomendações e emite pareceres*”.

Os Regulamentos são obrigatórios em todos os seus elementos e directamente aplicáveis em todos os países da zona euro. Por terem carácter geral e se traduzirem em actos juridicamente vinculativos, são aplicáveis a um número ilimitado de entidades e situações, impondo obrigações directas a terceiros. O facto de serem directamente aplicáveis significa, por outro lado, que não necessitam de ser transpostos para a legislação nacional em causa.

As Decisões do BCE são vinculativas em todos os seus elementos para os destinatários por si designados e entram em vigor quando estes são notificados, podendo ser adoptados tanto pelo Conselho como pela Comissão Executiva no domínio das suas atribuições.

2.1.3. O Fundo Monetário Internacional

O Fundo Monetário Internacional (FMI), instituído em 1944 na Conferência de Bretton Woods, conta actualmente com quase 190 países membros.

As suas principais atribuições consistem em promover a cooperação monetária mundial, assegurar a estabilidade cambial, facilitar o comércio internacional e promover o crescimento económico. O âmbito do respectivo mandato coloca o FMI no centro do sistema monetário e financeiro internacional.

Considerando a importância das políticas económicas dos países membros para a estabilidade do sistema económico mundial, a supervisão constitui o centro das atribuições do FMI. A sua função enquanto supervisor consiste no acompanhamento e na avaliação da evolução económica e financeira e das políticas dos países membros que, por sua vez, se comprometem a colaborar na promoção da estabilidade.

A supervisão engloba ainda uma avaliação das implicações mundiais das políticas nacionais num sistema económico e financeiro mundial cada vez mais integrado (supervisão multilateral).

Na economia globalizada de hoje, onde as políticas de um país tipicamente afetam muitos outros países, a cooperação internacional é essencial. O FMI, com a sua adesão quase universal facilita esta cooperação.

Apesar dos esforços de prevenção, podem surgir dificuldades em equilibrar a balança de pagamentos que conduzem, no limite, a uma crise económica e financeira.

Nesses casos, a ajuda do FMI aos países afectados passa por tentar restaurar a estabilidade económica, recorrendo à elaboração e implementação de políticas

correctivas e também à concessão de empréstimos, através dos quais o FMI procura recuperar as condições para um crescimento forte e sustentável e evitar que os desequilíbrios de um sector se espalhem para outros sectores, conduzindo a uma ruptura económica generalizada.

Antes de um país membro poder receber um empréstimo, deve chegar a acordo com o FMI relativamente ao programa de políticas económicas a adoptar e, conseqüentemente, assumir o compromisso da sua implementação.

2.2. Legitimidade

Apesar de não haver um texto específico que legitime as negociações de Portugal com a Troika, o *Memorando* é vinculativo para o Estado Português por se fundamentar nos Tratados institutivos das entidades internacionais que participaram na sua outorga e dos quais Portugal faz parte, sendo os mesmos instrumentos jurídicos de Direito Internacional e Europeu, reconhecidos pelo art. 8º, nº2, da Constituição¹³.

Ainda que a Troika não esteja estabelecida como uma instituição europeia nem internacional, as entidades que a compõem, consideradas individualmente, gozam de toda a legitimidade, conforme acima referido, para negociar com os países que a integram.

Mesmo que os países procurem reunir-se com cada entidade separadamente (como tem acontecido em consequência da posição adoptada pelo novo Governo do Syriza na Grécia¹⁴), para evitar o nome “Troika”, o que é facto é que ao recorrerem ao pedido de ajuda e financiamento externo, ficam com uma dívida que tem que ser paga às três entidades, colocando-se sob a alçada das mesmas. Os países assinaram os respectivos *Memorandos* com as três entidades, logo têm que reunir com as três e pagar às três.

¹³ Vide a posição do Tribunal Constitucional adoptada nos Acórdãos nºs 353/2012 e 187/2013.

¹⁴ Posição adoptada na sequência de declarações do Parlamento Europeu no sentido de a Troika não ter legitimidade democrática. Essas declarações foram reiteradas pelo actual Presidente da Comissão Europeia e anterior presidente do Eurogrupo, Jean-Claude Juncker, em Bruxelas, no Comité Económico e Social Europeu, que teve lugar no dia 18 de Fevereiro de 2015. Juncker afirmou que “*A Troika é pouco democrática, falta-lhe legitimidade e devemos revê-la quando chegar o momento*”. Em resposta a esta situação, o Ministro das Finanças alemão veio dizer que “*É claro que o envolvimento de três instituições, que juntamente com o Governo do país negociam os pormenores dos programas, faz parte dos Tratados da UE e não pode ser alterado*”. Também Angela Merkel, chanceler alemã, reagiu a estas declarações, afirmando que está disposta a reunir com Alexis Tsipras, Primeiro Ministro da Grécia, “*se é essa a sua vontade*”, frisando, no entanto, que as negociações têm de continuar com as três instituições que compõem a Troika.

O caminho a seguir não deve passar pela recusa em negociar com a Troika, não a reconhecendo como interlocutora válida nas negociações sobre o programa de resgate e aceitando apenas negociar com a Europa. Os acordos foram celebrados com as três instituições e esse facto não pode ser ignorado.

Somos, por isso, em defender que os Governos podem tentar mudar o nome, podem reunir de forma isolada, mas a Troika existe e mantém-se, tendo cada uma das suas entidades a legitimidade que lhes foi atribuída pelos respectivos Tratados institutivos.

3. O Memorando

3.1. Origem

O Regulamento do Conselho da UE nº 407/2010 de 11 de Maio de 2010 estabelece o Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira (*European Financial Stabilisation Mechanism – EFSM*).

Do artigo 3º, nº 5, do mesmo Regulamento, resulta a necessidade de criação de um “Memorando de Entendimento” pela Comissão e o Estado Membro em causa¹⁵, quando, nos termos, do nº1 do mesmo artigo, um Estado Membro pretenda obter o apoio financeiro da União.

Na verdade, no caso de Portugal, foram adoptados dois *Memorandos*, com partes e conteúdos parcialmente diferentes.

O primeiro, designado “Memorando de Entendimento sobre Condicionalismos Específicos de Política Económica” foi corporizado na Carta de Intenções assinada pelo Ministro das Finanças e pelo Governador do Banco de Portugal¹⁶, em representação, respectivamente, do Estado português e do Banco de Portugal e endereçada a órgãos da União Europeia e ao Presidente do BCE. A aceitação do mesmo foi formalizada, a 17 de Maio de 2011, pela assinatura do Ministro das Finanças, do Governador do Banco Portugal e da Comissão e pela Decisão do Conselho na formação de ECOFIN¹⁷, que deliberou no sentido de atribuir assistência financeira a Portugal¹⁸.

O segundo traduziu-se no envio da mesma Carta de Intenções, com os mesmos signatários, ao Director do FMI, e dos respectivos anexos que compreendiam o “Memorando sobre Políticas Económicas Financeiras” e o “Memorando Técnico de Entendimento”. A aceitação pelo FMI foi formalizada no dia 20 de Maio de 2011¹⁹.

Ambos foram resultado das reuniões com os técnicos da Troika que tiveram início no dia 18 de Abril e, por razões de simplificação, vamos considerá-los como um só, fazendo menções em separado apenas quando e se necessário.

¹⁵ Art. 3º, nº5, do Regulamento nº 470/2010 de 11 de Maio de 2010: “A Comissão e o Estado-Membro em causa devem celebrar um Memorando de Entendimento do qual constam, de forma pormenorizada, as condições gerais de política económica estipuladas pelo Conselho. A Comissão transmite ao Parlamento Europeu e ao Conselho o Memorando de Entendimento”.

¹⁶ Disponível em: http://www.portugal.gov.pt/media/371366/letter_of_intent_eu_20110313.pdf

¹⁷ Formação do Conselho para Assuntos Económicos e Financeiros.

¹⁸ Disponível em: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/122047.pdf

¹⁹ Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2011/pr11190.htm>

No *Memorando*, ficaram então descritas as condições gerais da política económica tal como contidas na Decisão do Conselho sobre a concessão de assistência financeira da União Europeia a Portugal e que aqui se transcrevem: “A *Decisão do Conselho especifica que o primeiro desembolso do EFSM fica sujeito à entrada em vigor do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica*; a *Decisão faz também depender os desembolsos adicionais de uma conclusão positiva das avaliações de condicionalidade, que terão lugar ao longo dos três anos de duração do programa; se os objectivos não forem cumpridos ou for expectável o seu não cumprimento, serão adoptadas medidas adicionais. As autoridades portuguesas comprometem-se a consultar a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu (BCE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI) quanto à adopção de políticas que não sejam consistentes com este Memorando. Prestarão também à Comissão Europeia, ao BCE e ao FMI toda a informação solicitada para a monitorização da implementação do programa e o acompanhamento da situação económica e financeira. Antes dos desembolsos, as autoridades portuguesas deverão apresentar um relatório sobre o cumprimento das condicionalidades*”.

3.2. Natureza jurídica

O Governo, ao decidir recorrer à assistência financeira da União Europeia, fê-lo de forma discricionária. No entanto, ao solicitá-la, comprometeu-se a adoptar as medidas reduzidas a escrito no *Memorando*.

O que se procura aqui compreender é qual o grau de vinculatividade do Estado a essas medidas. Para isso, é essencial definir qual a natureza jurídica do *Memorando*.

Como possíveis, afiguram-se as seguintes hipóteses:

- i) Natureza de acto administrativo;
- ii) Natureza de acto jurídico da União Europeia;
- iii) Natureza de convenção internacional;

Tendo em conta que o *Memorando* foi assinado pelo Governo, poderia o mesmo assumir a natureza de acto administrativo. No entanto, a doutrina é unânime no entendimento segundo o qual, para que um acto possa ser qualificado como administrativo, tenha que se tratar de um acto unilateral. Ainda que o *Memorando* seja resultado da decisão do Conselho e, por isso, de um acto unilateral, a sua bilateralidade

é, no nosso entendimento, inegável, uma vez que foi também assinado quer pela Comissão Europeia e pelo BCE, quer pelo FMI.

Seguimos, por isso, a posição defendida pelo Professor Eduardo Correia Baptista, nos termos da qual “*O Memorando é sempre objecto de intensas negociações e a sua redução a um mero acto unilateral do Estado não tem suporte na realidade. Existe um acordo claro, tal como é reconhecível por qualquer observador e mesmo pelas partes*”²⁰.

Além disso, ao contrário do acto unilateral que é, por regra, susceptível de ser revogado unilateralmente, um acto bilateral encontra-se sujeito à regra *Pacta sunt servanda*, pelo que dependerá sempre de novo acordo entre as partes. Ora, seria impensável que qualquer uma das partes outorgantes do *Memorando* revogasse unilateralmente o acordo quer, por um lado, alterando as condições de assistência concedida, quer, por outro, recusando-se a devolver o dinheiro ou a pagar juros.

Pelo exposto, somos em afastar a natureza de acto administrativo.

Se considerarmos a hipótese de o *Memorando* revestir natureza de acto jurídico da União Europeia, este pode tratar-se de um Regulamento, de uma Directiva, de uma Decisão, de uma Recomendação ou de um Parecer.

Do artigo 288º do TFUE²¹ resulta claro que, pelas suas características, não se pode aceitar a qualificação do *Memorando* como Regulamento ou como Directiva.

O *Memorando* também não se enquadra na definição de Recomendação avançada pelo Professor Paulo Otero e que agora citamos “*Exortação ou um convite para os respectivos destinatários adoptarem certo comportamento, sem que isso signifique a existência de qualquer obrigação de resultado*”²². Esta conclusão resulta do facto de, durante o período de negociações com a Troika, ter ficado clara a intenção do Estado em se comprometer a seguir as medidas impostas pelo *Memorando*, em troca de financiamento. Sem essa vontade inequívoca de comprometimento, a Comissão, o BCE

²⁰ BAPTISTA, Eduardo Correia, “*Natureza Jurídica dos Memorandos com o FMI e a União Europeia*”, in Revista da Ordem dos Advogados – Ano 71 – Abril/Junho 2011, p. 481.

²¹ Artigo 288º do TFUE: “*Para exercerem as competências da União, as instituições adoptam regulamentos, directivas, decisões, recomendações e pareceres. O regulamento tem carácter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-Membros. A directiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios. A decisão é obrigatória em todos os seus elementos. Quando designa destinatários, só é obrigatória para estes. As recomendações e os pareceres não são vinculativos*”.

²² OTERO, Paulo, “*Legalidade e Administração Pública – O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*”, Almedina, 1ª Edição, 2007, p. 910.

e o FMI não teriam concedido ajuda financeira a Portugal. O *Memorando* não se trata, por isso, de uma mera Recomendação e muito menos de um simples Parecer.

Relativamente à possibilidade de o *Memorando* se tratar de uma Decisão, a mesma será de rejeitar, pelo mesmo fundamento apontado para a hipótese de se tratar de um acto administrativo: a Decisão é um acto unilateral.

Por fim, resta-nos apurar a admissibilidade de qualificar o *Memorando* como uma convenção internacional.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 (CV) define tratado como “*Um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer esteja consignado num instrumento único, quer em dois ou mais instrumentos conexos, e qualquer que seja a sua denominação particular*”.

Segundo a noção avançada pelo Professor Jorge Miranda, “*Por tratado ou convenção internacional entende-se um acordo de vontades entre sujeitos de Direito Internacional constitutivo de direitos e deveres ou de outros efeitos nas relações entre eles; ou, de outra perspectiva, um acordo de vontades, regido pelo Direito Internacional, entre sujeitos de Direito Internacional; ou, ainda, um acordo de vontades entre sujeitos de Direito Internacional, agindo enquanto tais, de que derivam efeitos jurídico-internacionais ou jurídico-internacionalmente relevantes*”.²³

Acrescenta o mesmo autor que “*O conceito envolve, pois: a) Um acordo de vontades; b) A necessidade de as partes serem todas sujeitos de Direito Internacional e de agirem nessa qualidade; c) A regulamentação pelo Direito Internacional; d) A produção de efeitos com relevância nas relações internacionais – sejam estritos efeitos nessas relações, sejam efeitos nas ordens internas das partes*”.²⁴

O *Memorando* é, sem dúvida, um acordo de vontades, resultado de intensas negociações, como já referido, e as partes nele envolvidas são sujeitos de Direito Internacional que actuam enquanto tais, uma vez que preenchem os critérios de subjectividade avançados pelo Professor Jorge Miranda²⁵, podendo qualquer uma delas agir na vida jurídica internacional.

²³ MIRANDA, Jorge, “*Curso de Direito Internacional Público*”, Princípia, 3ª Edição – Outubro de 2006, p. 58

²⁴ MIRANDA, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, Princípia, 3ª Edição – Outubro de 2006, p. 58 e 59

²⁵ “*Em termos abstractos e formais, diz-se sujeito de Direito quem é susceptível de direitos e deveres, quem pode entrar em relações jurídicas, quem pode ser destinatário directo de normas jurídicas. Esta noção, válida também em Direito Internacional, carece de ser concretizada ou conformada através de dois elementos, que podem ou devem ser tomados como seus corolários: 1º) a possibilidade de actividades jurídico-internacionalmente relevantes e 2º) a virtualidade de uma relação directa e imediata*”

Por serem sujeitos de Direito Internacional, as suas relações são reguladas por este.

O *Memorando* encontra-se, assim, sujeito às regras de Direito Internacional também na medida em que se fundamenta, em última análise, no artigo 122º, nº2, do TFUE, na parte em que se refere a *ocorrências excepcionais* que os Estado-Membros não possam controlar. O mencionado Tratado é reconhecido pela Constituição no artigo 8º, nº 2, nos termos do qual “*As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português*”²⁶.

Por fim, o *Memorando* produziu efeitos com relevância nas relações entre Portugal e as outras entidades internacionais envolvidas, uma vez que o mesmo representou um compromisso para todas as partes: Portugal obrigou-se a cumprir as metas orçamentais impostas pela Troika e esta, por sua vez, comprometeu-se a emprestar-lhe a assistência financeira e económica necessária para ultrapassar a situação crítica em que se encontrava.

Do exposto resulta inequívoca a conclusão de que o *Memorando* se trata de uma convenção internacional, sendo por isso, vinculativo para o Estado Português.

Tendo em conta que estamos perante uma convenção internacional, em caso de incumprimento, aplicam-se as regras previstas no art. 60º da CV²⁷ e a parte faltosa incorre em responsabilidade internacional.

com outros sujeitos, agindo nessa qualidade, ou com centros institucionalizados da vida internacional. A subjectividade não pode ser apercebida só de uma perspectiva estática – tem de ser vista de um prisma dinâmico, de interacção, movimento e comunicação”.

²⁶ Cumpre aqui fazer uma referência específica ao *Memorando de Políticas Económicas e Financeiras*, para dizer que também ele se fundamenta num Tratado institutivo da entidade internacional que nele participou, mais concretamente no artigo V, Secção 3, do Acordo com o FMI.

²⁷ Art. 60º da CV: “1. Uma violação substancial de um tratado bilateral, por uma das Partes, autoriza a outra Parte a invocar a violação como motivo para fazer cessar a vigência do tratado ou para suspender a sua aplicação, no todo ou em parte. 2. Uma violação substancial de um tratado multilateral, por uma das Partes, autoriza: a) As outras Partes, agindo de comum acordo, a suspender a aplicação do tratado, no todo ou em parte, ou a fazer cessar a sua vigência: i) Seja nas relações entre elas e o Estado autor da violação; ii) Seja entre todas as Partes; b) Uma parte especialmente atingida pela violação a invocá-la como motivo de suspensão da aplicação do tratado, no todo ou em parte, nas relações entre ela e o Estado autor da violação; c) Qualquer outra Parte, excepto o Estado autor da violação, a invocar a violação como motivo para suspender a aplicação do tratado, no todo ou em parte, no que lhe diga respeito, se esse tratado for de tal natureza que uma violação substancial das suas disposições por uma Parte modifique radicalmente a situação de cada uma das Partes quanto ao cumprimento posterior das suas obrigações emergentes do tratado. 3. Para os efeitos do presente artigo, constituem violação substancial de um tratado: a) Uma rejeição do tratado não autorizada pela presente Convenção; ou b) A violação de uma disposição essencial para a realização do objecto ou do fim do tratado. 4. O disposto nos números anteriores não prejudica qualquer disposição do tratado aplicável em caso de violação. 5. O disposto nos nº 1 a 3 não se aplica às disposições relativas à protecção da pessoa humana contidas

Cumpra, no entanto, referir que o *Memorando* sendo resultado de uma deliberação do Conselho de Ministros²⁸, efectuada por um Governo de gestão, e tendo sido assinado pelo Ministro das Finanças (ao abrigo da delegação de poderes consagrada no DL n.º 321/2009, de 11 de Dezembro), não foi aprovado ou apreciado pela Assembleia da República, além de não ter sofrido qualquer intervenção formal por parte do Presidente da República, requisito imposto pelo art. 135.º, alínea b) da Constituição²⁹.

Daqui resulta um vício de inconstitucionalidade orgânica e formal na aprovação do *Memorando*, por violação do art. 161.º, alínea i), da Constituição³⁰. Para que fosse validamente aprovado pelo Governo, só o poderia ter sido no uso das suas competências políticas³¹. No entanto, “*Mesmo que assim fosse, a competência para decidir sobre os instrumentos de financiamento implicados no programa de assistência, estaria condicionada à autorização da Assembleia da República, órgão ao qual competia em especial validar a definição das «respectivas condições gerais»*”³².

Apesar do exposto, conforme refere o Professor Eduardo Correia Baptista³³, “*A inconstitucionalidade orgânica e formal decorrente da sua não aprovação nos termos constitucionais não poderá, contudo, ser internacionalmente invocada pelo Estado português para extinguir ou incumprir os termos do acordo (particularmente, pagar os juros fixados e devolver os fundos facultados) por força da norma internacional costumeira que proíbe a invocação de violações do Direito interno para deixar de cumprir uma obrigação internacional*”³⁴(...).

nos tratados de natureza humanitária, nomeadamente às disposições que proíbem toda a forma de represálias sobre as pessoas protegidas pelos referidos tratados”.

²⁸ Resolução do Conselho de Ministros n.º 8/2011, de 5 de Maio, publicada no Diário da República, II Série, de 17 de Maio de 2011.

²⁹ Art. 135.º, alínea b), da Constituição: “*Compete ao Presidente da República, nas relações internacionais ratificar os tratados internacionais, depois de devidamente aprovados*”.

³⁰ Art. 161.º, alínea i), da Constituição: “*Compete à Assembleia da República aprovar os tratados, designadamente os tratados de participação de Portugal em organizações internacionais, os tratados de amizade, de paz, de defesa, de rectificação de fronteiras e os respeitantes a assuntos militares, bem como os acordos internacionais que versem matérias da sua competência reservada ou que o Governo entenda submeter à sua apreciação*”.

³¹ Vide os arts. 197.º, alíneas c) e j), e 200.º, n.º 1, alínea f), da Constituição.

³² Referência ao art. 161.º, alínea h), da Constituição: “*Compete à Assembleia da República autorizar o Governo a contrair e a conceder empréstimos e a realizar outras operações de crédito que não sejam de dívida flutuante, definindo as respectivas condições gerais, e estabelecer o limite máximo dos avales a conceder em cada ano pelo Governo*”.

³³ BATISTA, Eduardo Correia, “*Natureza Jurídica dos Memorandos com o FMI e a União Europeia*”, in Revista da Ordem dos Advogados – Ano 71 – Abril/Junho 2011, p. 486.

³⁴ Referência ao art. 27.º, da CV, nos termos do qual “*Uma parte não pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado. Esta norma não prejudica o disposto no artigo 46.º*”. O art. 46.º dispõe que “*1. A circunstância de o consentimento de um Estado em ficar*

3.3. Medidas previstas

O aumento dos impostos em Portugal teve origem, como referido aquando da limitação positiva do nosso objecto de estudo, nas medidas de política orçamental e de tributação dos bens imóveis previstas no *Memorando*.

Cabe-nos agora enumerá-las para, depois, referir as alterações introduzidas pelas suas revisões.

3.3.1. Medidas de política orçamental

Em 2011

Prossecução das medidas adicionais de consolidação orçamental apresentadas antes de Maio de 2011.

Em 2012

1. Introdução de uma regra de congelamento em todos os benefícios fiscais, não permitindo a introdução de novos benefícios ou o alargamento dos existentes. Esta regra estendeu-se a todos os tipos de benefícios fiscais, temporários ou permanentes, quer a nível das administrações central, regional e local.
2. Redução das deduções fiscais e regimes especiais em sede de IRC, obtendo-se uma receita de, pelo menos, 150 milhões de euros em 2012. Previsão das seguintes medidas:
 - i. Eliminação de todas as taxas reduzidas de IRC;
 - ii. Limitação da dedução de prejuízos fiscais contabilizados em anos anteriores, sendo reduzido para três anos o período de reporte aplicável;
 - iii. Redução dos créditos de imposto e revogação de isenções subjectivas;

vinculado por um tratado ter sido manifestado com violação de uma disposição do seu direito interno relativa à competência para concluir tratados não pode ser invocada por esse Estado como tendo viciado o seu consentimento, salvo se essa violação tiver sido manifesta e disser respeito a uma norma de importância fundamental do seu direito interno; 2. Uma violação é manifesta se for objectivamente evidente para qualquer Estado que proceda, nesse domínio, de acordo com a prática habitual e de boa fé”.

iv. Restrição de benefícios fiscais, nomeadamente aqueles sujeitos à cláusula de caducidade do Estatuto de Benefícios Fiscais, e reforçando as regras de tributação das viaturas atribuídas pelas empresas;

v. Propor alteração à Lei das Finanças Regionais a fim de limitar a redução das taxas de IRC nas regiões autónomas a um máximo de 20% quando comparadas com as taxas aplicáveis no continente.

3. Redução dos benefícios e deduções fiscais em sede de IRS, com vista a obter uma receita de, pelo menos, 150 milhões de euros em 2012. Previsão das seguintes medidas:

i. Definição de limites máximos para as deduções fiscais, em conformidade com os escalões de rendimento, com limites menores a aplicar aos rendimentos mais elevados e com um limite de zero para os escalões de rendimento mais elevados;

ii. Aplicação de limites máximos diversos a cada categoria de dedução fiscal (a) introdução de um limite máximo para as despesas de saúde; (b) eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com a amortização de dívidas contraídas com aquisição de imóveis para habitação e eliminação faseada da possibilidade de dedução de encargos com rendas e juros de dívidas com aquisição de imóveis para habitação própria e permanente; eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com juros para novos créditos à habitação; (c) redução dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais e revisão da tributação de rendimentos em espécie;

iii. Propor alteração à Lei das Finanças Regionais para limitar a redução das taxas em sede de IRS nas regiões autónomas a um máximo de 20% quando comparadas com as taxas aplicáveis no continente.

4. Englobamento de rendimentos, incluindo prestações sociais para efeitos de tributação em sede de IRS e convergência de deduções em sede de IRS aplicadas a pensões e a rendimentos de trabalho dependente, com o objectivo de obter uma receita de, pelo menos, 150 milhões de euros em 2012.

5. Alterar a tributação sobre o Património com vista a aumentar a receita em, pelo menos, 250 milhões de euros, reduzindo substancialmente as isenções temporárias aplicáveis às habitações próprias.

6. Aumentar as receitas de IVA para obter uma receita adicional de, pelo menos, 410 milhões de euros durante um ano fiscal inteiro através de:

- i. Redução de isenções em sede de IVA;
- ii. Transferência de categorias de bens e serviços das taxas de IVA reduzida e intermédia para taxas mais elevadas;
- iii. Propor alteração à Lei das Finanças Regionais para limitar a redução das taxas em sede de IVA nas regiões autónomas a um máximo de 20% quando comparadas com as taxas aplicáveis no continente.

7. Aumentar os impostos especiais sobre o consumo para obter uma receita de, pelo menos, 250 milhões de euros em 2012.

8. Reforçar o combate à fraude e à evasão fiscais e à informalidade de modo a aumentar receitas em, pelo menos, 175 milhões de euros em 2012.

Em 2013

Aprofundamento adicional das medidas introduzidas na Lei de OE para 2012, alcançando receitas adicionais nas seguintes áreas:

- i. Alargamento da base tributável em sede de IRC e redução de benefícios e de deduções fiscais: 150 milhões de euros;
- ii. Redução de benefícios e deduções fiscais em sede de IRS: 165 milhões de euros;
- iii. Englobamento de rendimentos, incluindo prestações sociais para efeitos de tributação em sede de IRS e convergência de deduções em sede de IRS no que se refere a pensões e rendimentos de trabalho dependente: 150 milhões de euros;
- iv. Impostos especiais sobre o consumo: 150 milhões de euros

2. Actualizar o valor patrimonial matricial dos imóveis para efeitos de tributação, com o fim de aumentar a receita em, pelo menos, 150 milhões de euros em 2013. As transferências da administração central para as administrações local e regional serão revistas a fim de assegurar que as receitas adicionais sejam totalmente utilizadas para efeitos da consolidação orçamental.

Em 2014

Reforço adicional das medidas introduzidas em 2012 e 2013, especialmente com o objectivo de alargar as bases de tributação e de exercer moderação na despesa primária, com vista a obter um rácio descendente de despesa pública em percentagem do PIB.

3.3.2. Medidas relativas ao mercado de habitação – Tributação de bens imóveis

Modificação da tributação de bens imóveis com vista a nivelar os incentivos ao arrendamento com os de aquisição de habitação própria. Em particular, através das seguintes medidas: i) limitação da dedução em matéria de imposto sobre o rendimento dos encargos com rendas e com juros dos empréstimos à habitação a partir de 1 de Janeiro de 2012, excepto para famílias de baixos rendimentos. Fim da dedução dos encargos com as amortizações de capital relativas a empréstimos à habitação a partir de 1 de Janeiro de 2012; (ii) reequilíbrio gradual dos impostos sobre imóveis existentes, dando primazia aos recursos a obter através do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) em detrimento do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), tendo em conta os grupos mais vulneráveis. Redução considerável das isenções temporárias do IMI para habitação própria e permanente e aumento significativo do custo fiscal inerente à propriedade de imóveis devolutos ou não arrendados.

Esta medida manteve-se durante todas as revisões ao *Memorando*.

3.4. Revisões – Alterações introduzidas ao *Memorando*

O *Memorando*, depois de assinado, foi sujeito a doze revisões³⁵ efectuadas em onze vezes, uma vez que a oitava e a nona foram feitas em simultâneo.

Na nossa opinião, não obstante o número de revisões ter sido significativo, a legitimidade do *Memorando* não foi posta em causa, uma vez que todas elas se realizaram com o acordo de Portugal. Conforme já referido, uma das condições gerais sobre a concessão de assistência financeira ao país, prevista no *Memorando*, impunha

³⁵ Nos termos do art. 39º, da CV: “Um tratado pode ser revisto por acordo entre as Partes. Aplicam-se a tal acordo as normas enunciadas na parte II, salvo disposição do tratado em contrário”.

que se os objectivos não fossem cumpridos ou fosse expectável o seu não cumprimento, seriam adoptadas medidas adicionais, sendo as revisões um resultado disso mesmo. Quer isto dizer que as revisões ocorreram em consequência da necessidade de dar cumprimento a objectivos cada mais apertados, por as medidas anteriormente implementadas não terem alcançado os resultados previstos.

Por cada revisão aprovada, a Troika desembolsou uma parte do financiamento concedido e procedeu (legitimamente) a alterações das condições estabelecidas, que serão em seguida enumeradas.

3.4.1. 1ª Revisão

Política orçamental em 2011

Com base nos dados disponíveis no início de Agosto, o Governo identificou um desvio previsível, face à meta estabelecida para o défice de 2011 equivalente a cerca de 1,3% do PIB. Para colmatar este desvio, o Governo ficou obrigado a adoptar as seguintes medidas:

- i. Introdução de uma sobretaxa extraordinária em sede de IRS, já aprovada, que visou garantir uma receita equivalente a 0,5% do PIB em 2011 e 0,1% do PIB em 2012.
- ii. Aumento do IVA para uma taxa normal sobre o gás e a electricidade, inicialmente previsto para 2012, com entrada em vigor a 1 de Outubro de 2011, gerando uma receita adicional de 0,1% do PIB em 2011.

3.4.2. 2ª, 3ª e 4ª Revisões

Política orçamental em 2012

1. Aumento das receitas de IVA, através da racionalização da estrutura de taxas de IVA, garantindo uma receita adicional de, pelo menos, 2.040 milhões de euros em 2012, nomeadamente através da transferência de categorias de bens e serviços das taxas de IVA reduzida e intermédia para taxas mais elevadas.

2. Aumento do IRS para obter uma receita adicional de 265 milhões de euros em 2012 (tendo em conta a perda de rendimentos resultante da redução de salários e pensões no sector público), através de:

- i. Limitação e redução substancial (globalmente em dois terços) nas deduções à colecta das despesas de saúde;
- ii. (i) Eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com a amortização de créditos contraídos para aquisição de habitação, (ii) eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com juros para novos créditos à habitação, (iii) eliminação faseada da possibilidade de dedução de encargos com rendas e juros de créditos contraídos para aquisição de habitação própria;
- iii. Convergência das deduções específicas das pensões e dos rendimentos do trabalho;
- iv. Definição de limites máximos progressivos para as deduções à colecta, com aplicação à maioria dos escalões, excepto aos dois escalões de rendimentos mais baixos, com limites menores a aplicar aos rendimentos mais elevados, sendo estas deduções eliminadas para os dois escalões de rendimentos mais elevados;
- v. Revisão da tributação de rendimentos em espécie;
- vi. Introdução de uma taxa adicional sobre os sujeitos passivos pertencentes ao último escalão de rendimentos e aumento da taxa aplicável às mais-valias mobiliárias;
- vii. Sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2011 que será cobrada em 2012.

3. Aumento das receitas do IRC em, pelo menos, 330 milhões em 2011, através de:

- i. Eliminação de todas as taxas reduzidas;
- ii. Limitação à dedução de prejuízos fiscais de exercícios anteriores a 75% do lucro tributável;
- iii. Redução dos benefícios fiscais;
- iv. Aumento das taxas e da base tributável da derrama estadual sobre os lucros das empresas

4. Aumento dos impostos especiais sobre o consumo, para obter uma receita adicional de, pelo menos, 180 milhões de euros em 2012. Em particular, através de:

- i. Incremento do imposto sobre os veículos, imposto sobre o tabaco e imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas;
- ii. Introdução de um regime de tributação do consumo da electricidade, em cumprimento da Directiva 2003/96;
- iii. Indexação dos impostos especiais sobre o consumo à inflação subjacente.

5. Alteração da tributação sobre o património com vista a aumentar a receita em, pelo menos, 50 milhões de euros, através de uma redução significativa das isenções temporárias aplicáveis aos imóveis para habitação própria e permanente e adquiridos a partir de 2012 e do aumento das taxas.

6. Reforço do combate à evasão e fraude fiscal e à economia informal nos diferentes impostos para obter uma receita adicional de, pelo menos, 175 milhões de euros. Entre outras medidas previstas nesta área, contam-se o reforço dos recursos afectos à inspecção tributária, o agravamento do quadro penal para os crimes fiscais mais graves e a introdução de um regime de transmissão electrónica de facturas.

3.4.3. 5ª Revisão

Política orçamental em 2013

Aumento da receita nas seguintes áreas:

- i. Impostos directos: cerca de 0,75% do PIB. Objectivos: a) o alargamento da base tributável em sede de IRS através da redução das deduções à colecta e dos benefícios fiscais; (b) redução do número de escalões do IRS, aumento da taxa média do IRS em conformidade com os padrões europeus e dissociação entre prestações sociais e benefícios fiscais; c) introdução de uma sobretaxa de IRS; d) alargamento da base de incidência do IRC; e) aumento da tributação sobre os rendimentos de capital e mais-valias; f) alargamento da base tributável com a tributação das transferências sociais;
- ii. Impostos especiais sobre o consumo: cerca de 0,1% do PIB;
- iii. Impostos sobre o património: cerca de 0,4% do PIB. Alargamento da base tributável dos imóveis após a actualização do valor patrimonial tributável de todos os imóveis e

introdução de uma sobretaxa em sede de imposto de selo sobre imóveis de elevado valor;

iv. Contribuições sociais: cerca de 0,1% do PIB.

3.4.4. 6ª Revisão

Política orçamental em 2013

1. Alterações no âmbito do IRS (com vista a um encaixe de, pelo menos, 3 mil milhões de euros), nomeadamente:

i. Redução do número de escalões do IRS e aumento da taxa média do IRS em conformidade com os padrões europeus, mantendo-se a progressividade do imposto e dissociando-se as prestações sociais da estrutura tributária;

ii. Introdução de uma sobretaxa de IRS equivalente a 3,5% do rendimento colectável que excede o salário mínimo nacional e de uma taxa de solidariedade de 2,5% para os rendimentos superiores a 250.000 euros;

iii. Aumento da tributação sobre os rendimentos de capital;

iv. Harmonização das taxas aplicáveis aos rendimentos de capitais entre residentes e não residentes;

v. Redução das deduções à colecta personalizantes;

vi. Limitação à dedutibilidade de juros com crédito à habitação;

vii. Redução de alguns benefícios fiscais.

2. Aumento da receita em IRC, em pelo menos, 200 milhões de euros, através das seguintes medidas:

i. Limitação à dedutibilidade dos gastos financeiros;

ii. Redução dos benefícios fiscais;

iii. Redução do limite mínimo de aplicação da taxa máxima de derrama estadual;

iv. Alteração da fórmula de cálculo do pagamento especial por conta aplicável às sociedades abrangidas pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades.

3. Aumento de outros impostos indirectos (em, pelo menos, 685 milhões de euros), nomeadamente:

- i. Impostos especiais sobre o consumo;
- ii. Impostos sobre o património, através do alargamento da base tributável e introdução de uma sobretaxa em sede de imposto do selo sobre imóveis de elevado valor;
- iii. Imposto sobre transacções financeiras

4. Manutenção da regra de congelamento dos benefícios fiscais, aos níveis central, regional e local, salvaguardando-se, no entanto, a possibilidade de introduzir novos benefícios fiscais para incentivar o investimento.

5. Aumento das contribuições sociais (em, pelo menos, 270 milhões de euros), através do alargamento da base contributiva aos suplementos salariais para os trabalhadores do Estado, bem como às prestações de desemprego.

3.4.5. 7ª Revisão

Política orçamental em 2013

1. Aplicação de uma Contribuição Extraordinária de Solidariedade sobre as pensões (pelo menos 400 milhões de euros).

2. Aumento das contribuições dos beneficiários para os subsistemas de protecção na doença (pelo menos 80 milhões).

3. Aumento das contribuições sociais (em, pelo menos, 190 milhões de euros), através do alargamento da base contributiva aos suplementos salariais para os trabalhadores do Estado, bem como aos subsídios de desemprego e de doença (aplicável, no último caso, acima de um limite mínimo).

Falou-se, pela primeira vez, na Reforma do IRC.

3.4.6. 8ª, 9ª e 10ª Revisões

Política orçamental em 2014

1. Medidas de natureza fiscal e contributiva (500 milhões de euros):

- i. Aumento da taxa de tributação autónoma em sede de IRC aplicável às viaturas automóveis detidas pelas empresas;
- ii. Maior nivelamento da tributação de diferentes formas de tabaco e aumento do imposto sobre o tabaco, bem como do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas;
- iii. Introdução de um adicional de IUC incidente sobre as viaturas ligeiras de passageiros movidas a gasóleo;
- iv. Cessação da isenção concedida aos fundos de investimento imobiliário e aos fundos de pensões em sede de IMI e IMT;
- v. Aumento da contribuição sobre o sector bancário;
- vi. Introdução do regime de tributação aplicável ao exercício da actividade de jogos e apostas *online* e do respectivo regime de concessão;
- vii. Aumento das contribuições para a segurança social dos membros dos órgãos estatutários através do alargamento da base contributiva que deixa de ter um limite máximo.

2. Outras receitas:

- i. Criação de uma contribuição sobre o sector energético (garantindo uma receita de 100 milhões de euros, destinando-se a parte que exceda este montante à redução do défice tarifário);
- ii. Introdução de uma taxa de utilização do espectro pelos media (10 milhões de euros).

3.4.7 Um resultado positivo para Portugal

A Troika saiu de Portugal em Maio de 2014, depois de o país ter obtido um resultado positivo na 12ª e última avaliação.

A Comissão Europeia emitiu um comunicado (*Statement by the European Commission, ECB, and IMF on the Twelfth Review Mission to Portugal*), a 2 de Maio

de 2014, no qual afirmou que Portugal, através da implementação das medidas do programa de ajustamento, conseguiu colocar a sua economia e estabilidade financeira num bom caminho, tendo alcançado o principal objectivo do *Memorando*: reconquistar o acesso aos mercados de dívida soberana³⁶.

No entanto, a situação frágil do país não foi superada, devido aos elevados níveis de endividamento e de défice orçamental.

Nesse sentido, apesar de a 12ª avaliação ter atribuído um resultado positivo a Portugal, serviu também para discutir e estabelecer os novos desafios que o país tem pela frente³⁷.

³⁶ Vide o Comunicado da Comissão Europeia de 2 de Maio de 2014: “*Portugal's access to sovereign debt markets has improved markedly amid robust investor demand and sharply declining yields. This reflects domestic economic developments, in the context of a broader market rally across the region. Portugal has used these improved market conditions to conduct a number of successful bond exchanges and issuances, smoothing the profile for future debt payments and building a substantial cash buffer. The programme has put the Portuguese economy on a path towards sound public finances, financial stability and competitiveness*”.

³⁷ Vide o Comunicado do Vice-Presidente da Comissão Europeia, Siim Kallas, de 17 de Maio de 2014: “*The financial sector has been stabilised and strengthened. Structural reforms in many sectors of the economy have begun to lift Portugal's competitiveness and remove obstacles to investment and job creation. After Ireland and Spain, Portugal is the third euro area country to successfully graduate from its financial assistance programme. While this is a cause for celebration, there is no cause for complacency. To deliver a more robust recovery and bring down the still unacceptably high level of unemployment, it will be essential to maintain an unwavering commitment to sound budgetary policies and growth-enhancing reforms in the months and years ahead*”.

4. A Constituição

A estrutura do Estado de Direito funda-se na ideia de Constituição.

Qualquer ordem constitucional consagra os direitos fundamentais como núcleo da Constituição e dispõe tanto de um poder judicial independente como de uma justiça constitucional, responsáveis pelo respeito desses direitos por parte dos poderes públicos e exercidos por um Tribunal Constitucional ou por um Supremo Tribunal.

Através destes mecanismos, a Constituição desempenha o papel fundamental de limite à actuação dos Governantes, que apesar de representarem a maioria e terem sido democraticamente eleitos, ficam impedidos de dispor dos interesses, dos direitos e dos princípios consagrados constitucionalmente.

4.1. Sistema financeiro e fiscal constitucionalmente previsto

No capítulo IV, intitulado “Sistema Fiscal e Financeiro”, a Constituição dedica um artigo ao *sistema fiscal* e outro aos *impostos*. Aí se encontra consagra a vulgarmente designada “Constituição Fiscal”.

Sob a epígrafe “Sistema fiscal”, o artigo 103º, nº 1, prevê que “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”. Nos termos do nº 2 do mesmo artigo, “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*”. O nº 3, por seu lado, proíbe a obrigação de pagamento de impostos que “*não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei*”.

O artigo 104º, com a epígrafe “*Impostos*”, prevê no nº 1 que “*O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”. No nº 2, encontra-se consagrado o princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real. Por fim, nos termos do nº 3 do mesmo artigo “*A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”.

Relativamente à competência para a criação dos imposto, sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, esta

encontra-se regulada no artigo 165º, nº 1, alínea i) da Constituição e pertence exclusivamente à Assembleia da República, salvo autorização ao Governo.

O que nos cumpre neste capítulo perceber e responder é se as normas da designada “Constituição Fiscal” foram respeitadas pelo *Memorando* e posteriores revisões, ou se, pelo contrário, vieram a ser limitadas.

4.2. Decisões do Tribunal Constitucional

Para que o objectivo da Constituição em assegurar a sua supremacia face aos poderes públicos e às normas emanadas pelo Governo e pelo Parlamento se faça valer é imperioso, em Estado de Direito, a existência de um poder judicial independente que controle a conformidade das leis aprovadas pelo legislador para com a Constituição e que, através de uma análise rigorosa, determine se as mesmas são ou não violadoras dos direitos e princípios fundamentais nela consagrados.

O nosso objecto de estudo, para a apreciação da posição assumida pelo Tribunal Constitucional relativamente às normas de carácter fiscal resultantes da Lei do Orçamento de Estado para 2013³⁸, cuja fiscalização lhe foi solicitada, será o acórdão 187/2013³⁹.

As mencionadas normas sujeitas a fiscalização foram o artigo 186º, na parte em qua altera os artigos 68º, 68º-A, 78º e 85º do Código do Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), e o artigo 187º⁴⁰.

Iniciando a análise à alteração aos artigos 68º e 68º-A do CIRS, que previa, por sua vez, a alteração dos escalões de rendimento colectável do IRS, diminuindo-os de oito para cinco e aumentando as taxas normais médias aplicáveis a cada escalão, cumpre começar por referir que, segundo os requerentes do pedido de fiscalização, a mesma põe em causa o princípio da progressividade. Alegam os requerentes que o respeito por este princípio não se satisfaz com a mera existência de mais do que um escalão e que a alteração em causa viola a progressividade constitucionalmente prevista⁴¹.

O Tribunal Constitucional, ao debruçar-se sobre a compatibilidade destas normas com o princípio da progressividade fiscal, começa por referir que “*Há*

³⁸ Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1862&tabela=leis

³⁹ Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>

⁴⁰ A redação de ambas as normas encontra-se em anexo.

⁴¹ Artigo 104º, nº 1: “*O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo (...)*”.

progressividade quando o valor do imposto aumenta em proporção superior ao incremento da matéria colectável”.

Em seguida, tendo presente que o número de escalões e a grandeza das respectivas taxas foram deixados, pela Constituição, à margem de apreciação político-legislativa, o Tribunal Constitucional não deixa de reconhecer que se encontra constitucionalmente previsto um sistema de *progressividade mínima*, pelo que não seria possível a “*existência de uma taxa única, proporcional, associada à garantia da não tributação do rendimento correspondente ao mínimo de existência*”.

No entanto, para o Tribunal Constitucional, “*No caso em apreço, as alterações operadas pela Lei do Orçamento não são reconduzíveis a uma situação de mera proporcionalidade ou sequer de progressão mínima. O sistema continua a revelar suficiente sensibilidade à diferença de níveis de rendimento para se poder concluir que a fracção livre de imposto é proporcionalmente mais elevada para os rendimentos mais baixos, com um assinalável grau de progressão*”. Acrescenta ainda que “*Na verdade, o rendimento colectável continua a ser distinguido através da sua distribuição por um número considerável de escalões (cinco), suficientemente diferenciador de vários níveis de rendimento, aos quais são aplicáveis taxas progressivas, ou seja, crescentemente mais elevadas à medida que aumenta a matéria colectável (...)*”.

Neste sentido, o Tribunal Constitucional conclui que a redução do número de escalões, ainda que associada ao aumento das taxas correspondentemente aplicáveis, garante uma justa repartição de rendimentos e não viola a Constituição, uma vez que apesar de ser diminuída, a progressividade não desaparece.

O Tribunal aplica o mesmo raciocínio relativamente à *taxa adicional* consagrada no artigo 68º-A que veio aumentar a taxa aplicável apenas ao último escalão, ressalvando no entanto que, ao contrário da alteração ao artigo 68º “*A manutenção de uma «taxa adicional de solidariedade» não pode deixar de se entender como limitada ao ano orçamental em curso, atenta a natureza extraordinária da medida em causa*”.

Pelos motivos apontados, o Tribunal acaba por se pronunciar pela constitucionalidade, tanto da alteração ao artigo 68º como da alteração ao artigo 68º-A.

Da nossa parte, acolhemos a posição adoptada, uma vez que a Constituição não prevê que o imposto tenha que ser “muito progressivo”, mas apenas “progressivo” sendo que tal progressividade, como demonstrado pelo Tribunal, não foi violada. Pensamos, no entanto, que o Tribunal devia ter aproveitado a ocasião para deixar claro o

seu entendimento em relação ao número de escalões que tem que estar legalmente previsto para que a referida *progressividade mínima* fique salvaguardada.

Relativamente à alteração aos artigos 78º e 85º, a mesma traduziu-se numa diminuição dos limites estabelecidos para as deduções à colecta relativas a despesas de saúde, de educação e formação, respeitantes a pensões de alimentos, encargos com lares e com imóveis e equipamentos novos de energia renováveis (artigo 78º, nºs 7 e 8), bem como na diminuição do montante dos encargos com imóveis susceptíveis de dedução à colecta (artigo 85º, nº 1, alíneas a) a d)).

Foi neste contexto, que os requerentes do pedido de fiscalização solicitaram ao Tribunal Constitucional que se pronunciasse sobre a compatibilidade da redução ou eliminação da possibilidade de se efectuar deduções à colecta em sede de IRS com os princípios da capacidade contributiva e da consideração fiscal da família.

Para resolver esta questão o Tribunal começou por esclarecer qual o papel das *deduções à colecta* para efeitos do IRS, lembrando como se apura o imposto⁴², para no fim concluir que *“As actuais «deduções à colecta» não têm qualquer influência na determinação da taxa de imposto aplicável, pois não contribuem para dirimir o quantum sujeito a tributação, que vai determinar o escalão contributivo e a respectiva taxa. Como vimos, as deduções à colecta são efectuadas sobre o montante de imposto já apurado através da aplicação da taxa ao rendimento colectável”*.

Em seguida, o Tribunal Constitucional procurou determinar o alcance dos princípios da capacidade contributiva e da consideração fiscal da família.

Relativamente ao princípio da capacidade contributiva, apesar de a Constituição não o prever expressamente, o Tribunal assumiu a sua existência como resultado de uma consistente construção doutrinária e jurisprudencial em torno do mesmo⁴³ e esclareceu que *“Das várias implicações inerentes à consideração da capacidade contributiva*

⁴² *“Ao rendimento bruto de cada categoria de rendimentos começam por ser feitos abatimentos automáticos, consoante a origem dos rendimentos, que são as denominadas «deduções específicas» (no caso das rendimentos da categoria A, estão previstas nos artigos 25º a 27º do CIRS), obtendo-se o rendimento líquido de cada categoria que, depois de somar (englobamento), conduz ao «rendimento global líquido» que, após «dedução de perdas», corresponde ao «rendimento colectável» (Matéria colectável). Ao rendimento colectável apurado aplica-se a taxa do imposto (e o quociente conjugal, quando aplicável), assim se chegando (desde que salvaguardado o «mínimo de existência», nos termos do artigo 70º CIRS) ao montante da colecta. É sobre esta que são feitas as deduções à colecta que, uma vez subtraídas, determinam o montante do imposto a pagar ou receber”*.

⁴³ *“O princípio da capacidade contributiva está implicitamente consagrado na Constituição, enquanto corolário dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e do qual decorre um comando para o legislador ordinário no sentido de arquitectar o sistema tendo em vista as capacidades contributivas de cada um”*. A primeira afirmação do Tribunal Constitucional no mesmo sentido surge nos acórdãos nº 211/2003, 452/2003 e 601/2004

como critério estruturante do sistema fiscal, interessam agora, apenas, as que se relacionam com a necessidade de o imposto sobre o rendimento pessoal dever ter em conta «as necessidades e os rendimentos do agregado familiar» - como expressamente se lê no nº1 do artigo 104º da Constituição” e que “A especificação constitucional que manda atender às necessidades e rendimentos do agregado familiar deve ser entendida como um comando para o legislador ordinário, que este está obrigado a respeitar na estruturação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, mas cujas implicações concretas, nos vários aspectos do respectivo regime, cabe ao legislador definir, desde que não ponha em causa o conteúdo essencial daquele comando constitucional”, seguindo aqui o Professor Casalta Nabais.

Pelo exposto, o Tribunal defende, à semelhança do que tem sido defendido pela anterior jurisprudência constitucional, que *“Em matéria de deduções (objectivas e subjectivas) em sede de IRS, o legislador não pode deixar de ter uma ampla margem de apreciação”*.

Após fazer uma análise comparativa das alterações introduzidas pelo artigo 186º da Lei do Orçamento de Estado para 2013 com a redacção anterior do número 7º do artigo 78º, o Tribunal concluiu que *“O maior grau de problematicidade quanto à conformidade constitucional do novo regime situa-se precisamente na redução substancial do limite das deduções à colecta nas situações em que o rendimento colectável oscila entre €40 000 até €80 000 e na total eliminação da possibilidade de dedução nos casos em que esse rendimento vai além deste último valor”*.

No entanto, ainda assim, o Tribunal Constitucional acabou por se pronunciar pela constitucionalidade do artigo 186º, invocando como argumento o facto de a alteração ser realizada *“num contexto de aumento generalizado da carga fiscal, em que um maior esforço de participação na satisfação dos encargos públicos é exigido a todas as categorias de contribuintes a partir de um rendimento mínimo tributável”*, sendo certo que, em princípio, os contribuintes de rendimentos mais elevados estariam em condições de suportar as suas necessidades básicas e, além disso, invocou também a favor da sua decisão, que *“o princípio da capacidade contributiva surge como um critério ordenador do sistema fiscal, que não fornece uma resposta precisa sobre o quantum das deduções e os seus limites”*, acabando por enquadrar a alteração introduzida pelo artigo 186º *“dentro da margem de liberdade e conformação do legislador”*.

A decisão pela constitucionalidade do artigo 186º contou com duas declarações de voto.

O juiz Pedro Machete e a Juíza Catarina Sarmento e Castro, apesar de terem concordado com o entendimento dado pelo Tribunal Constitucional ao princípio da capacidade contributiva e do qual resulta uma margem de liberdade e conformação que deve ser deixada ao legislador fiscal, divergiram do mesmo na parte em que considerou constitucional a total ablação das deduções à colecta em qualquer dos escalões.

Somos em adoptar este último entendimento, uma vez que consideramos que a medida em causa *foi objecto de uma apreciação light*⁴⁴ por parte do Tribunal Constitucional, pelos fundamentos que em seguida serão expostos.

O artigo 104º, nº 1, da Constituição impõe que o sistema de tributação português atenda, enquanto corolários do princípio da capacidade contributiva, não apenas aos rendimentos mas também às necessidades do agregado familiar, de forma a garantir uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, e a diminuição das desigualdades, imposta pelo artigo 103º.

Como refere a *supra* mencionada juíza, “*Independentemente das potenciais condições indiciadas pelo rendimento bruto (subjectivo) destes contribuintes, ao banir-se as deduções pessoais, o legislador infraconstitucional desconsiderou a real capacidade de cada contribuinte para pagar impostos, já que, sem elas, se perde um elemento diferenciador essencial na determinação de um rendimento disponível personalizado, o que conduz a um tratamento horizontalmente desigual*”.

Se pensarmos no caso de um contribuinte com rendimento colectável acima dos €80 000 que viva integrado num agregado familiar, e o compararmos com um outro contribuinte situado no mesmo escalão de rendimentos mas que viva sozinho, percebemos que o primeiro apesar de ter um rendimento disponível menor do que o segundo, uma vez que teve despesas e que essas despesas não poderão ser deduzidas, será tributado exactamente da mesma forma. Esta situação é violadora do princípio da igualdade horizontal, tendo em conta que trata da mesma forma duas situações diferentes, sendo por isso, inconstitucional.

Por fim, cumpre-nos analisar a posição tomada pelo Tribunal Constitucional quanto à alteração introduzida pelo artigo 187º, com a qual concordamos.

⁴⁴ URBANO, Maria Benedita, “*O Tribunal Constitucional e a Crise – Ensaio Crítico*”, Almedina, 2014, p. 22

Segundo os requerentes do pedido de fiscalização, esta norma “*Institui um novo imposto sobre o rendimento, sujeito a regras de retenção na fonte diversas das previstas para o IRS, e que, incidindo na proporção de 3,5% sobre todos os rendimentos não respeita o princípio da unidade e da progressividade do imposto sobre o rendimento*”.

O Tribunal Constitucional, relativamente a este aspecto, começou por clarificar que esta sobretaxa está associada ao IRS na medida em que incide sobre rendimentos apurados segundo as suas regras, sendo-lhe também aplicáveis as regras de liquidação e pagamento do IRS, mas que, ao mesmo tempo, apresenta elementos distintos das regras gerais do IRS, nomeadamente o facto de ter um regime próprio de retenção na fonte e de contar com deduções à colecta próprias, previstos, respectivamente, nos números 5 e 2 do artigo 187º.

Em seguida, apesar de assumir que o artigo 187º não faz uma mera discriminação de receitas e despesas do Estado, o Tribunal não teve qualquer dúvida em reconhecer o carácter orçamental da sobretaxa nele prevista, razão pela qual a mesma só poderá ter uma duração anual e não permanente, sob pena de violação do artigo 106º, nº 1 da Constituição⁴⁵. O mencionado carácter orçamental resulta do facto de a norma, nas palavras do Tribunal, ter uma *imediata incidência financeira*, repercutindo-se “*directamente no próprio quadro contabilístico do orçamento*” e “*integrando-se substancialmente neste diploma, como sua componente essencial*”.

Além do primeiro argumento de alegada inconstitucionalidade, os requerentes invocaram ainda a violação, pelo artigo 187º, dos princípios da unidade e da progressividade do imposto sobre o rendimento consagrados no art. 104º, nº 1, da Constituição.

O Tribunal considerou que o primeiro dos princípios não foi posto em causa: “*Considerando a concentração de todos os rendimentos pessoais numa única base de incidência tributária como a dimensão essencial da regra constitucional da unidade, esta não é afectada, no fundamental, pelo regime da sobretaxa, não obstante as especificidades que ele apresenta, em relação ao IRS. Os elementos dissonantes, incidindo aliás, em parte, sobre aspectos secundários, de pura «execução», como é a forma de liquidação, mais não representam do que uma acomodação (transitória) do*

⁴⁵ Art. 106º, nº1, da Constituição: “*A lei do Orçamento é elaborada, organizada, votada e executada, anualmente, de acordo com a respectiva lei de enquadramento, que incluirá o regime atinente à elaboração e execução dos orçamentos dos fundos e serviços autónomos*”.

sistema de imposto sobre o rendimento pessoal a interesses públicos relevantes. Essa iniciativa está incluída na margem de conformação que não pode deixar de caber ao legislador infraconstitucional, na medida em que a resposta normativa adequada a situações de grave dificuldade financeira do Estado exige juízos e ponderações que são próprios da função político-legislativa. E a resposta mantém-se dentro dos limites do constitucionalmente admissível, desde que não comprometa os valores, constitucionalmente tuteladores, de igualdade e justiça fiscal, que incumbe à forma de tributação do rendimento pessoal contribuir para realizar, também através da regra da unidade”.

Quanto à alegada violação do princípio da progressividade, o Tribunal desenvolveu a sua linha de raciocínio referindo que *“É sabido que a sobretaxa tem uma taxa fixa de 3,5%, que incide sobre os rendimentos que excedam, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida. Estamos assim perante um tributo que se afasta da lógica de progressividade que inspira o artigo 68º do Código do IRS, na medida em que pressupõe a aplicação de uma mesma taxa aos rendimentos cobertos pelo respectivo âmbito de incidência, independentemente dos montantes que, em cada caso, possam estar em causa. Não é possível, no entanto, afirmar que essa é uma taxa meramente proporcional. Estabelecendo a lei uma isenção até ao limite do valor anual da retribuição mínima mensal garantida, a subtracção desse valor ao rendimento colectável, para efeito do cálculo da receita a cobrar, confere à sobretaxa um mínimo de progressividade, no ponto em que a colecta aumenta, não apenas em função da grandeza dos rendimentos tributados, mas também em razão da maior diferença do valor do rendimento por referência à remuneração mínima garantida.”*, acabando assim por concluir que a norma dispõe de um *“suficiente índice de progressividade”*, não se mostrando *“manifestamente ofensiva da progressividade constitucionalmente exigida”*.

Pelo exposto, o Tribunal decidiu-se pela constitucionalidade do artigo 187º, ressalvando a natureza excepcional e transitória do mesmo, *“destinada a dar resposta a necessidades de finanças públicas extraordinárias”*.

Em suma, no que às normas fiscais previstas no Orçamento de Estado para 2013 diz respeito, o Tribunal pronunciou-se pela constitucionalidade de todas aquelas cuja fiscalização lhe foi suscitada.

No entanto, ficou claro que, fora de um cenário de crise económica e financeira em que o país não estivesse sujeito às imposições dos financiadores externos, muitas

das normas fiscalizadas teriam sido chumbadas pelo Tribunal, tendo em conta que este, ao pronunciar-se sobre a constitucionalidades das mesmas, invocou a sua “*natureza excepcional e transitória destinada a dar resposta a necessidades de finanças públicas*”⁴⁶.

Daqui resulta que “*as necessidades de finanças públicas*” e o estado de emergência financeira do país, no entendimento do Tribunal, podem legitimamente vir limitar princípios da “Constituição fiscal” tais como o princípio da progressividade e da capacidade contributiva e contribuir para o aumento das desigualdades sociais.

Na nossa opinião, o argumento invocado é frágil e questionável, uma vez que não se encontra consagrada constitucionalmente qualquer previsão de declaração de um estado de exceção por razões económico-financeiras, surgindo já autores que defendem que se justifica uma revisão constitucional para introduzir na Constituição a previsão de “*situações de estado de emergência financeira, económica e social*”⁴⁷. Contudo, tal revisão ainda não aconteceu.

Face ao exposto, pensamos que as normas da “Constituição fiscal” não foram apreciadas de forma rigorosa pelo Tribunal Constitucional, tendo este optado por limitar o alcance das mesmas com base num argumento sem suporte constitucional e que, por esse motivo, não prevalece (ou não deveria prevalecer) sobre o disposto na Constituição.

⁴⁶ Tendo em conta que nos Acórdãos anteriores já tinha sido justificado o agravamento progressivo dos impostos com a situação de emergência financeira e com a necessidade de ajustamento, estas medidas não caem seguramente na categoria da excepcionalidade.

⁴⁷ MARTINS, Afonso D’Oliveira, “*A Constituição e a crise*” in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda, I, Coimbra Editora, 2012, p. 92.

5. Globalização económico-financeira, crise e soberania

Para além dos factores internos, existe um conjunto de variáveis externas que contribuem para as situações de crise, como a que atingiu Portugal, pelo que as mesmas não podem ser estudadas sem referência ao contexto de globalização económica e financeira.

Concretamente com a falência da *Lehman Brothers*⁴⁸ nos Estados Unidos, o temido efeito dominó veio a verificar-se e a crise de crédito acabou por atingir o mercado financeiro e a zona euro. Tornaram-se então imediatamente claras as limitações e as insuficiências do processo de unificação monetária, agravadas pela desigualdade económica e financeira verificada nos diferentes países europeus e pela exposição de sistemas bancários relevantes, como o alemão, ao mercado da dívida europeia⁴⁹.

Os países da zona euro que assumiram a opção fundamental de adoptar a moeda única colocaram-se numa posição frágil perante este mercado globalizado, ao deixarem de poder recorrer à desvalorização da moeda como forma de responder a situações de crise financeira e de inflação.

Portugal, fazendo parte deste grupo de países, tem hoje no seu Orçamento de Estado o único mecanismo que lhe permite definir a sua política fiscal.

A nossa soberania é, neste momento, apenas orçamental e não monetária, estando esta última delegada no Banco Central Europeu, desde a criação do euro, sendo a esta instituição que cabe emitir moeda, comprar dívida pública dos diferentes países e emprestar-lhes dinheiro.

O Orçamento é o documento elaborado pelo Governo, no qual é feita uma previsão das despesas e das receitas para o ano fiscal em causa⁵⁰. A soberania neste

⁴⁸ Banco de investimento e provedor de outros serviços financeiros, com atuação global, sediado em Nova Iorque.

⁴⁹ MEDEIROS, Rui, “A Jurisprudência Constitucional Portuguesa sobre a Crise: Entre a ilusão de um problema conjuntural e a tentação de um novo dirigismo constitucional”, Almedina, 2014, p. 276.

⁵⁰ Art. 105º, da Constituição: “1. O Orçamento do Estado contém: a) A discriminação das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos; b) O orçamento da segurança social. 2. O Orçamento é elaborado de harmonia com as grandes opções em matéria de planeamento e tendo em conta as obrigações decorrentes de lei ou de contrato. 3. O Orçamento é unitário e específica as despesas segundo a respectiva classificação orgânica e funcional, de modo a impedir a existência de dotações e fundos secretos, podendo ainda ser estruturado por programas. 4. O Orçamento prevê as receitas necessárias para cobrir as despesas, definindo a lei as regras da sua execução, as condições a que deverá obedecer o recurso ao crédito público e os critérios que deverão presidir às alterações que, durante a execução, poderão ser introduzidas pelo Governo nas rubricas de classificação orgânica no

plano existe, uma vez que as medidas previstas no orçamento resultam do acordo que o Governo assinou com a Troika. Além disso, as medidas estão sujeitas a aprovação da Assembleia da República⁵¹ e a promulgação por parte do Presidente da República⁵², podendo quando haja dúvidas sobre a sua constitucionalidade, chegar ao Tribunal Constitucional, através dos mecanismos previstos no art. 278º da Constituição.

No entanto, apesar de existir, a soberania encontra-se muito limitada, tendo em conta que se o Governo não elaborar o Orçamento nos moldes impostos pelos seus credores, põe em causa a sobrevivência financeira do Estado, ao perder o financiamento que recebe dos mesmos.

“(...) Na verdade, um Estado à míngua de recursos financeiros e à beira da bancarrota tem uma liberdade de escolha muito diminuta. É certo que o FMI – ou, no caso português, a Troika – «afirma que nunca impõe, mas sim negocia os termos de qualquer empréstimo com os país mutuário. Mas são negociações unilaterais em que o FMI tem todo o poder, principalmente porque muitos países que procuram o FMI precisam desesperadamente de fundos»⁵³.

O direito tem hoje formas de actuação que são diferentes.

Se olharmos para os princípios constitucionais mais fortes (nos quais se inclui a soberania), verificamos que todos são influenciados pelo contexto global, sofrendo influências externas de todo o mundo.

Por esse motivo, há uma comunicação constante entre os países, surgindo como imprescindível a actuação do Direito Internacional. Foi nesse contexto que o programa de assistência a Portugal foi implementado, como forma de garantir a salvaguarda e a estabilidade da zona euro como um todo, isto é, para impedir que a situação de crise contagiasse o restante espaço europeu.

A par da Comissão Europeia e do BCE, que agiram na prossecução dos interesses de toda a União, também cada Estado Membro interferiu na aplicação do programa de assistência da Troika em Portugal. Aquando do chumbo constitucional das

âmbito de cada programa orçamental aprovado pela Assembleia da República, tendo em vista a sua plena realização”.

⁵¹ Art. 161º, alínea g), da Constituição: “*Compete à Assembleia da República aprovar as leis das grandes opções dos planos nacionais e o Orçamento de Estado, sob proposta do Governo*”. No caso de Portugal, a aprovação das medidas fiscais aceites pelo Governo esteve sempre garantida, tendo em conta que este tem a maioria parlamentar.

⁵² Art. 134º, da Constituição: “*Compete ao Presidente da República, na prática de actos próprios: b) Promulgar e mandar publicar as leis, os decretos-leis e os decretos regulamentares (...)*”.

⁵³ MEDEIROS, Rui, “*A Jurisprudência Constitucional Portuguesa sobre a Crise: Entre a ilusão de um problema conjuntural e a tentação de um novo dirigismo constitucional*”, Almedina, 2014, p.277. Citando STIGLITZ, E. Joseph, “*Globalization and its Discontents*”.

medidas orçamentais previstas na Lei do Orçamento de Estado para 2013⁵⁴ (acórdão 187/2013) resultantes da aplicação das medidas impostas pelo *Memorando*, Durão Barroso emitiu um comunicado, enquanto Presidente da Comissão Europeia, no qual referia a aprovação de todos os ministros das Finanças dos restantes governos da zona euro (Eurogrupo) como factor necessário para que fossem alargadas as maturidades dos empréstimos concedidos a Portugal⁵⁵.

Acresce ao quanto ficou dito que, a conclusão do programa de assistência a Portugal, em Maio de 2014, não se traduziu na recuperação total da soberania do país, nem na independência na definição das suas políticas fiscais. O pós Troika continuará, pelo contrário, a ser marcado por um longo período de apertada vigilância, durante o qual o país será visitado, semestralmente (e já não trimestralmente) por equipas técnicas da parte dos seus credores, que irão avaliar a sua situação económica, orçamental e financeira. O mencionado período de vigilância permanecerá até que Portugal tenha conseguido pagar 75% do valor da assistência recebida⁵⁶.

⁵⁴ Que não as medidas de política fiscal, uma vez que essas, como vimos, não foram declaradas inconstitucionais pelo Tribunal.

⁵⁵ “(...) *the European Commission has already declared – and I can confirm – that we support extending the maturities of the loans granted to Portugal. But this is a decision which goes beyond our remit; it is a decision to be taken by the Ministers of Finance of all the Eurozone governments*”.

⁵⁶ <http://www.publico.pt/economia/noticia/portugal-e-irlanda-ficam-sob-vigilancia-da-troika-ate-22-anos-depois-do-fim-dos-resgates-1615695>

6. Conclusões

1) Em 2011, perante um cenário de elevado endividamento e défice orçamental, os bancos nacionais deixaram de comprar dívida pública e os mercados fecharam-se.

2) Portugal viu-se obrigado a recorrer à ajuda da Troika, tendo recebido um empréstimo no valor de 18 mil milhões de euros. Em contrapartida, ficou vinculado ao cumprimento de metas orçamentais previstas no *Memorando* que incluíam, entre outras medidas, um aumento generalizado dos impostos.

3) Tanto a Comissão Europeia como o BCE exercem as suas funções com total independência e longe de interferências políticas estaduais. Esta condição foi aceite por todos os Estados Membros quando, em conformidade com os seus requisitos constitucionais, assinaram e ratificaram os Tratados que instituíram aqueles organismos.

4) Por isso, apesar de não ser reconhecida à Troika, por nenhum documento, o estatuto de instituição europeia ou internacional, o *Memorando* assinado tem fundamento em instrumentos jurídicos (os Tratados institutivos das entidades que compõem a Troika), ficando os países que o outorgam vinculados a reunir com as três entidades e a pagar às três, ainda que queiram evitar chamar Troika a esse trio.

5) Para recorrer ao fundo de resgate é necessária uma Carta de Intenções, na qual se apresenta o pacote de medidas que o país está disposto a adoptar para garantir os empréstimos financeiros.

6) O *Memorando* assinado por Portugal como resultado do pedido de ajuda externa tem a natureza jurídica de uma convenção internacional, uma vez que se trata de um acordo de vontades assinado apenas por sujeitos de direito internacional enquanto tais, regulado pelo Direito Internacional e cuja produção de efeitos tem relevância nas relações internacionais.

7) Assim sendo, Portugal encontra-se vinculado ao cumprimento do mesmo, sob pena de aplicação das consequências previstas no art. 60º da CV.

8) A afirmação anterior reitera-se ainda que a aprovação do *Memorando* tenha sofrido de inconstitucionalidade orgânica e formal, uma vez que o art. 27º da CV proíbe que uma parte invoque as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado.

9) Acresce ao exposto que as condições gerais de política económica para concessão de financiamento, estando contidas numa Decisão do Conselho, são vinculativas em todos os seus elementos para Portugal, enquanto destinatário por aquela designado.

10) O *Memorando* sofreu doze revisões, facto que não lhe retirou legitimidade, tendo em conta que Portugal acordou em ficar sujeito a medidas adicionais de austeridade caso fosse necessário dar cumprimento a objectivos mais apertados, por as medidas anteriormente implementadas não terem alcançado os resultados previstos.

11) Portugal ficou sujeito a um significativo aumento de impostos que representaram um período de grande austeridade para os portugueses.

12) As medidas de política orçamental previstas no *Memorando* e nas suas revisões, e que implicaram um agravamento dos impostos, incidiram tanto ao nível da tributação directa como indirecta.

13) Do lado da tributação directa, as medidas impostas foram as seguintes: diminuição das deduções e benefícios no IRS e IRC; aumento de IRC para os contribuintes com os lucros mais elevados; introdução de uma taxa de solidariedade de IRS; alteração da taxa das mais-valias; criação de uma sobretaxa extraordinária de IRS; redução do número de escalões em IRS; aumento do IRC; subida do IMI em consequência da reavaliação dos imóveis e da diminuição das isenções; agravamento da contribuição sobre o sector bancário; e introdução de uma contribuição extraordinária sobre o sector energético.

14) Relativamente à tributação indirecta assistiu-se a um aumento generalizado do IVA, do Imposto de Selo e de impostos especiais sobre o consumo.

15) Algumas destas medidas suscitaram pedidos de fiscalização da constitucionalidade das normas previstas nos Orçamentos de Estado e tiveram que passar pelo crivo do Tribunal Constitucional, responsável por analisar a compatibilidade das mesmas com o preceituado na Constituição.

16) Foi invocada a violação de princípios estruturantes da “Constituição fiscal”, como o princípio da progressividade, da capacidade contributiva, da consideração fiscal da família e da unidade do imposto sobre o rendimento.

17) Ainda que a conformidade para com a Constituição não tenha, por vezes, resultado clara (o que se viu, nomeadamente, pela existência de votos vencidos), o Tribunal acabou por considerar constitucionais todas as medidas orçamentais que exigiam um agravamento dos impostos, com base sobretudo num alegado estado de excepção por razões económico-financeiras, nunca declarado nem constitucionalmente previsto, acabando por afectar a normatividade constitucional, nos termos já expostos.

18) As situações de crise devem ser estudadas tendo em conta o contexto de globalização económica e financeira, uma vez que este contribui igualmente para as mesmas.

19) Os países que, tal como Portugal, entraram para o euro, deixaram de poder lançar mão a mecanismos de política monetária, nomeadamente à desvalorização da moeda, para fazer face a situações de crise financeira, ficando expostos a uma posição frágil no mercado globalizado.

20) Neste momento, a soberania para responder a estas situações passou a estar unicamente na elaboração do Orçamento de Estado pelo Governo, encontrando-se ainda assim, muito limitada.

21) É verdade que o Orçamento tem que passar pela aprovação do Parlamento e do Presidente da República e, em alguns casos, pela fiscalização do Tribunal Constitucional.

22) No entanto, sendo o Memorando vinculativo para Portugal, nos termos estudados, e tendo o Governo assumido o cumprimento das políticas fiscais nele estabelecidas, se o Orçamento que as prevê não for aprovado, a Troika pode legitimamente recusar-se a emprestar-nos mais dinheiro, tornando o reequilíbrio da economia e o acesso aos mercados praticamente impossível.

23) Como vimos, o Tribunal Constitucional, ciente desta situação, acabou por se pronunciar pela constitucionalidade de todas as medidas fiscais previstas no Orçamento, invocando a situação de carência económica do país. Também o Presidente da República, em diversos comunicados referiu que “*A nossa economia não consegue funcionar satisfatoriamente sem recurso ao crédito externo*”, apelando ao cumprimento das medidas impostas pela Troika.

24) O legislador tem por isso, o seu espaço de acção política limitada pelas exigências que o mercado mundial implica e pelo sentido de responsabilidade no cumprimento do acordado com os seus financiadores.

25) Portugal, ao delegar parte dos seus poderes para entidades internacionais que têm como principal função tutelar os interesses da comunidade a que pertencem e evitar uma ruptura económica generalizada, ficou também ele sujeito a dar prioridades a esses interesses em detrimento dos seus próprios.

26) Com a saída da Troika do país, Portugal recuperou apenas parte da soberania, uma vez que até devolver 75% do dinheiro que lhe foi emprestado, terá reuniões regulares com as três entidades a fim de explicar as medidas que estão a ser implementadas.

27) Somos em defender que parte da soberania foi recuperada, pelo facto de neste momento, terem sido apresentadas metas que Portugal terá que cumprir da forma que entender. O que representa uma situação diferente do período em que o país esteve sob a alçada da Troika, tendo em conta que nessa altura permaneceu não só vinculado às metas impostas como também às medidas a adoptar para as atingir.

7. Bibliografia

Livros

JORGE, Rui Peres, “*Os 10 Erros da Troika em Portugal*”, Esfera dos Livros, 1ª Edição – Junho de 2014

MIRANDA, Jorge, “*Curso de Direito Internacional Público*”, Príncípia, 3ª Edição – Outubro de 2006

NOVAIS, Jorge Reis, “*Em defesa do Tribunal Constitucional – Resposta aos Críticos*”, Almedina, Outubro de 2014

OTERO, Paulo, “*Legalidade e Administração Pública – O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*”, Almedina, 1ª Edição, 2007

RIBEIRO, Gonçalo de Almeida Ribeiro, e COUTINHO, Luís Pereira Coutinho, “*O Tribunal Constitucional e a Crise – Ensaios Críticos*”, Almedina, Junho de 2014

SCHELLER, Hanspeter K., “*O Banco Central Europeu – História, papel e funções*”, 2ª Edição, Revista 2006

Artigos e documentos

BAPTISTA, Eduardo Correia, “*Natureza Jurídica dos Memorandos com o FMI e a União Europeia*”, in Revista da Ordem dos Advogados – Ano 71 – Abril/Junho 2011

Comissão Europeia e BCE, “*Memorando de Entendimento sobre os Condicionalismos Específicos de Política Económica*” e respectivas Revisões

Comissão Europeia, “*Statement by President José Manuel Durão Barroso on the situation in Portugal*”, 8 de Abril de 2013

Comissão Europeia, “*Statement by Vice President Kallas on Portugal*”, 17 de Maio de 2014

Eurogrupo e ECOFIN, “*Statement by the Eurogroup and ECOFIN Ministers*”, 8 de Abril de 2011

FMI, “*Memorando de Políticas Económicas e Financeiras*” e respectivas revisões

MARTINS, Afonso D’Oliveira, “A Constituição e a crise” in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda, I, Coimbra Editora, 2012, p. 92.

Ministro das Finanças e Governador do Banco de Portugal, “*Letter of Intent*”, Maio de 2011

Tribunal Constitucional, “*Acórdão n.º 187/2013*”

Legislação

Constituição da República Portuguesa

Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

Estatutos do BCE

Regulamento do Conselho da UE n.º 407/2010 de 11 de Maio de 2010

Tratado de Funcionamento da União Europeia

Tratado da União Europeia

Sites

<https://dre.pt/>

<http://economico.sapo.pt/>

<http://expresso.sapo.pt/>

<http://www.dn.pt/inicio/default.aspx>

<http://www.publico.pt/>

<http://observador.pt>

<http://www.portugal.gov.pt>

<http://www.pgdlisboa.pt>

<http://www.tribunalconstitucional.pt>

<http://www.parlamento.pt/europa/Paginas/InstituicoesEuropeias.aspx>

<http://www.consilium.europa.eu>

<http://www.imf.org/external/index.htm>

<http://www.youtube.com>

8. Anexo

CAPÍTULO XII
Impostos directos
SECÇÃO I
Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

Artigo 186.º

Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Os artigos 2.º, 16.º, 22.º, 25.º, 31.º, 41.º, 68.º, 68.º-A, 71.º, 72.º, 78.º, 79.º, 81.º, 83.º, 85.º, 88.º, 101.º, 119.º e 124.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 2.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

a) ...

b) ...

1)...

2) O subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal estabelecido ou em que o exceda em 60 % sempre que o respectivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição;

3)...

4)...

5)...

6)...

7)...

8)...

9)...

10)...

c) ...

d) ...

e) ...

f) ...

g)...

4 - ...

5 - ...

6 - ...

7 - ...

8 - ...

a) ...

b) Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de

lazer mantidas pela entidade patronal ou previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de Janeiro, desde que observados os critérios estabelecidos no artigo 43.º do Código do IRC;

c) ...

d) ...

9 - ...

10 - ...

11 - ...

12 - ...

13 - ...

14 - ...

15 - Consideram-se incluídas na alínea c) do n.º 1 as remunerações auferidas na qualidade de deputado ao Parlamento Europeu.

Artigo 16.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

4 - ...

5 - ...

6 - ...

7 - ...

8 - ...

9 - ...

10 - ...

11 - Enquadra-se no disposto na alínea d) do n.º 1 o exercício de funções de deputado ao Parlamento Europeu.

Artigo 22.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

a) Os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português, sem prejuízo do disposto nos n.os 8 e 9 do artigo 72.º;

b) ...

4 - ...

5 - Quando o sujeito passivo exerça a opção referida no n.º 3, fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos nos n.os 6 do artigo 71.º, 8 do artigo 72.º e 7 do artigo 81.º

6 - ...

7 - ...

Artigo 25.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

4 - A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 pode ser elevada até 75 % de 12 vezes o valor do IAS desde que a diferença resulte de quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio sujeito passivo e indispensáveis ao exercício da respectiva actividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem.

5 - ...

6 - ...

Artigo 31.º

[...]

1 - ...

2 - Até a aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuados pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,75 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção.

3 - ...

4 - ...

5 - ...

6 - ...

7 - ...

8 - ...

9 - ...

Artigo 41.º

[...]

1 - Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis e o imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objecto de tributação no ano fiscal.

2 - ...

3 - ...

Artigo 68.º

[...]

1 - ...

Rendimento colectável (euros)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 000	14,50	14,500
De mais de 7 000 até 20 000	28,50	23,600
De mais de 20 000 até 40 000	37	30,300
De mais de 40 000 até 80 000	45	37,650
Superior a 80 000	48	-

2 - O quantitativo do rendimento colectável, quando superior a (euro) 7000, é dividido em duas partes: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da col. (B) correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa da col. (A) respeitante ao escalão imediatamente superior.

Artigo 68.º-A

Taxa adicional de solidariedade

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento colectável superior a (euro) 80 000 incidem as taxas adicionais de solidariedade constantes da tabela seguinte:

Rendimento colectável (euros)	Taxa (percentagem)
De mais de 80 000 até 250 000	2,5
Superior a 250 000	5

2 - O quantitativo da parte do rendimento colectável que exceda (euro) 80 000, quando superior a (euro) 250 000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 170 000, à qual se aplica a taxa de 2,5 %; outra, igual ao rendimento colectável que exceda (euro) 250 000, à qual se aplica a taxa de 5 %.

3 - (Anterior n.º 2.)

Artigo 71.º

[...]

1 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28 %, os seguintes rendimentos obtidos em território português:

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) ...

2 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28 %, os rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades que não tenham aqui domicílio a que possa imputar-se o pagamento, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

3 - ...

4 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25 %, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes:

- a) ...
- b) ...

- c) ...
- d) ...
- 5 - ...
- 6 - ...
- 7 - ...
- 8 - ...
- 9 - ...
- 10 - ...
- 11 - ...
- 12 - ...
- 13 - ...
- 14 - ...

Artigo 72.º

[...]

1 - As mais-valias e outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias são tributadas à taxa autónoma de 28 %, salvo o disposto no n.º 4.

2 - ...

3 - ...

4 - O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, é tributado à taxa de 28 %.

5 - Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados no n.º 1 do artigo 71.º, devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, são tributados autonomamente à taxa de 28 %.

6 - ...

7 - Os rendimentos prediais são tributados autonomamente à taxa de 28 %.

8 - Os rendimentos previstos nos n.os 4 a 7 podem ser englobados por opção dos respectivos titulares residentes em território português.

9 - (Anterior n.º 8.)

10 - (Anterior n.º 9.)

11 - (Anterior n.º 10.)

12 - (Anterior n.º 11.)

Artigo 78.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

4 - ...

5 - ...

6 - ...

7 - ...

(Em euros)	
Escalação de rendimento coletável	Limite
Até 7 000	Sem limite
De mais de 7 000 até 20 000	1 250
De mais de 20 000 até 40 000	1 000
De mais de 40 000 até 80 000	500
Superior a 80 000	0

8 - Os limites previstos para os 2.º, 3.º e 4.º escalões de rendimentos na tabela constante do número anterior são majorados em 10 % por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo do IRS.

9 - ...

Artigo 79.º

[...]

1 - À colecta devida por sujeitos passivos residentes em território português e até ao seu montante são deduzidos:

- a) 45 % do valor do IAS, por cada sujeito passivo;
- b) ...
- c) 70 % do valor do IAS, por sujeito passivo, nas famílias monoparentais;
- d) 45 % do valor do IAS, por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo do imposto;
- e) ...

2 - ...

3 - ...

4 - ...

5 - A dedução da alínea d) do n.º 1 é de 50 % do valor do IAS nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo, por cada dependente.

Artigo 81.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- b) ...

4 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) ...

5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º, aplique-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) ...

6 - ...

7 - ...

Artigo 83.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

4 - Para os efeitos previstos nos números anteriores, as despesas de educação e formação suportadas só são dedutíveis desde que prestadas, respectivamente, por estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, ou por entidades reconhecidas pelos ministérios que tutelam a área da formação profissional e, relativamente às últimas, apenas na parte em que não tenham sido consideradas como encargo da categoria B.

5 - ...

Artigo 85.º

[...]

1 - ...

a) Juros de dívidas, por contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011, contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado para habitação permanente do arrendatário, até ao limite de (euro) 296;

b) Prestações devidas em resultado de contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011 com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo, para a aquisição de imóveis destinados a habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário, devidamente comprovadas, na parte que respeitem a juros das correspondentes dívidas, até ao limite de (euro) 296;

c) Importâncias pagas a título de rendas por contrato de locação financeira celebrado até 31 de Dezembro de 2011 relativo a imóveis para habitação própria e permanente efetuadas ao abrigo deste regime, na parte que não constituam amortização de capital, até ao limite de (euro) 296;

d) Importâncias, líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fração autónoma para fins de habitação

permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados a coberto do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, ou do Novo Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, até ao limite de (euro) 502.

- 2 - ...
- 3 - ...
- 4 - ...
- 5 - ...
- 6 - ...
- 7 - ...

- a) Em 50 % para os sujeitos passivos com rendimento coletável até ao limite do 1.º escalão;
- b) Em 20 % para os sujeitos passivos com rendimento coletável até ao limite do 2.º escalão;
- c) (Revogada.)

Artigo 88.º

[...]

- 1 - ...
- 2 - ...

(Em euros)	
Escalação de rendimento coletável	Limite
Até 7 000	Sem limite
De mais de 7 000 até 20 000	100
De mais de 20 000 até 40 000	80
De mais de 40 000 até 80 000	60
Superior a 80 000	0

Artigo 101.º

[...]

- 1 - ...

- a) 16,5 %, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º, de rendimentos da categoria E ou de incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º;
- b) 25 %, tratando-se de rendimentos decorrentes das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º;
- c) ...
- d) ...
- e) 25 %, tratando-se de rendimentos da categoria F.

- 2 - ...
- 3 - ...
- 4 - ...
- 5 - ...
- 6 - ...
- 7 - ...

Artigo 119.º

[...]

1 - As entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efetuar a retenção, total ou parcial, do imposto, bem como as entidades devedoras dos rendimentos previstos nos n.os 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º e dos rendimentos não sujeitos, total ou parcialmente, previstos no artigo 2.º e nos n.os 2, 4 e 5 do artigo 12.º, e ainda as entidades através das quais sejam processados os rendimentos sujeitos ao regime especial de tributação previsto no n.º 3 do artigo 72.º, são obrigadas a:

a) ...

b) ...

c) Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais:

i) Até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição, caso se trate de rendimentos do trabalho dependente, ainda que isentos ou não sujeitos a tributação, sem prejuízo de poder ser estabelecido por portaria do Ministro das Finanças a sua entrega anual nos casos em que tal se justifique;

ii) Até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, relativamente aos restantes rendimentos do ano anterior;

d) ...

2 - ...

3 - ...

4 - ...

5 - ...

6 - ...

7 - Tratando-se de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português, as entidades devedoras são obrigadas a:

a) Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorre o ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, uma declaração de modelo oficial relativa àqueles rendimentos;

b) ...

8 - ...

9 - ...

10 - ...

11 - ...

12 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2, as entidades devedoras ou as entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respetivos titulares residentes os rendimentos a que se refere o artigo 71.º ou quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo são obrigadas a:

a) ...

b) ...

c) Emitir a declaração prevista na alínea b) do n.º 1 nas condições previstas no n.º 3.

13 - ...

Artigo 124.º

[...]

As instituições de crédito e sociedades financeiras devem comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao final do mês de Março de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, através de modelo oficial:

a) ...

b) ...»

Artigo 187.º **Sobretaxa em sede do IRS**

1 - Sobre a parte do rendimento colectável do IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º do Código do IRS, acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.os 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo Código, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida, incide a sobretaxa de 3,5 %.

2 - À colecta da sobretaxa são deduzidos apenas:

a) 2,5 % do valor da retribuição mínima mensal garantida por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo do IRS;

b) As importâncias retidas nos termos dos n.os 5 a 9, que, quando superiores à sobretaxa devida, conferem direito ao reembolso da diferença.

3 - Aplicam-se à sobretaxa em sede do IRS as regras de liquidação previstas nos artigos 75.º a 77.º do Código do IRS e as regras de pagamento previstas no artigo 97.º do mesmo Código.

4 - Não se aplica à sobretaxa o disposto no artigo 95.º do Código do IRS.

5 - As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões são, ainda, obrigadas a reter uma importância correspondente a 3,5 % da parte do valor do rendimento que, depois de deduzidas as retenções previstas no artigo 99.º do Código do IRS e as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde, exceda o valor da retribuição mínima mensal garantida.

6 - Encontra-se abrangido pela obrigação de retenção prevista no número anterior o valor do rendimento cujo pagamento ou colocação à disposição do respectivo beneficiário incumba, por força da lei, à segurança social ou a outra entidade.

7 - A retenção na fonte prevista nos números anteriores é efectuada no momento do pagamento do rendimento ou da sua colocação à disposição dos respectivos titulares.

8 - Aplica-se à retenção na fonte prevista nos n.os 5 a 7 o disposto nos n.os 4 e 5 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 134/2001, de 24 de abril, e pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, com as necessárias adaptações.