Francisco do Rosário Monsanto Ludovino Reis

FDUNL  I 2019

Direito Fiscal

Índice

[Natureza e características do Direito Fiscal 2](#_Toc5141023)

[Objetivos programáticos da disciplina 3](#_Toc5141024)

[Contexto do imposto 4](#_Toc5141025)

[A pressão e esforço fiscal 5](#_Toc5141026)

[Limites à tributação 6](#_Toc5141027)

[O Direito Fiscal como ramo do direito público? 6](#_Toc5141028)

[As fontes do Direito Fiscal 10](#_Toc5141029)

[Direito Fiscal da UE 11](#_Toc5141030)

[A harmonização e uniformização fiscal europeia 12](#_Toc5141031)

[A Constituição da República Portuguesa 13](#_Toc5141032)

[A importância e influência da “Constituição Fiscal” 13](#_Toc5141033)

[Artigos mais relevantes 14](#_Toc5141034)

[Direito Internacional Fiscal 14](#_Toc5141035)

[Os princípios da residência e da fonte 14](#_Toc5141036)

[As convenções de dupla tributação 15](#_Toc5141037)

[A Lei e o Decreto-lei 16](#_Toc5141038)

[Regulamentos fiscais 17](#_Toc5141039)

[Noção 17](#_Toc5141040)

[Tipos de regulamentos fiscais 18](#_Toc5141041)

[Resoluções administrativas 18](#_Toc5141042)

[Noção 18](#_Toc5141043)

[Tipos de Resoluções Administrativas 19](#_Toc5141044)

[As normas locais e regionais 20](#_Toc5141045)

[As regiões autónomas 20](#_Toc5141046)

[As autarquias locais 21](#_Toc5141047)

[O papel jurisprudência fiscal 22](#_Toc5141048)

[Interpretação, integração e aplicação do Direito Fiscal 23](#_Toc5141049)

[Interpretação e integração da Lei Fiscal 23](#_Toc5141050)

[A interpretação 23](#_Toc5141051)

[A integração analógica e interpretação extensiva 24](#_Toc5141052)

[Aplicação da lei fiscal no espaço 25](#_Toc5141053)

[Aplicação da lei fiscal no tempo 26](#_Toc5141054)

[A retroatividade da lei fiscal 26](#_Toc5141055)

[A jurisprudência do TC 27](#_Toc5141056)

[Exemplo prático segundo a jurisprudência do TC 27](#_Toc5141057)

[A segurança jurídica 28](#_Toc5141058)

[Resumo 28](#_Toc5141059)

[A retroatividade e retrospetividade fiscal – análise de acórdãos do Tribunal Constitucional (meu) 29](#_Toc5141060)

[Acórdão nº 128/2009 do TC 29](#_Toc5141061)

[Acórdão nº 85/2010 do TC 31](#_Toc5141062)

[Acórdão nº 399/2010 do TC 31](#_Toc5141063)

[Brainstorming 32](#_Toc5141064)

[Teoria Geral do Imposto 33](#_Toc5141065)

[Tripartição dos tributos 33](#_Toc5141066)

[O imposto 34](#_Toc5141067)

[Noção 34](#_Toc5141068)

[Elementos objetivos 35](#_Toc5141069)

[Elementos subjetivos 35](#_Toc5141070)

[Elemento finalística – Para que serve o imposto? 35](#_Toc5141071)

[A taxa 36](#_Toc5141072)

[Noção e elementos 36](#_Toc5141073)

[A finalidade das taxas e a extrafiscalidade? 37](#_Toc5141074)

[A equivalência 37](#_Toc5141075)

[As contribuições financeiras 38](#_Toc5141076)

[A análise do artigo 4 da LGT – as contribuições especiais 40](#_Toc5141077)

[Case study – a contribuição para o audiovisual 41](#_Toc5141078)

[O fundamento do imposto 42](#_Toc5141079)

[A teoria geral do Imposto 43](#_Toc5141080)

[A extrafiscalidade e o princípio da neutralidade fiscal 43](#_Toc5141081)

[Tipologia de impostos 44](#_Toc5141082)

[Classificação baseada nas três bases de tributação 44](#_Toc5141083)

[Impostos diretos e indiretos 44](#_Toc5141084)

[Impostos pessoais e reais 45](#_Toc5141085)

[Impostos principais e acessórios 45](#_Toc5141086)

[Impostos fiscais e extrafiscais 45](#_Toc5141087)

[Impostos fiscais e parafiscais 45](#_Toc5141088)

[Impostos de quota fixa e impostos de quota variável 46](#_Toc5141089)

[Princípios do Direito Fiscal 47](#_Toc5141090)

[Princípio da solidariedade fiscal 47](#_Toc5141091)

[Princípio da legalidade fiscal 47](#_Toc5141092)

[Princípio da segurança e certeza jurídica 48](#_Toc5141093)

[Princípio da proporcionalidade fiscal (e princípio do não confisco) 49](#_Toc5141094)

[Princípio da igualdade fiscal 49](#_Toc5141095)

[Fases do imposto 50](#_Toc5141096)

[Conclusão 54](#_Toc5141097)

Natureza e características do Direito Fiscal

O imposto, para ser bem compreendido, tem de ser sempre visto tendo em atenção que iremos estudar um dos meios de **obtenção de receita pública** (o mais relevante do ponto de vista orçamental). Assim, quando olhamos para uma norma fiscal, teremos de compreender que as opções tomadas neste âmbito são fruto da procura da angariação da **receita** para fazer face à **despesa**.

* Pensar os impostos é sempre pensar numa **relação jurídica** em **tensão** entre o Estado (Autoridade Tributária) que constitui o sujeito ativo da relação jurídica fiscal e o contribuinte. Assim, tentamos evitar o mais possível a ocorrência de conflitos entre a AT e o contribuinte; desta forma, espera-se que o litígio seja o último dos recursos.

O imposto não pode ser pensado de forma autocentrada, mas sim **contextualizada**, tendo a noção que constitui uma das mais importantes receitas públicas.

Em suma, compreender o imposto deve sempre implicar não perder de vista o seu maior contexto.

Objetivos programáticos da disciplina

1. Reconhecer os conceitos fundamentais sob os quais se fundamenta o Direito Fiscal e o Imposto:
	1. Distinguir os diferentes tipo de tributos entre si, priorizando a análise sobre o regime jurídico do imposto;
	2. Identificar os elementos objetivo, subjetivo e finalístico do imposto;
	3. Identificar o quadro constitucional do imposto em que a ciência jurídica que os estuda se concentra;
	4. Reconhecer qual a relação entre o regime legal dos impostos e os elementos económicos e financeiros;
	5. Descrever o impacto económico do imposto;
	6. Explicar as várias etapas do imposto.
2. Determinar as características, as tipologias e as organizações fundamentais do imposto em Portugal:

2.1. Identificar a existência de um sistema fiscal;

2.2. Caracterizar o sistema fiscal português e identificar os tipos de impostos que o compõe;

2.3. Reconhecer e explicar qual o peso dos principais impostos no quadro das receitas públicas portuguesas;

2.4. Descobrir e evidenciar as consequências para a política fiscal do diferente peso dos impostos;

2.5. Identificar e analisar a influência que a União Europeia e o Direito Internacional Fiscal têm no regime legal do imposto.

1. Tendo em consideração o regime legal do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC):

3.1. Identificar e analisar as principais fases do imposto, conduzindo ao apuramento, em concreto, do imposto final a pagar;

3.2. Identificar e analisar criticamente os problemas decorrentes da aplicação do quadro jurídico do IRS e do IRC.

Contexto do imposto

**Uma possível definição de Direito Fiscal**

**Sem receitas não há Estado**. É da demostração da essencialidade das receitas para o funcionamento do Estado que partiremos para o estudo do Direito Fiscal.

Importa, em primeiro lugar, relembrar os conhecimentos apreendidos na disciplina de Direito Financeiro e Fiscal; dos mesmos, podemos inferir que existe a necessidade de **atividade financeira do Estado** que está em primeira medida justificada pela necessidade de o mesmo gastar para cumprir com as obrigações que constitucionalmente lhe foram atribuídas. Consequentemente, se existe gasto, terá de existir arrecadação de receita. Dentro das receitas públicas, as mais relevantes são as receitas:

* Patrimoniais;
* Creditícias;
* Tributárias.

As **receitas patrimoniais e creditícias** estão orientadas em função da insuficiência das receitas tributárias. Desta forma, estas últimas são receitas de **primeira linha** em que o Estado recorre em primeiro lugar[[1]](#footnote-1).

* Assim, a **primeira** função das receitas tribuárias é a **arrecadação de receita**.

As receitas tributárias podem assumir três vertentes:

Em suma, para Sérgio Vasques, o **Direito Fiscal** deve ser definido como o ramo do direito que se ocupa dos tributos públicos, empregando-se os qualificativos “*fiscal*” e “*tributário*” com indiferença. Porém, autores existem que tendem a considerar o Direito Fiscal como o ramo da ciência jurídica que se ocupa **apenas** do elemento “*fiscal*”, ou seja, do imposto.

A pressão e esforço fiscal

Contemporaneamente, em Portugal os impostos são a primeira linha de arrecadação de receita para fazer face à despesa pública. Tal conclusão obriga a uma reflexão posterior: se os impostos são a forma primeira que o Estado tem de arrecadar receita e se os Estados Sociais contemporâneos têm níveis de despesa pública muito elevados, o que acontece à quantidade de impostos arrecadados?

* A resposta é a de que, esse nível de impostos terá de ser muito elevado para fazer face ao nível de despesa pública.

Nessa arrecadação do imposto, teremos de ter em consideração **dois conceitos** muito importantes:

* A pressão fiscal;
* O esforço fiscal.

Quando nos referimos à questão da pressão fiscal[[2]](#footnote-2), pretende-se relacionar o PIB com o valor da totalidade dos impostos cobrados. Este critério é importante para saber que dependência o Estado tem dos privados para alimentar a sua despesa, percebendo qual a relação entre funções públicas e privadas; por outro lado, pretende saber-se qual o peso que o pagamento dos impostos produz nos contribuintes.

* Não é certo que, por um determinado Estado cobrar muitos impostos em função do PIB, o esforço fiscal seja elevado. Em certos casos, pode assim haver espaço para aumentar a carga tributária, caso haja ainda **capacidade contributiva**.
* Porém, pode resultar que de um elevado nível de impostos, resulte um nível elevado de esforço fiscal.

O Estado não deve fazer um juízo de “preciso de 100, logo vou cobrar 100 no imposto”. Para isto, importa perceber se existe um **nível de pressão fiscal elevado** que, através da **capacidade contributiva**, gera um nível de esforço fiscal elevado.

Limites à tributação

Do exposto acima decorre a questão que já analisamos em Direito Financeiro e Fiscal: será que existe **limite** à tributação?

Para responder a esta questão teremos de fazer uma análise macroeconómica e microeconómica, dentro de cada base e tipo de tributação. Por exemplo, quando olhamos para as diferentes **bases de tributação**, é possível perceber que o Estado decide incidir mais numa base de tributação do que noutras.

* Por exemplo, olhando para a tributação em Portugal, a base tributária do consumo é a que origina maior receita.
* Dentro da base tributária do rendimento, é o IRS que mais receita dá ao Estado, ao contrário do que se possa pensar. Uma das razões para este efeito, pode ser o impacto que as normas estrangeiras têm em Portugal. Ao contrário do capital, as pessoas singulares não se deslocalizam para outros lugares tal como o capital o faz; isto faz com que se tenda a tributar de forma mais incisiva o capital.

Assim, as opções de sobrecarga dependem de **elementos quantitativos e elementos qualitativos** mediante análise de pressão fiscal e esforço fiscal. Porém, as dificuldades de tudo isto são as de perceber onde se encontra o limite de tributação.

 O Direito Fiscal como ramo do direito público?

Quando pensamos no imposto como o núcleo do Direito Fiscal, teremos pensar no mesmo como um instrumento de **Direito Público**, marcado pela prevalência de interesses **coletivos**, pelo exercício de **autoridade** e pela busca da **justiça** distributiva. Desta forma, o Estado determina, ordena e cobra o imposto, de acordo com uma corrente tradicional. Contudo, nos dias de hoje, pensar o imposto já não é tão linear quanto o que anteriormente se considerava[[3]](#footnote-3).

* Assim, tal como outros ramos do Direito Público, o Direito Fiscal tem cedido algum espaço a uma “**privatização**”.

Isto acontece, sobretudo, porque o Estado percebeu que necessita de criar uma **relação equilibrada** com o contribuinte; dessa relação equilibrada, surgirá um maior **cumprimento voluntário**. O Estado percebe também que, face à mobilidade dos fatores de produção, é necessário aderir a um espaço de maior atratividade na norma fiscal; assim, são introduzidos alguns elementos na relação jurídica fiscal que permitem algum **consenso** entre contribuinte e AT.

* Esta conciliação não é ainda ao nível da consensualidade de tributação por via da indisponibilidade do crédito tributário[[4]](#footnote-4).

Como exemplos desta “**privatização**”, poderemos identificar os seguintes casos[[5]](#footnote-5):

1. Cada vez mais o Estado tende a privatizar o **procedimento de liquidação fiscal**; consciente de que o número de contribuintes é muito elevado e que não pretende comportar-se como uma autoridade policial, a AT, para liquidar o imposto, necessita das **declarações dos contribuintes ou sujeitos passivos**, significando que, para apurar o imposto a pagar, é necessário chegar a uma **base tributária**. Por exemplo, no IRC, são os contribuintes que inclusivamente determinam o montante que é devido ao Estado[[6]](#footnote-6). Já no IRS, o sujeito passivo apenas fornece os dados à AT para cálculo do imposto.

Na mesma linha, o Estado, por saber que não pode controlar tudo, **depende** de alguns sujeitos privados que retêm o imposto na fonte. Assim, a retenção na fonte é mais um destes exemplos.

1. Quando pensamos em imposto e Estado que o determina, não é possível observar qualquer preocupação do mesmo de se colocar perto do contribuinte. Todavia, os agentes económicos têm conseguido demostrar ao Estado que o mesmo tem também o seu poder fiscal fragilizado, demostrando tendência para nivelar as posições da relação jurídica fiscal. Assim, concluímos que o Estado nem sempre aparece como suprassumo; por exemplo, se o contribuinte não gostar do impacto da tributação e da sua forma de incidência, pode o mesmo procurar outra jurisdição fiscal. Tal leva à redução da receita fiscal.

Para fazer face a esta situação, o Estado tenta estabelecer uma **relação jurídica fiscal como algo mais próximo do contribuinte**. Por exemplo, a LGT, no artigo 68-B, prevê a criação de um acompanhamento permanente a **contribuintes de elevada relevância económica e fiscal**. Assim, existe uma tentativa de estabelecimento de uma relação jurídica fiscal mais pacífica[[7]](#footnote-7).

1. Na sequência de se perceber que a mobilidade dos agentes económicos pode gerar uma fragmentação e redução das bases de tributação, o Estado pode estabelecer, em certas circunstâncias, os chamados **contratos fiscais**, negociando a obrigação fiscal. O artigo 37 da LGT estabelece uma possibilidade circunscrita da construção destes contratos que atuam no âmbito dos benefícios fiscais; constitui uma **alteração** do regime normal de tributação.

O **Código Fiscal do Investimento** estabelece o regime de **benefícios fiscais** contratuais ao investimento produtivo. Dos artigos 2º a 4º deste diploma podemos inferir que o Estado quer garantir que, quando o investimento criar postos de trabalho, valor acrescentado efetivo à economia nacional e esse investimento for de milhões, entende-se que deve ser criado um **regime mais vantajoso para tais agentes económicos**. Esta diferença de criação de riqueza faz com que faça sentido beneficiar o investimento produtivo. Nestes casos, as estatísticas dizem que o elemento fiscal não é o mais relevante, mas sim o impacto social.

O investimento produtivo[[8]](#footnote-8) é assim catalisador do desenvolvimento económico e social do país. Este investimento utiliza múltiplos elementos, múltiplos interesses e produz múltiplos impactos. Já o investimento não produtivo não gera impacto económico e social[[9]](#footnote-9) (por exemplo, índices de bem-estar e felicidade).

1. Existe uma tendência para pensar o imposto como algo coercivo. Mas poderão ser utilizados mecanismos de procedimento e processo fiscal? Sim, sem dúvida. Então, caso haja um litígio com a AT, poderemos reclamar para os tribunais ou para a própria administração. Porém, o problema continua a ser os **alargados prazos de realização da justiça** e a **sobrecarga dos Tribunais**.

Assim, em Portugal, em 2011, criou-se a **arbitragem fiscal** que constitui um dos elementos alternativos de resolução de litígios. Assim, permite-se que na resolução de um litígio[[10]](#footnote-10) haja intervenção de um tribunal arbitral.

A Arbitragem Fiscal vem regulada no DL 10/2011 (ler preâmbulo). Neste diploma, podemos retirar várias conclusões: (1) nem todos os casos podem ser levados à arbitragem; (2) existe uma continuidade de aposta na imparcialidade dos árbitros, em que cada parte pode, por vezes escolher o seu árbitro; porém, isso pode não ocorrer, cabendo essa decisão ao presidente do tribunal arbitral; (3) o tempo de resolução é muito curto por comparação aos tribunais judiciais; (4) tem uma taxa de arbitragem elevada; (5) não há, regra geral, recurso de decisões dos árbitros, excetuando em casos de inconstitucionalidade ou houver oposição quanto à mesma questão de Direito para harmonização de jurisprudência.

Em suma, em face da importância crescente do impacto do imposto na economia e sociedade e também da necessidade de balanceamento das posições da relação fiscal, há alguma abertura ao elemento privado:

* Quer por necessidade;
* Quer para garantir atratividade económica de investimento e responsabilidade económica social;
* Quer pela garantia de maiores direitos dos contribuintes.

As fontes do Direito Fiscal

Pensar o Direito Fiscal como Direito Público implica sempre um conjunto de aspetos que devem ser evidenciados na forma como se pensa e aplica o imposto: por exemplo, há que **garantir os direitos** do cidadão face ao Estado que se encontra em posição de superioridade; há que encontrar **equilíbrio** na assimetria que o Direito Público gera.

Posteriormente, é essencial determinar as bases do direito fiscal; teremos então de perceber a origem da norma fiscal.

Direito Fiscal da UE

A União Europeia constitui desde a sua origem um projeto de natureza eminentemente económica e ligado por isso de perto ao **domínio fiscal**. A título de exemplo e recordando o que foi estudado em DFF, os limites à divida pública e ao défice encontravam a sua base no âmbito da legislação da UE. Também em matéria tributária o projeto da UE pressupõe a eliminação dos direitos aduaneiros, restrições quantitativas e encargos de efeito equivalente nas trocas entre Estados-Membros (artigo 30 do TFUE), a introdução de uma pauta aduaneira comum (artigo 26 do TFUE), assim como a eliminação dos obstáculos fiscais à livre circulação de mercadorias (artigo 28 do TFUE), pessoas, serviços e capitais.

Também no que diz respeito ao imposto e ao Direito Fiscal, o Direito da UE apresenta um impacto importante, mas não tão denso como em Direito Financeiro e Fiscal. Isto deve-se ao facto de o Tratado prever que, até ao momento, para que haja avanço na área da integração fiscal, tem de haver **unanimidade**, o que não é nada fácil de atingir, sobretudo quando ainda está muito enraizada a ideia de que a soberania fiscal não pode ser de todo abdicável.

* O TFUE estabelece que deve haver uma harmonização fiscal entre os Estados Membros; para isso, terá de existir **unanimidade** nas decisões.

Todavia, dentro dos vários tipos de impostos, existe um onde a uniformização e/ou harmonização é mais sentida – o IVA. Mas porquê? Vejamos.

A harmonização e uniformização fiscal europeia

As diretivas visam **harmonizar** o direito aplicável nos diversos Estados Membros, enquanto os regulamentos visam **uniformizar** o mesmo. Assim, no âmbito do Direito Fiscal da UE, teremos de identificar as seguintes fontes:

* TFUE;
* Regulamentos;
* Diretivas.

Face ao resto do mundo, fez e continua a fazer sentido que a questão aduaneira seja bastante relevante; aquilo que os bens dos Estados Unidos têm de pagar por tarifa aduaneira não pode assentar numa escolha de **tarifas aduaneiras**; assim, há uma pauta aduaneira comum, sendo indiferente entrar com mercadorias por qualquer um dos países.

* Na área fiscal, esta for a primeira abordagem em termos de **uniformização**.

Todavia, começou-se a compreender que para além das questões de relações comerciais com o exterior, nas relações internas da UE era importante uniformizar e harmonizar o sistema fiscal. Pensou-se assim no **IVA** que é um imposto subjacente a todos os países.

* O IVA prevê três tipos de taxa: a taxa máxima, a taxa intermédia e a taxa reduzida. Em tempos, estabeleceu-se a “taxa 0”. A diretiva que codifica o regime do IVA prevê que os Estados-Membros possam definir a taxa de imposto a aplicar, embora não podendo a taxa normal ou máxima situar-se abaixo dos 15% e a taxa reduzida abaixo dos 5%.

No âmbito dos impostos sobre o **rendimento e património**, a tendência é para um reduzido quadro normativo de **harmonização**, não havendo regras de uniformização. Não obstante, existem algumas áreas muito especificas[[11]](#footnote-11) onde se acordou a harmonização, havendo um espaço muito lato para cada Estado decidir como constrói o seu imposto.

Porém, uma das formas que a UE tem encontrado para densificar o impacto do seu direito no direito nacional e de atenuar a regra da unanimidade tem sido a **harmonização negativa**; são casos em que quem faz a harmonização é o TJUE que recorre ao caso concreto para harmonizar as regras fiscais.

Assim, parte do Direito Fiscal da UE tem sido desenvolvido pelo seu poder jurisdicional. Por exemplo:

* O código do IRS, no artigo 17-A, que foi introduzido diretamente por consequência da jurisprudência do TJUE, é uma norma equivalente tende a existir em todos os Estados da UE.
* Segundo esta norma, quem é residente em Portugal, vai ser tributado pela totalidade dos seus rendimentos (Worlwide Income), quer os tenha obtido em Portugal ou noutro lugar. Porém, se um residente da UE obtiver mais de 90% dos seus rendimentos em Portugal, ele vai poder escolher ser tributado como residente o que visa não tratar de maneira os residentes da UE.

Porém, do que foi dito acima, não se desvalorizam os instrumentos de soft law; por exemplo, as comunicações da Comissão sobre matéria fiscal são muito importantes e influenciam comportamentos. Assim, a discussão que existe entre *hard law* e *soft law*, também terá de ser atendida nos aspetos fiscais.

A Constituição da República Portuguesa

A importância e influência da “Constituição Fiscal”

Além do Direito Fiscal da UE, também é fonte de direito fiscal a Constituição da República Portuguesa. Não obstante, importa ter presente que o direito europeu foi, ao longo dos anos, roubando alcance à Constituição Fiscal.

* Por exemplo, como analisado acima, figuras como o IVA ou os impostos especiais sobre o consumo reconduzem-se essencialmente ao direito europeu. Porém, no caso do IRS, do IRC, do IMI e do IMT, a CRP apresenta ainda largo alcance.
* Por outro lado, também as taxas e contribuições encontram ainda no nosso direito constitucional uma abrangência reduzida.

Em todo o caso, a Constituição Fiscal continua ainda a representar a mais importante referência na fundamentação do sistema tributário português e no estudo do Direito Fiscal, consagrando **princípios fundamentais** e **regras gerais** às quais o legislador fiscal se deve subordinar.

Artigos mais relevantes

Nos artigos 103 e 104 podemos encontrar o núcleo duro da chamada **Constituição Fiscal**; para além deste artigo, o 165/1/i) da CRP apresenta também uma relevância acrescida no âmbito da reserva relativa da Assembleia da República.

Assim, podemos analisar a CRP e retirar:

* Princípio da igualdade, que toma aforma do princípio da capacidade contributiva (artigo 13);
* As finalidades do imposto, nomeadamente a questão da extrafiscalidade (artigo 103/1);
* Princípio da legalidade do ponto de vista da substância e dos elementos essenciais do imposto (artigo 103/2);
* Princípio da não retroatividade fiscal (artigo 103/3);
* Razões de ser e princípios norteadores de cada base de tributação em concreto (artigo 104).

Direito Internacional Fiscal

Os princípios da residência e da fonte

Estamos a falar de certas normas internacionais que procuram resolver problemas de **plurilocalização**. Tal implica:

1. Ter consciência que o poder tributário de um Estado está circunscrito a um território; assim, esse Estado só vai tributar aquilo que tiver conexão com o seu território. Que tipos de elementos de conexão existem?
	1. O elemento pessoal mais relevante é a **residência**. Para tributar um sujeito passivo, é necessário que o mesmo resida no território do Estado. É neste local que são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos e se consegue concretizar o princípio da capacidade contributiva. Assim, a regra passa por adotar o sistema de tributação universal – ***worlwide income*** – em que mesmo os rendimentos que tenham fonte em estado diverso, serão tributados no estado da residência.
	2. O Estado, mesmo que o sujeito passivo não tenha residência fiscal no seu território, pode tributar se for o designado **Estado da Fonte do rendimento**, local onde ocorre o **consumo** ou o local onde está situado o **património**[[12]](#footnote-12). Importa perceber que a fonte é o sítio onde se paga o rendimento, onde está o imóvel ou onde está uma operação de consumo.
	3. A **nacionalidade**, ao contrário do que se possa pensar, **não é** um critério escolhido para aferir a sujeição ao imposto.
2. Porém, pode ocorrer que, face à mobilidade dos agentes económicos e fatores de produção, a conexão com os territórios fiscais possa ser plural; dessa conexão múltipla pode resultar a ativação de várias regras fiscais nacionais. Nestes casos, podem ocorrer questões de **dupla tributação jurídica internacional** que geram problemas de justiça fiscal.

As convenções de dupla tributação

Imaginemos um sujeito que reside em Portugal e angarie rendimentos num outro país em que vigorem regras semelhantes às regras portuguesas. Como tributar?

* Podem ocorrer riscos de dupla tributação, em Portugal por aplicação do princípio da residência e fora de Portugal por aplicação do princípio da fonte.

A tradição tem feito que o instrumento principal utilizado para resolver estas situações de dupla tributação jurídica internacional sejam as **convenções para evitar e eliminar a dupla tributação (CDT)** que, têm sido, em 99,8% das vezes, bilaterais. Estas convenções distribuem entre os estados da residência e os estados da doente a competência para tributar e fixam os métodos de eliminação da dupla tributação quando caiba a ambos a competência para tributar.

Na negociação bilateral existe sempre uma necessidade de um dos Estados abdicar de tributar. Estas negociações são feitas entre dois Estados e são diferentes de Estado para Estado. Por exemplo, a convenção Portugal-Japão é diferente da convenção Portugal-Brasil[[13]](#footnote-13).

* Atualmente, porque se compreende que há **impacto negativo** na bilateralidade, está a discutir-se a celebrações de convenções multilaterais para evitar a dupla tributação, o que resolvia parte do problema da diferenciação de tratamento.

Nas questões de dupla tributação, o Estado de residência e o Estado da Fonte pretendem ambos, proceder à tributação. Todavia, porque as normas fiscais que determinam a residência no mundo todo, há um espaço crescente para existir **dupla** **residência**. Também as convenções analisadas acima pretendem resolver este problema e perceber qual o Estado com que o sujeito tem maior afinidade.

* Por exemplo, um piloto que trabalha para a SATA, é considerado residente fiscal em Portugal, por via da existência de um contrato de trabalho. Imaginando que mora nas Canárias, existe uma questão de dupla residência. O que fazer? Teremos de recorrer à convenção entre Portugal e Espanha.
* Porém, pode ainda suceder que a Convenção em causa não permita resolver este problema; assim, existe uma norma interna nas convenções em que o Estado da residência elimina a dupla tributação, mediante: (1) isenção da tributação de rendimentos ou (2) não isenta, mas no cálculo do imposto final vai permitir que de deduza o imposto pago no estrangeiro.

E existe espaço para existir dupla fonte? Sim, mas também existem normas para determinar o que se entende por fonte do rendimento, resolvendo-se em grande parte a questão.

* Por outro lado, surge a figura do Estabelecimento Estável que é importante para analisar os rendimentos empresariais, uma vez que existem várias formas jurídicas que uma pessoa coletiva pode assumir.

A Lei e o Decreto-lei

A Constituição da República Portuguesa integra a criação dos impostos e a disciplina do sistema fiscal (por exemplo, a criação do regime geral das taxas e contribuições) na **reserva relativa** de competência legislativa da Assembleia da República, subordinando a intervenção legislativa do Governo **nestas matérias[[14]](#footnote-14)** a autorização parlamentar[[15]](#footnote-15).

* Assim, no âmbito fiscal, há espaço para a lei poder estar acima do Decreto-lei, por via do artigo 103/2 da CRP que gera o princípio da legalidade fiscal em termos de conteúdo, onde os elementos essenciais do imposto, presentes no artigo, têm de estar consagrados em lei da AR ou DL autorizado pela AR (165/1/i)).

Neste quadro, um ato normativo muito relevante é a **Lei Geral Tributária** (LGT) que tenta ser uma espécie de “lei de bases” no âmbito da tributação pois determina um conjunto de regras que tem de ser observada no âmbito da relação jurídica fiscal, ainda que não seja um documento autossuficiente (daí que sejam essenciais, diplomas como o Código do IRS, o CPPT, etc.).

Importa ainda salientar que a legislação fiscal tem hoje um período de vida **curto**, seja porque as práticas económicas mudam muito rapidamente, seja porque os rigores da estabilidade orçamental ditam uma procura mais intensa de receita, ou ainda porque as exigências do direito europeu se multiplicam de dia para dia.

Regulamentos fiscais

Noção

A lei fiscal não pode nem deve prever todas as situações concretas, uma vez que é a administração tributária que se encontra mais próxima do cidadão. Assim, surgem os **regulamentos** que são normas mais técnicas e específicas, podendo ser de dois tipos:

* **Independentes** – trata-se de algo inovatório e paralelo à lei em áreas em que a mesma possui uma densidade mínima, limitando-se a fixar a competência para a sua emissão;
* De **execução** (e complemento) – trata-se de um regulamento que densifica um ato normativo prévio e que a este deve respeitar.

No âmbito fiscal, os regulamentos são todos de **execução**, devido ao princípio da legalidade fiscal presente na CRP (artigo 103/2). Segundo Sérgio Vasques, tal significa que (1) os regulamentos só podem ser produzidos mediante **habilitação legal prévia**, (2) aqueles que contradigam a lei tributária são **ilegais** e que (3) existe uma necessidade de interpretação dos mesmos sempre em **conformidade com a lei**.

Tipos de regulamentos fiscais

Os **regulamentos de execução fiscal** podem revestir a forma de:

* **Decretos regulamentares**, emitidos pelo Governo[[16]](#footnote-16);
* **Resoluções do Conselho de Ministros** que adquirem um conteúdo mais político. Não sendo muito frequentes, têm um importante papel no combate à fraude e evasão fiscal (Resolução do Conselho de Ministros nº 163/2001);
* **Portarias**, que revestem a forma mais comum dos regulamentos de execução fiscal e são emitidas pelo Ministro das Finanças isoladamente ou em conjunto com outros membros do Governo[[17]](#footnote-17);
* **Despachos normativos**, que são mais raros e invulgares no domínio fiscal. O reembolso do IVA, reveste esta forma normativa (Despacho Normativo nº 53/2005).

Resoluções administrativas

Noção

A complexificação da legislação tributária levou a que a Administração chamasse a si a interpretação da lei e o esclarecimento de dúvidas que sempre se suscitam na sua aplicação entre os serviços e os contribuintes. Assim, ainda que não sejam na forma tradicional uma fonte de Direito, as **resoluções administrativas** têm uma importância efetiva no âmbito fiscal de forma a garantir segurança e certeza jurídica.

No site “Portal das Finanças”, da responsabilidade da Autoridade Tributária e Aduaneira (<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-irs-978.aspx>), poderemos encontrar muita informação interna que, não sendo vinculativa para os contribuintes, é vinculativa para a AT.

* Nesta linha, no âmbito das **interpretações**[[18]](#footnote-18), pode ainda fazer sentido recorrer à jurisprudência fiscal do STA e os Tribunais Administrativos de Círculo e à doutrina.

Tipos de Resoluções Administrativas

Dentro das **resoluções administrativas** ou do chamado direito circular, adquirem um especial relevo:

* **Orientações genéricas** – constituem regulamentos internos que vinculam os serviços da administração tributária a uma dada interpretação da lei sem, no entanto, vincularem à mesma, os Tribunais nem tão pouco os contribuintes. O artigo 55 do Código do Procedimento e Processo Tributário, compatibilizado com o artigo 68-A da LGT, prevê esta situação, indicando ser da competência do “dirigente máximo do serviço ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência” a emissão destas orientações.

Não obstante, a doutrina considera que estas orientações são aplicadas diariamente e em grande escala pelos contribuintes individuais e coletivos, a fim de evitarem um litígio. Assim, esta questão é conforme com o facto destas orientações apenas vincularem a AT.

No âmbito dos artigos 68-A/4 da LGT e 56 do CPPT, retira-se uma ideia de **unidade** de um sistema harmónico onde os conceitos são entendidos de forma transversal. Assim, a Administração Tributária deve organizar uma base de dados, permanentemente atualizada, contendo as orientações genéricas que emita e diretamente acessível aos contribuintes.

* **Informações vinculativas** – tendo em atenção a complexidade da norma fiscal e a dificuldade que o contribuinte tem para cumprir as obrigações fiscais, pode o mesmo colocar **questões** à Administração Fiscal em caso de dúvida de como cumprir a obrigação fiscal. Esta informação vinculativa só é válida para o **caso em concreto** – artigo 68 da LGT.

Porém, porque se entende a necessidade de **uniformização**, há obrigação legal de conversão das informações vinculativas em circular administrativa (orientações genéricas) quando tenha sido colocada questão de direito relevante apreciada no mesmo sentido em três pedidos – 68-A/3. Desta forma, garante-se que a interpretação da lei que a administração faz se mantém constante e aproveita a todos os contribuintes.

As normas locais e regionais

Quanto às fontes de direito fiscal, existem ainda algumas especificidades ao nível regional e local. No quadro destas especificidades, encontramos poderes tributários diferentes para cada um desses níveis.

As regiões autónomas

Nos termos do artigo 225 da CRP, as regiões autónomas dos Açores e da Madeira gozam de autonomia político-administrativa e, consequentemente, de:

* Poder tributário próprio – artigo 227/1/i) da CRP;
* Direito a dispor das receitas tributária – artigo 227/1/j) da CRP.

Antes de mais, a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (artigo 47) reconhece a possibilidade de criação de **impostos específicos regionais**, com limite na proibição de cumulação dos impostos regionais com os impostos de âmbito nacional (por exemplo, não é possível criar um segundo imposto de valor acrescentado sobre o consumo)[[19]](#footnote-19).

* Atualmente, não está em vigor qualquer tipo de imposto específico regional.

Já o artigo 49 da Lei das Finanças Regionais estabelece uma **adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais**. Parte desta adaptação pode passar por diminuir taxas de imposto nacional ou conceder outras deduções à coleta; assim, justifica-se e legitima-se o facto de os residentes das regiões autónomas terem IRS, IRC e IVA mais baixo que no continente.

Por outro lado, são também visíveis alguns **benefícios fiscais temporários** e direcionados para as regiões autónomas, relativos a impostos de âmbito nacional e regional. Por exemplo, quem está localizado nas chamadas “zonas francas[[20]](#footnote-20)”, tem um regime tributário especial mais vantajoso do que o regime geral.

* Assim, a par do Decreto-lei, temos as leis regionais e os decretos-lei regionais.

Em suma, não deveremos tomar estes poderes como absolutos. O seu exercício deverá ser sempre feito com respeito pelos princípios consagrados pelo **direito europeu** e pelo **direito constitucional português**.

As autarquias locais

Nos termos do artigo 238/4 da CRP, as autarquias locais têm **poderes tributários próprios**, nos termos e casos previstos na lei; assim, o texto da própria Constituição demostra o cuidado que o legislador teve na atribuição dos poderes em causa ao deixar ao critério do legislador ordinário o alcance de tais poderes.

No âmbito local, a Lei das Finanças Locais (LFL) atribui aos municípios receitas provenientes dos seguintes instrumentos fiscais:

* A receita do imposto que as empresas pagam sobre o seu lucro tributável – **derrama municipal** (artigo 14 da LFL), que reverte na totalidade para os municípios;
* A receita do **IMI**, que reverte na totalidade para os municípios;
* A receita do **IMT**, que reverte na totalidade para os municípios;
* A receita do **IUC**, que reverte em parte para os municípios.

Quanto a **poderes tributários**, o IMI adquire especial relevância pois os municípios detêm poderes de modelação desse imposto. É também possível que os municípios concedam **benefícios fiscais**, nos termos do artigo 12/2 da LFL.

Não obstante, ao contrário das regiões autónomas, as autarquias locais **não podem** criar novos tipos especiais de impostos. Já quanto às taxas, tal é permitido e encontra-se previsto no Regime das Taxas Locais, aprovado nos termos do artigo 165/1/i)[[21]](#footnote-21). A partir desse regime, as autarquias poderão criar taxas locais.

* Isto faz com que os atos normativos criadores das **taxas** e dos **benefícios fiscais** sejam fonte de direito fiscal.

Por fim, mais uma vez importa salientar o papel influenciador que o direito constitucional português e o direito da EU têm na **limitação** dos poderes tributários das autarquias locais.

O papel jurisprudência fiscal

Em suma, se quisermos ter em atenção as fontes do direito fiscal, teremos de nos socorrer das fontes normativas. Assim, temos:

* Fontes europeias;
* Fontes internacionais;
* Fontes internas.

É sabido que no sistema jurídico português a jurisprudência não constitui ela própria uma fonte de direito, na medida em que às decisões dos tribunais não é reconhecida força vinculativa além do concreto caso julgado.

Ainda assim, no âmbito da construção do sistema fiscal, deve ser conferido à **jurisprudência fiscal** um espaço importante para auxiliar a **interpretação** das normas fiscais. Temos então a:

* Jurisprudência dos **Tribunais Administrativos e Fiscais** que constituem uma jurisdição especializada em virtude da elevada especificidade técnica que revestem as questões jurídico-tributárias e do elevado volume de causas a que esta matéria dá origem;
* Jurisprudência dos **Tribunais Judiciais**;
* Jurisprudência dos **Meios de Resolução Alternativa de Litígios**.

Não obstante, também o **Tribunal Constitucional** tem um papel fundamental, sobretudo ao nível:

* Da distinção entre tributos;
* Dos limites da dedutibilidade dos gastos em IRC;
* Das presunções ao nível da fixação da matéria tributável;
* Da jurisprudência da “crise”.

Por fim, a jurisprudência nacional vê-se ainda confrontada com o imenso desafio que está na influência crescente do direito europeu e na intervenção cada vez mais relevante do **TJUE** na estruturação do sistema fiscal português.

Interpretação, integração e aplicação do Direito Fiscal

Interpretação e integração da Lei Fiscal

Existirá alguma especificidade quanto à interpretação e integração de lacunas da lei fiscal? Ao longo dos tempos foram surgindo diversas teorias que se demostraram pouco interessantes à medida que o Direito Fiscal se foi consolidando como ciência e se demarcou em definitivo do Direito Financeiro.

A interpretação

Quanto à **interpretação**, o artigo 11/1 da LGT remete para as regras gerais da interpretação jurídica presentes no **artigo 9 do CC**. Assim, o intérprete da lei fiscal terá de fixar o respetivo sentido da norma, conjugando o elemento literal, o elemento sistemático, o elemento histórico e o elemento teleológico. Todavia:

* É verdade que o Direito Fiscal constitui em boa parte um direito de sobreposição, disciplinando fenómenos e relações económicas aos quais se dirigem em primeira linha outros ramos do direito. Assim, o artigo **11/2** da LGT estabelece um reconhecimento da **importação** de conceitos de outros ramos do direito e uma remissão do valor desses conceitos no seu “habitat normal” (por exemplo, o conceito de *swap*)[[22]](#footnote-22).
* Tem de haver sempre a **prevalência da substância sobre a forma** (11/3); o que interessa é a **realidade económica** efetivamente assumida pelo facto. Por isso, o artigo 10 da LGT, estabelece que não interessa a origem do rendimento, mas sim a existência do mesmo, cumprindo o **princípio da igualdade tributária**.

De igual forma, o artigo 11/3 está consagrado no artigo 38/2 da LGT em que não interessam as artificialidades para fuga ao imposto; assim, tributa-se a **substância** como ela devia ser inicialmente tributada.

* As informações vinculativas são também essenciais no âmbito da interpretação.

A integração analógica e interpretação extensiva

A integração de lacunas suscita questões de grande delicadeza, colocando em confronto o princípio da igualdade e o princípio da legalidade/segurança jurídica.

* Por um lado, o **princípio da igualdade** recomenda a integração da lei fiscal por recurso à analogia; se a lei tributa expressamente o rendimento de A mas exprimiu-se em termos tais que deixou por tributar o rendimento B, sendo ambos reveladores da mesma riqueza, não tributar B (não aplicando analogicamente a lei fiscal) viola o princípio da igualdade.
* Por outro lado, o **princípio da segurança jurídica** remete para a necessidade de reserva de lei da Assembleia da República e coloca em causa valores de segurança e previsibilidade.

Assim, sem surpresas, o artigo 11/4 da LGT estabelece uma **proibição relativa** da analogia. Os elementos essenciais do imposto não são suscetíveis de integração analógica, com base no artigo 103/3 e 165/1/i) da CRP; já os elementos não essenciais do imposto já poderão ser interpretados analogicamente.

* Tal deve-se ao facto de o imposto ser uma subtração ao património do cidadão. Por via do Estado de Direito há uma necessidade de criar um equilíbrio entre os direitos e garantias desses direitos.
* Quando o imposto vai além do seu máximo, estamos perante um confisco.

Quanto à **interpretação extensiva**, nada é dito na LGT. Porém, no Estatuto dos Benefícios Fiscais (artigo 10), estabelece-se a possibilidade de interpretação extensiva dos mesmos, sempre que a letra da lei tenha ficado aquém do seu espírito. Maior parte da doutrina considera que nada obsta à interpretação extensiva, de modo a prevenir que as finalidades da lei sejam frustradas pelas eventuais incorreções do texto normativo.

Também na **incidência** e nas **garantias dos contribuintes** é possível interpretar extensivamente a norma fiscal, embora tal não se encontre previsto na lei.

* Já na taxa, tal não faz qualquer sentido.

Aplicação da lei fiscal no espaço

Que especificidade existe para aplicação da lei fiscal no espaço?

* Existe o princípio da **territorialidade fiscal** em que a lei fiscal só se aplica no Estado que a criou, nos termos do artigo 13 da Lei Geral Tributária.

Não obstante, nos **impostos sobre o rendimento**, a conexão com o território é aferida de duas formas:

* **Residência**, em que todos os rendimentos obtidos no país ou no estrangeiro são tributados em Portugal; assim, se o elemento de conexão for a residência, os rendimentos obtidos fora do território são considerados para efeitos de tributação interna.
* **Fonte**.

Isto poderá criar questões de dupla tributação, como analisado acima. Mas o que fazer quando **não existe uma CDT**?

* Os Estados podem ter normas internas unilaterais que resolvam a questão da plurilocalização. Por exemplo, o artigo 81 do Código do IRS é um desses exemplos.

Já os **impostos sobre o património** são aplicados consoante a localização dos bens; os imóveis localizados em Portugal serão tributados em Portugal. No que diz respeito à **tributação sobre o consumo**, a regra geral é a de que a tributação é feita no país onde está o adquirente do bem ou serviço, sendo ou não países da UE.

Aplicação da lei fiscal no tempo

A retroatividade da lei fiscal

A atribuição de eficácia retroativa à lei é tida como situação excecional, uma vez que as normas legais constituem regras de comportamento voltadas, por natureza, para o futuro. Por isso, o Código Civil prevê que quando a lei seja retroativa, presumem-se ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que ela venha a regular.

O ponto de partida para o estudo desta temática é o artigo 103/3 da CRP[[23]](#footnote-23) que determina a proibição da retroatividade fiscal. Mas o que será a retroatividade fiscal?

Teremos de recorrer à jurisprudência do Tribunal Constitucional.

A jurisprudência do TC

**A** retroatividade **ocorre quando se aplica uma** norma nova **a uma situação que ocorreu** antes **da entrada em vigor da norma em causa.** Já a retroatividade fiscal depende do tipo de imposto. O TC defende que o artigo 103/3 da CRP pretende proibir apenas a retroatividade autêntica. **Importa perceber que existem dois tipos de impostos quanto ao modo como a lei se projeta no tempo:**

* Aqueles que têm um facto gerador com formação única (por exemplo, IVA e todos os impostos sobre o consumo);
* Aqueles que têm um facto gerador de formação sucessiva (por exemplo, impostos sobre o rendimento).

Para o TC, os impostos cujo facto gerador é de formação única são fáceis de analisar pois existe um único momento concentrado no tempo. Diferente deve ser o raciocínio quando estamos perante os impostos de formação sucessiva uma vez que o legislador olha para o final desse período para determinar as normas fiscais; apenas no final desse período se considera que o facto gerador está cristalizado.

Trata-se de uma retrospetividade que, segundo o Tribunal Constitucional, não é proibida constitucionalmente.

Maior parte da doutrina, entre os quais Rita Calçada Pires e Sérgio Vasques, não concordam com este entendimento pois entendem que no artigo 103/3 da CRP não existe lugar à permissão de uma retrospetividade, apesar de o facto jurídico ainda estar em formação. Para Sérgio Vasques, apesar de não ser permitida a retroatividade ou retrospetividade da lei fiscal, admite-se que, em certos casos, se possa olhar para as circunstâncias do caso concreto e de levar a cabo uma ponderação de valores, nomeadamente, tendo em conta o interesse público.

Exemplo prático segundo a jurisprudência do TC

No caso em concreto, imaginemos que a 1 de janeiro existia uma isenção de tributação para quem procede à venda de ações. Em junho do mesmo ano, surge uma norma fiscal a dizer que existe uma sujeição sem isenção, passando a mais valia a ser tributada, inclusivamente aquelas que foram adquiridos em 1 de janeiro.

* Se o particular vendeu as ações em agosto, não existe qualquer problema pois o mesmo sabe que não está isento.
* Porém, se o particular vendeu as ações em fevereiro, quando achava que as mesmas estavam isentas, para o TC tal não representa uma retroatividade, mas sim uma retrospetividade.

Para o legislador, o imposto do rendimento só está consumado a 31 de dezembro, interessando apenas o regime em vigor nessa data.

Como enquadramento, interessa perceber que este entendimento do TC se deu quando o Governo estava muito condicionado a nível de receita pública. Assim, os limites das atuações e a justificação para aceitação legislativa têm muitas oscilações ao nível político.

A segurança jurídica

Apesar desta norma nova ser retrospetiva e, por isso, admissível em termos constitucionais, o TC exige que seja feito um teste a quatro elementos cumulativos para aferir ainda assim poder ser tutelado o interesse do sujeito:

* Que o Estado tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos agentes privados, “**expectativas”** **de continuidade** do regime legislativo em vigor;
* Devem tais expectativas ser **legítimas**, **justificadas** e **fundadas** em boas razões;
* Devem os privados ter feito **planos de vida** tendo em conta a perspetiva de continuidade do “comportamento” estadual;
* É ainda necessário que **não ocorram razões de interesse público** que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa. Neste caso, se a estabilidade das finanças públicas assim o exigir, pode claramente a norma ser retrospetiva.

Resumo

1. Artigo 103/3 da CRP – proibição da retroatividade fiscal.
2. Segundo o TC, o conceito de retroatividade fiscal tem de ser desdobrado em retroatividade autêntica e em retrospetividade.
3. A retrospetividade só surge a propósito de impostos de formação sucessiva; nestes casos em que ocorra uma alteração legislativa que altere o tipo de tributação naquele ano fiscal, tal norma, não significa que seja retroativa fiscalmente, sendo meramente retrospetiva.
4. Todavia, mesmo que estejamos perante uma retrospetividade, para a mesma ser válida tem de passar um teste de acordo com o princípio da segurança e certeza jurídica.
5. Caso a retrospetividade viole o princípio da confiança, não é admissível, devendo ser afastada.
6. Como saber que existe proteção da confiança? Terá de passar o teste dos 4 elementos cumulativos.
7. Verificados tais critérios, verifica-se a existência de aplicação do princípio da confiança e a norma retrospetiva não pode vigorar porque irá violar esse princípio.

A retroatividade e retrospetividade fiscal – análise (minha) de acórdãos do Tribunal Constitucional

Acórdão nº 128/2009 do TC

Estamos perante um recurso de anulação de um ato administrativo proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que indeferiu os pedidos de isenção de SISA apresentados por A. Vejamos a linha temporal:

O STA veio defender que a norma em causa[[24]](#footnote-24), de natureza revogatória, viola o disposto no artigo 103/3 da CRP e coloca também em causa o princípio da confiança, “ínsito ao princípio do Estado de direito”. Coube então ao TC decidir sobre esta questão:

* Do artigo 103/3 decorre que qualquer norma fiscal **desfavorável** será constitucionalmente **censurada** quando assuma natureza **retroativa**; proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável.
* Porém, o TC defendeu que o **ato constitutivo da relação tributária** (a transmissão de imóveis) decorreu depois da entrada em vigor da lei nova. Assim, a norma em estudo apenas se aplicou a factos novos ocorridos depois da entrada em vigor da norma – a norma entrou em vigor em 2001 e os atos de transmissão dos imóveis foram declarados em 2003; **não houve então aplicação da lei nova** a **factos tributários antigos**, não sendo a norma inconstitucional por violação do artigo 103/3 da CRP.

Sabendo que a decisão em causa não violou o artigo 103/3 da CRP, será que violou o princípio da confiança?

* O TC defende que saber se a norma é ou não inconstitucional (por violação da proteção da confiança) obriga a que se tenha em conta, e se pondere, tanto o **contexto da administração tributária** quanto **o contexto do particular tributado**.

Para que a confiança seja então tutelada, são necessários verificar dois requisitos essenciais:

* Que o Estado tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos agentes privados, **expectativas** **de continuidade** do regime legislativo em vigor;
* Devem tais expectativas ser **legítimas**, **justificadas** e **fundadas** em boas razões;
* Devem os privados ter feito **planos de vida** tendo em conta a perspetiva de continuidade do “comportamento” estadual;
* É ainda necessário que **não ocorram razões de interesse público** que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

No caso concreto, o TC defendeu que falharam o primeiro, o segundo e o terceiro pressupostos, não havendo razões para tutela da confiança.

DECISÃO: não julgar a norma inconstitucional.

Acórdão nº 85/2010 do TC

Estamos perante uma norma do código do IRC que atinge situações e direitos desenvolvidos no passado e que permanecem no presente. Assim, a norma cuja constitucionalidade a recorrente questiona é a seguinte: “a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital (...) concorre para a formação do lucro tributável em **apenas metade do seu valor”**, na medida em que tal se traduz numa redução das menos-valias dedutíveis.

Invocam-se então os seguintes princípios constitucionais:

* Proibição da retroatividade fiscal;
* Proteção da confiança;
* Proibição de tributação de um rendimento não real.

Baseado no acórdão acima analisado, o TC defende que:

* **Não existe qualquer violação do princípio da irretroatividade** na norma fiscal pois o facto gerador da obrigação – a alienação ou transmissão – ocorre na vigência da lei nova.
* Tutelar a **confiança** do agente seria colidir com o princípio da livre revisibilidade das leis que compete ao legislador. Recorrendo aos requisitos analisados no acórdão anterior, não parecem estar verificados qualquer um deles, existindo mesmo uma razão de interesse público subjacente à alteração legislativa em causa: obter uma mais justa e equilibrada repartição de encargos fiscais entre as diversas espécies de contribuintes.
* O terceiro princípio constitucional não se considera também violado; porém, não cabe agora analisá-lo.

DECISÃO: não julgar a norma inconstitucional.

Acórdão nº 399/2010 do TC

Estamos perante uma fiscalização sucessiva da constitucionalidade de uma norma requerida pelo Presidente da República. O TC vai então decidir de acordo com as seguintes considerações:

* O artigo 103/3 da CRP só foi introduzido no texto constitucional na revisão de 1997, mas o princípio da não retroatividade da lei fiscal desfavorável já decorria do princípio da proteção de confiança e da ideia de Estado de Direito, nos termos do artigo 2.º da CRP, mesmo antes da sua expressa consagração.

Temos então três situações:

* O facto tributário que a lei nova pretende regular já produziu todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga – retroatividade autêntica.
* O facto tributário ocorreu ao abrigo da lei antiga, mas os seus efeitos, designadamente os relativos à liquidação e pagamento, ainda não estão totalmente esgotados – retroatividade inautêntica.
* O facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes se continua formando na vigência da lei nova – retrospetividade.

Da análise constitucional, retira-se que o legislador apenas abrange no artigo 103/3 da CRP, os casos de retroatividade autêntica. Na doutrina, Casalta Nabais, Rui Guerra da Fonseca ou Américo Fernando Carlos defendem esta tese. Já Paz Ferreira ou Jorge Bacelar Gouveia consideram a posição contrária.

No caso em estudo, não se verifica qualquer retroatividade autêntica, pelo que parece não existir violação do artigo 103/3. Mas existirá violação do princípio da confiança? Recorrendo aos requisitos acima identificados, analisaremos:

* Que o Estado tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos agentes privados, **expectativas** **de continuidade** do regime legislativo em vigor. **Não verificado.**
* Devem tais expectativas ser **legítimas**, **justificadas** e **fundadas** em boas razões. **Não verificado**.
* Devem os privados ter feito **planos de vida** tendo em conta a perspetiva de continuidade do “comportamento” estadual. **Não verificado**.
* É ainda necessário que **não ocorram razões de interesse público** que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa. **Não verificado (pretende alcançar-se credibilidade internacional).**

Brainstorming

Teoria Geral da Tributação

Tripartição dos tributos

As categorias das taxas, contribuições financeiras e imposto foram assimiladas à nascença pelo Direito Fiscal e permanecem vivas até aos dias de hoje, podendo dizer-se que muito da fiscalidade contemporânea se consegue explicar ainda com esta **tripartição**.

A **capacidade contributiva** e a **unilateralidade** são os elementos distintivos do imposto face aos outros tipos de tributos. Mas onde encontrar os outros tipos de tributos?

* Artigo 165/1/i) da CRP[[25]](#footnote-25);
* Artigo 3 da LGT.

A **unilateralidade** é total no imposto sendo que o princípio norteador do imposto é o princípio da **capacidade contributiva**. Pelo contrário, as taxas são marcadas, aparentemente, pela **bilateralidade** e regidas pelo **princípio da equivalência**. Já as contribuições financeiras têm uma **bilateralidade difusa ou de grupo** (setorial) e são regidas pelo **princípio da equivalência**.

Não obstante, todos estes tributos são **obrigatórios**, de acordo com o elemento coercivo. Caso não sejam pagos, existe lugar à execução de património.

O imposto

Noção

O imposto constitui a mais importante das três categorias tributárias com que tradicionalmente lida o Direito Fiscal, seja pelo seu grande **relevo político e social**, seja pela quantidade de receita que traz aos Estados.

O imposto é uma prestação **patrimonial**, **unilateral**, **definitiva**, **coerciva**, exigida a quem revele ter capacidade contributiva devida a entidades que exerçam funções públicas, para financiamento da atividade pública ou/e modelação.

Elementos objetivos

Imposto como:

* **Prestação** em que se estabelece um vínculo entre dois sujeitos: um sujeito passivo obrigado a prestar algo ao sujeito ativo – artigos 1/2 e 31/1 da LGT;
* **Unilateral**, no sentido de não lhe corresponder qualquer correspetivo específico ou contrapartida direta individual; porém, no que toca ao coletivo, toda a sociedade vai beneficiar do pagamento do imposto;
* **Definitiva**, no sentido em que o imposto devido nos termos da lei não dá direito a qualquer restituição nem indemnização;
* **Coerciva,** pois, ainda que o objetivo seja o cumprimento atempado dentro dos prazos legais, o sistema fiscal tem poderes de forçar o cumprimento, mediante ativação de mecanismos de execução fiscal – artigo 36/2 da LGT;
* **Patrimonial** em que estamos a pensar numa prestação financeira de pagamento em dinheiro – artigo 40 da LGT. Porém, em certos casos muito excecionais, certas atividades ligadas com a fruição de petróleo poderiam efetuar o pagamento em espécie (barris de petróleo).

Elementos subjetivos

* **A quem é exigido?** Ao sujeito passivo do imposto (18/3 da LGT) com base na sua **capacidade contributiva**; se não existir capacidade contributiva, o cidadão não pode ser sujeito de imposto.
* **A quem é devido?** Por outro lado, a um sujeito passivo opõe-se sempre um sujeito ativo, nos termos do artigo 18/1 da LGT. Porém, este sujeito ativo nem sempre é o Estado[[26]](#footnote-26). Existe a necessidade de consciência de que pode existir o exercício de funções públicas, por uma entidade que não é o Estado. Quando assim é, aplicamos o regime do artigo 18/2.

Elemento finalística – Para que serve o imposto?

Do ponto de vista finalístico, os impostos têm o propósito:

* **Fiscal**: para obtenção e arrecadação de receitas para financiamento da atividade pública.
* **Extrafiscal**: para modelar comportamentos económicos e sociais.

A extrafiscalidade não significa que a função fiscal seja afastada. Existe uma cumulação de finalidades, embora a mesma seja levada para segundo plano.

Sérgio Vasques defende que os agravamentos e desagravamentos feitos na prossecução de objetivos extrafiscais acarretam sempre uma entorse à igualdade tributária e que por isso os devemos sujeitar a um rigoroso controlo de **proporcionalidade**.

* Assim, apenas devem ser admitidos quando se mostrem necessários, adequados e proporcionados à tutela dos objetivos extrafiscais em jogo.

A taxa

Noção e elementos

O artigo 4/2 da LGT estabelece a base para compreensão deste regime. Segundo Sérgio Vasques, a taxa é uma prestação pecuniária, definitiva e coativa exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, de **prestação de serviço público[[27]](#footnote-27)**, **utilização de um bem[[28]](#footnote-28)** ou **remoção de um obstáculo jurídico[[29]](#footnote-29)**.

Assim, quando pensamos na taxa, por oposição ao imposto, assume-se tendencialmente uma ideia de **voluntariedade**, **bilateralidade**, **benefício** e **efetividade**. Porém isto não é sempre verdade.

* Estamos perante uma ideia de **sinalagma ou bilateralidade.**
* Já a questão da **voluntariedade**, assim como o **benefício** e a potencialidade/ efetividade podem também não estar sempre presentes.

Vejamos alguns exemplos:

* Um **processo judicial** em que alguém é arguido correndo as taxas judiciais por sua conta. Falha neste caso o elemento **voluntariedade**.
* Um aluno que paga as **propinas**, mas nunca veio às aulas nem fez qualquer exame. Sendo que o dinheiro não será reembolsado, não existe qualquer **benefício**.
* Alguém que tenha uma casa de férias e nunca lá vai terá de continuar a pagar as **taxas de saneamento**. Isto significa que quando uma taxa é paga pode ocorrer a ideia de mera potencialidade e não a **efetividade**.

Em suma, ainda que as ideias bases sejam a voluntariedade, bilateralidade, benefício e efetividade, pode haver lugar à existência de taxas que contrariem esta dinâmica.

A finalidade das taxas e a extrafiscalidade?

Discute-se se as taxas podem também ser funcionalizadas a objetivos extrafiscais de natureza variada. Maior parte da doutrina não tem dúvidas que a resposta não pode deixar de ser afirmativa, dando-nos o ordenamento jurídico português diversos exemplos disso:

* As taxas moderadoras (em parte);
* Taxas reduzidas em determinados serviços, destinadas aos cidadãos mais carenciados;
* Taxas agravadas nas ocupações do domínio público prejudiciais ao meio ambiente.

A equivalência

A receita das taxas arrecada-se para compensar prestações que a comunidade dirige ao indivíduo. Vale isto dizer que a bilateralidade das taxas não passa apenas pelo seu pressuposto de determinada prestação administrativa, mas também pela sua finalidade, que consiste na compensação dessa mesma prestação.

Quando se fala na **equivalência**, podemos ter dois tipos:

* **Equivalência de custo** – não havendo lugar a um benefício, o valor da taxa deve ser determinado tendo em conta o custo provocado pela atividade pública; por exemplo, se A quer uma licença de caça, o valor da taxa terá de revestir todos os custos que tal representa para o Estado.
* **Equivalência de benefício**.

Quando pensamos em princípio da equivalência, pensamos que o valor da taxa deve ser determinado atendendo ou ao custo ou ao benefício. Todavia, se fossemos pelo custo real, poderíamos chegar ao ponto de taxas muito elevadas. Já se fossemos pelo benefício real, seria muito difícil de calcular a taxa.

* Assim, o benefício e o custo têm de ser integrados com a proporcionalidade. Ex: taxas moderadoras.

Se não houver correspondência entre aquilo que é pago e aquilo que é prestado, deve haver uma requalificação da taxa como imposto, reajustando-se esse valor de acordo com a capacidade contributiva. Ainda que a equivalência seja o princípio norteador da taxa, é essencial que a questão da proporcionalidade seja atendida; não existindo proporcionalidade, não há espaço para aquela taxa ser efetiva.

* A taxa corresponde assim a um valor fixo. O remanescente do custo do serviço é pago pelos impostos.

Assim, pensar as taxas implica pensar a **equivalência,** mas ligá-la à questão da proporcionalidade, sabendo que tal pode dar espaço ao recálculo de valores como imposto.

**O regime geral das taxas**

Não existe um regime geral das taxas, tal como a CRP o prevê no artigo 165/1/i). Não obstante, existe um **regime geral das taxas das autarquias locais** que pode ser útil para entender os princípios norteadores da taxa.

* O artigo 4º do presente diploma estabelece a **questão da equivalência**. Verifica-se ainda que pode haver a introdução de valores superiores aos tidos como adequados para desincentivar determinado comportamento. Assim, mais uma vez podemos perceber que os tributos podem ter finalidades diferentes para além da arrecadação de receita.

As contribuições financeiras

As contribuições financeiras assumem crescentemente um papel de alternativa ao imposto e taxa quando não se consegue enquadrar o tributo em nenhuma dessas categorias.

* Certo é que um critério que poderemos utilizar é o das **prestações presumidas**.

Assim, parte-se da ideia de que existem certas prestações concedidas a certos grupos que apenas podem presumivelmente ser aproveitadas por esses sujeitos; não há uma certeza absoluta que essas pessoas utilizem tal serviço, mas apenas uma presunção.

É muito difícil estabelecer uma relação individualizada nas contribuições financeiras pois não existe uma facilidade em individualizar aquela potencialidade naquele grupo em concreto.

* Temos então uma pertença a um grupo não individualizado.

Com base nisto, tem-se procurado dar exemplos do que na prática pode revestir estas duas características:

* Taxas de regulação económica: quando o Estado assume o seu papel de integração económica de garantir aos privados a estabilidade e concorrência para o exercício da atividade económica, transforma-se no Estado regulador. Daqui, decorre o Estado legislador que é essencial para a função em causa. Porém, outra das vias que o Estado também tem para regular é a criação de entidades que têm de ser independentes que procurem salvaguardar a estabilidade do funcionamento do mercado. Existem dois tipos de entidades reguladores: (1) regulação transversal e (2) regulação setorial[[30]](#footnote-30).

Estas entidades necessitam de dinheiro para funcionar; assim, para garantia da independência é muito relevante que as receitas provenham de outros locais para além do Orçamento de Estado. Assim, por exemplo, no setor energético, paga-se X para que se desenvolva a atividade da entidade reguladora.

Será que as contribuições para a Segurança Social são contribuições financeiras?

* O sistema contributivo da SS implica o pagamento de uma Taxa Social Única (TSU).
* A contribuição do empregador é um imposto.
* Já a quotização é bastante discutível podendo ou não ser uma contribuição financeira.

Pensando num sistema providencial, poderíamos afirmar que a quotização é uma taxa pois pressupõe a ideia de bilateralidade; o sujeito paga para depois poder a vir usufruir do serviço. Porém, o caso complica-se porque a forma como o sistema providencial é gerido, quanto ao seu financiamento, introduz distorções.

* O regime base de gestão é o de repartição. O sujeito A paga X, entra nas disponibilidades do sistema e tal montante será para os beneficiários atuais.

Face a isto, poderemos dizer que a TSU é um imposto ou contribuição financeira.

* No caso do imposto, há quem afirme que estamos perante uma parafiscalidade.

A análise do artigo 4 da LGT – as contribuições especiais

Apesar de o legislador introduzir a categoria de “contribuições especiais”, tal não altera a trilogia imposto, taxa e contribuição financeira. Então o que são estas contribuições especais?

O Estado intervém na sociedade através, por exemplo, de obras públicas. Dessas obras públicas, que estão pensadas de forma geral e abstrata, pode resultar um benefício para um contribuinte ou um conjunto de contribuintes em especial.

* Assim, o Estado passa a exigir a esses agentes as chamadas contribuições por melhoria.

Por exemplo, no caso da Ponte Vasco da Gama, os terrenos e imóveis perto da infraestrutura sofreram uma valorização. Neste âmbito, existe uma ideia de contribuição adicional pelo benefício destas inovações. No caso em concreto, a regra é a de que os contribuintes valorizados com a obra que alienarem a propriedade, além da tributação normal, terão de pagar por aquele ganho obtido. Há um diferimento da contribuição para o momento da realização do ganho.

Porém, podemos defender que esta figura não se trata de um imposto, mas sim de uma taxa porque coloca em destaque a ideia da bilateralidade e cria um benefício direto.

* Quanto à **capacidade contributiva**, poderemos dizer que a mesma se encontra respeitada pois só quando se verifica quando os sujeitos tiverem na sua esfera jurídica o dinheiro representativo dessa mais-valia.

Além das contribuições especiais por melhoria, podem acontecer contribuições especiais por maior desgaste ou despesa. Por exemplo:

* O caso dos mega camiões provocam um desgaste nas vias públicas muito elevado; assim, pode ser criada uma contribuição especial para fazer face a esses custos[[31]](#footnote-31).
* Já no caso da questão ambiental, vigora o princípio do “poluidor pagador”. Isto faz com que os Estados criem tributação própria, havendo, inclusivamente, um ramo do Direito Fiscal que se ocupa destas normas. Assim, não há que qualificar estas figuras no âmbito das contribuições especiais[[32]](#footnote-32).

Em suma, cada diploma legislativo aprovado deve consagrar uma análise do seu impacto seja a inclusão, a promoção da igualdade de género ou então o equilíbrio orçamental. Porém, na prática, as medidas são identificadas de forma simplificada, não tendo em conta o seu impacto. A medida fiscal tem então um impacto fiscal e extrafiscal; nisto reside a necessidade de política fiscal com uma abordagem integrada do sistema fiscal.

É o conceito de solidariedade fiscal que dá espaço ao conceito da capacidade contributiva.

Case study – a contribuição para o audiovisual

Temos uma realidade que começa qualificada como **taxa** e posteriormente o TC qualifica como **imposto** e que termina com a nomenclatura de **contribuição**.

Vejamos algumas conclusões:

* Não há uma ideia de bilateralidade, mas unilateralidade.
* Não há uma relação direta entre a utilização da energia e a utilização daquele serviço.
* Do ponto de vista das finanças públicas, estamos perante uma consignação de receita. Dentro do serviço público, existe uma especificidade para a questão da televisão.
* A taxa deve também ter em consideração a capacidade monetária do sujeito.
* O artigo 4/2 da Lei 30/2003 estabelece a atualização do valor à taxa anual da inflação.
* Também a taxa, através da determinação do seu valor e proporcionalidade, pode continuar a relevar o princípio da equivalência.
* Quem gasta mais eletricidade, tem mais capacidade contributiva? Quem tem um consumo elevado de energia elétrica, pode revelar um maior consumo deste serviço. Não é efetivamente necessário obter o benefício para pagar uma taxa; embora isto não seja o mais correto, teremos de o aceitar pois é o que se verifica no âmbito do sistema fiscal português.

Consciente desta confusão, o legislador tomou as precauções devidas, aprovando este regime por lei da AR, denominando-o de “contribuição”, que constitui uma figura mista:

* Introduziu a lógica da equivalência, reconhecimento que a potencialidade ou proporcionalidade têm de estar implicadas.

Quando olhamos para o texto em si, temos sobretudo uma prevalência da figura taxa.

A teoria geral do Imposto

O fundamento do imposto

Nem sempre o Imposto foi caracterizado e fundamentado da mesma forma. Na antiguidade, o **imposto** era visto de uma forma **autoritária**, sendo algo inquestionável que era imposto por quem tinha propriedade e poder a quem precisava de segurança e não a tinha.

* Inicialmente, existiam apenas impostos sobre o **património**.

Porém, aquando da mudança de Montesquieu da visão do poder político e económico, percebe-se que o imposto não pode ser algo autoritário sem mais. Tem de haver então uma maior ligação ao consentimento do contribuinte.

Isto faz com que se tenha dado um passo subsequente para que o imposto não seja apenas o preço a pagar por uma sociedade organizada ou algo impositivo sem mais, mas sobretudo como um reflexo de organização solidária da sociedade.

Assim, hoje pensamos o imposto com uma conceção solidária numa lógica de cidadania ativa e responsabilidade, ligada à ideia de capacidade contributiva.

* Passamos da ideia de preço para a ideia de solidariedade.

A extrafiscalidade e o princípio da neutralidade fiscal

Historicamente, o imposto servia para fornecer ao poder político os meios financeiros necessários para a governação. Hoje, podemos confirmar que o imposto é utilizado para uma multiplicidade de fins extraordinariamente alargada.

Os benefícios fiscais são uma manifestação de tudo isto pois são instituídos para tutela de **interesses públicos extrafiscais** que estão acima da necessidade de obtenção de receita por parte do Estado.

* Estas **manifestações extrafiscais** incidem em fins muito dispares como a cultura, a poupança, a educação, as novas tecnologias, etc.

Porém, podemos perceber que estas normas fiscais não apresentam só vantagens. Podem levantar, por exemplo, problemas de **conflitos** entre grupos de cidadãos.

Como conceber então que o imposto não seja nunca assumido como a razão que justifica a opção do cidadão, sendo **neutral** ao não influenciar comportamentos? Como conjugar a extrafiscalidade com o princípio da neutralidade fiscal?

* O **princípio da neutralidade fiscal** deve ser interpretado de forma restrita: a partir do momento em que o imposto passa a ser utilizado para modelar comportamentos, a neutralidade em causa está afastada, não existindo qualquer violação a este princípio pois já estaremos fora do seu âmbito de aplicação.

Por exemplo, os processos de fusões e cisões de empresas, têm uma implicância grande em termos fiscais. Pelo efeito fiscal, o gestor pode ser coagido a não fazer uma fusão pois gerará um pesado impacto fiscal. Assim, o legislador criou normas fiscais para atenuar este impacto para tentar que o imposto não seja o elemento que vá condicionar a fusão ou cisão de empresas.

Tipologia de impostos

Classificação baseada nas três bases de tributação

No âmbito das bases de tributação, é possível identificar-se:

* Impostos sobre o rendimento;
* Impostos sobre o património;
* Impostos sobre o consumo.

No que concerne a impostos sobre o **rendimento**, o seu objeto é tudo aquilo que acresce ao património do sujeito, sendo que em Portugal é adotada a teoria do rendimento acréscimo[[33]](#footnote-33), não sendo necessária a ideia de repetição. Porém, há um desvio a esta teoria:

* O caso do Euromilhões: de acordo com a teoria do rendimento acréscimo, existe um acréscimo de rendimento; porém, o Euromilhões é tributado com o imposto de selo que é um imposto sobre o património.

Já no caso dos impostos sobre o **património**, há uma lógica de ativos e passivos; tudo aquilo que o sujeito tem na sua esfera jurídica tende a ser seu património. Falando de património líquido, teremos a diferença entre ativos e passivos.

* Em Portugal, não existe um imposto sobre a fortuna, com base em todo o rendimento, sendo esta questão bastante discutida.

Finalmente, os impostos sobre o **consumo** relevam quando existe uma utilização do rendimento ou património para aquisição de um determinado bem ou serviço; sobre esse ato de aquisição, incide esse ato de tributação.

Impostos diretos e indiretos

É uma classificação legal orçamental. Quando se fala em **impostos diretos**, trata-se de impostos sobre o rendimento e património; já quando se fala em **impostos indiretos**, são os impostos sobre o consumo.

Impostos pessoais e reais

Os **impostos reais** vão atingir a matéria coletável sem atender às circunstâncias pessoais, económicas e sociais do sujeito; por outro lado, a tributação, nos **impostos pessoais**, irá atender a estas características.

* Por exemplo, quando se compra um café, quer o sujeito tiver 1000 ou 100 na conta bancária, pagará sempre o mesmo de imposto sobre o consumo – imposto real.
* Por outro lado, se se tratar de um imposto sobre o rendimento, terão de ser avaliadas as circunstâncias pessoais do sujeito – imposto pessoal.

Assim, nos **impostos pessoais** há uma personificação do contribuinte; porém tal não significa que os **impostos reais** sejam injustos porque ainda assim podem ter em conta elementos económicos e sociais da **sociedade** e não do contribuinte em concreto:

* Veja-se o exemplo da introdução de alguns bens de primeira necessidade na taxa reduzida do IVA.

Impostos principais e acessórios

A maioria dos impostos existem por si próprios – **impostos principais**. Porém, podem também existir impostos cuja sua existência ou determinação depende de outros impostos – **impostos acessórios**. Dentro dos impostos acessórios temos:

* Os adicionais – este imposto é calculado tendo por base o valor total do imposto principal;
* Os adicionamentos – o seu cálculo tem por base a matéria coletável do imposto principal – por exemplo, a derrama local[[34]](#footnote-34) presente no artigo 14 da Lei das Finanças Locais.

Impostos fiscais e extrafiscais

Os **impostos fiscais** têm como função primeira a obtenção de receita; já os **impostos extrafiscais** modelam os comportamentos (ver acima).

Impostos fiscais e parafiscais

Os **impostos fiscais** têm como objetivo primeiro a obtenção de receita; já os **impostos parafiscais**, para além da arrecadação de receita, há uma lógica difusa de fuga da ideia de imposto geral e abstrato.

Impostos de quota fixa e impostos de quota variável

Nos **impostos de quota fixa**, existe uma taxa única e um valor único (A consume 10 e paga 1 de imposto. B consome 30 e paga 1 de imposto); pelo contrário, quando estamos perante um **imposto de quota variável**, o apuramento do mesmo é feito tendo em atenção a aplicação de uma taxa à matéria coletável. Todavia, teremos de fazer, dentro dos impostos de quota variável:

* Impostos **proporcionais** – existe uma única taxa de imposto que é aplicada indistintamente à matéria coletiva (quer A consuma 10 ou 20, será sempre aplicada taxa de 23% de imposto);
* Impostos **progressivos** – quanto maior for a matéria coletável, maior a taxa de imposto;
* Impostos **regressivos** – quanto maior fosse a matéria coletável, menor a taxa de imposto[[35]](#footnote-35).

Cálculo do imposto a pagar com taxa progressiva (artigo 68 do CIRS)

O IRS é um exemplo de impostos com **taxa progressiva**. Mas porque é que o legislador coloca uma taxa normal e uma taxa média? Se o rendimento coletável for 6000 euros, aplicamos a taxa normal de 14,5.

Todavia, imaginando que o rendimento sujeito a tributação é de 40000 euros, que taxa aplicar? Se não existisse a coluna da média, teríamos de calcular 7091 euros a 14,50 de taxa, 3609 (10700-7091=3609) euros a 23,00 de taxa e seguidamente até alcançarmos o valor de 40000 euros. Porém, o legislador criou a tabela da **média** que irá facilitar os cálculos. Terão então de ser feitas **duas operações**, de acordo com o artigo 68/2 do CIRS:

* Os 40000 euros cabem todos no escalão de **taxa média** de 28,838? SIM.
* Porém, resta-nos ainda 3144 (40000-36856) euros, que serão tributados à **taxa normal** de 45,00.

Mas qual a razão de ser deste regime?

* Terá a função de relevar a **diferença**. Para uma taxa ser verdadeiramente progressiva, os primeiros 36856 terão de ser tributados de forma igual a quem só tem 36856 euros. Porém, é nos restantes 3144 que há a diferença pois o contribuinte estará a acima dos outros.

Existe um limite à tributação que está no valor de taxa de 48%.

Princípios do Direito Fiscal

Princípio da solidariedade fiscal

Este princípio apela a um **dever fundamental de pagar impostos** que implica uma solidariedade geracional, conectada com a gestão da boa utilização da receita fiscal arrecadada.

* Quanto melhor o Estado aplica a receita fiscal, maior legitimidade terá para a arrecadar.

Por outro lado, temos de atender a que na aplicação dos recursos fiscais, tem de entrar a preocupação com a arrecadação efetiva para aquele momento em concreto, não fazendo depender a obtenção de receita das gerações futuras.

Em suma, teremos de falar:

* Da necessidade de todos contribuírem;
* Da questão da importância geracional; o montante de imposto projetado, na relação com o montante da despesa pública, não se deve esquecer de que, se não houver o financiamento atual, há um problema inter-geracional.

Princípio da legalidade fiscal

A atividade tributária está submetida à lei na medida em que existe uma consagração Constitucional do **princípio da legalidade** (artigo 165/1/i) e 103/2 da CRP). Assim, este princípio tem uma dupla componente:

* **Componente formal**: princípio da reserva relativa de lei da AR (165/1/i));
* **Componente material**: existem determinados componentes do imposto em que se exige a criação de uma lei da AR ou DL autorizado (103/2). Por outro lado, de acordo com o texto constitucional, a liquidação e a cobrança não matérias que tenham de ser aprovadas por lei formal.

Porém, como resolver o facto do artigo 8/2/a) da LGT estabelecer que a liquidação e cobrança devam ser sujeitos ao princípio da legalidade tributária?

* A LGT tem o mesmo valor de outra qualquer lei criada pelo Governo, pelo que se torna irrelevante esse preceito legal. O que vale é a CRP[[36]](#footnote-36).

Porém, se a liquidação e cobrança tiverem impacto nas garantias dos contribuintes, terá de revestir a forma de lei da AR.

Por outro lado, será que podem existir normas fiscais com conceitos indeterminados? A questão é bastante discutível.

* SIM: Não há justificação para negar a utilização dos conceitos indeterminados.
* NÃO: coloca-se o direito de propriedade dos cidadãos que terá de ser atendido.

Num Estado de Direito, mesmo que as intenções sejam as melhores, o legislador tenta sempre criar limites de atuação. Mas será que em face do princípio da legalidade fiscal, fará ou não sentido permitir que, nos quatro elementos essenciais, possa haver margem de livre apreciação, atendendo à preocupação do auto consentimento e segurança e certeza jurídica?

* O TC afirma que não: ac. do TC 756/95 e 70/2004. Quando não se trata de elementos essenciais do imposto, poderão existir conceitos indeterminados; já no âmbito dos quatro elementos essenciais, não poderá haver margem de livre apreciação.

Todavia, há normas que não verificam esta questão:

* Artigo 11 do CIVA: o Ministro das Finanças pode retirar benefícios fiscais, sujeitando a imposto algumas prestações que não estão na lei;
* Artigo 59/3/i) da LGT;
* Artigo 36/5 da LGT[[37]](#footnote-37).

Assim, do disposto acima podemos retirar que os elementos essenciais não têm espaço para conceitos indeterminados e livre apreciação. Contudo, exemplos existem em que a propósito desses elementos se admite espaço de discricionariedade. Podemos estar perante normas inconstitucionais.

Princípio da segurança e certeza jurídica

Quanto à norma fiscal e ao impacto da norma fiscal: este princípio é revelado pela **proibição da retroatividade fiscal**. Neste âmbito permite-se a retrospetividade, caso não se verifique a violação do teste da confiança, segundo o entendimento do TC. Para o estudo, remete-se para a análise deste princípio feita no capítulo inicial.

**Quanto à garantia da relação contribuinte-AT**: Por outro lado, pretende-se que a AT não possa decidir arbitrariamente se vai ou não tributar; assim, existe no quadro legal nacional um direito de assistência (artigo 59/3) em que o contribuinte deve ser auxiliado pela AT, caso assim o requeira. Existe também o direito à consulta.

Princípio da proporcionalidade fiscal (e princípio do não confisco)

É certo que o princípio orientador do imposto é a **capacidade contributiva**. Todavia, isto não significa que a questão da **proporcionalidade** **fiscal** não seja atendida pois, apesar de existir a liberdade do Estado decidir quanto de imposto irá exigir do cidadão, existem aspetos limitativos a essa pretensão de arrecadação fiscal:

* Aqui, importa referir a curva de Laffer.

Assim, o Estado não deve de ir buscar todas as receitas dos privados, sendo isto uma decorrência deste princípio de direito fiscal.

Se esta questão não for atendida, temos em último caso um **confisco** em que se retira ao cidadão aquilo que é indevido.

* A jurisprudência do TEDH trabalha muito esta questão.

Uma vez que o imposto constitui uma limitação do direito de propriedade, a proibição de confisco representa não só uma proteção da pessoa humana, como também um princípio material de proteção do direito de propriedade (artigos 1, 2 e 62 da CRP).

Princípio da igualdade fiscal

Não obstante não haver uma consagração expressa deste princípio, o artigo 13 da CRP deve também ser analisado no domínio fiscal. Temos igualdade em:

* **Sentido formal** (todos têm de pagar impostos);
* **Sentido material** (tendo em conta a ideia da equidade que permite diferenciar o que é diferente).

Neste sentido, importa tratar o igual como igual e o diferente como diferente, recorrendo ao subprincípio da equidade fiscal que é relevante em dois domínios:

* Numa perspetiva de igualdade formal e da universalidade da tributação;
* Capacidade contributiva.

A capacidade contributiva tem também uma dupla componente pois tanto revela uma ideia de justiça (só contribui quem tem e na medida do que tem) como também revela uma ideia de eficácia (de nada valeria à AT exigir 1000 a quem só tem 10). Esta lógica está incorporada em regras específicas do imposto:

* Diferentes bases de tributação;
* Existência de taxas progressivas.

Tal não significa que a equidade tenha que ser absoluta e plena em todas as circunstâncias; podem existem conflitos de princípios em que existe um que terá de ceder. Por exemplo, no caso dos benefícios fiscais.

Fases do imposto

Etapas a percorrer

O imposto é fruto de várias etapas; a propósito de cada uma delas, existem conceitos e procedimentos que têm de ser identificados.

**1. O que gera a tributação?** Fixação do pressuposto objetivo do imposto. (resposta nas (1) normas de incidência/sujeição e (2) normas de isenção)[[38]](#footnote-38)

1.1 **Aspeto material** que se relaciona com a base de tributação: teremos de identificar a base de tributação;

1.2 **Aspeto espacial** que se relaciona com a aplicação da lei no espaço: teremos de analisar a residência e a fonte do sujeito;

1.3 **Aspeto temporal** que se relaciona com a fixação do momento em que se ativa o facto gerador tributário: teremos de saber qual o exato momento que releva para efeitos tributários;

1.4 **Aspeto quantitativo/valorativo** que se relaciona com o apuramento daquilo que está sujeito a tributação: teremos de determinar o rendimento bruto ou ilíquido (pensando no rendimento, por exemplo).

**2. Quem está sujeito a tributação?** Fixação do pressuposto subjetivo do imposto ao nível do sujeito passivo. (resposta nas (1) normas de incidência/sujeição e (2) normas de isenção).

**3. Quanto é objeto de tributação?** Fixação do quantum de sujeição. (resposta nas normas que (1) fixam taxas do imposto e normas que (2) preveem deduções ao valor objeto de tributação).

**3.1** Apesar da norma de incidência determinar o *quantum* que será tributado, tal não significa que não possa existir redução do valor que é efetivamente objeto de tributação. Assim, para chegar à **matéria coletável**, teremos de ponderar diversas hipóteses.

3.1.1. A matéria coletável é o **rendimento bruto**. Por exemplo, os juros obtidos com depósitos.

3.1.2. A matéria coletável é o rendimento líquido que é inferior ao rendimento bruto depois de deduções (totais ou parciais) de certas despesas que foram necessárias para a obtenção do rendimento bruto.

Exemplo: A escreveu um livro. Para escrever esse livro, A comprou um computador, comprou livros de investigação e gastou eletricidade. Assim, teve um conjunto de gastos para poder produzir esse rendimento; o legislador atende então assim à dedução desses gastos. Como conclusão fiscal, a norma que determinada a taxa de imposto irá incidir sobre o rendimento líquido.

**3.2.** Depois de apurada a matéria coletável, teremos de multiplicar esse valor pela **taxa** do imposto que nos dará a **coleta** (por exemplo, artigo 25 do CIRS).

**3.3.** Depois da coleta, teremos de fazer outra **dedução** que consiste em retirar os gastos fiscais relevantes.

**3.4**. Depois da coleta, chegaremos ao **imposto a pagar** (por exemplo, artigo 78 do CIRS)[[39]](#footnote-39).

**4. Quanto é que o sujeito tem de pagar?** (respostas nas normas de liquidação. Exemplo: artigos 75 e seguintes do código do IRS)

Posteriormente, existe a necessidade de personalizar o imposto ao sujeito passivo em concreto. Estamos perante a etapa da liquidação do imposto. Recorrendo às normas de liquidação, determinamos o imposto efetivo a pagar.

**4.1** Tradicionalmente, poderemos distinguir:

4.1.1. Normas de lançamento (seria a aplicação das normas de incidência e isenção).

4.1.2. Normas de liquidação *stricto sensu* (seria a aplicação das normas que fixam taxas de impostos e deduções).

**4.2** Por outro lado, face à liquidação do imposto, teremos dois tipos:

4.2.1 Impostos **auto-liquidáveis**: é o próprio sujeito passivo que liquida o imposto (por exemplo, IRC)

4.2.2 Impostos hétero-liquidáveis: é a próprio máquina administrativa a liquidar o imposto (por exemplo, o IRS); não obstante, tal não significa que seja a AT a participar em todo o processo.

**5. Cumprimento da obrigação fiscal?** (respostas nas normas de cobrança)

5.1 Por fim, há que fazer pagar o imposto devido, do lado do cidadão e ou cobrá-lo, do lado do Estado.

5.2 Quanto a este cumprimento, poderá ser de dois tipos (artigo 78 do CPPT):

5.2.1. Cumprimento voluntário

5.2.2. Cumprimento coercivo, em que se executa a obrigação de cumprimento.

**6. Terá sido o cumprimento adequado?** (respostas nas normas de fiscalização e normas sancionatórias)

Posteriormente, poderá a (1) AT questionar o contribuinte sobre o cumprimento do imposto e (2) o contribuinte questionar se as normas foram corretamente aplicadas.

**6.1.** A AT pode proceder a atos de fiscalização, como por exemplo, o disposto no artigo 63 da LGT que fala em poderes de inspeção. Assim, a AT pode dirigir-se, no âmbito do IRC, aos serviços de uma empresa e proceder a inspeção de documentos para perceber se o imposto foi bem cobrado. Desta inspeção, podem resultar discordâncias que dão origens a atos de cobrança adicional.

6.2 Pretende-se em última análise que a AT cobre efetivamente o que é devido.

**7. Não concordando o contribuinte com a liquidação, o que pode fazer?** (resposta nas normas procedimentais e processuais e normas sancionatórias)

7.1. Por outro lado, como ambas as partes devem ter garantias, pode o particular pedir a revisão, reclamação, impugnação e recurso de atos tributários; assim, se o contribuinte não concordar, pode reagir contra a AT. Esta reação pode ocorrer em dois níveis:

7.1.1. O contribuinte dirige-se à AT e a mesma terá de rever a sua posição;

7.1.2. A jurisdição tributária especializada e a arbitragem tributária.

7.2 No caso de ocorrer uma liquidação indevida, o Estado terá de devolver esse montante com juros, o que remete para normas sancionatórias.

Análise integrada das fases

* 1, 2 e 3 – normas da **substância** do imposto;
* 4 e 5 – normas para **aplicação** ao caso concreto das normas substanciais;
* 6 e 7 – como estamos perante um sistema fiscal, teremos de criar normas que deem **garantias**, quer ao sujeito passivo, quer ao sujeito ativo; assim, como mecanismo utilizado para a AT ter a certeza do que é suposto ser cumprido, o foi efetivamente, criou-se um espaço em que se permite que a AT reverifique as situações concretas; no caso de apurar discordâncias legais, terá de ter poder para as corrigir. Isto não prejudica o espaço conferido à reação do sujeito passivo que pode não concordar com a interpretação da AT.

Em suma, pensar o imposto vai para além do apuramento do imposto devido.

As normas dos pontos 1, 2, 3, 4 e 5 estão presentes nos diversos códigos correspondentes aos diversos impostos que iremos estudar (por exemplo, CIRS, CIRC, CIVA, etc.). Porém, isto não significa que em alguns destes casos não tenhamos de ir buscar o estatuto dos benefícios fiscais e mesmo a LGT.

* Assim, a aplicação dos códigos **não é autossuficiente**.
* O benefício fiscal ocorre ao longo de todo o processo embora também esteja presente, de forma indireta, no âmbito das normas de liquidação e cobrança; por exemplo a isenção de apresentação de obrigação não é um verdadeiro benefício fiscal, embora assuma traços característicos do mesmo.

Já as normas do ponto 6 e 7 estão presentes na LGT, no Código do Imposto em tratamento, mas também no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. No âmbito das normas do ponto 7, teremos de fazer uma separação:

* **Normas de procedimento e processo**: as mesmas estão presentes em grande maioria na LGT, no CPPT e no regime de arbitragem fiscal que é complementar caso a via tradicional não seja escolhida e haja possibilidade de recurso aos tribunais arbitrais;
* **Normas sancionatórias**: estão presentes no Regime Geral das Infrações Tributárias; porém, o legislador tipificou muito poucos crimes fiscais pois a regra é a existência de contraordenação. Por exemplo, comparando o artigo 105 e o 114, está em causa o mesmo facto, embora os valores em causa sejam diferentes.

Por fim, quanto ao princípio da legalidade, o mesmo tem aplicação nos pontos 1, 2, 3, 6 e 7 no âmbito dos elementos essenciais do imposto.

Relação jurídica fiscal

Considerações iniciais

Segundo Sérgio Vasques, foi o estudo da relação jurídica fiscal que contribuiu, em larga medida, para a autonomização do Direito Fiscal do Direito das Finanças Públicas. Assim, a nova ciência do Direito Fiscal concentrar-se-á no estudo microscópico da relação jurídica tributária e das suas incontornáveis vicissitudes.

* Esta relação jurídica continua ainda a ser o esquema conceitual capaz de melhor explicar a interação que se dá entre o Estado e os contribuintes na sociedade em que vivemos.

Qual a obrigação subjacente a uma relação jurídica fiscal?

A dicotomia

O objeto da relação jurídica tributária encontra-se presente no artigo 30 da LGT.

Desse artigo se retira a existência de dois tipos de obrigações: obrigação principal e obrigação acessória.

A **obrigação principal** subjacente à relação jurídica fiscal consiste no **pagamento** do **imposto** por parte do sujeito passivo. Porém, para além desta obrigação principal, é necessário garantir a existência de **obrigações acessórias** que são essenciais e acautelam o cumprimento da primeira.

**Obrigação principal**

É naturalmente em torno da **obrigação principal** que gira a relação tributária. Esta obrigação tem como principais características:

* Tem de estar prevista na lei de acordo com o **princípio da legalidade** (artigo 103/2 da CRP);
* **Não dependência da vontade das partes**, sem prejuízo do estabelecimento de contratos fiscais (artigo 36/2 da LGT);
* **Indisponibilidade do crédito tributário** (artigos 30/2 e 40 da LGT), uma vez que, existindo obrigação, a Administração Tributária não pode prescindir dela.

Porém, de forma excecional, permite-se a redução ou extinção da obrigação, com a preocupação de salvaguarda da legalidade e igualdade tributária [[40]](#footnote-40) [[41]](#footnote-41);

* É **executiva e autotitulada**, uma vez que a sua execução não está dependente de outra pronúncia, constituindo a liquidação o próprio título executivo. Perante um incumprimento fiscal, a AT não tem de intentar uma ação em Tribunal para obtenção de título executivo porque a própria dívida fiscal o emite a partir das certidões de dívida.

**Obrigações acessórias**

Já as **obrigações acessórias** servem para auxiliar o cumprimento da obrigação principal, conforme o disposto nos artigos 30/1/b) e 31/2 da LGT. Segundo Sérgio Vasques, atualmente é possível encontrar um imenso núcleo de obrigações acessórias que se avolumam de dia para dia, à medida que o estado delega no contribuinte e em terceiros as tarefas de liquidação, pagamento e fiscalização (questão já analisada anteriormente, aquando da “privatização” do Direito Fiscal).

Nos termos do artigo 31/2 da LGT, as obrigações acessórias podem ter uma natureza (1) **declarativa**, (2) **contabilística** (ficando expressos os fluxos de entrada e da saída de capitais)[[42]](#footnote-42) e (3) **informativa**.

Vejamos alguns exemplos deste tipo de obrigações:

* CIRS: artigos 28, 57, 112, 113, 116, 129 e 130.

Quem são os sujeitos da relação jurídica fiscal?

No âmbito dos sujeitos processuais, é possível identificar dois lados da relação jurídica:

* O sujeito ativo – artigo 18/1 da LGT;
* O sujeito passivo – artigo 18/3 da LGT

O sujeito ativo

No âmbito do sujeito ativo, é possível encontrar uma definição do mesmo nos termos do artigo 18/1 da LGT que muito se assemelha à definição de **credor** no âmbito do Direito das Obrigações[[43]](#footnote-43).

Porém, é necessário ter em consideração que o **direito de exigir o** **cumprimento** da obrigação tributária não se confunde com o **direito à** **receita** da mesma. Por exemplo, no caso do IMI, é o Estado quem tem o poder de proceder à arrecadação de receita proveniente desse imposto que é depois transferida para as autarquias locais.

Ainda a propósito da noção de sujeito ativo que encontramos no artigo 18 da LGT, nos termos do nº 2 do presente artigo, não tem de ser sempre sujeito ativo da relação jurídica fiscal o Estado. Podem, em alguns casos (como por exemplo, a derrama municipal), os municípios constituírem-se como sujeitos ativos da relação jurídica fiscal.

O sujeito passivo

Quando pensamos em sujeito passivo, pensamos na pessoa que está vinculada ao cumprimento da obrigação perante o sujeito ativo. Nos termos do artigo 18/3 da LGT, estão presentes três figuras:

* **Contribuinte direto** – aquele que se encontra vinculado ao pagamento de um imposto, em virtude de a norma de incidência recair sobre si; com isso, faz-se nascer a obrigação tributária.

O contribuinte direto tem de ter **personalidade tributária**, ou seja, terá de ser suscetível de ser sujeito de relações jurídicas tributárias. Para além disto, terá de ter **capacidade tributária** para exercer tal personalidade, nos termos do artigo 16/2 da LGT.

Quando existe **incapacidade**, deve existir representação legal. Para além disto, pode também haver representação voluntária, nos termos do artigo 16/3 (parte final) da LGT. Por exemplo, o menor que tem património, tem personalidade tributária, mas tem incapacidade, sendo representado pelos seus pais.

**Porém**, mesmo que não haja personalidade jurídica, pode determinada entidade ser considerada como contribuinte direto: por exemplo, uma sociedade não tem registo, não tem personalidade jurídica. Porém, o seu património pode ser **tributado** por viada disposição do artigo 18/3: “o património ou organização de facto e de direito”. Mas qual a razão de ser disto? O princípio da substância sobre a forma.

* **Substituto** – aquele que fica obrigado ao pagamento de um tributo **em vez** do contribuinte, por se encontrar em posição que permite assegurar o pagamento com maior eficácia e facilidade. Trata-se do caso de uma relação jurídica triangular onde, para além do sujeito ativo e sujeito passivo contribuinte direto, existe um **substituto** que é visto como um **intermediário** no cumprimento da obrigação tributária.

Através do mecanismo da retenção na fonte, o substituto, antes de pagar o que deve ao contribuinte, retém a parcela que, legalmente, é devida pelo imposto (artigo 20 da LGT). Ainda que o legislador pretenda onerar a pessoa que preenche as normas de incidência de um dado imposto, a prestação é exigida a outrem que se encontra em melhor posição para cumprir a obrigação. Assim, a deslocação da obrigação tributária para o substituto dá-se porque este é o devedor do contribuinte substituído. Assim, temos duas obrigações por parte do substituto:

Este mecanismo, típico dos impostos sobre o rendimento, existe para dar uma maior certeza ao sujeito ativo que vai receber o imposto; por outro lado, o Estado tende a antecipar o momento em que obtém a receita fiscal[[44]](#footnote-44).

A **retenção na fonte** pode ter duas naturezas que resultam da análise do artigo 28 da LGT:

Normas de sujeição e não isenção

Normas de liquidação e pagamento

- **Substituição tributária com natureza definitiva** (artigo 28/3): o substituto, quando retém e entrega ao Estado o imposto retido, não tem mais nada a fazer naquela relação jurídica fiscal. Isto é relevante para a eliminação de obrigações acessórias.

- **Substituição tributária com natureza por conta** (artigo 28/2): a retenção feita pelo substituto é “provisória” pois é feita antecipadamente por conta do imposto que mais à frente será determinado e que vai ser pago.

Exemplo: existe uma obrigação em que o substituto tem uma dívida perante o contribuinte de 100; porém, irá reter 10 para transferir para o Estado. Nos casos de substituição tributária com natureza de conta, o contribuinte tem ainda de declarar que recebeu 100-10.

Todavia, não podemos confundir **substituição tributária** com **repercussão** **legal[[45]](#footnote-45)** (por exemplo, no caso do IVA), em que existe a **transferência** do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo.

O **artigo 37** do CIVA estabelece que quem suporta o IVA é o consumidor final, embora não seja o sujeito passivo da relação jurídica fiscal, mas sim o agente económico. Sobre cada agente económico, incide a obrigação de cobrar IVA ao consumidor uma vez que a venda assenta no preço + IVA, nos termos do artigo 37/2 do CIVA[[46]](#footnote-46). Posteriormente, quem vendeu, recebe o preço e terá de entregar o IVA ao Estado, podendo vir a deduzir esse imposto. Porém, na última transação da cadeira de vendas o consumidor final já não pode deduzir o IVA.

* **Responsável**[[47]](#footnote-47) – aquele que vier a ser chamado para cumprir com o pagamento do imposto, por **incumprimento** do sujeito passivo originário.

Assim, no caso de existir uma norma que estabeleça uma partilha de responsabilidades, o responsável é **sujeito passivo**. Isto significa que é possível não se ser sujeito da relação jurídica fiscal no início, mas à luz do processo, poder transformar-se em tal posição. Isto pode ser problemático porque esta pessoa é um garante da relação jurídica fiscal, podendo apenas ser chamado a pagar se o sujeito passivo primário não o fizer.

Existem, nos termos do artigo 22/2 da LGT, dois tipos de responsabilidade fiscal:

- **Subsidiária** – o responsável só será chamado a pagar quando (1) não há cumprimento do devedor principal e (2) o devedor não tem os bens para cumprir a obrigação;

- **Solidária** – o responsável será chamado a pagar apenas quando não há cumprimento do devedor principal.

Em suma, quando procuramos identificar os sujeitos passivos e ativos da relação jurídica fiscal, recorremos ao artigo 18 da LGT.

Quando é que nasce a relação jurídica fiscal?

A relação jurídica fiscal constitui-se com o facto gerador da mesma. Teremos então de adotar a **teoria do efeito declarativo** que está prevista no artigo 36/1 da LGT. Segundo esta teoria, retoma-se uma das características da obrigação fiscal – a **legalidade** – de acordo com a qual a obrigação fiscal nasce pela mera concretização de um **pressuposto legal**, sendo irrelevante o conteúdo e vontade da AT ou do contribuinte. Porém, este pressuposto legal é geralmente formado por um **comportamento voluntário** do contribuinte, seja a angariação de rendimento, a realização de despesa, a aquisição de património, etc.

* Nos termos do artigo 36/5, excetuam-se desta regra os **contratos fiscais**.

O **facto gerador da relação jurídica fiscal** depende de imposto para imposto. Por exemplo, nos **impostos sobre o rendimento**, o mesmo ocorre a 31 de dezembro do ano corrente por se ter em atenção as circunstâncias individuais do contribuinte. Todavia, porque há uma necessidade de contrabalançar necessidades financeiras, introduz-se neste esquema momentos fracionados onde há uma coincidência entre os factos geradores. Já no âmbito do **IVA**, o facto gerador ocorre no momento da aquisição do bem e serviço.

Como se pode modificar durante a sua existência?

Os artigos 29/1 e 29/3 estabelecem que os créditos e obrigações tributárias **não são suscetíveis de cessão a terceiros**. Todavia, tal como em outras relações jurídicas obrigacionais, admite-se a possibilidade de alterações durante a existência de algumas situações onde o legislador permite que haja a possibilidade de modificação na relação jurídica fiscal, ao nível do sujeito ativo e passivo.

Modificações ao nível do sujeito passivo

O caso paradigmático de modificação do sujeito passivo trata-se da **sucessão** (artigo 29/2 da LGT): por morte do sujeito passivo originário, há uma modificação do mesmo para o herdeiro. Porém, a responsabilidade do sucessor não ultrapassa o património do falecido, nos termos do artigo 2071 do CC.

Modificações ao nível do sujeito ativo

Como exceção ao artigo 29/1, poderemos identificar o artigo 41 da LGT em que não existe uma modificação do sujeito passivo, mas uma **modificação por parte do sujeito ativo**. Dá-se então uma sub-rogação em que o terceiro que cumpriu a obrigação fiscal adquire os direitos da AT sobre o sujeito passivo. Porém, tem de existir um **procedimento de** **aceitação** das partes incluídas na relação jurídica originária[[48]](#footnote-48).

* Como vantagens, o Estado adquire uma maior facilidade de pagamento.

Outra exceção está presente na **lei 103/2003**[[49]](#footnote-49) – titularização ou cessão de créditos para titularização. Neste caso, o Estado **vende os seus créditos de impostos** que vão ser transformados em títulos de crédito ou obrigações para poderem ser transacionados.

* Porém, esta figura pode levantar problemas pois não existe qualquer norma que afirme uma alteração do sujeito fiscal.
* O certo é que se fica com uma ideia de que o Estado vê satisfeito o seu crédito, recorrendo a um mecanismo de Direito Privado.

Como é que a relação jurídica fiscal se extingue?

Cumprimento

1. A extinção da relação jurídica fiscal dá-se pelo **cumprimento** que pode ser voluntário ou coercivo.

* Artigos 40 da LGT e 78 do CCPT.

1.1. O **pagamento a prestações** é admissível, nos termos do artigo 42 da LGT, cujo regime se encontra no artigo 196 do CPPT.

Dação e compensação

2. Por outro lado, a extinção da obrigação fiscal também se pode dar por **dação em cumprimento** e **compensação** – artigo 40/2.

2.1 A **dação em cumprimento** apenas é admissível nos casos previstos na lei. Aqui, o devedor originário deixa de ser sujeito passivo, mas passará a responsável, como garante, mediante consentimento da AT, no caso de a mesma não conseguir ver satisfeita a obrigação fiscal – artigo 87 e 201 do CPPT.

2.2. A **compensação** é, à semelhança da dação em cumprimento, admitida apenas nos casos previstos na lei. Desta forma, uma das partes tem terá a iniciativa de, verificados certos pressupostos, proceder à compensação dos créditos e dívidas; por outras palavras, quem deve o importo, transforma-se em credor do credor do imposto.

Temos duas modalidades de compensação:

2.2.1. **Obrigatória**, nos casos de reembolso, reclamação, revisão oficiosa, etc. (artigo 89 do CPPT);

2.2.2. **Facultativa**, que ocorrem por iniciativa do contribuinte (artigo 90 do CPPT). Nos termos do artigo 90-A, a compensação pode ocorrer ainda com créditos não tributários.

Caducidade e prescrição

3. Além do disposto acima, a obrigação tributária pode ainda extinguir-se por **caducidade do direito à liquidação**, que não se confunde com a **prescrição da prestação tributária**.

3.1 A **caducidade** só está ligada ao direito de liquidação (de que a administração é titular, embora o mais frequente é que os contribuintes procedam a uma autoliquidação) estando prevista no artigo 45 da LGT. Em qualquer caso, faz sentido limitar no tempo o poder da administração de aplicação da lei ao contribuinte, exigindo-lhe um tributo; remete-se para razões de **certeza e segurança jurídicas**.

O prazo geral é de **quatro anos[[50]](#footnote-50)**, a partir do momento em que o contribuinte tenha sido validamente notificado. Segundo Sérgio Vasques, este é o limite que é razoável atribuir à AT para exercer a sua pretensão junto do contribuinte.

3.1.1. A caducidade do direito à liquidação não pode ser confundida com a **caducidade do direito de reporte**[[51]](#footnote-51). Enquanto que a primeira caducidade é vista pelo lado do sujeito ativo em que o Estado só pode notificar e liquidar no espaço de 4 anos, o segundo tipo de caducidade é referente ao facto do contribuinte reportar prejuízos.

* O artigo 52 do CIRC reporta-se à dedução de prejuízos. Desta forma, importa recordar que:

Assim, o legislador permite que se compensem perdas por lucros. Imaginando que no ano 1º existiram prejuízos de -100, no ano 2º prejuízos de -50 e no ano 3 ganhos de 200, permite-se, por via do artigo 52 do CIRC, ir aos anos anteriores e deduzir prejuízos – daí que se fale de um direito de reporte de prejuízos de anos anteriores. Desta forma, é dado um prazo para que a empresa possa fazer um reporte.

3.2. Por outro lado, existe a **prescrição da prestação tributária** que serve, maioritariamente, a segurança jurídica dos contribuintes. Esta prescrição ocorre depois da liquidação.

Em conformidade com o artigo 48/1 da LGT, as dívidas fiscais prescrevem em 8 anos, contados da mesma forma que o prazo de caducidade analisada acima. Esta prescrição do direito à cobrança tem legalmente a possibilidade de **suspensão e interrupção do prazo** (artigo 49/1 da LGT), sendo de conhecimento oficioso – artigo 175 do CPPT.

O que ocorre quando há incumprimento?

No caso de não existir cumprimento, teremos de dividir a análise das consequências entre incumprimento de **obrigação principal de não entrega do imposto** a pagar e incumprimento das **obrigações secundárias**.

Incumprimento da obrigação principal e acessória

No que concerne ao incumprimento da obrigação tributária, teremos de abrir alternativas:

**1. Obrigação principal**

1.1. Incumprimento por não entrega do imposto a **pagar antecipadamente**. Em certos casos, o legislador exige que sejam feitos três pagamentos por conta do imposto a pagar, como forma de pagamento antecipado para que o Estado obtenha receita mais facilmente. Caso isto não aconteça:

1.1.1. **Juros compensatórios** (artigo 35/1 da LGT).

1.1.2. **Infração fiscal** presente no RGIT (artigo 114/5/f)) em que este ato de incumprimento é classificado como uma contraordenação fiscal.

1.2. Incumprimento por não entrega de imposto retido ou a reter no âmbito da **substituição tributária**. Em certos casos, pode o valor retido na fonte não chegar ao Estado. Existem então três consequências:

1.2.1. **Juros compensatórios** (artigo 35/1 da LGT).

1.2.2. **Infração fiscal** presente no RGIT. Esta classificação depende do valor entregue, uma vez que pode constitui-se crime ou contraordenação. Se o valor superior for superior a 7500 euros, trata-se de um **crime** de abuso de confiança (artigo 105/1 do RGIT); porém, se o valor for inferior a 7500 euros, aplica-se o artigo 114/1 do RGIT, tratando-se de mera **contraordenação**.

1.2.3. Ativação do mecanismo da **responsabilidade especifica** para a substituição tributária. A responsabilidade é diferente consoante haja retenção, mas não entrega ou nem sequer haja retenção. Vejamos o esquema do artigo **28 da LGT**:

1.3. Todos os outros casos.

1.3.1. A primeira consequência são os **juros de mora** (artigo 44 da LGT).

1.3.2. Como segunda consequência ativa-se o **mecanismo da execução fiscal** (artigo 62 e 164 do CPPT). Neste momento, ainda se poderá um prazo para cumprimento da obrigação.

**2. Incumprimento das obrigações acessórias**, assumindo que existe um atraso na liquidação gerado por causa imputável ao contribuinte.

2.1.1. O artigo 35/1 da LGT estabelece que a primeira consequência é a aplicação de **juros compensatórios**.

2.1.2. O artigo 116 do RGIT estabelece uma **infração tributária** por falta do prazo das declarações.

**Mas qual a razão de tudo isto?**

Em todos os casos, o Estado confia no cidadão e pensa que ele irá cumprir. Porém, esse cumprimento não vai ser atendido por todos, devendo ser criados mecanismos que tentam combater o incumprimento. Dentro destes mecanismos, podemos encontrar a questão da **inspeção/fiscalização** em que pode resultar que o Estado detete que o contribuinte declarou, por exemplo, apenas 200 quando recebeu 500. Mas não só. Vejamos:

* O Estado pode confiar em **denúncias** pelos particulares.
* Por outro lado, o Estado pode ainda estar em contacto com Administrações Tributárias de **outros países**;
* Coloca-se ainda a possibilidade de que o Estado comesse a perceber que os níveis de consumo ou exposição da riqueza que é feita não são compatíveis com os valores declarados do contribuinte.

A dificuldade de tudo isto assenta na complexidade de cruzamento dos dados dentro da Administração Pública.

* As bases de dados para a saúde, educação ou SS são diferentes entre si.

Em suma, quando pensamos no incumprimento da obrigação fiscal, estes tipos de incumprimento contêm nuances.

* Por exemplo, as entidades empregadoras têm a obrigatoriedade de entregar as retenções por conta dos seus trabalhadores. Se uma entidade empregadora contrata trabalhadores, mas não os colocou no sistema, poderá estar sujeita a uma inspeção – fraude fiscal.

O objetivo primário do Estado é garantir que aquilo que teria de entrar dos cofres do Estado entre. Caso isso não aconteça, procede-se à **cobrança de juros**. Porém, isso só não chega pois teremos de analisar se existe alguma **infração** prevista para as circunstâncias em causa. Como elemento adicional, no caso do substituto não cumprir e tendo sido demandado para cumprir, ativava-se ainda a **responsabilidade do substituído**.

Quais as garantias da obrigação fiscal para a administração e contribuintes?

Garantias gerais

Como é sabido, a AT dispõe de um mecanismo próprio para exigir coativamente as dividas fiscais dos contribuintes, consubstanciado no CPPT.

A AT tem, como garantia geral dos créditos fiscais, o **património do devedor**, como dispõe o artigo 50 da LGT[[52]](#footnote-52). Todavia interessa mais perceber o que existe de específico, no âmbito das garantias especiais.

Garantias especiais

Dentro das **garantias especiais (artigo 50 da LGT)**, que dependem sempre de consagração expressa em lei, podemos identificar:

* Garantias pessoais;
* Garantias reais.

No âmbito das **garantias pessoais**, é possível identificar a **fiança legal** que pode assentar numa responsabilidade **subsidiária** (associada ao benefício da excussão, em que só iremos ao património do fiador quando o devedor não tem património) ou **solidária**.

Dentro das **garantias especiais reais**, a mais relevante é o **privilégio creditório[[53]](#footnote-53)** (artigo 50/2/a)) em que existe uma preferência do Estado face a outros credores; apesar desta garantia ser a mais forte, existem prazos temporários (o artigo 736 do CC estabelece esta mesma limitação). Assim, por via desta limitação, interessa ainda o estabelecimento de **outras garantias reais**:

* **Penhor** **ou hipoteca legal** (artigo 50/2/b) da LGT);
* **Direito de retenção** **de mercadorias** (artigo 50/2/c) da LGT);
* **Prestação de cauções** (artigos 179 e 199 do CPPT);
* **Providências cautelares** (artigo 51 da LGT).

As garantias dos contribuintes?

Tão importante quanto garantir que o Estado recebe o imposto que é devido, é relevante compreender que o **contribuinte tem de estar protegido**, mesmo que a relação jurídica fiscal tenha como núcleo duro a obrigação de pagar o imposto. Assim, a posição do contribuinte tem de estar também garantida.

* Isto tem especial valor quando o contribuinte é o contribuinte não móvel ou quando não tem os recursos necessários que permitam antecipar um litígio com a AT.

Na prática, não existe um estatuto de garantia dos contribuintes nem a figura do provedor do contribuinte; hoje em dia, quem faz este papel é a **provedoria de justiça**.

Para além disto, podem ainda ser identificadas como garantias dos contribuintes, as seguintes regras:

* Os elementos essenciais do Imposto, presentes no artigo 103/2 da CRP;
* O princípio da não retroatividade, presente no artigo 103/3 da CRP;
* Dever de informação e fundamentação das decisões da AT, presente no artigo 77 da LGT;
* A participação dos contribuintes na formação de decisões, presente no artigo 60 da LGT;
* Direito de assistência no cumprimento de deveres, presente no artigo 59 da LGT;
* Possibilidade de pagamento da obrigação tributária em prestações, presente no artigo 42 da LGT;
* Limitação dos valores máximos de juros, presente no artigo 35/7 da LGT;
* Direito a juros indemnizatórios, presentes no artigo 30/1/e) da LGT.

Para além destas, temos ainda as **garantias processuais e procedimentais**. Há uma proteção nas ações de inspeção de que o contribuinte pode ser alvo (artigo 63 da LTG). Por outro lado, há a **possibilidade de reclamação e recurso hierárquico** sobre as decisões da AT; para além disto, existem ainda os processos cautelares a favor do contribuinte.

Quanto aos prazos, a AT tem determinados prazos para cumprir a sua ação.

* Releva também, neste âmbito, o pedido de condenação por parte do contribuinte à prática de ato devido.

Em suma, não existe um diploma que trabalhe sobre as garantias dos contribuintes como um todo, mas apenas um conjunto variado de artigos que têm como finalidade a proteção dos contribuintes. Estas têm várias naturezas:

* Informação do contribuinte;
* Auxílio pela AT;
* Reparação de ilegalidades;
* Proteção procedimental e processual, relacionada com o acesso à justiça;
* Prazos.

Fraude, evasão e planeamento fiscal

Assim, ao longo do estudo da relação jurídica fiscal, podemos concluir que estamos perante uma relação jurídica obrigacional com aspetos específicos que têm de ser considerados no âmbito fiscal.

A vantagem para o Estado está em garantir um cumprimento voluntário, pelo que terá de promover uma adesão ao cumprimento do imposto. Todavia, porque há uma lógica de relação jurídica, há espaço para o cumprimento, que pode revestir a forma de:

* Fraude fiscal;
* Evasão fiscal.

Estes mecanismos vão reduzir a carga fiscal arrecadada pelo estado de forma ilegítima. Já o planeamento fiscal legitimo, irá também reduzir a carga tributária, embora tal não constitua uma infração, pois o contribuinte irá recorrer a formas previstas na lei para redução do imposto a pagar.

* Exemplo: o contribuinte paga taxa de 10 de imposto em lisboa. Pode decidir ir para o interior em que apenas pagará uma taxa de 5.

O problema advém de quando o legislador não prever essa escolha e o contribuinte reduz o imposto a pagar por formas ilegítimas.

* Exemplo: não declaração de rendimentos que representa fraude fiscal.

Por outro lado, sendo o contribuinte mais cauteloso e não querendo que a sua conduta seja considerada como crime, pode arranjar formas artificiais para alterar a sua qualificação, dando origem a um regime fiscal que lhe é mais vantajoso. Nesta situação existe **evasão fiscal** em que o contribuinte rejeita a norma fiscal que lhe é aplicada criando um artificio que vai ativar uma outra norma fiscal que lhe passa a ser aplicada por ser mais vantajosa.

* Exemplo: A tem um imóvel e vende esse imóvel. Como a tributação das mais valias (do ganho que se obtém com a venda), o contribuinte decide criar uma sociedade com o comprador em que ele entra com o dinheiro e A com o imóvel. Passado pouco tempo, essa sociedade dissolve-se e A fica com o dinheiro e o comprador fica com o imóvel. Esta conduta não é ilegal, mas será lícita?
* Exemplo 2: A, trabalha em Portugal e deslocaliza a sua residência para Espanha, embora continue a fazer tudo em Portugal. Existe aqui um problema de evasão.

Isto tem ainda maior implicância quando a deslocalização ocorre para os chamados “paraísos fiscais”.

Com isto, pretende alertar-se que os esquemas de evasão podem ser muito simples ou muito complicados; podem implicar múltiplas normas e múltiplas jurisdições. Assim, é cada vez mais difícil perceber o que é evasão fiscal, pelo que internacionalmente se tem utilizado a expressão “planeamento fiscal agressivo”.

Há a ideia que se trata de um comportamento que utiliza um esquema artificial para chegar a uma vantagem fiscal; o único objetivo desse esquema pode não ser apenas a redução da carga tributária. Em 2018 foi lançado pela UE um relatório onde foram estudados e identificados um conjunto de elementos económicos, não jurídicos, que no âmbito das legislações nacionais, tendem a identificar o um planeamento fiscal agressivo.

Ilegalidade

Legalidade

- Deslocação de uma base tributária para um país de baixa tributação;

- Rearranjo internacional dos fluxos económicos para evitar a tributação;

- Redução da base de tributação pela via da dedução e/ou da dupla não tributação.

Em suma, estamos perante mecanismos que reduzem a receita pública e colocam em desvantagem os contribuintes cumpridores por causa dos não cumpridores.

Modos de combate

Quanto à **fraude fiscal**, para o seu combate, é importante:

* Desenvolver **inspeções fiscais**;
* Boa **rede de troca de informações internas e externas**, entre diversas Autoridades Tributárias (por exemplo, o pedido de fatura por parte do contribuinte ou a informação obtida por agentes económicos);
* **Criminalização da fraude** com uma sanção penal correspondente.
* Questão bastante discutida é a possibilidade do **levantamento do sigilo bancário** e a forma como é possível fazer esse levantamento pois existe um conflito de deveres constitucionais. A tendência internacional é a de aceitar esta possibilidade, que pode ser criticada face aos deveres fundamentais como reserva da vida privada e intimidade. O artigo 63-B da LGT começa já por introduzir esta ideia.
* Criação de normas específicas, como o artigo 64 do CIRS, que estabelece a possibilidade de **atualização do montante de imposto** a pagar quando existe fraude ao nível da declaração de valores de venda de imóveis.
* As **listas negras de paraísos fiscais** auxiliam a detetar fraude quando há uma ligação entre o contribuinte e esse paraíso fiscal. Esta temática revela, em primeiro lugar, para o comportamento do Estado porque as normas fiscais mais vantajosas atraem os contribuintes.

Começando a aparecer um Estado que presciente das funções enquanto Estado de Direito Social, terá os seus gastos diminuídos, não necessitando tanto dos impostos. Assim, poderá atrair o investimento de outras formas.

Mas como resolver isto? Como obrigar o Estado a não efetuar estas práticas? É neste âmbito que se colocam as listas negras de paraísos fiscais que irão afetar a credibilidade dos Estados, que são considerados regimes fiscais prejudiciais.

No nosso sistema fiscal, a portaria 150/2004 que contém um conjunto de países (83) que são considerados paraísos fiscais. Por exemplo, Emirados Árabes Unidos, Mónaco, Panamá, etc.

Para além destes países, existem ainda, em países não incluídos na lista com um sistema fiscal perfeitamente legítimo, micro regimes prejudiciais. Por exemplo, o regime de IRC na Irlanda que tem uma taxa de 12%, quando a média europeia é superior a 28%.

Já a **consequência da evasão fiscal**[[54]](#footnote-54) é a desconsideração do ganho fiscal e a aplicação da norma que inicialmente deveria ter sido aplicada. Estas normas tentam contrariar o comportamento abusivo dos agentes económicos – normas anti abuso que podem ser de aplicação:

* Geral – normas onde cabem todas as situações de evasão, como por exemplo, o artigo 38/2 da LGT em que se identificam comportamentos redutores da carga fiscal cuja consequência é a ativação da tributação normal que era devida[[55]](#footnote-55)[[56]](#footnote-56).
* Especial – por exemplo, a questão dos preços de transferência presente no artigo 63 do CIRC. Dentro de Um Grupo de empresas ligadas entre si, as mesmas devem respeitar determinadas regras, sob pena das Administrações Tributárias corrigirem o seu lucro.

Para alem do disposto acima, no âmbito da evasão fiscal, existem ainda métodos indiretos em que a AT pode determinar o montante do imposto a pagar de forma indireta. Assim, criam-se presunções quanto à realidade do contribuinte de acordo com indicadores económicos mediatos.

Também o DL 29/2008 estabelece um regime de combate quanto ao planeamento fiscal agressivo. Com base nisto, a AT desenvolve anualmente orientações e esquemas de planeamento identificados.

Súmula da parte geral

O objetivo da parte geral foi a aquisição de um *mind set* do fiscal, em que uma simples interpretação de normas fiscais pode não ser ligeira, direta e simples. Conformo os lados da relação jurídica, existem interpretações diferenciadas pois os interesses em jogo são diversos.

Não esquecer que, sendo o imposto como a receita pública mais destacada, existe uma maior pressão por parte da AT para interpretações mais rígidas e que permitem recolher mais receita. Do lado do contribuinte, teremos de reconhecer que estamos perante uma relação jurídica desequilibrada; porém, tal não significa o afastamento das garantias fiscais do contribuinte.

**Em suma, há que saber pensar o Imposto.**

O IRS

Considerações iniciais

Características

Para maior parte da doutrina[[57]](#footnote-57), o IRS é um imposto:

* De âmbito nacional;
* Sobre o rendimento;
* Pessoal e tendencialmente subjetivo (e não real) pois tem em conta elementos subjetivos do sujeito, tais como a situação pessoal e familiar do sujeito passivo;
* Periódico, renovando-se em todos os períodos (anuais) de tributação, nos termos do artigo 143 do CIRS;
* De quota variável progressiva, uma vez que, quanto maior for a matéria coletável, maior a taxa de imposto;
* Heteroliquidável, pois a liquidação é sempre da responsabilidade da AT.

O IRS é um imposto que, tal como todos os outros se subordina ao princípio da **capacidade contributiva**, presente na CRP. Retomando a ideia de capacidade contributiva, a sua avaliação é feita mediante a análise do património do sujeito, do seu consumo e do seu rendimento.

* No caso do IRS, avaliamos a capacidade contributiva do sujeito apenas pelo seu **rendimento**.

As etapas do IRS são:

1. **Incidência.**
	1. Pessoal (quem?). Artigos 13 a 21 e 12-A do CIRS
	2. Real (ao quê?). Artigos 1 a 12 do CIRS
2. **Apuramento dos rendimentos líquidos**. Isto significa que na incidência real procede-se ao apuramento dos rendimentos brutos. Para passar para os rendimentos líquidos teremos de proceder às deduções específicas, em que existem regras específicas para o seu cálculo. Artigos 25 a 55 do CIRS
3. Agregação de quase[[58]](#footnote-58) todos os rendimentos, transformando o resultado num somatório – **englobamento por norma legal**. Mediante este procedimento, chega-se ao apuramento do rendimento coletável (ou matéria coletável) singular. Artigo 22 do CIRS
	1. Os rendimentos não englobados têm um procedimento especial. Artigos 71 e 72 do CIRS
4. Apuramento da coleta, aplicando a **taxa** de imposto a pagar. Artigos 68 a 70 do CIRS
5. Apuramento do imposto a pagar, procedendo às deduções à coleta, ligadas em concreto ao individuo e ao seu agregado familiar e não ao rendimento. Artigo 78 do CIRS. Dentro das deduções à coleta, podem existem dois tipos:
	1. Deduções pessoais e familiares;
	2. Imposto pago antecipadamente por conta do imposto a pagar a final.

Incidência pessoal

1. Em primeiro lugar, teremos de apurar se o sujeito em causa é residente em território nacional. Se houver a determinação da sua residência fiscal em Portugal, o artigo 15/1 do CIRS afirma que esse sujeito está sujeito à **tributação da totalidade dos seus rendimentos**.

Com base no artigo 16 do CIRS, será residente em Portugal quem estiver no território **mais de 183 dias**. Tendo permanecido por menos tempo, se o sujeito tiver residência habitual em Portugal, será também aqui tributado na totalidade dos seus rendimentos.

* A sujeição é pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os que foram obtidos fora de Portugal – *world wide income*.

Contudo, existem algumas regras especiais de residência onde a residência fiscal é aferida de forma própria:

* Artigo 16/1/c) do CIRS;
* Artigo 16/6 do CIRS.
* Artigo 16/8/9/10/11/12 do CIRS. Estes são residentes não habituais que exercem um conjunto de profissões (como por exemplo, gestor, professor universitário, designer, etc.) que promovem um desenvolvimento do tecido económico do país. Quem pertencer a estas profissões, pode escolher tornar-se este residente não habitual, sendo tributado como residente não habitual.

O artigo 12-A tenta reatrair os que se foram embora com a crise, criando uma não sujeição de 50% dos seus rendimentos de trabalho dependente.

Se o sujeito for considerado não residente, os artigos 18 e 15/2 determinam que ele apenas vai ser tributado pelos rendimentos que foram obtidos no país. Isto significa que vai haver uma tributação à parte pelo rendimento bruto.

* O artigo 72 do CIRS estabelece essa mesma ideia.

Por outro lado, quando estamos perante sociedades qualificadas legalmente como transparentes, o artigo 6 do CIRC e 20 do CIRS, estabelecem uma tributação direta dos seus sócios.

* Por exemplo, sociedades de advogados.

2. Uma vez apurado o contribuinte, se ele for residente, a segunda etapa é identificar a existência de agregado familiar. Temos de identificar a presença de (artigo 13 do CIRS) :

* Cônjuge;
* Filhos

O facto de existirem mais pessoas no agregado familiar é irrelevante do ponto de vista fiscal. Porém, não significa que seja fiscalmente irrelevante pois uma das deduções pessoais e familiares surge no âmbito dos lares de idosos.

Cada contribuinte só está obrigado a fazer a declaração de acordo com os seus rendimentos. A regra geral é a de que a declaração dos rendimentos se faça de forma autónoma. Porém, permite-se hoje que o contribuinte seja tributado conjuntamente.

Por outro lado, se os filhos pertencerem ao agregado familiar e tiverem rendimentos, tais rendimentos podem vir a ter de ser integrados na declaração conjunta, uma vez que não é possível ter mais de uma declaração com os filhos, sendo dependentes (artigo 13/5 do CIRS).

Incidência real

A partir do artigo 1 ao artigo 12 do CIRS, podemos verificar que são várias as categorias de rendimentos que o legislador identifica. Uma vez detetada a incidência pessoal, teremos de qualificar os rendimentos obtidos pelo agregado familiar. São eles:

Categoria A (artigo 2/1/a)) – trabalho dependente

Este tipo de rendimentos assenta num contrato de trabalho e nas remunerações que são recebidas no âmbito desse mesmo contrato[[59]](#footnote-59). Há trabalho dependente quando o sujeito se insere numa hierarquia onde existe espaço para receber instruções dos seus superiores hierárquicos. Temos então uma lógica de subordinação do trabalho desenvolvido.

Porém, não apenas quem tem um contrato de trabalho formal poderá colocar os seus rendimentos aqui. Também os chamados “falsos recibos verdes” entram neste âmbito. Em suma, o que interessa é a existência de hierarquia.

Exemplo: o empregador dá uma casa ao empregado para nela viver enquanto estiver a trabalhar.

Por outro lado, as pensões de pré-reforma também são incluídas neste âmbito.

E quanto, por exemplo, ao subsídio de refeição? Aplica-se o artigo 2/3/b)/ii). O subsídio de refeição não será tributado se cumprir com o limite legal estabelecido. Por exemplo, se o empregador pagar 100 de subsídio de refeição e o limite máximo mensal for 90, apenas 10 euros entrarão para a categoria A e serão tributados.

Existem ainda outras remunerações do contrato de trabalho que não são consideradas como rendimentos da categoria A - artigo 2-A do CIRS (que remete para questões de extrafiscalidade). Estando o empregador consciente de que terá de promover boas condições de trabalho pode criar, por exemplo, cresces, oferecendo esse serviço a todos os seus trabalhadores. Apesar de ser uma prestação em espécie, pode ser encarada como rendimento da prestação de trabalho, não devendo ser considerada como rendimento tributável. Também os vales de infância não devem ser tributados.

Categoria B

Estes rendimentos são derivados de trabalho independente ou de atividades empresariais. Assim, as pessoas singulares que têm negócios em nome individual, serão tributadas no âmbito do artigo 3/1/a), conjugando com o artigo 4/b).

Tendo aberto atividade nas finanças e desenvolvendo uma das atividades presentes no artigo em causa, consideram-se rendimentos da categoria B.

Não obstante, olhando para alínea c do artigo 3º, é possível perceber que estão incluídos nesta categoria os rendimentos provenientes de direitos de autor ou conexos, mas apenas se se tratar do proprietário original. Se A escreveu um livro e veio a obter direitos de autor, com base no artigo 3/5, pode introduzir os seus rendimentos nesta categoria; se, por outro lado, A vendeu os seus direitos de autor a B, tais direitos já não são de categoria B. Mas são de que categoria?

* Depende se o autor vendeu (artigo 10/1/c) – categoria G) ou cedeu temporariamente (artigo 5/2/m)) – categoria E).

Por outro lado, não tendo o contribuinte atividade estabelecida nas finanças mas prestando o serviço uma vez por ano, também esse rendimento é objeto da categoria B, pois é qualificado como um ato único – artigo 3/2/h) e i).

Já o artigo 4/1/n) permite, atualmente, que o detentor de rendas (proprietário do imóvel) possa escolher ser tributado como categoria B.

Exemplo: A tem uma quinta e decide arrendar a quinta para a gala da faculdade. Esta ideia de negócio está por detrás da razão de ser do artigo 4/1/n) que tem um objeto lucrativo, mas não constitui uma atividade económica.

Categoria E

Esta categoria diz respeito aos rendimentos de capital que são resultado de aplicações financeiras. Existindo disponibilidade financeira, se o particular aplicar a mesma e obter rendimentos, será tributado nesta categoria. Tratam-se, por exemplo, de juros, de lucros no âmbito de dividendos, etc.

Contudo, se forem alienados partes sociais de empresas ou outros valores mobiliários, tal já configura rendimentos de categoria G, pois trata-se de mais valias (artigo 9/1/a) e artigo 10/1/b)).

Categoria F

Estamos perante **rendas** que provém de qualquer prédio, nos termos do artigo 8 do CIRS. Contudo, o detentor da renda – proprietário do imóvel, tem a possibilidade legal de optar pela tributação no âmbito da categoria B. No artigo 4/1/h) fala de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica – o que não significa que os valores obtidos pelo arrendamento provisório em sede de alojamento local seja categoria F, porque são B. Também rendas recebidas para colocar antenas no topo dos prédios são consideradas categoria F – prova de que os valores que cabem nesta categoria não são apenas as rendas em sentido estrito, mas sim tudo o que tenha a ver com a propriedade.

Categoria G

Quando pensamos em **alienação de um bem**, pretendemos o que o património renda dinheiro e, portanto, por norma, se compramos por 10, vendemos por 15 pelo que são esses 5 de diferença que constitui uma **mais valia**. Esta alienação não pode, contudo, ser a atividade profissional do agente, se for encaixa noutra categoria.

As mais valias são apenas tributadas quando há realização do valor do bem, não é tributada no momento em que há a valorização do bem. O importante é ter a noção de que aquilo que vai ser tributado é a diferença entre as mais valias e as menos valias. No artigo 43/1, verificamos que o que o legislador quer tributar é esta diferença, ou seja, num mesmo ano fiscal eu posso ter obtido várias mais-valias provenientes da alienação de vários bens, mas também pode acontecer que na alienação de um bem eu tenha uma menos valia. E, portanto, tem de ser feito esse desconto.

O artigo 10 estabelece uma categorização de diferentes mais valias, consoante o bem que é alienado, que é importante para determinar qual a regra jurídica que vamos aplicar no cálculo da mais valia. Mas regra geral, prevista no artigo 10/4/a), o sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o *valor de realização e o valor de aquisição* – para determinar que valores são estes temos de recorrer ao art. 44º e seguintes. O valor de aquisição depende dar forma como se obtém os bens, e está dividido entre os artigos 45 a 49. Apurado o meu valor de aquisição, o valor de realização é apurado no art. 44. Os artigos 50 e 51 falam de correções monetárias e despesas e encargos, respetivamente, que significa que quando calculamos as mais valias e utilizamos a forma de diferença entre valor de aquisição e realização temos de comparar valores verdadeiramente comparáveis; se eu estou a alienar uma casa que adquiri em 1940, mas só a vou alienar em 2019, há uma diferença muito significativa no valor da moeda, o que torna os fatores incomparáveis. Para além disso o ganho que eu obtive pode ser justificado com despesas e gastos que eu fui fazendo para melhorar o bem; se eu tive esses encargos para valorizar o meu bem, é justo considerar esses gastos na determinação do que eu vou efetivamente obter como ganho.

Da aplicação de todos estes artigos tem de resultar uma fórmula matemática. Partiremos do caso das mais valias sobre imóveis:

$$50\% x valor de realização-[(valor de aquisição x coeficiente de atualização monetária)-despesas e encargos] $$

Categoria H

A categoria H diz respeito às pensões devidas por velhice, invalidez ou sobrevivência – artigo 11/1/a). Também as pensões de alimentos, para quem as recebe, são categorizadas nesta categoria; já para quem as paga, consistem em deduções.

Porém, tratando-se de prestações sociais, financiadas pelo sistema não contributivo, regra geral as mesmas não estão sujeitas a tributação em sede de IRS. Por exemplo: RSI.

Estes rendimentos revelam que a pessoa não tem capacidade contributiva; porém, com a transferência desses valores, essas pessoas passam a ter rendimentos. Não obstante, pensou-se que estes rendimentos não deveriam ser tributados, pois, caso contrário, estaríamos perante um raciocínio circular em que o Estado dava e retirava ao sujeito.

* Artigo 70 do CIRS

Assim, teremos de compatibilizar o valor arrecadado com a origem do mesmo.

Rendimentos isentos

Apesar de rendimento sujeito, o mesmo pode estar parcialmente isento. Por outro lado, podemos ainda ter rendimentos que nem sequer estão sujeitos.

* Exemplo: artigo 12 do CIRS

Deduções específicas

É nesta fase que passamos do rendimento bruto para o **rendimento líquido**. Estas deduções existem porque, para cada tipo de rendimento, entendeu o legislador que deve ser deduzida determinada parcela necessária à obtenção daquele rendimento. Porém, nem todas as categorias de rendimentos têm deduções específicas.

Categoria A

O artigo 25/1/a) do CIRS permite uma dedução de 4104 euros. Assim, ao rendimento bruto de cada titular que os tenha auferido, há uma parte que não será tributada por via de uma ideia de um mínimo existencial.

Mas, pode ser necessário deduzir mais do que 4104 euros ou menos (se a obtenção do rendimento for 2000, deduz-se apenas 2000 euros e os rendimentos ficarão isentos de tributação): artigo 25/2 do CIRS. Se a contribuição para a SS obrigatória for superior a 4104, teremos de saber quanto é que o sujeito pagou das mesmas contribuições; teremos então de deduzir o maior dos valores (os 4104 euros ou a contribuição efetuada pelo trabalhador).

Categoria B

Na categoria B, a dedução depende em primeira linha, do valor que foi obtido no ano anterior. O artigo 28 do CIRS estabelece que aquilo que é possível deduzir ao rendimento bruto depende de saber se o contribuinte está sujeito a um (1) regime simplificado ou a (2) regime de contabilidade organizada. Como identificar um ou outro?

* Artigo 28/2 do CIRS, dependendo do ano anterior. Neste caso, o legislador afirma que, quem no ano antes tiver obtido rendimentos brutos até 200 mil euros, pertence ao regime simplificado. Se forem superiores a 200 mil euros, aplica-se o regime da contabilidade organizada.
* Se no ano anterior não existia rendimentos por início de atividade, aplica-se o artigo 28/10 do CIRS, fazendo-se uma estimativa.

Se o regime aplicável for o regime da contabilidade organizada, teremos de aplicar o artigo 32, em que há uma remissão para o CIRC; o apuramento do rendimento líquido em sede de categoria B do sujeito, depende das regras de contabilidade fiscal, previstas nas regras do IRC, adaptado com o artigo 32-A e seguintes do CIRS.

Se não existir obrigação de ter contabilidade organizada, existe aplicação do regime simplificado. O artigo 31 do CIRS estabelece que, dependendo do tipo de atividade desenvolvida, há uma regra de quantidade do que é possível deduzir.

Não obstante, se o sujeito está sujeito a contribuições para a SS, sendo trabalhador independente, essas também podem ser deduzidas se excederem 10% dos rendimentos brutos.

O nº 13 do artigo 31 estabelece condicionantes às deduções; o valor a deduzir pode não ser 0,75; este valor está condicionado à verificação de que os 0,25 têm de ser gastos efetivos da pessoa. Se não se provarem os gastos a 0,25, deduz-se os gastos efetivamente gastos.

* Assim, esta cláusula tenta combater as situações de abuso[[60]](#footnote-60).

Depois, teremos de comparar o que foi gasto efetivamente com 15% do rendimento bruto, menos o somatório de um conjunto variado de despesas das alíneas.

Vejamos o esquema:

Rendimento tributável **+** 15% do Rend. Bruto **–** (4104+ al. B) + al. C) + al. D) + al. E))

Caso a diferença não seja positiva, não se aplicará esta regra.

Esta norma apareceu em 2017 e objetivo foi a da garantia de maior justiça entre os trabalhadores dependentes e os trabalhadores independentes e uma lógica da capacidade contributiva efetiva. Há também uma preocupação de obtenção de mais receita a fim de se comprovar as despesas.

Neste âmbito relevam as informações vinculativas que auxiliam o contribuinte a perceber como aplicar a norma.

Categoria E

Não existem deduções específicas. Regra geral, estes valores são tributados pelo seu valor ilíquido. Todavia, olhando para o artigo 40-A, estabelece-se que pode haver uma isenção de 50% dos dividendos (lucros divididos pelos acionistas).

Existem certos tipos de rendimentos que são tributados à parte, como seja o rendimento de capital (artigo 22/3/b), conjugado com o artigo 71/1/a)), em que a maioria são tributados à parte. Isto significa que estes rendimentos são tributados pelo rendimento bruto. Assim, quando o banco paga juros, recebemos automaticamente o valor líquido do imposto (e não apuramos em sede de IRS).

Todavia, olhando para o artigo 40-A, os lucros distribuídos podem vir apenas a ser considerados a 50%; mas se houver a opção pelo englobamento destes rendimentos, só 50% deste valor é que será considerado.

Assim, se o contribuinte optar por esse englobamento, eles vão acrescer ao somatório desse englobamento. Se a seleção pelos englobamentos, eles serão considerados apenas a 50%. Os outros 50% ficarão isentos por via de um mecanismo que atenua a dupla tributação económica dos rendimentos[[61]](#footnote-61).

Este é apenas um dos artigos da dupla tributação económica (em sede de IRC iremos analisar novamente esta questão).

Categoria F

Nos termos do artigo 41/1, quando existem rendimentos prediais, o detentor desses rendimentos prediais pode deduzir os gastos que teve na manutenção e gestão do seu imóvel, necessários para obtenção daquele rendimento.

Porém, existem limites:

* Por exemplo, artigos de conforto. Será o aquecimento central é um artigo de conforto? Esta questão é muito discutível.

Categoria G

Quanto aos incrementos patrimoniais, não existem deduções, nos termos do artigo 42 do CIRS.

Categoria H

O artigo 53/1 do CIRS estabelece a dedução de 4104 euros.

Outras regras

As categorias B, F e G podem dar resultado negativo, com os conjuntos de despesas. Neste âmbito, o legislador estabelece que:

* Não existe tributação no ano atual;
* Nos anos subsequentes pode acontecer que quando exista rendimentos positivos nessa categoria, permite-se que se possam deduzir os prejuízos de outros anos.

Não nos podemos esquecer que estamos perante categorias de rendimentos fechadas em que não existe uma interligação entre os diversos rendimentos (não podemos ir deduzir prejuízos da B à A). Por outro lado, dependendo do objeto em si, também varia o elemento temporal que estabelece um limite de reporte de prejuízos.

Englobamento

Teremos de recorrer ao artigo 22 do CIRS para saber o que é englobado ou não. Neste sentido, com base no nº 3 do presente artigo, existem rendimentos não englobáveis que são tributáveis à parte, não sendo parte do somatório dos rendimentos líquidos.

* O nº 3 do artigo 22 remete para análise dos artigos 71 e 72 do CIRS. O rendimento será tributado à parte, com as taxas presentes nestes artigos.
* A tipologia destes rendimentos são os rendimentos de capitais. Exemplo: A tem um deposito no banco que dá 100 euros de juros. O que o banco pagará são os 100 euros menos os 28%[[62]](#footnote-62) de juros que retém e entrega ao Estado.
* Por outro lado, os rendimentos de categoria F são também tributados com uma taxa autónoma de 28% - artigo 72/1/e).

Assim, se encontrarmos nos artigos 71 e 72 os rendimentos que estamos a tentar qualificar e tributar, tal significa que teremos de aplicar taxas autónomas, sendo tributados à parte.

Caso não se verifiquem a introdução dos rendimentos nos artigos 71 e 72, estamos perante rendimentos englobáveis, passando ao somatório dos rendimentos líquidos que são englobáveis.

* Aquilo que for englobado é somado, passando a ter apenas um único valor que se denomina por rendimento coletável.

Apuramento da coleta

Depois de apurado o rendimento coletável, procede-se ao apuramento da coleta. Da matéria coletável, obtêm-se a coleta.

Neste momento, existe aplicação da taxa de imposto que está prevista no artigo 68, que detém a característica da progressividade.

O apuramento do agregado familiar também é essencial para determinar o quantum que vai efetivamente estar sujeito à taxa de imposto, isto é, o legislador, tentando neutralizar o impacto negativo que uma tributação familiar tem, criou o quociente familiar.

Assim, teremos em primeiro lugar de aplicar o artigo 69 do CIRS. Este artigo força que, para os casados ou unidos de facto, se vá buscar o rendimento coletável total e que se divida por dois.

Em segundo lugar, existe aplicação do artigo 68 do CIRS e, com base no valor calculado acima, aplica-se a taxa do imposto.

Em terceiro lugar, aplica-se o artigo 69/3 do CIRS, em que se multiplica o resultado obtido por via do artigo 68 por dois.

* Por exemplo: um casal tem de rendimento coletável 100000.
* Com base no artigo 69/1 teremos de reduzir o rendimento coletável para 50000 (100000/2).
* Posteriormente existe aplicação do artigo 68 do CIRS. 36856 euros a uma taxa de 0,28838 e (50000-36856) \*0,45. O resultado desta tributação será 10629+ 5915= 16544 euros.
* Por fim, aplica-se o artigo 69/3 do CIRS: 16544\*2=33086 euros.

Este mecanismo tem subjacente uma lógica de neutralidade fiscal e o respeito pela família.

Apuramento do imposto a pagar – deduções à coleta

Estamos perante um momento de personalização em que as circunstâncias pessoais do sujeito têm de ser consideradas, com base no artigo 78 do CIRS.

Deduções pessoais e familiares (artigo 78/1 do CIRS)

Olhando para o artigo 78/1, evidencia-se claramente a vertente familiar:

* Alínea a), em que se consideram também os ascendentes;
* Alínea b), despesas gerais e familiares;
* Alínea c), despesas de saúde;
* Alínea d), despesas de educação e formação;
* (...)
* Alínea h), encargos com lares, em que mais uma vez os ascendentes têm também impacto;
* Alínea j), dupla tributação;
* (...).

Em suma, existem muitas áreas em que permitem **deduções** com alargamento para o agregado familiar, não havendo qualquer duplicação da dedução.

Os ascendentes são membros do agregado familiar para efeitos fiscais. Todavia, aqueles que estejam em comunhão de habitação ou que estejam em lares, podem deduzir as suas despesas – alínea c) do artigo 78-A/1 do CIRS.

* Esta norma é uma norma anti abuso.

Para lá das limitações específicas no artigo 78/1 do CIRS, existe ainda outra global presente no artigo 78/7, em que o valor calculado não pode exceder os limites das alíneas do presente artigo. Por exemplo, se o sujeito tiver despesas no valor de 10 em saúde, 20 em educação e 5 em lares, o somatório destas parcelas não pode ser superior a certos limites, dependendo da parcela.

Deduções por conta do imposto a pagar e retenções na fonte com natureza por conta

Estamos perante pagamentos que foram efetuados que foram efetuados antes do IRS.

* Os **pagamentos por conta** só são devidos a quem obtém categoria B (artigo 102 do CIRS). Assim, quem tem rendimentos de categoria B podem ter de pagar, antecipadamente, por conta do imposto a pagar no final, três pagamentos no ano. Porém, temos de atender que o cálculo do pagamento por conta tem de ter em consideração o ano anterior[[63]](#footnote-63).

Há a possibilidade de cessar a obrigação de pagamentos por conta; porém, o que interessa reter é que os rendimentos de categoria B são alvo de pagamento por conta.

* Quando ocorrem **casos de retenção na fonte com natureza por conta**, cria-se uma obrigação para quem paga o rendimento de reter uma parcela e entregar ao Estado. O artigo 99 estabelece um conjunto de regras de retenção na fonte específicas para as categorias A e H; neste sentido, existe a necessidade de reter na fonte. Mas como saber quanto reter? O CIRS remete para quadros que todos os anos são aprovados no início do ano fiscal (99-F do CIRS), determinando as percentagens de retenção na fonte.

Havendo um contrato de trabalho, são devidos 12 pagamentos.

Todavia, outras categorias são objeto de retenção na fonte – artigo 101 do CIRS[[64]](#footnote-64). Exemplo: X prestou serviço de consultoria a um banco e prestou também ao senhor Y. Olhando para alínea b), X será tributado a 25%. Porém, num lado vamos ter retenção na fonte e no outro não, consoante a existência de contabilidade organizada (banco) ou não (senhor Y).

Reembolso

Quando a diferença entre a coleta e as deduções é negativa, aplicamos o artigo 78/3.

IRC (versão ultrasimplificada)

Incidência pessoal

Também em IRC é fundamental apurar, dentro da tributação das entidades com fins lucrativos, se estamos perante **residentes** ou não **residentes**. Porém, o conceito de residência de uma empresa é diferente do conceito de residência de uma pessoa singular.

No âmbito das pessoas coletivas, nos termos do artigo 2/3 do CIRC, o critério utilizado para aferir a residência é o critério da sede ou da direção efetiva. Trata-se de um critério formal (onde está a sede?) e um critério material (direção efetiva[[65]](#footnote-65)?) Está relacionado com o local onde são feitas as decisões de gestão estratégica.

Assim, uma pessoa coletiva com fins lucrativos, será residente em Portugal se aqui tiver a sua sede estatutária ou se aqui se encontrar a direção efetiva, sendo tributados pela totalidade dos seus rendimentos obtidos.

* O legislador teve o cuidado de ir além da forma.

Como os critérios não são cumulativos, mas alternativos, podem criar-se situações de dupla tributação, havendo distinção da direção estatutária e direção efetiva.

* Existe uma norma nas CDT´s que resolve esta questão. A maior parte destes instrumentos, quando têm de resolver esta questão, dão prevalência à direção efetiva.

Por outro lado, também os **não residentes** podem ser tributados em Portugal, sendo este regime um pouco semelhante ao IRS. Porém, uma pessoa coletiva, pode ser não residente em Portugal e ser tributado pelos seus rendimentos:

* **Com** **estabelecimento estável** – tributação pela totalidade dos rendimentos obtidos em Portugal. Este conceito, previsto no artigo 5º do CIRC, é uma figura sem personalidade jurídica[[66]](#footnote-66) e é uma alternativa às filiais; é uma sucursal.

Porém, no fiscal, quase que se ficciona uma espécie de personalidade jurídica para o estabelecimento.

Estamos perante uma presença física de três formas: (1) instalação fixa[[67]](#footnote-67), (2) estaleiro de construção (3) e opção por ter um agente que celebra contratos que vinculam a empresa[[68]](#footnote-68).

**Consequência:** tributação direta dos rendimentos.

* **Sem estabelecimento estável**: tributação dos rendimentos obtidos em Portugal e nos termos do IRS, com tributação individual dos rendimentos.

Não havendo estabelecimento estável, a tributação é feita pelo lucro.

Em suma, há diferentes formas de tributação consoante a qualidade do sujeito passivo. Neste estudo, centrando-nos no lucro, se o sujeito tiver lucros, será tributado pelo mesmo.

Rendimento global

**1.** O artigo 15/1/a) estabelece que as pessoas coletivas que desenvolvem a título pessoal uma atividade lucrativa, cuja base de tributação seja esse lucro, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável de prejuízos fiscais e eventuais benefícios fiscais:

**MC = LT – Pf – Bf**

**1.1.** O lucro tributável obtém-se, nos termos do artigo 17 do CIRC, pela seguinte formula:

**LT = RLP +/- Vp +/- +/- Correções fiscais**

**1.1.1.** O rendimento líquido por período obtém-se da seguinte forma:

**RLP = Lucro Contabilístico = Rendimentos – Gastos**

Muitas vezes, do ponto de vista fiscal, o Estado não concorda com tudo o que está contabilizado e a forma como está contabilizado. A preocupação é garantir que não há um aproveitamento do RLP para fazer reduzir brutalmente o imposto a pagar.

* Assim, são criadas regras fiscais para certas parcelas contabilísticas.

Com base nos artigos 20, 23 e 23-A, tem de haver uma análise casuística para ver se aquele fluxo é aceito do ponto de vista fiscal. Por exemplo, se o RLP for 100 e se tivermos gastos de 5, reduz-se o lucro tributável. Porém, para cumprir com aqueles artigos, aos 100 teremos de somar os 5 pois não se trata de gastos fiscalmente relevantes para diminuição da tributação.

**1.2. Correções fiscais**

Os artigos 20 a 52 estabelecem o que deve ser relevante do ponto de vista fiscal. Partimos sempre do 20 e 23; porém, depois teremos de analisar as matérias mais específicas. Vejamos alguns artigos mais relevantes:

* Perdas por imparidade – artigos 28 a 28-B: são perdas que surgem por ocasião de um ativo escriturado por um quantitativo superior ao recuperável. O que não se obteve será inscrito em perda por imparidade;
* Depreciações ou amortizações – artigos 29 a 38 do CIRC: os bens das empresas podem ser alvo de desgaste. Assim, numa lógica de contabilidade, teremos de revelar essa perda de valor; desta forma, o legislador fiscal criou regras onde diz como é que estas reduções de valor podem ser efetuadas. Isto significa que a empresa, por exemplo, não pode comprar uma máquina de fazer bolachas e, no mesmo ano em que a comprou, abater 100%.
* Provisões – convêm às empresas fazerem poupanças para fazerem face a gastos inesperados. Assim, nem todas as provisões são fiscalmente dedutíveis.
* Subsídios – artigo 22 do CIRC: os subsídios recebidos para uma finalidade específica devem ter um tratamento fiscal específico.

Prejuízos fiscais

O artigo 52 do CIRC estabelece que, se existirem **prejuízos fiscais** de anos anteriores, eles vão poder ser reportados e considerados para dedução lucro tributável. Por outro lado, a dedução de prejuízos tem um limite temporal – 5 ou 12 anos, dependendo da qualificação do sujeito passivo.

No nº 2 estabelece-se um limite quantitativo de dedução de prejuízos, não sendo possível deduzir a totalidade do prejuízo ao lucro.

Apuração da coleta

Apurada a matéria coletável, teremos de aplicar a **taxa do imposto** para que seja obtida a coleta. A taxa do imposto está no artigo 87 do CIRC.

Temos, em primeiro lugar, uma taxa proporcional de 21%. Porém, olhando para o artigo 87/2, existe uma tentativa de se criar alguma progressividade com caráter extrafiscal.

Deduções à coleta

Apurada a coleta, teremos de proceder a deduções – artigo 90/2 e seguintes (equiparado ao 78 do CIRS), nomeadamente:

* Dupla tributação jurídica internacional;
* Dupla tributação económica internacional;
* Benefícios fiscais;
* Pagamento especial por conta;
* Retenções na fonte;
* Pagamentos por conta.

Liquidação

Para além de tudo isto, existe ainda a derrama municipal.

**AULA DÚVIDAS**

Perguntas tipo: no caso de ser recebido um direito de autor, onde quem recebe não é titular originário, como processa a tributação? Como a capacidade contributiva condiciona a existência de benefícios fiscais? Dar sempre exemplos.

* **Neutralidade relativa:** o imposto pode ter outro tipo de funções que naturalmente condicionam a verdadeira neutralidade. A própria LGT reconhece as finalidades extrafiscais do imposto (artigos 5 e 7). Assim, mesmo que estejamos perante um imposto com o objetivo máximo de arrecadar receita, tal não significa que não garantamos estas funções (por exemplo, o IVA pode levar a consumir determinados tipos de bens).

**O artigo 12-A** do CIRS é um exemplo de imposto com função de arrecadação de receita, mas que tem também uma função extrafiscal.

**Informações vinculativas:** Apenas vincula a AT no caso concreto e pode servir para antecipar conflitos. Já as orientações genéricas são gerais e válidas apenas dentro da AT; porém, nada impede que o contribuinte as utilize pois é muito provável que a AT interpretará a norma dessa forma. Aqui é muito importante a jurisprudência (STA E CAAD).

**Integração de lacunas:** princípio da segurança e certeza jurídica.

**Responsável:** é uma garantia para o sujeito ativo da relação jurídica fiscal. Por exemplo, os sócios ou administradores de empresas podem ser responsabilizados por dívidas.

**Retenção:** quando se diz que a retenção tem natureza apor conta, o legislador assume que há um pagamento antecipado do imposto que é devido por conta do imposto a pagar no final; assim, o substituto retém a parcela de imposto devido, entrega e à posteriori o contribuinte vai poder deduzir o montante pago anteriormente. Já de forma diferente se passa quando estamos perante uma retenção a título definitivo. Aí o momento do cumprimento da obrigação fiscal ocorre quando o contribuinte paga ao estado, a não ser que haja a opção de englobamento; nesse caso, transforma-se a natureza da retenção que passa a ser classificada por conta, dando espaço à dedução à coleta. Isto pode ser revelante no artigo 40-A do CIRS em que, se o dividendo obtido for englobado, há uma isenção de 50%.

1. João Ricardo Catarino defende que vivemos debaixo do paradigma do “Estado Fiscal”. [↑](#footnote-ref-1)
2. Este conceito também é conhecido como nível de fiscalidade. [↑](#footnote-ref-2)
3. Pensar o imposto como ramo de Direito Público implica atribuir especial relevância ao princípio da segurança jurídica e ao princípio da legalidade fiscal. [↑](#footnote-ref-3)
4. Este princípio de Direito Fiscal será analisado posteriormente. [↑](#footnote-ref-4)
5. Com a questão da privatização, não se elimina nenhuma regra impositiva do imposto; a sua coercibilidade continua presente. [↑](#footnote-ref-5)
6. Diz-se que o IRC é autoliquidável e o IRS é heteroliquidável. [↑](#footnote-ref-6)
7. Pensando no IRC, a maior parte do mesmo é pago por uma parte reduzida do tecido empresarial português. São as grandes empresas que contribuem para o grande volume de receita fiscal. Assim, o Estado tenta criar uma relação mais harmoniosa com esses contribuintes para que não deixem de um momento para o outro de pagar imposto. [↑](#footnote-ref-7)
8. Ao beneficiar este tipo de investimento, não significa que o Estado não deseje outro tipo de investimento não necessariamente produtivo. [↑](#footnote-ref-8)
9. Há cada vez mais espaço para desenvolver um mercado social que é mais do que o retorno financeiro, mas sim social. A Responsabilidade Social Empresarial tem subjacente três conceitos: a responsabilidade económica, a responsabilidade social e a responsabilidade ambiental. O elemento empresarial não exclui a existência de uma responsabilidade social que origina a criação de um setor social, para além do privado; estamos perante organizações não lucrativas que provêm da cidadania ativa dos cidadãos. [↑](#footnote-ref-9)
10. Esta forma de resolução alternativa de litígios é especialmente concebida para o direito privado porque pressupõe que as partes estejam em igualdade formal, coisa que tradicionalmente não ocorre no âmbito da relação jurídica fiscal. Assim, constitui mais um sinal de abertura ao privado no âmbito fiscal. [↑](#footnote-ref-10)
11. Por exemplo, no âmbito da tributação das sociedades, com vista a eliminar os obstáculos à livre circulação de capitais no espaço da União Europeia. [↑](#footnote-ref-11)
12. Numa situação em concreto, o Estado pode reunir ambos os critérios; neste caso, não existe plurilocalização. [↑](#footnote-ref-12)
13. Há um modelo de convenção da OCDE contém a estrutura normativa usual, com as opções recomendadas pela OCDE que os Estados devem incorporar nas suas convenções concretas. Este modelo, além do normativo que aconselha, com as opções determinadas, tem ainda um conjunto de comentários aos artigos onde os Estados foram acordando interpretações aos mesmos, quer sobre, por exemplo, o que se deve entender como sociedade transparente, etc.

Estamos perante um instrumento de *soft-law* com um aspeto normativo e um conjunto de interpretações dessa mesma construção. [↑](#footnote-ref-13)
14. Nas restantes matérias estamos perante o domínio concorrencial da AR e do Governo. [↑](#footnote-ref-14)
15. Não obstante, a produção legislativa é largamente dominada pelo Governo, sendo secundária a intervenção do parlamento na estruturação do sistema fiscal. Uma das principais razões desta evidência são os fracos conhecimentos técnicos dos deputados e a complexidade cada vez maior das questões fiscais. [↑](#footnote-ref-15)
16. São muito raros. Porém, a título de exemplo, destaca-se o Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro, que estabelece o regime das amortizações e depreciações. [↑](#footnote-ref-16)
17. Por exemplo, a Portaria 112-A/2011 que vincula a Administração Pública à jurisdição do CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa). [↑](#footnote-ref-17)
18. Para interpretar uma norma, é necessário recorrer ao texto da mesma em primeiro lugar. O recurso às resoluções administrativas e à jurisprudência fiscal é também relevante, mas não deverá ser a primeira linha. A doutrina pode ainda dar uma ajuda. [↑](#footnote-ref-18)
19. Como é natural, esta proibição deixa um reduzido espaço de inovação ao legislador regional. [↑](#footnote-ref-19)
20. Por exemplo, no território na Madeira há um território circunscrito a que se chama zona franca. [↑](#footnote-ref-20)
21. Também as freguesias podem criar taxas, mas não criar benefícios fiscais. [↑](#footnote-ref-21)
22. Outro exemplo poderá ser a questão do IVA. Quando o legislador fiscal usa o termo “direito de propriedade” no artigo 3º do Código do IVA, tal conceito deve ser interpretado com o sentido que ele reveste no direito civil. [↑](#footnote-ref-22)
23. Densificado pelo artigo 12/1 da LGT. [↑](#footnote-ref-23)
24. O n.º 3 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000 prescreve: “É revogado o n.º 31 do artigo 11.º e o n.º 7 do artigo 16.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Impostos sobre Sucessões e Doações, **deixando de beneficiar da isenção de imposto municipal de sisa** as transmissões anteriores à entrada em vigor da presente lei logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime da tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades”. [↑](#footnote-ref-24)
25. Ainda não existe aprovação do regime geral das taxas e contribuições financeiras. [↑](#footnote-ref-25)
26. Por exemplo, podem ser institutos públicos, entidades reguladoras, etc. [↑](#footnote-ref-26)
27. Por exemplo, a cobrança de taxas para emissão de um certificado ou ato de registo. [↑](#footnote-ref-27)
28. Por exemplo, a cobrança de taxas para ocupação da via pública. [↑](#footnote-ref-28)
29. Por exemplo, as taxas de licença. [↑](#footnote-ref-29)
30. Como por exemplo, a ERSE, ERC, etc. [↑](#footnote-ref-30)
31. Porém, tal não existem em Portugal. [↑](#footnote-ref-31)
32. Por exemplo, o caso da taxa paga pelos sacos de plástico. [↑](#footnote-ref-32)
33. Outros países adotam a teoria da fonte. [↑](#footnote-ref-33)
34. A derrama é um valor de imposto calculado sobre o lucro tributável das empresas; a derrama é assim um adicionamento calculado sobre o IRC (mas não todo; apenas a parte do lucro tributável). Havendo lucro tributário, aplica-se a taxa do município. [↑](#footnote-ref-34)
35. Este tipo de imposto não existe em países desenvolvidos. [↑](#footnote-ref-35)
36. O próprio TC estabelece esta mesma ideia no Acórdão 103/01. [↑](#footnote-ref-36)
37. Porém, não se pense que no âmbito dos contratos fiscais existe uma discricionariedade total pois o Código do Investimento Produtivo estabelece barreiras à criação dos mesmos. [↑](#footnote-ref-37)
38. Normalmente, os códigos fiscais começam sempre com as normas de indecência. Estas normas estabelecem o perímetro onde a norma fiscal atua; onde existe facto gerador e sujeito passivo de imposto. Não obstante, outros tipos de normas podem vir a ser ativadas **subsequentemente**: as normas de isenção que podem ser reais (com a base de tributação) ou pessoais (com a qualidade do sujeito passivo).

Por exemplo, A publicou livros e terá de receber direitos de autor. Porém, os rendimentos derivados dos direitos de autor só vão ser tributados em 50%; estamos perante uma norma de isenção real – artigo 58 do Estatuto dos benefícios fiscais. Já no caso das IPSS, existe uma isenção de IRS; estamos perante uma norma de isenção pessoal.

Em suma, todas as normas de isenção implicam incidência.

Quando a isenção for real, ela não terá de ser a 100%. [↑](#footnote-ref-38)
39. Veja-se o resumo abaixo. [↑](#footnote-ref-39)
40. Esta ideia tem sido muito utilizada pela AT para sustentar que é possível “perdoar” dívidas fiscais numa lógica de recuperação empresarial, numa tentativa de não chegar à insolvência. [↑](#footnote-ref-40)
41. Não é incomum encontrar o aparecimento de amnistias fiscais onde se permite que, por exemplo, rendimentos que não foram previamente declarados, o sejam, havendo perdão de uma parcela de imposto que deveria ter sido paga e não foi.

No âmbito da globalização, a mobilidade e a tecnologia podem fazer com que a obrigação fiscal não seja concretizada ou que ela não exista mesmo. Isto faz com que na aplicação do direito fiscal não se consiga o cumprimento da obrigação fiscal.

Assim, existe claramente um desequilíbrio entre os contribuintes e o poder público. [↑](#footnote-ref-41)
42. A quase maioria das empresas está obrigada a registar cada ato que ocorre e que tem impacto na sua contabilidade. [↑](#footnote-ref-42)
43. Segundo Sérgio Vasques, o papel das regiões autónomas, municípios, institutos e outras entidades públicas menores na arrecadação de tributos públicos parece testar os limites das categorias criadas pelo legislador português, convidando ao alargamento da noção tradicional de sujeito ativo. [↑](#footnote-ref-43)
44. Como é sabido, o domínio privilegiado de aplicação desta técnica de intermediação é o IRS em que as entidades devedoras de rendimentos aos trabalhadores sujeitos a retenção, estão obrigadas, primeiro a deduzir-lhes uma certa percentagem e depois a entregar essas importâncias em prazo e locais determinados ao sujeito ativo. [↑](#footnote-ref-44)
45. Existe também uma repercussão não legal em que, por exemplo, o vendedor vai somar ao preço de um bem o imposto que terá de pagar sobre a produção desse bem. [↑](#footnote-ref-45)
46. Como defende toda a doutrina, isto não é uma faculdade do sujeito passivo, mas sim uma obrigação. Sem esta repercussão legal, destrói-se a razão de ser do IVA. [↑](#footnote-ref-46)
47. Por exemplo, artigos 22, 23, 24, 25 da LGT. [↑](#footnote-ref-47)
48. Este procedimento encontra-se presente nos artigos 91 e 92 do CPPT. [↑](#footnote-ref-48)
49. Esta figura não é extraordinariamente utilizada. [↑](#footnote-ref-49)
50. A forma de contagem do tempo de caducidade varia de imposto para imposto. Nos impostos periódicos (IRS ou IRC), o prazo de caducidade conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Quanto aos impostos de verificação única, o prazo conta-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto em relação ao IVA. [↑](#footnote-ref-50)
51. Este tipo de caducidade não é um tipo de extinção da obrigação fiscal. [↑](#footnote-ref-51)
52. Esta regra decorre do artigo 601 do CC. [↑](#footnote-ref-52)
53. Presente no Código Civil ou nas leis tributárias (exemplos: artigos 111 do CIRS e 116 do CIRC). [↑](#footnote-ref-53)
54. A evasão fiscal irá penalizar os contribuintes que cumprem corretamente. Poderemos estar perante casos de injustiça e de falta de equidade. [↑](#footnote-ref-54)
55. Isto consagra o princípio da substância sobre a forma. [↑](#footnote-ref-55)
56. Trata-se de uma norma de difícil aplicação pois tem de se demostrar uma vantagem devida e desmontar todo um esquema que reduz o imposto a pagar. [↑](#footnote-ref-56)
57. Lições de Fiscalidade. [↑](#footnote-ref-57)
58. Nem todos os rendimentos são englobáveis. Assim, esses rendimentos serão tributados individualmente com uma taxa especial de imposto. [↑](#footnote-ref-58)
59. Remete-se para a noção de Direito do Trabalho. [↑](#footnote-ref-59)
60. Parte da complexidade das normas fiscais advém da tentativa do legislador tentar circunscrever ao máximo aquilo que pode ser abusado. [↑](#footnote-ref-60)
61. O mesmo rendimento tributado em dois sujeitos passivos diferentes. [↑](#footnote-ref-61)
62. Estas taxas são liberatórias. [↑](#footnote-ref-62)
63. Mais um exemplo em que o legislador tem de recorrer aos rendimentos do ano anterior para determinar qual o imposto a pagar. [↑](#footnote-ref-63)
64. Quando estamos perante rendimentos de categoria B e F, existe espaço para retenção na fonte. [↑](#footnote-ref-64)
65. Não há definição legal do que é a direção efetiva. Porém, a ideia chave é onde as decisões de culpa são efetivadas. [↑](#footnote-ref-65)
66. Caso tivesse personalidade jurídica, seria residente. [↑](#footnote-ref-66)
67. Pode inclusivamente ser uma máquina de vendas automáticas. [↑](#footnote-ref-67)
68. Tem de ser um agente dependente. [↑](#footnote-ref-68)